FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT NIILO JÄÄSKINEN
föredraget den 29 april 2010 [1]

I — Inledning

1. Begäran om förhandsavgörande i förevarande mål har ingetts av avdelningen för handel, finans och ekonomi vid Cour de cassation (Frankrike). Den avser huvudsakligen tolkningen av artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (nedan kallat EES-avtalet), [2] när en medlemsstats skattelagstiftning tillämpas på ett bolag beläget i furstendömet Liechtenstein, som är part i EES-avtalet men inte medlem i Europeiska unionen (nedan kallat EES-land). Frågan har rönt ett visst intresse hos medlemsstaterna, och nio av dessa har inkommit med skriftliga yttranden.

2. Detta mål ger EU-domstolen möjlighet att komplettera sin rättspraxis, i form av domarna i målen ELISA [3] och A [4] rörande grunderna för rättfärdigande av restriktioner för den fria rörligheten för kapital i samband med direkt beskattning, och att göra vissa förtydliganden angående det system som gäller för situationer där EES-länder är inblandade.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — Unionsrätten

3. Enligt artikel 56.1 EG ska, inom ramen för bestämmelserna i kapitel 4, alla restriktioner för kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland vara förbjudna. [5]

4. Artikel 57.1 EG har följande lydelse:

”1. Bestämmelserna i artikel 56 skall inte påverka tillämpningen gentemot tredje land

1 — Originalspråk: franska.

2 — EGT 1994, L 1, s. 3.

3 — Dom av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, Elisa (REG 2007, s. I-8251).

4 — Dom av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A (REG 2007, s. I-11531).

5 — Eftersom begäran om förhandsavgörande är daterad den 10 februari 2009 kommer hänvisningen till bestämmelserna i EG-fördraget att ske enligt den numrering som gällde innan fördraget om Europeiska unionens funktionssätt trädde i kraft.

av restriktioner som är i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller gemenskapsrätt för sådana kapitalrörelser till eller från tredje land som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader."

med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet.

...

5. I artikel 58 EG föreskrivs följande:

3. De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56."

"1. Bestämmelserna i artikel 56 skall inte påverka medlemsstaternas rätt att

6. Artikel 4 i EES-avtalet har följande lydelse:

a) tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort,

"Inom detta avtals tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i avtalet, skall all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden."

b) vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning och tillsyn över finansinstitut, eller att i administrativt eller statistiskt informationssyfte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser eller att vidta åtgärder som är motiverade

7. Texten i kapitel 4 i EES-avtalet om den fria rörligheten för kapital återspeglar bestämmelserna i EEG-fördraget och i rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (artikeln upphävd genom Amsterdamfördraget), [6]

6 — EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44.

som var i kraft innan ändringarna enligt fördraget om Europeiska unionen infördes. I artikel 40 i EES-avtalet anges följande:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal får det inte finnas några restriktioner mellan de avtalsslutande parterna avseende rörligheten för kapital som tillhör personer bosatta i Europeiska gemenskapens medlemsstater eller EFTA-staterna och inte heller någon diskriminering som grundas på parternas nationalitet eller bostadsort eller på en ort där sådant kapital är placerat. Bilaga XII innehåller bestämmelser som behövs för att genomföra och tillämpa denna artikel.”

8. I nämnda bilaga XII till EES-avtalet förklaras att direktiv 88/361 ska tillämpas inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. I bilaga I till detta direktiv, i vilken en nomenklatur för kapitalrörelser som fortsatt kommer att ha samma betydelse som vägledning för att definiera begreppet kapitalrörelser upprättats,[7] föreskrivs att begreppet i fråga ska omfatta utlänningars investeringar i fast egendom i en medlemsstat.

9. En medlemsstat kan åberopa rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning,[8] för att av de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat erhålla alla de uppgifter som den behöver för ett korrekt påförande av de pålagor som omfattas av nämnda direktiv.

B — Nationell rätt

10. Artikel 990 D och följande artiklar i den franska allmänna skattelagen (Code général des impôts) (nedan kallad CGI) utgör en del av de åtgärder som den franska lagstiftaren har vidtagit i syfte att bekämpa vissa former av skatteflykt.

11. Artikel 990 D CGI har följande lydelse:[9]

”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.

7 — Se dom av den 16 mars 1999 i mål C-222/97, Trummer och Mayer (REG 1999, s. I-1661), punkt 21.

8 — 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).

9 — I dess lydelse enligt lag nr 92-1376 av den 30 december 1992 om finanslag för år 1993 (JORF nr 304 av den 31 december 1992, s. 18058).

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."

12. Enligt artikel 990 E CGI [10] ska den skatt som avses i artikel 990 D inte tillämpas på:

"...

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 ort 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. Åtagandet görs den dag då den juridiska personen förvärvar den fasta egendomen, rättigheterna eller den andel, vilka avses i artikel 990 D eller, för de fasta egendomar, rättigheter eller andelar som redan ägs den 1 januari 1993, senast den 15 maj 1993.

4. Bolag vars aktier är börsnoterade eller introducerade på andrahandsmarknaden för en fransk eller en utländsk börs som regleras genom liknande bestämmelser.

...”

10 — I dess lydelse enligt lag nr 92-1376.

