FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT N. JÄÄSKINEN
fremsat den 29. april 2010[1]

I — Indledning

1. Den præjudicielle forelæggelse, der er genstand for denne sag, er forelagt af cour de cassation, afdelingen for kommercielle, finansielle og økonomiske anliggender. Den vedrører i det væsentlige fortolkningen af artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (herefter »EØF-aftalen«)[2] i forbindelse med anvendelse af en medlemsstats skattelovgivning på et selskab med hjemsted i Fyrstendømmet Liechtenstein, der er part i EØS-aftalen, men ikke er medlem af Den Europæiske Union (herefter »EØS-landet«). Spørgsmålet har givet anledning til en vis interesse blandt medlemsstaterne, hvoraf ni har indsendt skriftlige bemærkninger.

2. Denne sag gør det muligt for Domstolen at udbygge sin praksis på baggrund af ELISA-dommen[3] og A-dommen[4] om begrundelser for restriktioner af kapitalens frie bevægelighed i forbindelse med direkte beskatning og at foretage visse præciseringer med hensyn til den ordning, der finder anvendelse på situationer, der involverer EØS-landene.

II — Retsforskrifter

A — *EU-retten*

3. I artikel 56, stk. 1, EF forbydes inden for rammerne af bestemmelserne i kapitel 4 alle restriktioner for kapitalbevægelser og betalinger mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande[5].

4. I traktatens artikel 57, stk. 1, EF bestemmes følgende:

»1. Bestemmelserne i artikel 56 berører ikke anvendelsen over for tredjelande af

1 — Originalsprog: fransk.
2 — EFT 1994 L 1, s. 3.
3 — Dom af 11.10.2007, sag C-451/05, Sml. I, s. 8251.
4 — Dom af 18.12.2007, sag C-101/05, Sml. I, s. 11531.
5 — Da anmodningen om en præjudiciel afgørelse er dateret den 10.2.2009, henvises der til bestemmelserne i EF-traktaten i henhold til den nummerering, der var gældende forud for ikrafttrædelsen af traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde.

restriktioner, der den 31. december 1993 eksisterer i henhold til national lovgivning eller fællesskabslovgivning med hensyn til sådanne kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, som vedrører direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder.«

til den offentlige orden eller den offentlige sikkerhed.

[…]

5. I artikel 58 EF bestemmes følgende:

3. De foranstaltninger og fremgangsmåder, der er nævnt i stk. 1 og 2, må ikke udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 56.«

»1. Bestemmelserne i artikel 56 griber ikke ind i medlemsstaternes ret til:

6. EØS-aftalens artikel 4 har følgende ordlyd:

a) at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret

»Inden for denne aftales anvendelsesområde og med forbehold af dennes særlige bestemmelser er al forskelsbehandling, der udøves på grundlag af nationalitet, forbudt.«

b) at træffe de nødvendige foranstaltninger for at hindre overtrædelser af deres nationale ret og forskrifter, især på skatte- og afgiftsområdet og i forbindelse med tilsynet med finansielle institutioner, eller til af administrative eller statistiske hensyn at fastlægge procedurer for anmeldelse af kapitalbevægelser eller til at træffe foranstaltninger, der er begrundet i hensynet

7. Teksten i EØS-aftalens kapitel 4 om kapitalens frie bevægelighed afspejler bestemmelserne i EØF-traktaten og i Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 [ophævet ved Amsterdamtraktaten] [6], som de var gældende inden de ændringer, der blev indført med

6 — EFT L 178, s. 5.

traktaten om Den Europæiske Union. I EØS-aftalens artikel 40 bestemmes følgende:

»Inden for rammerne af denne aftales bestemmelser må der ikke være restriktioner for kapitalbevægelser mellem de kontraherende parter, såfremt kapitalen tilhører personer, der er bosat eller har hjemsted i EF-medlemsstater eller EFTA-stater, ligesom der ikke må udøves nogen forskelsbehandling, der støttes på parternes nationalitet eller bopæl eller på stedet for kapitalens anbringelse. Bilag XII indeholder de nødvendige bestemmelser til denne artikels gennemførelse.«

8. Ifølge bilag XII til EØS-aftalen finder direktiv 88/361 anvendelse på Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde. I bilag I til dette direktiv, der indeholder en nomenklatur for kapitalbevægelser, som har bevaret den vejledende værdi hvad angår definitionen af begrebet kapitalbevægelser, som den havde [7], præciseres det, at dette begreb omfatter valutaudlændinges investeringer i fast ejendom i en medlemsstat.

9. En medlemsstat kan påberåbe sig Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter [8] med henblik på fra de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat at fremskaffe alle oplysninger, der er nødvendige for at sætte den i stand til at foretage en korrekt ansættelse af størrelsen af de skatter, der er omfattet af direktivet.

B — *Nationale bestemmelser*

10. Artikel 990 D ff. i code général des impôts (den franske lov om skatter og afgifter, herefter »CGI«) udgør en del af de foranstaltninger, som den franske lovgiver har vedtaget med henblik på at bekæmpe visse former for skatteunddragelse.

11. CGI's artikel 990 D har følgende ordlyd [9]:

»Juridiske personer, som direkte eller ved en mellemmand ejer en eller flere faste ejendomme, der er beliggende i Frankrig, eller som har tinglige rettigheder over sådanne ejendomme, skal betale en årlig afgift på 3% af handelsværdien af disse ejendomme eller rettigheder.

7 — Jf. dom af 16.3.1999, sag C-222/97, Trummer og Mayer, Sml. I, s. 1661, præmis 21.

