FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS fremsat den 9. december 2004 [1]

1. Denne sag rejser det spørgsmål, om en medlemsstats lovgivning, hvorefter der kun gives skattefradrag for forskning, når forskningen udføres i den medlemsstat, er forenelig med fællesskabsretten.

Nationale bestemmelser

2. Artikel 244c B i den franske code général des impôts (lov om skatter og afgifter, herefter »skatteloven«) bestemmer:

»Fremstillings- og handelsvirksomheder samt landbrugsvirksomheder, som beskattes af deres faktiske overskud, er berettiget til et skattefradrag svarende til 50% af den andel, hvormed de i løbet af et år afholdte forskningsudgifter overstiger gennemsnittet af de i løbet af de foregående to år afholdte udgifter af samme art, justeret i forhold til stigningen i forbrugerpriserne, bortset fra priser på tobak [...]«

3. Artikel 49f H i bilag III til nævnte lov bestemmer:

»Udgifter til aktiviteter, som er udført i Frankrig, giver ret til skattefradraget i henhold til skattelovens artikel 244c B.«

De faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

4. Laboratoires Fournier SA (herefter »Fournier«), der har hjemsted i Frankrig og fabrikerer og sælger lægemidler, overlod adskillige forskningsopgaver til forskningscentre i flere af Den Europæiske Unions medlemsstater og tog udgifterne hertil i betragtning med henblik på beregningen af

1 — Originalsprog: engelsk.

sit fradrag for forskningsudgifter i 1995 og 1996. Skattekontrolmyndigheden afviste at tage disse udgifter i betragtning, fordi forskningen ikke var udført i Frankrig. Fournier indgav en klage med henvisning til, at bestemmelserne er i strid med artikel 49 EF. Klagen blev afvist.

5. Fournier anlagde derfor sag ved tribunal administratif de Dijon, der har forelagt Domstolen spørgsmål om, (i) hvorvidt de omtvistede bestemmelser, i det omfang det heri bestemmes, at der kun gives skattefradrag for udgifter til forskning udført i Frankrig, er i strid med artikel 49 EF, og om, (ii) hvorvidt betingelsen om, at forskningen skal udføres i Frankrig, i bekræftende fald er begrundet i princippet om sammenhængen i selskabsbeskatningen.

6. Fournier og Kommissionen, som begge — sammen med den franske regering — var repræsenteret under den mundtlige forhandling, har indgivet skriftlige indlæg.

7. Jeg skal først behandle spørgsmålet om, hvorvidt bestemmelserne, i det omfang det heri bestemmes, at der kun gives skattefradrag for udgifter til forskning udført i Frankrig, er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 49 EF. Jeg skal derefter behandle spørgsmålet om, hvorvidt en sådan restriktion kan være begrundet.

Om anvendelsesområdet for artikel 49 EF

8. Den franske regering har erkendt, at der i lovgivningen sondres mellem de skattepligtige personer på grundlag af, hvor tjenesteydelsen præsteres, hvilket kan virke til skade for tjenesteydere i andre medlemsstater. Den har imidlertid gjort gældende, at denne forskelsbehandling følger direkte af det skattemæssige territorialprincip, som Domstolen udtrykkeligt har anerkendt i Futura Participations og Singer-dommen [2], og derfor falder uden for anvendelsesområdet for artikel 49 EF.

9. Domstolen fastslog i Futura Participations og Singer-dommen, at artikel 43 EF er ikke til hinder for, at en medlemsstat opstiller som betingelse for at imødekomme en anmodning om fremførsel af underskud fra tidligere regnskabsår fra en skattepligtig, der har en filial i staten, men ikke har hjemsted dér, at underskuddet har økonomisk sammenhæng med den skattepligtiges indkomst i staten, når blot hjemmehørende skattepligtige ikke behandles mere gunstigt. Domsto-

2 — Dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 22.

len fastslog særligt, at betingelsen om, at underskuddet skulle have økonomisk sammenhæng med den lokale indkomst, var et udtryk for det skattemæssige territorialprincip og derfor ikke kunne anses for at indebære åbenlys eller skjult forskelsbehandling i strid med traktaten.