13. Republiken Frankrike och furstendömet Liechtenstein hade inte slutit något sådant avtal som det som föreskrivs i artikel 990 E.2 CGI vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. [11]

III — Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

14. Bolaget Établissements Rimbaud SA (nedan kallat Établissements Rimbaud), med säte i Liechtenstein, äger en fastighet i Frankrike. Därigenom omfattas det principiellt av skyldigheten att betala den i artikel 990 D CGI införda skatten på 3 procent.

15. Den franska skattemyndigheten har krävt in den ifrågavarande skatten av Établissements Rimbaud, först för åren 1988–1997, därefter för åren 1998–2000.

16. Établissements Rimbaud har överklagat besluten om avslag på yrkandena om befrielse från den omtvistade skatten. Överklagandet ogillades först av Tribunal de grande instance i Aix-en-Provence och därefter av Cour d'appel i Aix-en-Provence, varför Établissements Rimbaud nu har överklagat avgörandet till Cour de cassation.

17. Cour de cassation har, inom ramen för prövningen av nämnda överklagande, hänskjutit följande tolkningsfråga till Europeiska unionens domstol:

”Utgör artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet hinder för en sådan lagstiftning som artikel 990 D och följande artiklar i den allmänna skattelagen i deras vid den aktuella tidpunkten gällande lydelse, enligt vilken bolag som har sitt säte i Frankrike undantas från skattskyldighet till den skatt på 3 procent som tas ut på marknadsvärdet på fast egendom belägen i Frankrike, medan ett bolag som har sitt säte i ett land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, vilket inte är medlem i Europeiska unionen, undantas från sådan skattskyldighet 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 juridiska personer, 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?”

IV — Förfarandet vid domstolen

18. Begäran om förhandsavgörande registrerades vid domstolens kansli den 18 februari 2009.

11 — Avtalet mellan den franska regeringen och Liechtensteins regering om informationsutbyte i skattefrågor, som undertecknades den 22 september 2009, inverkar inte på målet vid den nationella domstolen, eftersom det ingicks senare.

19. Skriftliga yttranden har ingetts av Établissements Rimbaud, den tyska, den estniska, den grekiska, den spanska, den franska, den italienska, den nederländska och den svenska regeringen och Förenade kungarikets regering samt av Europeiska gemenskapernas kommission, Liechtensteins regering och Eftas övervakningsmyndighet.

20. Vid förhandlingen den 3 februari 2010 har företrädaren för Établissements Rimbaud, ombuden för den estniska, den grekiska, den spanska, den franska och den svenska regeringen, Förenade kungarikets regering samt företrädarna för kommissionen och Eftas övervakningsmyndighet yttrat sig muntligen. [12]

V — Parternas ståndpunkter

21. Établissements Rimbaud anser att artikel 40 i EES-avtalet utgör hinder för en sådan lagstiftning som artikel 990 D och följande artiklar i CGI, enligt vilken bolag som har sitt säte i Frankrike undantas från skyldighet att erlägga den treprocentiga skatten på marknadsvärdet på fast egendom i Frankrike, medan bolag med säte i ett EES-land undantas från sådan skattskyldighet endast om ett antal diskriminerande villkor uppfylls.

22. Även Eftas övervakningsmyndighet, kommissionen och Liechtensteins regering anser att artikel 40 i EES-avtalet utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den i målet vid den nationella domstolen aktuella, eftersom denna inte medger att bolag med hemvist i ett EES-land företer bevisning för fastställande av identiteten på de aktieägare i bolaget som är fysiska personer.

23. Av de medlemsstater som har yttrat sig skriftligen anser däremot samtliga att artikel 40 i EES-avtalet inte utgör hinder för en sådan lagstiftning.

VI — Bedömning

A — *Inledande anmärkningar*

24. Det ska inledningsvis erinras om att domstolen redan har prövat de bestämmelser i CGI som är aktuella i förevarande mål. Domstolen slog i domen i det ovannämnda målet ELISA, efter en begäran om

12 — Ombudet för Liechtensteins regering, som hade meddelat att han skulle delta vid förhandlingen, kunde inte delta på grund av oväder.

förhandsavgörande från franska Cour de cassation, fast att unionsrätten utgjorde ett hinder, i medlemsstaternas inbördes relationer, för en sådan lagstiftning som den aktuella franska lagstiftningen. Domstolen ska därför i förevarande mål, som också härrör från Cour de cassation, endast ta ställning till om det inom ramen för EES-avtalet går att rättfärdiga den inskränkning som de nationella bestämmelserna i fråga kan innebära, det vill säga i ett sådant fall som återfinns mittemellan de inbördes förbindelserna mellan Unionens medlemsstater och förbindelserna mellan Unionens medlemsstater och länder som inte är parter i EES-avtalet.