8 — EFT L 336, s. 15, som ændret ved Rådets direktiv 92/12/EØF af 25.2.1992 (EFT L 76, s. 1).

9 — Som affattet ved lov nr. 92-1376 af 30.12.1992 om finansloven for 1993 (JORF af 31.12.1992, s. 18058).

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

12. Ifølge CGI's artikel 990 E [10] finder den i artikel 990 D omhandlede afgift ikke anvendelse på:

»[...]

2° juridiske personer, som har hjemsted i et land eller på et område, der har indgået en overenskomst med Frankrig om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, og som hvert år senest den 15. maj afgiver erklæring til myndigheden på det ved bekendtgørelse i henhold til artikel 990 F fastsatte sted, om beliggenheden, omfanget og værdien af de faste ejendomme, som de er indehavere af pr. 1. januar, tillige med navn og adresse på deres medejere pr. samme dato samt antallet af hver af disses aktier eller andele

3° juridiske personer, hvis faktiske ledelse har hjemsted i Frankrig, og andre juridiske personer, som ifølge en overenskomst ikke må pålægges en større skat, såfremt de hvert år på skatte- og afgiftsmyndighedernes opfordring giver meddelelse eller forpligter sig til at give meddelelse til myndighederne, og respekterer denne forpligtelse, om beliggenheden og omfanget af de faste ejendomme, som de er indehavere af pr. 1. januar, tillige med navn og adresse på deres aktionærer, parthavere eller andre medlemmer, samt antallet af hver af disses aktier, andele eller andre rettigheder, som de hver er indehavere af, og dokumentation for deres skattemæssige bopæl; forpligtelsen indgås på den dato, hvor den juridiske person erhverver den faste ejendom, ejendomsretten eller den i artikel 990 D omhandlede andel, eller for så vidt angår fast ejendom, ejendomsrettigheder eller andele, der allerede ejedes den 1. januar 1993, senest den 15. maj 1993

4° børsnoterede selskaber eller selskaber, der er noteret på det sekundære marked på en fransk børs eller en udenlandsk børs, der er omfattet af tilsvarende regler

[...]«.

10 — Som affattet ved lov nr. 92-1376.

13. Der var ikke indgået en overenskomst som den i CGI's artikel 990 E, nr. 2), beskrevne mellem Republikken Frankrig og Fyrstendømmet Liechtenstein på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen [11].

III — Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

14. Selskabet Établissements Rimbaud SA (herefter »Établissements Rimbaud«), som har hjemsted i Liechtenstein, ejer en ejendom i Frankrig. Derfor skal det i princippet betale afgiften på 3%, der blev indført ved CGI's artikel 990 D.

15. Den franske skattemyndighed har forsøgt at inddrive den pågældende afgift fra Établissements Rimbaud, første gang med hensyn til årene 1988-1997, dernæst med hensyn til årene 1998-2000.

16. Établissements Rimbaud appellerede beslutningerne om afvisning af dets anmodninger om fritagelse for de omtvistede afgifter. Da først tribunal de grande instance d'Aix-en-Provence og dernæst cour d'appel d'Aix-en-Provence afviste selskabets krav, iværksatte det appel til cour de cassation.

17. I forbindelse med behandlingen af denne appel har cour de cassation forelagt følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen:

»Er artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde til hinder for en lovgivning som den, der følger af artikel 990 D ff. i code général des impôts, i den da gældende affattelse, som fritager selskaber, som har deres hjemsted i Frankrig, fra den afgift på 3% af handelsværdien af fast ejendom, som er beliggende i Frankrig, når denne fritagelse for så vidt angår et selskab med hjemsted i et land, som er en del af Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, og som ikke er medlem af Den Europæiske Union, er betinget af, at der mellem Frankrig og det pågældende land er indgået en overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller af, at disse juridiske personer i medfør af en overenskomst, der indeholder en klausul om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, ikke må undergives en hårdere beskatning end den, der gælder for selskaber, der har hjemsted i Frankrig?«

IV — Retsforhandlingerne ved Domstolen

18. Anmodningen om en præjudiciel afgørelse blev indgivet til Domstolens Justitskontor den 18. februar 2009.

11 — Aftalen mellem den franske regering og Liechtensteins regering om udveksling af oplysninger på skatteområdet, undertegnet den 22.9.2009, har ingen indflydelse på hovedsagen, da den er indgået efter denne.

19. Établissements Rimbaud, den tyske, den estiske, den græske, den spanske, den franske, den italienske, den nederlandske og den svenske regering samt Det Forenede Kongeriges regering og Europa-Kommissionen, Liechtensteins regering og EFTA-Tilsynsmyndigheden har indgivet skriftlige bemærkninger.

20. På retsmødet den 3. februar 2010 fremsatte repræsentanten for Établissements Rimbaud, repræsentanterne for den estiske, den græske, den spanske, den franske og den svenske regering samt Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionens og EFTA-Tilsynsmyndighedens repræsentanter deres mundtlige bemærkninger [12].

V — Parternes synspunkter

21. Établissements Rimbaud har anført, at EØS-aftalens artikel 40 er til hinder for en lovgivning, der som CGI's artikel 990 D ff. fritager selskaber med hjemsted i Frankrig fra afgiften på 3% af handelsværdien af ejendomme beliggende i Frankrig, og som for selskaber med hjemsted i et EØS-land gør denne fritagelse betinget af diskriminerende krav.