10. Den franske regering har gjort gældende, at Domstolens argumentation i Futura Participations og Singer-dommen vedrørende etableringsfriheden kan overføres til den frie udveksling af tjenesteydelser. Den omstændighed, at det i denne sag omtvistede skattefradrag kun gives for forskning udført i Frankrig, følger af det skattemæssige territorialprincip. Skattesystemet forudsætter en økonomisk sammenhæng mellem forskningsudgifterne og den selskabsbeskattede økonomiske virksomhed. Sammenhængen i skattesystemet ville blive berørt, hvis forskningsopgaver udført i udlandet gav ret til skattefradrag i Frankrig, selv om de ikke blev beskattet dér.

11. Det er efter min opfattelse væsentligt, at Domstolen i Futura Participations og Singer-dommen tog stilling til foreneligheden med traktatens bestemmelser om etableringsfriheden af nationale skattebestemmelser, der fandt anvendelse på hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber. Jeg er ikke overbevist om, at Domstolens anvendelse af territorialprincippet i den sag let kan overføres på en sag som den her foreliggende, der vedrører virkningerne af nationale skattebestemmelser på tjenesteydere i andre medlemsstater. Efter disse bestemmelser behandles et hjemmehørende selskab, der har modtaget tjenesteydelser inde fra den pågældende medlemsstat, mere gunstigt end et hjemmehørende selskab, der har modtaget tjenesteydelser fra en anden medlemsstat. De er derfor, om end indirekte, baseret på tjenesteyderens etableringssted og kan derfor hindre grænseoverskridende virksomhed, hvorfor de åbenlyst er i strid med artikel 49 EF.

12. Generaladvokat Tesauro konkluderede i Safir-sagen[3] på grundlag af en tilsvarende analyse, at nationale bestemmelser om beskatning af præmier, der betales til livsforsikringer, der er tegnet i ikke-hjemmehørende selskaber, hvorimod præmier til forsikringer i hjemmehørende selskaber ikke beskattes, var i strid med artikel 49 EF, uanset det argument, som den pågældende medlemsstat og to andre intervenerende medlemsstater fremførte om, at den omtvistede lovgivning gennemførte det skattemæssige territorialprincip. Generaladvokaten udtalte særligt, at »den fremførte opfattelse

3 — Dom af 28.4.1998, sag C-118/96, Sml. I, s. 1897, punkt 20-25 i forslaget til afgørelse.

af, at de svenske bestemmelser på grund af [det skattemæssige territorialprincip] skulle falde uden for forbuddet i artikel [49], [forekom] at være fuldstændig uden grundlag«. Selv om Domstolen ikke direkte tog stilling til dette spørgsmål, fastslog den, at artikel 49 EF var til hinder for en sådan lovgivning.

13. Jeg mener derfor ikke, at Domstolens fremgangsmåde i Futura Participations og Singer-sagen kan overføres på denne sag.

14. Det bemærkes også, at en væsentlig forudsætning for Domstolens argumentation i Futura Participations og Singer-sagen — og en udtrykkelig betingelse for den påstand, Frankrig støtter sig på i denne sag — var, at hjemmehørende skattepligtige ikke behandledes mere favorabelt end ikke-hjemmehørende skattepligtige. I den foreliggende sag går den omtvistede lovgivning derimod i det væsentlige ud på, at skattepligtige personer, der anvender nationale forskningscentre, behandles mere favorabelt end skattepligtige personer, der anvender forskningscentre i andre medlemsstater.

15. Jeg mener derfor ikke, at lovgivningen falder uden for anvendelsesområdet for artikel 49 EF på grund af det skattemæssige territorialprincip.