25. Den hänskjutande domstolen har begärt att artikel 40 i EES-avtalet ska tolkas med avseende på den tidsmässiga aspekten i förevarande mål. Eftersom furstendömet Liechtenstein är part i EES-avtalet sedan den 1 maj 1995, ska domstolen tolka de rättsregler som gäller från och med detta datum. [13]

26. Som generaladvokaten Bot anförde i sitt förslag till avgörande i det ovannämnda målet A, [14] har det skett en stegvis liberalisering av kapitalrörelser, både i fråga om sådana som sker mellan medlemsstaterna och sådana som sker mellan dessa stater och tredjeländer. I fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen var kapitalrörelser inom respektive utanför gemenskapen föremål för olika bestämmelser som var föga tvingande för medlemsstaterna. Ett viktigt steg togs genom direktiv 88/361, enligt vilket det skulle råda fullständig och ovillkorlig fri rörlighet för kapital mellan medlemsstaterna. På det externa planet var bestämmelserna i direktiv 88/361 mindre tvingande, eftersom medlemsstaterna i fråga om tredjeland endast skulle sträva efter att uppnå samma grad av liberalisering som tillämpades inom gemenskapen.

27. I fördraget om Europeiska unionen, som undertecknades i Maastricht den 7 februari 1992, bekräftas den fria rörligheten för kapital som en av de grundläggande friheter som ska säkerställas genom EG-fördraget, inte enbart för kapitalrörelserna mellan medlemsstaterna utan även för kapitalrörelserna mellan dessa stater och tredjeländer. Enligt artikel 56.1 EG gäller följaktligen att ”[i]nom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna”. Denna nya artikel började gälla den 1 januari 1994.

28. EES-avtalet innehåller dock inga bestämmelser som motsvarar dem i artiklarna 57 EG

13 — Före detta datum var furstendömet Liechtenstein ett tredjeland som inte omfattades av några specifika ramar. Efter detta datum gäller vissa övergångsbestämmelser för genomförandet av direktiven (frist för att införliva vissa gemenskapsdirektiv).

14 — Förslag till avgörande av den 11 september 2007, punkterna 38–45.

och 58 EG. Jag anser ändå att det inte råder någon tvekan om att medlemsstaternas skyldigheter gentemot EES-länderna, enligt artikel 40 i EES-avtalet, inte kan vara mer tvingande än de skyldigheter som följer av artikel 58 EG. För övrigt förefaller principerna om att nyare lag har företräde framför äldre lag (*lex posterior derogat legi priori*) och att speciallag har företräde framför allmän lag (*lex specialis legi generali derogat*) utesluta all tillämpning av artikel 57.1 EG på förbindelserna mellan medlemsstaterna och furstendömet Liechtenstein.

29. Det förefaller således som om artikel 57.1 EG inte ska tillämpas på det aktuella tredjelandet från och med det datum då EES-avtalet trädde i kraft.

30. Det finns ytterligare en tidsmässig aspekt som bör belysas. Av beslutet om hänskjutande framgår att den kapitalrörelse som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, det vill säga en investering i fastigheter, ägde rum innan den fria rörligheten för kapital infördes såväl inom Europeiska unionen som mellan medlemsstaterna och EES-länderna. Établissements Rimbaud gjorde följaktligen investeringen långt före de relevanta datumen och därför har bolaget inte i strikt mening nyttjat rätten till den grundläggande frihet som berörs. Denna omständighet tycks ändå inte inverka på det svar som domstolen kommer att ge den nationella domstolen på frågan om vilket system som gällde för furstendömet Liechtenstein efter det datum då EES-avtalet hade trätt i kraft. [15] Ur skattesynpunkt borde effekterna av den fria rörligheten för kapital vara desamma på befintliga investeringar som på nya investeringar.

31. I min bedömning ska jag först kortfattat redogöra för den rättspraxis som bygger på domen i det ovannämnda målet ELISA, och på domen i målet Ospelt och Schlössle Weissenberg [16] avseende den fria rörligheten för kapital när det gäller direkt beskattning, dels mellan medlemsstaterna, dels mellan dessa och EES-länderna. Därefter ska jag göra en jämförelse mellan dessa båda system. Slutligen ska jag analysera de skäl som har anförts till stöd för en skillnad i behandlingen.

B — *Rättspraxis avseende fri rörlighet för kapital när det gäller direkt beskattning*

32. När det gäller förhållandena mellan medlemsstaterna har domstolen i domen i det ovannämnda målet ELISA redan slagit fast att artikel 73b i fördraget (nu artikel 56 EG) ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken bolag med hemvist i den medlemsstaten undantas från skatt på marknadsvärdet på fast egendom

15 — I bilaga XII till EES-avtalet görs ingen allmän åtskillnad mellan befintliga investeringar och nya investeringar. En åtskillnad görs endast i specifika fall, se särskilt punkt 1 e i den bilagan och dom av den 15 maj 2003 i mål C-300/01, Salzmann (REG 2003, s. I-4899), punkt 4.