22. EFTA-Tilsynsmyndigheden, Kommissionen og Liechtensteins regering har ligeledes gjort gældende, at EØS-aftalens artikel 40 er til hinder for en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, når den ikke tillader et selskab med hjemsted i et EØS-land at fremlægge beviser for identiteten på de fysiske personer, der er selskabets aktionærer.

23. De medlemsstater, der fremsatte skriftlige bemærkninger, har derimod alle gjort gældende, at EØS-aftalens artikel 40 ikke er til hinder for en sådan lovgivning.

VI — Bedømmelse

A — *Indledende bemærkninger*

24. Der skal indledningsvis mindes om, at Domstolen allerede har haft lejlighed til at analysere de bestemmelser i CGI, der er omhandlet i denne sag. Da Domstolen fik forelagt en præjudiciel anmodning fra cour

12 — Liechtensteins regerings repræsentant, der havde meddelt sin deltagelse i retsmødet, kunne i sidste ende ikke deltage på grund af uvejr.

de cassation, fastslog den således i ELISA-dommen, at EU-retten i forholdet mellem medlemsstaterne er til hinder for en lovgivning som den pågældende franske lovgivning. Derfor anmodes Domstolen i den foreliggende sag, der også er indbragt af cour de cassation, udelukkende om at udtale sig om, hvorvidt den restriktion, der kan følge af de pågældende nationale bestemmelser, kan være berettiget, når det gælder EØS-aftalen, dvs. i en situation, der ligger midt imellem forholdet mellem EU-medlemsstaterne indbyrdes og mellem EU-medlemsstaterne og lande, der ikke er parter i EØS-aftalen.

25. Med hensyn til det tidsmæssige aspekt af denne sag skal det fastslås, at den forelæggende ret har anmodet om en fortolkning af EØS-aftalens artikel 40. Da Fyrstendømmet Liechtenstein har været part i EØS-aftalen siden den 1. maj 1995, anmodes Domstolen således om at fortolke den retlige ordning, der har været gældende fra denne dato [13].

26. Som generaladvokat Bot fastslog i sit forslag til afgørelse i A-sagen [14], er kapitalbevægelserne mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande gradvis blevet liberaliseret. I traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab var kapitalbevægelser i og uden for Fællesskabet genstand for særskilte bestemmelser, som ikke var særligt bindende for medlemsstaterne. En vigtig etape blev gennemført med direktiv 88/361, der indeholdt bestemmelser om en fuldstændig og betingelsesløs liberalisering af kapitalbevægelserne mellem medlemsstaterne. Eksternt var bestemmelserne i direktiv 88/361 mindre bindende, da medlemsstaterne blot skulle bestræbe sig på at opnå den samme grad af liberalisering med tredjelande som den, der var gældende i Fællesskabet.

27. Med traktaten om Den Europæiske Union, undertegnet i Maastricht den 7. februar 1992, blev kapitalens frie bevægelighed stadfæstet som en af de grundlæggende friheds-rettigheder garanteret ved EF-traktaten ikke blot hvad angår bevægelserne mellem medlemsstaterne indbyrdes, men også mellem medlemsstaterne og tredjelande. Det fremgår således af artikel 56, stk. 1, EF, at »[i]nden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt«. Denne artikel fandt anvendelse fra den 1. januar 1994.

28. EØS-aftalen indeholder dog ikke bestemmelser svarende til bestemmelserne i

13 — Inden denne dato var Fyrstendømmet Liechtenstein et tredjeland, for hvilket der ikke gjaldt nogen særordning. Efter denne dato fandt nogle af overgangsbestemmelserne for gennemførelse af direktiverne anvendelse (frist for gennemførelse af visse fællesskabsdirektiver i national retsorden).

14 — Forslag til afgørelse fremsat den 11.9.2007, punkt 38-45.

artikel 57 EF og 58 EF. Jeg mener dog ikke, at der kan herske nogen tvivl om, at medlemsstaternes forpligtelser over for EØS-landene i henhold til EØS-aftalens artikel 40 ikke kan være mere bindene end dem, der følger af artikel 58 EF. Desuden ser princippperne lex posterior derogat legi priori (den tidsmæssigt senest vedtagne lov fortrænger den hidtidige lov) og lex specialis derogat legi generali (en specialregel går forud for en generel regel) ud til at udelukke enhver anvendelse af artikel 57, stk. 1, EF på forholdet mellem medlemsstaterne og Fyrstendømmet Liechtenstein.

29. Derfor ser artikel 57, stk. 1, EF ikke ud til at finde anvendelse på det pågældende tredjeland efter datoen for EØS-aftalens ikrafttræden.

30. Et andet tidsmæssigt aspekt skal nævnes. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at de kapitalbevægelser, der er tale om i hovedsagen, nemlig en ejendomsinvestering, fandt sted inden indførelsen af kapitalens frie bevægelighed såvel inden for EU som i medlemsstaternes forhold til EØS-landene. Da Établissements Rimbaud derfor har foretaget investeringen lang tid før de relevante datoer, har selskabet ikke i ordets strengeste betydning gjort brug af den pågældende grundlæggende frihed. Jeg mener dog ikke, at denne omstændighed har indflydelse på Domstolens svar til den forelæggende ret vedrørende den ordning, der finder anvendelse, efter at EØS-aftalen trådte i kraft for Fyrstendømmet Liechtenstein [15]. Virkningerne af kapitalens frie bevægelighed skal i skattemæssig henseende behandles ens, uanset om der er tale om eksisterende investeringer eller nye investeringer.