16 — Dom av den 23 september 2003 i mål C-452/01, Ospelt och Schlössle Weissenberg (REG 2003, s. I-9743).

som innehas i den medlemsstaten av juridiska personer, medan bolag som har hemvist i en annan medlemsstat har rätt till detta undantag bara om det finns ett avtal om handräckning som ingåtts mellan den berörda medlemsstaten och den andra staten, 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 den förstnämnda medlemsstaten, och enligt vilken ett bolag som har hemvist i en annan medlemsstat inte får förete bevisning som gör det möjligt att fastställa identiteten på de aktieägare i bolaget som är fysiska personer. [17]

33. Domstolen kom, i domen i det ovannämnda målet ELISA, fram till att det förelåg en restriktion för principen om fri rörlighet för kapital. Därefter prövade den huruvida restriktionen kunde rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset. Efter att ha slagit fast att den omtvistade skatten gjorde det möjligt att bekämpa förfaranden som inte fyller något annat syfte än att fysiska personer ska kunna undgå att betala förmögenhetsskatt i Frankrike, prövade domstolen om åtgärden var proportionerlig. Den fann att den omtvistade skatten hör till det samarbetsområde som fastställs i direktiv 77/799 och att det vidare inte direkt kunde uteslutas att den skattskyldige själv kunde tillhandahålla relevant bevisning. Domstolen drog därav slutsatsen att Republiken Frankrike, när det gäller förhållandena mellan medlemsstaterna, hade kunnat vidta mindre betungande åtgärder för att uppnå målet att bekämpa skatteundandragande.

34. Établissements Rimbaud har emellertid inte sitt hemvist i en medlemsstat utan i furstendömet Liechtenstein, som är ett EES-land sedan den 1 maj 1995.

35. Det måste därför erinras om att ett av de främsta syftena med EES-avtalet är att så långt det är möjligt förverkliga fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital inom hela EES-området, på sådant sätt att den inre marknad som upprättats i gemenskapen utsträcks till att omfatta Eftastaterna. Mot bakgrund härav syftar flera regler i avtalet till att säkerställa en så enhetlig tolkning

17 — Se domen i målet ELISA (ovan fotnot 3), punkt 102. Jag kan konstatera att artikel 990 E CGI ändrades genom lag nr 2007-1824, av den 25 december 2007 (JORF av den 28 december 2007, s. 21482) till följd av domen i det ovannämnda målet ELISA. I den version som gäller sedan dess föreskrivs i artikel 990 E CGI bland annat att den skatt som avses i artikel 990 D CGI inte ska tillämpas ”3. På rättssubjekt: juridiska personer, organ, organ som förvaltar egendom för annans räkning (fiducie) eller liknande inrättningar med säte i Frankrike, i en av Europeiska unionens medlemsstater eller i ett land eller territorium som har ingått avtal med Frankrike om handräckning i syfte att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt eller i en stat som har slutit ett fördrag med Frankrike, vilket ger dem rätt till samma behandling som den som tillämpas för rättssubjekt med säte i Frankrike ... ”.

som möjligt av avtalet i hela EES-området. [18] Det ankommer på domstolen att inom denna ram kontrollera att de regler i EES-avtalet som i sak är identiska med fördragsbestämmelserna tolkas på ett enhetligt sätt inom medlemsstaterna. [19]

36. Av detta följer att även om restriktioner för den fria rörligheten för kapital mellan medborgare i de stater som är parter i EES-avtalet ska bedömas med hänsyn till artikel 40 och bilaga XII till nämnda avtal, har dessa bestämmelser samma rättsliga innebörd som de i sak identiska bestämmelserna i artikel 56 EG, [20] trots att det kan förekomma skillnader i bestämmelsernas ordalydelser.

37. Domstolen fann vidare att begreppet restriktioner för den fria rörligheten för kapital ska tolkas på samma sätt när det gäller förbindelserna mellan medlemsstaterna och tredjeland som när det gäller förbindelserna mellan medlemsstaterna. [21]

38. Enligt min uppfattning står det helt klart att det i målet vid den nationella domstolen föreligger en skillnad i behandling när det gäller den fria rörligheten för kapital beroende på om bolaget har sitt säte i Frankrike eller i Liechtenstein.

39. Det framgår av fast rättspraxis att det föreligger en diskriminering när skilda regler tillämpas på lika situationer eller när samma regel tillämpas på olika situationer. [22]

40. I fråga om direkta skatter befinner sig personer som har hemvist i ett land och personer som saknar hemvist i det landet generellt sett inte i lika situationer. [23] En skillnad i behandling mellan skattskyldiga personer med hemvist i landet och personer som saknar hemvist i landet kan därmed inte i sig betecknas som diskriminerande i den mening som avses i fördraget. [24]

41. Som generaladvokaten Mazák nämnde i samband med det ovannämnda målet ELISA [25], framgår det av domstolens rättspraxis att en sådan nationell skattelagstiftning som var aktuell i nämnda mål kan anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, om skillnaden i behandling avser situationer som objektivt sett inte är lika. När det gäller den situation som gav upphov till skattskyldigheten i det ovannämnda målet ELISA, nämligen en juridisk persons direkta eller indirekta ägande av, eller innehav av sakrätter i, fast egendom

18 — Se yttrande 1/92 av den 10 april 1992 (REG 1992, s. I-2821; svensk specialutgåva, volym 12, s. I-41).

19 — Domen i målet Ospelt och Schlössle Weissenberg (ovan fotnot 16), punkt 29.

20 — Se dom av den 11 juni 2009 i mål C-521/07, kommissionen mot Nederländerna (REG 2009, s. I-4873), punkt 33, och av den 19 november 2009 i mål C-540/07, kommissionen mot Italien (REG 2009, s. I-10983), punkt 66.

21 — Se domen i målet A (ovan fotnot 4), punkt 31, samt generaladvokaten Bots förslag till avgörande, punkt 73 och följande punkter.

22 — Se dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 30, dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), punkt 17, dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (REG 2006, s. I-11673), punkt 46, och dom av den 22 december 2008 i mål C-282/07, Truck Center (REG 2008, s. I-10767), punkt 37.

23 — Se domen i målet Schumacker (ovan fotnot 22), punkt 31, domen i målet Wielockx (ovan fotnot 22), punkt 18, och domen i målet Truck Center (ovan fotnot 22), punkt 38.

24 — Se domen i målet Wielockx (ovan fotnot 22), punkt 19, dom av den 14 december 2006 i mål C-170/05, Denkavit Internationaal och Denkavit France (REG 2006, s. I-11949), punkt 24, samt domen i målet Truck Center (ovan fotnot 22), punkt 39.

25 — Punkterna 86–92 i förslaget till avgörande.

i Frankrike per den 1 januari ett visst år, ska juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning i Frankrike och juridiska personer som har platsen för sin verkliga ledning utanför Frankrike behandlas lika vid beskattning av fast egendom. Dessa bestämmelser kan inte utan att ge upphov till diskriminering medföra att sådana personer behandlas olika när det gäller beviljandet av en förmån, såsom ett undantag från skattskyldighet, avseende samma skatt. Genom att behandla båda typerna av juridiska personer på samma sätt vid beskattning av deras fasta egendom, har den franska lagstiftaren nämligen erkänt att det inte finns någon objektiv skillnad mellan deras situationer, när det gäller sätten och villkoren för denna beskattning, som skulle kunna rättfärdiga en skillnad i behandlingen. Följaktligen blir verkan av den ifrågavarande nationella lagstiftningen under sådana omständigheter som dem i målet ELISA, att juridiska personer som befinner sig i objektivt sett lika situationer behandlas olika.

42. Enligt min uppfattning kan generaladvokaten Mazáks resonemang överföras direkt på förevarande mål.

43. Frågan är således huruvida en sådan skillnad i behandling kan rättfärdigas utifrån de relevanta rättsliga bestämmelserna.

C — *Restriktioner som tillåts enligt artikel 40 i EES-avtalet*

44. Jag anser att det vid en tolkning och tillämpning av artikel 40 i EES-avtalet i frågor som rör direkt beskattning måste tas hänsyn till särdragen i de rättsliga bestämmelser som är tillämpliga på det aktuella fallet, det vill säga att det inom ramen för EES-avtalet dels saknas bestämmelser om administrativt samarbete på området för skatter och avgifter, dels att det inte finns något skatteavtal mellan medlemsstaten och det berörda EES-landet.

45. Domstolen har nämligen redan kommit fram till att en restriktion för den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstaten i fråga och EES-länderna kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset av att bekämpa skatteundandragande. [26]

46. Den rättspraxis som avser restriktioner för utövandet av de fria rörligheterna inom Unionen kan därför inte tillämpas fullt ut på kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer, eftersom sådana rörelser ingår i ett annat rättsligt sammanhang. [27]

26 — Se domen i målet kommissionen mot Italien (ovan fotnot 20), punkt 68.

27 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet A (ovan fotnot 4), punkt 60.

47. I förevarande fall kan det först och främst konstateras att det mellan de behöriga myndigheterna i en medlemsstat och i ett tredjeland, även om det är part i EES-avtalet, inte finns någon liknande ram för samarbete som den som inrättades mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter genom direktiv 77/799, när det berörda EES-landet inte har åtagit sig någon skyldighet till ömsesidigt bistånd.

48. Det fanns under den aktuella perioden ingen kompletterande bestämmelse om informationsutbyte mellan Republiken Frankrike och furstendömet Liechtenstein.

49. Vid förhandlingen tog Eftas övervakningsmyndighet upp den skillnad den ansåg föreligga mellan beskattningen av utdelningar, som utgör en ”rörlig” skattebas, och beskattningen av en av det beröra bolaget ägd fastighet som är, och även fortsättningsvis kommer att vara, belägen i Frankrike.

50. Det råder inget tvivel om att det faktum att underlaget för en fastighetsskatt inte kan flyttas har betydelse i skattepolitiken, men det kan ändå konstateras att fastighetsskatten är en skatt som tas ut på delar av förmögenheten. [28] Genom att betala denna skatt bidrar fastighetsägaren bland annat till finansieringen av kostnaderna för den fysiska och sociala infrastruktur som ägaren kan utnyttja. Enligt min mening är det därför inte uteslutet att domstolens tolkning i målet kommissionen mot Italien kan överföras på förevarande mål, med hänsyn till de skillnader som råder mellan beskattningen av utdelningar och fastighetsskatt.

51. Huvudfrågan i detta mål gäller huruvida skillnaderna mellan Unionens medlemsstater och EES-länderna är sådana att de kan rättfärdiga olika behandling av skattskyldiga personer i Unionens övriga medlemsstater respektive i EES-länderna. Medan domen i målet ELISA endast gällde förbindelserna mellan nämnda medlemsstater, [29] uppkommer här frågan huruvida den lösning som presenterades i det målet även gäller i förhållandena mellan medlemsstaterna och EES-länderna eller om dessa sistnämnda ska jämställas med övriga tredjeländer.