31. Med henblik på min bedømmelse vil jeg først kort redegøre for den retspraksis, der følger af ELISA-dommen og af dommen i sagen Ospelt og Schlössle Weissenberg [16] om kapitalens frie bevægelighed med hensyn til direkte beskatning i forholdet mellem medlemsstaterne indbyrdes og i forholdet mellem medlemsstaterne og EØS-landene, hvorefter jeg vil foretage en sammenligning af de to ordninger. Endelig vil jeg analysere de begrundelser, der er fremført til støtte for en forskellig behandling.

B — *Retspraksis vedrørende kapitalens frie bevægelighed med hensyn til direkte beskatning*

32. Når det gælder forholdet mellem medlemsstaterne har Domstolen allerede i ELISA-dommen kendt for ret, at artikel 56 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter selskaber, der er etableret i denne medlemsstat, fritages for afgiften på handelsværdien af fast

15 — Det bemærkes, at der i bilag XII til EØS-aftalen ikke generelt sondres mellem eksisterende investeringer og nye investeringer. Denne sondring foretages kun i særlige tilfælde. Jf. bl.a. punkt 1, litra e), i det pågældende bilag og dom af 15.5.2003, sag C-300/01, Salzmann, Sml. I, s. 4899, præmis 4.

16 — Dom af 23.9.2003, sag C-452/01, Sml. I, s. 9743.

ejendom, som indehaves i denne medlemsstat, hvorimod denne fritagelse for selskaber, der er etableret i en anden medlemsstat, er betinget af, at der mellem den pågældende medlemsstat og den anden stat er indgået en overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller af, at disse selskaber i medfør af en overenskomst, der indeholder en klausul om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, ikke må undergives en hårdere beskatning end den, der gælder for selskaber, der er etableret i den første medlemsstat, og hvorefter det ikke er muligt for et selskab, der er etableret i en anden medlemsstat, at fremlægge beviser for identiteten af de fysiske personer, der er selskabets aktionærer [17].

33. I ELISA-dommen fastslog Domstolen, at der forelå en restriktion for princippet om de frie kapitalbevægelser. Dernæst undersøgte den, om denne restriktion var begrundet i et tvingende hensyn af almen interesse. Efter at have fastslået, at den omtvistede afgift gjorde det muligt at bekæmpe en praksis, der udelukkende har til formål at undgå, at fysiske personer skal betale formueskat i Frankrig, gik Domstolen over til at gennemføre en proportionalitetsanalyse af foranstaltningen. Den konstaterede, at den omtvistede afgift henhørte under samarbejdsområdet indført med direktiv 77/799, og at det i øvrigt ikke på forhånd var udelukket, at den afgiftspligtige person selv stiller den relevante dokumentation til rådighed. Domstolen udledte heraf, at Republikken Frankrig i forholdet mellem medlemsstaterne havde kunnet indføre mindre restriktive foranstaltninger for at nå målet om bekæmpelse af skattesvig.

34. Selskabet Établissements Rimbaud har imidlertid ikke hjemsted i en medlemsstat, men i Fyrstendømmet Liechtenstein, som har været EØS-land siden den 1. maj 1995.

35. Det er i denne forbindelse vigtigt at minde om, at et af hovedformålene med EØS-aftalen er at opnå den videst mulige gennemførelse af den frie bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital inden for hele EØS, således at det indre marked, der består på Fællesskabets område, kan blive udstrakt til EFTA-staterne. I dette perspektiv har flere af bestemmelserne i aftalen til formål at sikre en så ensartet fortolkning som mulig af aftalen

17 — Jf. ELISA-dommen, præmis 102. Det bemærkes, at CGI's artikel 990 E blev ændret ved lov nr. 2007-1824 af 25.12.2007 (JORF af 28.12.2007, s. 21482) som følge af ELISA-dommen. I den nugældende udgave af CGI's artikel 990 E bestemmes det bl.a., at den i artikel 990 D omhandlede afgift ikke finder anvendelse på »3° juridiske enheder: juridiske personer, organisationer, forvaltningsinstitutter eller tilsvarende institutioner, der har hjemsted i Frankrig, i en af Den Europæiske Unions medlemsstater eller i et land eller et territorium, der har indgået en overenskomst med Frankrig om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller i et land, der har indgået en aftale med Frankrig om, at de behandles på samme måde, som enheder, der har hjemsted i Frankrig […]«.

inden for hele EØS [18]. Det tilkommer herved Domstolen at sørge for, at de bestemmelser i EØS-aftalen, der i det væsentlige er identiske med bestemmelserne i traktaten, fortolkes ensartet inden for medlemsstaterne [19].

36. Det følger heraf, at artikel 40 i og bilag XII til EØS-aftalen, såfremt restriktionerne for de frie kapitalbevægelser mellem statsborgere i de lande, der er parter i denne aftalen, skal vurderes i forhold til disse bestemmelser, har den samme retsvirkning som bestemmelserne i artikel 56 EF [20], der i det væsentlige er identiske, til trods for de forskelle, der måtte findes i formuleringen af disse bestemmelser.

37. Domstolen har desuden fastslået, at begrebet restriktioner for kapitalbevægelserne skal fortolkes på samme måde i forholdet mellem medlemsstaterne og tredjelande som i forholdet mellem medlemsstaterne indbyrdes [21].

38. Det forekommer mig indlysende, at der i hovedsagen findes en forskelsbehandling med hensyn til de frie kapitalbevægelser, afhængigt af, om selskabet har hjemsted i Frankrig eller i Liechtenstein.

39. Det fremgår af fast retspraksis, at en forskelsbehandling består i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer [22].