52. Enligt min uppfattning finns det i domen i det ovannämnda målet ELISA två aspekter som kan få betydelse i förevarande mål och av vilka parterna har dragit olika slutsatser. Den första aspekten avser att en skattskyldig person på grundval av proportionalitetsprincipen kan kompensera avsaknaden av en formell ram för samarbete mellan skattemyndigheterna – eller det faktum att denna ram inte är tillämplig i ett enskilt fall – genom att direkt förse skattemyndigheterna med upplysningar. Den andra aspekten avser frågan

28 — Domen i målet ELISA (ovan fotnot 3), punkterna 35–37.

29 — Domen i målet ELISA (ovan fotnot 3), punkt 10.

vilken betydelse en sådan formell ram ska tillmätas i Unionens lagstiftning.

53. Jag känner en viss tvekan inför att utvidga räckvidden för domen i det ovannämnda målet ELISA till att gälla förevarande mål, eftersom den avser en möjlighet att ersätta mekanismerna för samarbete mellan de olika medlemsstaternas skattemyndigheter med bevisning som den skattskyldige tillhandahåller. [30]

54. Ett effektivt och rättvist system för direkt beskattning kan endast fungera om de uppgifter som de skattskyldiga lämnar går att lita på. Detta kan dock endast uppnås om myndigheterna har de medel som krävs för att kontrollera tillförlitligheten av de uppgifter som de skattskyldiga lämnar, genom tillgång till andra uppgiftskällor, som till exempel myndigheternas register, skatterevisioner som rör den skattskyldiges bokföring och, eventuellt, uppgifter som utländska skattemyndigheter har lämnat. Uppgifterna från de skattskyldiga måste också kunna kontrolleras av myndigheterna för att kunna vara tillförlitliga. [31] Jag anser inte att ett krav på att den skattskyldiges uppgifter ska kunna kontrolleras generellt sett strider mot proportionalitetsprincipen.

55. För övrigt kan skattemyndigheterna inte vägra att i ett skattesystem som grundar sig på legalitetsprincipen ta hänsyn till uppgifter från den skattskyldige utan att motivera en sådan vägran. Eftersom det framstår som uteslutet att domstolen skulle ha avsett att ge skattemyndigheterna ett sådant utrymme för skönsmässig bedömning, uppkommer frågan enligt vilka kriterier dessa skulle kunna visa att uppgifterna är bristfälliga och, följaktligen, att sådan ytterligare bevisning som avses i punkt 99 i domen i det ovannämnda målet ELISA erfordras, om det skulle vara så att myndigheterna inte kan kontrollera om de aktuella uppgifterna är korrekta på grund av att det saknas bestämmelser om samarbete i skattefrågor med myndigheterna i den berörda medlemsstaten.

56. Frågan om fördelningen av bevisbördan inom skatterätten är komplicerad. När det gäller unionsrätten kan rättspraxis sammanfattas på följande vis: bevisbördan angående avsaknaden av legitimt skäl som motiverar ett konstlat upplägg åvilar skattemyndigheterna, men dessa får utgå från vissa antaganden vad gäller förekomsten av konstlade upplägg. [32] Den skattskyldige ska alltid kunna vederlägga sådana antaganden genom att bevisa att det faktiskt berörda upplägget är verkligt och affärsmässigt betingat. Myndigheterna är

30 — Domen i målet ELISA (ovan fotnot 3), punkterna 93–96.

31 — Se domen i målet A (ovan fotnot 4), punkterna 61 och 62, i vilken domstolen har framhållit betydelsen av att uppgifterna är tillförlitliga och kontrollerbara.

32 — Se, beträffande rättspraxis, Weber, D., Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms, *Kluwer Law International*, 2005 (s. 161 och följande sidor) samt kommissionens meddelande om tillämpning av åtgärder för att motverka missbruk i fråga om direkt beskattning – inom EU och i förhållande till tredjeland, KOM(2007) 785 slutlig, s. 3.

emellertid inte bundna av bevis som inte kan kontrolleras.

57. Vad beträffar undantag från skatteplikt och andra skatteförmåner är det vidare brukligt att den skattskyldige i tillräckligt hög grad bevisar att denne har uppfyllt villkoren för att erhålla sådana. Artikel 990 E CGI synes enligt min mening vara förenlig med detta synsätt Undantag från skatteplikt får beviljas juridiska personer som tillhandahåller korrekta uppgifter, förutsatt att skattemyndigheterna kan kontrollera dessa uppgifter, antingen direkt eller i samarbete med myndigheterna i övriga berörda medlemsstater.