40. Med hensyn til direkte skatter er situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke sammenlignelig [23]. En forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skatteydere kan således ikke som sådan anses for en forskelsbehandling i traktatens forstand [24].

41. Som generaladvokat Mazák fremførte i forbindelse med ELISA-sagen [25], fremgår det af Domstolens praksis, at national skattelovgivning, såsom den i den sag omhandlede lovgivning, kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, hvis forskelsbehandlingen vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige. For så vidt angår den situation, som ligger til grund for forpligtelsen til at svare afgiften i ELISA-sagen, nemlig direkte eller indirekte ejendomsret eller tinglige rettigheder over fast ejendom i Frankrig, som indehaves af juridiske personer den 1. januar i et givet år, befinder juridiske personer, hvis faktiske

18 — Jf. udtalelse 1/392 af 10.4.1992, Sml. I, s. 2821.

19 — Dommen i sagen Ospelt og Schlössle Weissenberg, præmis 29.

20 — Jf. dom af 11.6.2009, sag C-521/07, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 4873, præmis 33, og af 19.11.2009, sag C-540/07, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 10983, præmis 66.

21 — Jf. A-dommen, præmis 31, samt generaladvokat Bots forslag til afgørelse, punkt 73 ff.

22 — Jf. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 30, af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 17, af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 46, og af 22.12.2008, sag C-282/07, Truck Center, Sml. I, s. 10767, præmis 37.

23 — Jf. Schumacker-dommen, præmis 31, Wielockx-dommen, præmis 18, og Truck Center-dommen, præmis 38.

24 — Jf. Wielockx-dommen, præmis 19, dom af 14.12.2006, sag C-170/05, Denkavit Internationaal og Denkavit France, Sml. I, s. 11949, præmis 24, og Truck Center-dommen, præmis 39.

25 — Punkt 86-92 i forslaget til afgørelse.

ledelse har hjemsted i Frankrig, og juridiske personer, hvis faktiske ledelse har hjemsted uden for Frankrig, sig i samme situation med hensyn til beskatning af fast ejendom. Personer kan ikke i medfør af disse regler behandles forskelligt med hensyn til en skattemæssig fordel som f.eks. en fritagelse, uden at det medfører forskelsbehandling. Når de to former for juridiske personer behandles ens for så vidt angår beskatningen af deres faste ejendom, har den franske lovgiver i realiteten anerkendt, at der med hensyn til de nærmere regler og vilkår for den nævnte beskatning ikke består nogen objektivt forskel mellem situation for de to personformer, som kan begrunde en forskellig behandling. Følgelig er virkningen af den omhandlede nationale lovgivning, under omstændigheder som de i ELISA-sagen foreliggende, at juridiske personer i objektivt sammenlignelige situationer behandles forskelligt.

42. Jeg mener, at generaladvokat Mazáks ræsonnement kan overføres direkte på den foreliggende sag.

43. Spørgsmålet er så, om en sådan forskelsbehandling kan være begrundet i lyset af den relevante retlige ramme.

C — *Restriktioner tilladt inden for rammerne af EØS-aftalens artikel 40*

44. Jeg mener, at der ved fortolkningen og anvendelsen af EØS-aftalens artikel 40 i forbindelse med direkte beskatning nødvendigvis må tages hensyn til de særlige karakteristika ved de retsforskrifter, der finder anvendelse i den foreliggende sag, nemlig dels fraværet af bestemmelser om administrativt samarbejde på skatteområdet inden for rammerne af EØS-aftalen, dels fraværet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem medlemsstaten og det pågældende EØS-land.

45. Domstolen har således anerkendt, at en restriktion for de frie kapitalbevægelser mellem den pågældende medlemsstat og EØS-landene var begrundet i et tvingende alment hensyn til bekæmpelse af skattesvig [26].

46. Den retspraksis, som vedrører restriktioner for den frie bevægelighed inden for Fællesskabet, kan ikke overføres uindskrænket til kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande, eftersom sådanne bevægelser indgår i en anden retlig sammenhæng [27].

26 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 68.
27 — Jf. i denne retning A-dommen, præmis 60.

47. I den foreliggende sag skal det først og fremmest bemærkes, at der ikke findes en samarbejdsramme mellem de kompetente myndigheder i en medlemsstat og de kompetente myndigheder i et tredjeland, selv et land, der er part i EØS-aftalen, svarende til den, der ved direktiv 77/799 blev indført mellem de kompetente myndigheder i medlemsstaterne, når det pågældende EØS-land ikke har underskrevet en overenskomst om gensidig bistand.

48. Det er imidlertid ubestridt, at der ikke fandtes nogen supplerende ordning for udveksling af oplysninger mellem Republikken Frankrig og Fyrstendømmet Liechtenstein i den pågældende periode.

49. Under retsmødet gjorde EFTA-Tilsynsmyndigheden opmærksom på den forskel, der efter dens mening findes mellem beskatning af udbytte, der udgør et »mobilt« beskatningsgrundlag, og beskatning af det pågældende selskabs faste ejendom, der er og forbliver beliggende i Frankrig.

50. Selv om det forekommer uomtvisteligt, at en ejendomsafgifts faste beskatningsgrundlag har betydning i forbindelse med beskatningspolitikken, må det fastslås, at ejendomsafgiften er en form for skat, der opkræves af formueelementer [28]. Når ejeren af fast ejendom betaler denne afgift, bidrager han bl.a. finansielt til omkostningerne i tilknytning til den fysiske og sociale infrastruktur, som han nyder godt af. Forskellene mellem beskatning af udbytte og en ejendomsafgift forekommer mig således ikke at udelukke anvendelse af den fortolkning, Domstolen anlagde i dommen i sagen Kommissionen mod Italien.

51. Hovedspørgsmålet i denne sag er, om forskellen mellem EU-medlemsstaterne og EØS-landene er af en sådan karakter, at den berettiger en forskelsbehandling mellem skattepligtige personer fra andre EU-medlemsstater og fra EØS-landene. ELISA-dommen vedrører kun forholdet mellem medlemsstaterne [29], men spørgsmålet er, om løsningen i denne dom også gælder på forholdet mellem medlemsstaterne og EØS-landene, eller om sidstnævnte skal sidestilles med tredjelande.

52. ELISA-dommen forekommer mig at omfatte to aspekter, der kan være af betydning for den foreliggende sag, og som parterne har draget forskellige konklusioner af. Det første aspekt vedrører den skattepligtige persons mulighed for på grundlag af proportionalitetsprincippet at afhjælpe fraværet af en formel samarbejdsramme mellem skattemyndighederne — eller dennes manglende anvendelighed i enkeltsager — ved at fremsende oplysninger direkte til skattemyndighederne. Det andet aspekt er den betydning, der

28 — ELISA-dommen, præmis 35-37.

29 — ELISA-dommen, præmis 10.

skal tillægges eksistensen af en sådan formel ramme i EU-lovgivningen.

53. Jeg har visse forbehold over for at udvide anvendelsesområdet for ELISA-dommen til den foreliggende sag, da der heri åbnes mulighed for at erstatte samarbejdsmekanismerne mellem de forskellige staters skattemyndigheder med dokumentation, som fremsendes af den skattepligtige [30].

54. Et effektivt og retfærdigt direkte beskatningssystem kan kun fungere på grundlag af tillid til de oplysninger, som de skattepligtige opgiver. Det er dog kun muligt at nå hertil, hvis myndighederne har passende muligheder for at kontrollere rigtigheden af de af de skattepligtige opgivne oplysninger og har adgang til andre informationskilder, såsom offentlige registre, skattekontrol af den skattepligtiges regnskab eller i givet fald til oplysninger fra udenlandske skattemyndigheder. Myndighederne skal også kunne verificere de oplysninger, som de skattepligtige fremsender, hvis de skal være troværdige [31]. Det forekommer mig ikke ud fra et generelt synspunkt at være i strid med proportionalitetsprincippet at kræve, at de oplysninger, som den skattepligtige fremsender, er verificerbare.

55. Desuden kan skattemyndighederne i et skattesystem baseret på legalitetsprincippet ikke nægte at tage hensyn til de oplysninger, som en skattepligtig fremsender, uden at begrunde en sådan afvisning. Da det forekommer udelukket, at Domstolen har villet indrømme skattemyndighederne en sådan skønsbeføjelse, kan man spørge, hvilke kriterier skattemyndighederne kan lægge til grund for en konstatering af, at oplysningerne er utilstrækkelige, dvs. af, at der skal fremlægges den i præmis 99 i ELISA-dommen omhandlede supplerende dokumentation, hvis det antages, at de ikke er i stand til at verificere nøjagtigheden af de pågældende oplysninger, når der ikke findes nogen samarbejdsaftale på skatteområdet med myndighederne i den pågældende stat.

56. Spørgsmålet om fordeling af bevisbyrden på dette skatteretlige område er kompleks. Med hensyn til EU-retten kan retspraksis opsummeres således: Bevisbyrden for fraværet af et legitimt mål som begrundelse for en skattemodel påhviler skattemyndighederne, men de kan gøre brug af visse antagelser, når det gælder eksistensen af et kunstigt arrangement [32]. De skattepligtige skal altid kunne tilbagevise sådanne antagelser ved at bevise, at de kommercielle mål, som det pågældende arrangement forfølger, er reelle.

30 — ELISA-dommen, præmis 93-96.

31 — Jf. A-dommen, præmis 61 og 62, hvori Domstolen understreger betydningen af, at oplysningerne er troværdige og verificerbare.

32 — Jf. vedrørende retspraksis D. Weber, »Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms«, *Kluwer Law International*, 2005 (s. 161 ff.), samt Kommissionens meddelelse »Anvendelsen af foranstaltninger til bekæmpelse af misbrug inden for direkte beskatning — i EU og i relation til tredjelande« (KOM(2007) 785 endelig, s. 3).

Myndighederne er dog ikke bundet af dokumentation, der ikke kan verificeres.

57. Hvad angår fritagelser og andre skattefordele er det desuden normalt, at den skattepligtige i tilstrækkelig grad dokumenterer, at de nødvendige betingelser for at nyde godt heraf er opfyldt. Jeg mener, at artikel 990 E i CGI er i overensstemmelse med denne fremgangsmåde. Fritagelse indrømmes alle juridiske personer, der indsender nøjagtige oplysninger, såfremt disse oplysninger kan stå for skattemyndighedernes verifikation enten direkte eller i samarbejde med myndighederne i de øvrige berørte lande.

58. Jeg agter ikke at sætte spørgsmålstegn ved ELISA-dommen for så vidt angår forholdet mellem medlemsstaterne. Jeg kan dog ikke foreslå, at Domstolens fortolkning i denne dom udvides til at omfatte forholdet til EØS-landene eller andre tredjelande, da der i lyset af proportionalitetsprincippet efter min mening ikke findes nogen relevant forskel på situationen for skattepligtige personer i de to kategorier af lande. Kommissionen synes således at foreslå, at proportionalitetstesten ikke finder anvendelse på EØS-landene, når der ikke er indgået en passende overenskomst om udveksling af oplysninger med det pågældende land [33].