58. Det är inte min avsikt att ifrågasätta domen i det ovannämnda målet ELISA vad gäller förhållandena mellan medlemsstaterna. Likafullt kan jag inte föreslå att domstolens tolkning i den domen ska utsträckas till att gälla även i förhållandena med EES-länderna eller andra tredjeländer, eftersom jag med hänsyn till proportionalitetsprincipen anser att situationen för de skattskyldiga som är bosatta i dessa båda kategorier länder inte uppvisar några relevanta skillnader. Kommissionen verkar nämligen antyda att proportionalitetstestet inte gäller för EES-länderna om det inte finns något relevant avtal om informationsutbyte med den berörda medlemsstaten. [33]

59. Vidare bör domstolens ställningstagande i det ovannämnda målet A klargöras, vad beträffar inverkan av gemenskapsbestämmelserna om harmonisering på bolagens bokföring och redovisning. Jag anser att domstolens bedömning måste sättas in i sitt sammanhang. [34] Domstolens uttalanden på den punkten verkar avse en situation i vilken den skattskyldige företer skattemyndigheterna bevisning utan att dessa kan kontrollera uppgifterna med hjälp av utländska skattemyndigheter. Domstolen har inte på något sätt betecknat en sådan situation som ”normal” eller ”önskvärd”: Den har endast framhållit att de räkenskapshandlingar som ett bolag

33 — Se det ovan i fotnot 32 nämnda meddelandet från kommissionen, s. 6: ”Åtgärder för att motverka missbruk måste följaktligen omsorgsfullt inriktas på rent konstlade upplägg som utformats för att kringgå nationell lagstiftning (eller gemenskapsregler som införlivats i nationell lagstiftning). Detta gäller också tillämpningen av regler för att motverka missbruk i förhållande till EES-staterna (utom i de situationer där det inte finns något relevant informationsutbyte med den berörda EES-staten). För att sörja för att sådana regler står i proportion till målet att stoppa missbruk och trygga rättssäkerheten måste tillräckliga garantier ges för att skattskyldiga får möjlighet att lägga fram bevisning för de kommersiella motiv som upplägget kan ha.”

34 — Domen i målet A (ovan fotnot 4), punkt 62: ”Som generaladvokaten påpekade i punkterna 141–143 i sitt förslag till avgörande gäller för det andra, i fråga om den bevisning som den skattskyldige kan förete för att ge skattemyndigheterna möjlighet att kontrollera huruvida de villkor som föreskrivs i den nationella lagstiftningen är uppfyllda, att de gemenskapsbestämmelser om harmonisering som är tillämpliga i medlemsstaterna med avseende på bolagens bokföring och redovisning ger den skattskyldige en möjlighet att ta fram tillförlitliga och kontrollerbara uppgifter avseende strukturen eller verksamheten i ett bolag hemmahörande i en annan medlemsstat, medan någon sådan möjlighet inte garanteras den skattskyldige när det rör sig om ett bolag som hör hemma i ett tredjeland som inte är skyldigt att tillämpa dessa gemenskapsbestämmelser.”

med hemvist i ett EES-land tillhandahåller i en sådan situation är mer tillförlitliga än de handlingar som tillhandahålls av ett bolag med hemvist i ett tredjeland som inte tillämpar samma regler. Domstolen har således gjort en jämförande bedömning. Det ska understrykas att de skattskyldiga i medlemsstaterna inte kan kräva att beskattningen av ett företag enbart ska grunda sig på företagets egna räkenskaper, även om dessa ska vara den huvudsakliga utgångspunkten, förutsatt att bokföringsreglerna har följts.

60. När det gäller identifieringen av aktieägarna ska det noteras att de direktiv som har antagits med avseende på bokföring och redovisning inte gäller aktieägarnas identitet. Denna fråga tas upp i direktiv 2004/109/EG, men endast då det gäller underrättelse om förvärv eller avyttring av större innehav på en reglerad marknad. [35] Identifieringen av aktieägarna är i alla händelser en komplicerad fråga och de lösningar som har valts i de olika medlemsstaterna varierar avsevärt, från obligatorisk aktieregistrering till möjligheten att emittera innehavaraktier.

61. I övrigt måste innebörden av de två principer som ligger till grund för EES-avtalet framhållas, nämligen icke-diskrimineringsprincipen och principen om en enhetlig tolkning.

62. Den fria rörligheten för kapital omfattas naturligtvis både av fördragets och EES-avtalets tillämpningsområden. [36] När det gäller skatter och avgifter är de båda systemen olika. Vad beträffar unionsrätten faller de direkta skatterna inom medlemsstaternas behörighetsområde men dessa är skyldiga att iaktta unionsrätten vid utövandet av sin behörighet. [37] Unionen har dock alltid haft en viss behörighet att vidta åtgärder som främjar tillnärmningen av medlemsstaternas skattebestämmelser, däri inbegripet bestämmelser som gäller direkt beskattning. Denna behörighet utövas sedan länge. [38] Vad beträffar

35 — Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG av den 15 december 2004 om harmonisering av insynskraven angående upplysningar om emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och om ändring av direktiv 2001/34/EG (EGT L 390, s. 38), artiklarna 9–16.

36 — Se särskilt domen i målet Ospelt och Schlössle Weissenberg (ovan fotnot 16), punkt 31.

37 — Se särskilt dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837), punkt 29, och domen i målet kommissionen mot Italien (ovan fotnot 20), punkt 28.

38 — Se bland annat rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (EGT L 225, s.1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20), upphävt genom rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 (EUT L 310, s. 34), rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), konventionen om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (90/436/EEG) (EGT L 225, 1990, s. 10), rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (EUT L 157, s. 38) och rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (EUT L 157, s. 49).