59. Desuden vil det være hensigtsmæssigt at klarlægge Domstolens stillingtagen i A-sagen med hensyn til betydningen af de fællesskabsretlige harmoniseringsforanstaltninger på området for selskabernes regnskaber. Domstolens analyse skal efter min mening ses i den rette sammenhæng [34]. Jeg mener, at Domstolens udtalelser om dette punkt henviser til en situation, hvor den skattepligtige fremlægger dokumentation for skattemyndighederne, uden at disse er i stand til med de udenlandske skattemyndigheders hjælp at verificere denne. Domstolen har på ingen måde betegnet denne situation som »normal« eller »ønskelig«. Den har blot understreget, at de

33 — Jf. Kommissionens meddelelse (s. 6): »Misbrugsbekæmpende foranstaltninger skal derfor rettes nøje mod rent kunstige arrangementer, der er beregnet til at omgå den nationale lovgivning (eller fællesskabsreglerne som gennemført i national ret). Dette gælder også med hensyn til anvendelsen af regler til bekæmpelse af misbrug i relation til EØS-staterne (undtagen i situationer, hvor der ikke foregår en tilstrækkelig informationsudveksling med den pågældende EØS-stat). For at sikre, at sådanne regler ikke står i misforhold til målsætningen om at begrænse misbrug og garantere retssikkerheden, skal der være tilstrækkelige sikkerhedsforanstaltninger, således at skatteborgerne har adgang til at fremlægge beviser vedrørende de eventuelle forretningsmæssige grunde til deres arrangementer.«

34 — A-dommen, præmis 62: »For det andet bemærkes, således som generaladvokaten har anført i punkt 141-143 i forslaget til afgørelse, at for så vidt angår den dokumentation, som den skattepligtige er i stand til at fremlægge, og på grundlag af hvilken skattemyndighederne kan kontrollere, om betingelserne i national lovgivning er opfyldt, giver de fællesskabsretlige harmoniseringsforanstaltninger, som finder anvendelse i medlemsstaterne vedrørende selskabers regnskabsaflæggelse, den skattepligtige mulighed for at fremlægge pålidelige og kontrollerbare oplysninger vedrørende strukturen i et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat eller dettes virksomhed, mens den skattepligtige ikke er sikret denne mulighed, når der er tale om et selskab med hjemsted i et tredjeland, der ikke er forpligtet til at anvende disse fællesskabsforanstaltninger.«

regnskabsbilag, som et selskab med hjemsted i et EØS-land fremlægger i en sådan situation, er mere pålidelige end regnskabsbilag fremsendt af et selskab etableret i et tredjeland, der ikke anvender de samme regler. Domstolen har således foretaget en komparativ vurdering. Det skal understreges, at de skattepligtige i medlemsstaterne ikke kan kræve, at beskatningen af en virksomhed kun baseres på dens egne regnskaber, selv om disse udgør et centralt udgangspunkt, forudsat at regnskabsreglerne er overholdt.

60. Når det drejer sig om at identificere aktionærerne, skal det bemærkes, at de direktiver, der er vedtaget på regnskabsområdet, ikke vedrører aktionærernes identitet. Dette spørgsmål behandles i direktiv 2004/109/EF, men kun vedrørende anmeldelse af erhvervelse eller afhændelse af større besiddelser på et reguleret marked [35]. Under alle omstændigheder er identifikation af aktionærerne et komplekst spørgsmål, og der er stor forskel på de løsninger, medlemsstaterne har valgt, som går fra en obligatorisk registrering af aktier til muligheden for at udstede ihændehaveraktier.

61. Det er endvidere nødvendigt at understrege virkningerne af de to principper, der ligger til grund for EØS-aftalen, nemlig princippet om forbud mod forskelsbehandling og princippet om en ensartet fortolkning.

62. De frie kapitalbevægelser er naturligvis omfattet af traktaten og af EØS-aftalen [36]. Når det drejer sig om beskatning, er de to systemer forskellige. Med hensyn til EU-retten har medlemsstaterne kompetence, når det gælder direkte beskatning, men de skal udøve denne kompetence i overensstemmelse med EU-retten [37]. Unionen har dog altid haft en vis kompetence med hensyn til vedtagelse af foranstaltninger, der fremmer en tilnærmelse af medlemsstaternes skattebestemmelser, herunder vedrørende direkte beskatning. Den har udøvet denne kompetence længe [38].

35 — Europa-Parlamentets og Rådets direktiv af 15.12.2004 om harmonisering af gennemsigtighedskrav i forbindelse med oplysninger om udstedere, hvis værdipapirer er optaget til handel på et reguleret marked, og om ændring af direktiv 2001/34/EF (EUT L 390, s. 38, artikel 9-16).

36 — Jf. bl.a. dommen i sagen Ospelt og Schlössle Weissenberg, præmis 31.

37 — Jf. bl.a. dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 29, og dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 28.

38 — Jf. bl.a. Rådets direktiv 90/434/EØF af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 1), ophævet ved Rådets direktiv 2009/133/EF af 19.10.2009 (EUT L 310, s. 34), Rådets direktiv 90/435/EØF af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6), konvention om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (90/436/EØF) (EFT 1990 L 225, s. 10), Rådets direktiv 2003/48/EF af 3.6.2003 om beskatning af indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger (EUT L 157, s. 38) og Rådets direktiv 2003/49/EF af 3.6.2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater (EUT L 157, s. 49).

Med hensyn til EØS-aftalen, som ikke omfatter alle de elementer og områder, der findes i EU's retsorden, er rammerne for direkte beskatning så meget desto svagere [39].

63. Den omstændighed, at EØS-aftalen ikke vedrører direkte beskatning, og at den ikke omfatter nogen rammer for administrativt samarbejde på skatteområdet, indebærer i mine øjne, at der findes en forskellig retlig sammenhæng.

64. Desuden er lovgiver ved at omarbejde rammen for administrativt samarbejde på skatteområdet, der blev indført med vedtagelsen af direktiv 77/977 og senere er blevet styrket med de efterfølgende ændringer af direktivet, på grundlag af forslag fra Kommissionen [40]. Selv inden vedtagelsen af dette forslag er EU-rammen på dette område naturligvis allerede meget forskellig fra den, der finder anvendelse på forholdet til tredjelande, herunder EØS-landene. Mellem EU-medlemsstaterne forekommer det mig ikke overdrevent at fremhæve fremkomsten af et samarbejde, der ligger tæt på solidaritet på beskatningsområdet, som ganske vist langt fra er udtømmende, men som ikke desto mindre udgør en ensartet ramme under udvikling [41].

65. Efter min opfattelse berettiger den påviste forskel med hensyn til den retlige ramme for skattesamarbejdet således fuldt ud en forskellig behandling af forholdet mellem medlemsstaterne indbyrdes og forholdet mellem medlemsstaterne og EØS-landene.

66. Henset til det ovenstående, foreslår jeg, at Domstolen svarer cour de cassation, at EØS-aftalens artikel 40 ikke er til hinder for en national lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen.

67. Hvad angår tvisten i hovedsagen vil jeg til slut gerne tilføje, at det under retsmødet kom frem, at Établissements Rimbaud er et selskab, hvis eneste aktionær er en schweizisk statsborger, der benytter den pågældende ejendom som feriebolig. De franske myndigheder har sandsynligvis kendskab til dette forhold. Man kan ikke uden grund spørge, om

39 — For en bredere fortolkning jf. EFTA-domstolens dom af 23.11.2004, sag E-1/04, Fokus Bank ASA, Report of EFTA Court, s. 15, præmis 20 ff.

40 — Jf. forslag til Rådets direktiv om administrativt samarbejde på beskatningsområdet (KOM(2009) 29 endelig).

41 — Som Domstolen fastslog i A-dommen, præmis 61, er relationerne mellem medlemsstaterne således placeret inden for fælles retlige rammer, som er karakteriseret ved, at der foreligger en fællesskabslovgivning, såsom direktiv 77/799, hvorved der er fastsat gensidige forpligtelser til at yde indbyrdes bistand. Selv om forpligtelsen til at yde bistand på de områder, der er omfattet af dette direktiv, ikke er uden begrænsninger, har direktivet ikke desto mindre skabt en ramme for samarbejdet mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder, som ikke eksisterer mellem disse og de kompetente myndigheder i et tredjeland, når dette ikke har påtaget sig en forpligtelse til at yde gensidig bistand.

det under disse omstændigheder ikke forekommer uretfærdigt og uforholdsmæssigt at indrømme de franske myndigheder muligheden for at nægte det pågældende selskab at godtgøre disse faktiske omstændigheder.

68. Jeg skal dog afholde mig fra at drage en sådan konklusion. I nogle tilfælde kan anvendelsen af skattebestemmelser, der stiller formkrav, forekomme uretfærdig. Det forekommer mig dog ikke udelukket, at der i en situation, hvor en statsborger fra et tredjeland investerer i fast ejendom, der er beliggende i en medlemsstat, og som han benytter til feriebolig, via et selskab med hjemsted i Liechtenstein, som han er eneaktionær i, kan være tale om et rent kunstigt arrangement [42].

69. Under alle omstændigheder påhviler det ikke Domstolen at træffe afgørelse om beskatning af sagsøgeren i hovedsagen. Desuden har Domstolen ikke adgang til alle de oplysninger om de faktiske omstændigheder, der er relevante i denne henseende. Det påhviler Domstolen at foretage en fortolkning af EØS-aftalens artikel 40, som ligeledes finder anvendelse på sager, hvor den faktiske situation er den samme eller er sammenlignelig. Den fortolkning af EØS-aftalen, som jeg foreslår Domstolen, er naturligvis ikke til hinder for, at der anvendes nationale bestemmelser, der har til formål at rette op på uretfærdige individuelle situationer på skatteområdet, for så vidt som der findes sådanne bestemmelser i den nationale retsorden.

42 — Jf. bl.a. dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 55 og 68, og af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 72 og 74.

VII — Forslag til afgørelse

70. Henset til det ovenstående, foreslår jeg, at cour de cassations præjudicielle spørgsmål besvares som følger:

»Artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 er ikke til hinder for en lovgivning som den, der følger af artikel 990 D ff. i den franske code général des impôts, i den da gældende affattelse, som fritager selskaber med hjemsted i Frankrig for den afgift på 3% af handelsværdien af fast ejendom, som er beliggende i Frankrig, når denne fritagelse for så vidt angår et selskab med hjemsted i et land, som er en del af Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, som ikke er medlem af Den Europæiske Union, er betinget af, at der mellem Republikken Frankrig og den pågældende stat er indgået en overenskomst om administrativ bistand til bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse, eller af, at disse juridiske personer i medfør af en overenskomst, der indeholder en klausul om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, ikke må undergives en hårdere beskatning end den, der gælder for selskaber med hjemsted i Frankrig.«