EES-avtalet, som inte tar upp alla delar och områden av Unionens rättsordning, är ramarna på området för direkt beskattning förståeligt nog inte lika starka. [39]

63. Att EES-avtalet inte omfattar direkt beskattning och att det i avtalet inte föreskrivs någon ram för administrativt samarbete på skatteområdet innebär, enligt min mening, att de rättsliga sammanhangen skiljer sig åt.

64. Lagstiftaren håller dessutom på att omarbeta den ram för det administrativa samarbetet i skattefrågor, vilken infördes genom direktiv 77/977 och som sedan förstärktes i samband med de successiva ändringarna av direktivet, på grundval av förslag från kommissionen. [40] Redan innan detta förslag antas står det nu klart att det samarbete som Unionen har upprättat inom detta område ligger på en helt annan nivå än samarbetet i förhållandena med tredjeland, däri inbegripet EES-länderna. Här är det befogat att påminna om att det mellan Unionens medlemsstater har inletts ett samarbete som ligger nära ett gemensamt ansvar för skattefrågor, vilket visserligen är långt ifrån fullständigt men som ändå utgör en enhetlig och utvecklingsbar ram. [41]

65. Det förefaller således som om den skillnad som lyfts fram beträffande den rättsliga ramen för samarbetet i skattefrågor fullt ut motiverar skillnaden i behandling mellan Unionens medlemsstater sinsemellan å ena sidan, och mellan dessa och EES-staterna, å andra sidan.

66. Mot bakgrund av dessa omständigheter föreslår jag att domstolen besvarar Cour de cassation att artikel 40 i EES-avtalet inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen.

67. Vad beträffar tvisten vid den nationella domstolen skulle jag slutligen vilja tillägga att det vid förhandlingen har framkommit att Établissements Rimbaud är ett bolag vars enda aktieägare är en schweizisk medborgare

39 — Se, för en vidare tolkning, EFTA-domstolens dom av den 23 november 2004 i mål E-1/04, Fokus Bank ASA (Report of EFTA Court, s. 15), punkt 20 och följande punkter.

40 — Se förslag till rådets direktiv om administrativt samarbete i fråga om beskattning, KOM (2009) 29 slutlig.

41 — Som domstolen konstaterade i domen i målet A (ovan fotnot 4), punkt 61, utspelar sig förhållandena mellan medlemsstaterna inom en gemensam rättslig ram som kännetecknas av att det finns gemenskapslagstiftning, såsom direktiv 77/799, i vilken det föreskrivs en skyldighet till ömsesidigt bistånd. Även om biståndsskyldigheten inte är obegränsad på de områden som omfattas av detta direktiv, gäller likafullt att det däri anges en ram för samarbete mellan de behöriga myndigheter i medlemsstaterna, vilken inte existerar mellan dem och de behöriga myndigheterna i ett tredjeland när detta land inte iklätt sig någon skyldighet till ömsesidigt bistånd.

som använder den berörda fastigheten som fritidshus. De franska skattemyndigheterna känner förmodligen till dessa uppgifter. Man kan med rätta fråga sig om det under dessa omständigheter inte framstår som orättvist och orimligt att de franska myndigheterna får neka nämnda bolag möjlighet att bevisa att detta stämmer.

68. Jag avhåller mig emellertid från att dra en sådan slutsats. I vissa särskilda fall kan en tillämpning av en skattelagstiftning i vilken det uppställs formella krav förefalla orättvis. Det är dock inte uteslutet att det, när en medborgare i ett tredjeland investerar i en fastighet som är belägen i en medlemsstat och som används för privata ändamål via ett bolag som är etablerat i Liechtenstein, som denne är ensam aktieägare i, kan vara fråga om ett rent konstlat upplägg. [42]

69. Det är i alla händelser inte domstolens sak att besluta om beskattning av klaganden i målet vid den nationella domstolen. För övrigt har domstolen inte tillgång till alla relevanta uppgifter i det avseendet. Domstolen ska tolka artikel 40 i EES-avtalet som också ska vara tillämplig i sådana fall som avser en identisk eller jämförbar faktisk situation. Den tolkning av EES-avtalet som jag föreslår att domstolen ska göra ska naturligtvis inte utgöra något hinder för en tillämpning av nationella bestämmelser med vilka syftet är att komma till rätta med orättvisa enskilda skattemässiga situationer, förutsatt att sådana bestämmelser förekommer i den nationella rättsordningen.

42 — Se, bland annat, dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (REG 2006, s. I-7995), punkterna 55 och 68, och dom av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (REG 2007, s. I-2107), punkterna 72 och 74.

VII — Förslag till avgörande

70. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden föreslår jag att den tolkningsfråga som Cour de cassation har ställt ska besvaras på följande sätt:

Artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 utgör inte hinder för en sådan lagstiftning som artikel 990 D och följande artiklar i den franska allmänna skattelagen, i deras vid den aktuella tidpunkten gällande lydelse, enligt vilken bolag som har sitt säte i Frankrike undantas från skattskyldighet till den skatt på 3 procent som tas ut på marknadsvärdet på fast egendom belägen i Frankrike, medan ett bolag som har sitt säte i ett land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, vilket inte är medlem i Europeiska unionen, undantas från denna skattskyldighet 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 juridiska personer, 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.