16. Fournier og Kommissionen har gjort gældende, at lovgivningen som en analogi til sagen Baxter m.fl. [4] er i strid med artikel 49 EF, idet den skaber en »skattemæssig barriere«, som ved at afskrække virksomheder i Frankrig fra at anvende forskningscentre i andre medlemsstater hindrer den grænseoverskridende levering af tjenesteydelser.

17. Jeg er enig i, at sagen Baxter m.fl. giver en meget nær analogi. Den vedrørte foreneligheden med etableringsfriheden, der er fastslået i artikel 43 EF, af fransk lovgivning, som pålagde virksomheder på lægemiddelområdet en skat og gav fradrag for udgifter til forskning, som udelukkende var udført i Frankrig. Sagsøgerne i den sag, der var franske datterselskaber af moderselskaber i andre medlemsstater, argumenterede for, at lovgivningen diskriminerede mellem franske laboratorier, der hovedsageligt forestod

4 — Dom af 8.7.1999, sag C-254/97, Sml. I, s. 4809.

forskningen i Frankrig, og udenlandske laboratorier, hvis hovedforskningsenheder lå uden for Frankrig.

18. Domstolen udtalte, at det omtvistede skattefradrag måtte antages alligevel at kunne virke til skade navnlig for virksomheder, hvis hovedsæde lå i andre medlemsstater, og som var aktive i Frankrig gennem filialer: Det var typisk sådanne virksomheder, der i de fleste tilfælde ville have udviklet deres forskningsvirksomhed uden for beskatningsmedlemsstatens område. På grundlag af, at reglerne om ligebehandling i artikel 43 EF ikke blot forbyder åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet (eller hjemsted for så vidt angår selskaber), men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til det samme resultat, fastslog Domstolen, at lovgivningen var i strid med etableringsfriheden [5].

19. Tilsvarende forekommer det i den foreliggende sag åbenlyst, at den omtvistede lovgivning er til fordel for virksomheder med hjemsted i Frankrig, som udfører forskning i Frankrig, og afskrækker sådanne virksomheder fra at anvende forskningscentre i andre medlemsstater. En sådan forskellig skattebehandling vil uafværgeligt som direkte konsekvens hindre levering af tjenesteydelser til sådanne virksomheder fra forskningscentre med hjemsted i andre medlemsstater. Dette forekommer desuden at være accepteret af Frankrig. Domstolen har gentagne gange fastslået, at artikel 49 EF ikke blot kræver afskaffelse af enhver form for forskelsbehandling til skade for en tjenesteyder med hjemsted i en anden medlemsstat på grundlag af dennes nationalitet, men også ophævelse af enhver restriktion, der kan gøre den virksomhed, som udøves af en tjenesteyder med hjemsted i en anden medlemsstat, hvor denne lovligt præsterer tilsvarende tjenesteydelser, mindre tiltrækkende [6].

20. Som nævnt ovenfor, fastslog Domstolen i Safir-dommen [7], at tilsvarende lovgivning var i strid med artikel 49 EF. Særligt fastslog Domstolen i Vestergaard-dommmen [8], at retsregler i en medlemsstat, der gør det vanskeligere at opnå skattefradrag for udgifter til deltagelse i faglige kurser, der afholdes i udlandet, end for udgifter til faglige kurser, der afholdes i den pågældende medlemsstat,

5 — Dommens præmis 10, 13 og 21, hvori der henvises til dom af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, præmis 14.

6 — Dom af 9.7.1997, sag C-222/95, Parodi, Sml. I, s. 3899, præmis 18.

7 — Nævnt i fodnote 3.

8 — Dom af 28.10.1999, sag C-55/98, Sml. I, s. 7641.

indebærer en forskellig behandling på grundlag af det sted, hvor tjenesteydelsen udføres, som er forbudt i henhold til artikel 49 EF.

21. Jeg skal derfor konkludere, at de omtvistede bestemmelser, i det omfang det heri bestemmes, at der kun gives skattefradrag for udgifter til forskning udført i Frankrig, er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 49 EF, og at de med forbehold af de mulige begrundelser, der vil blive behandlet nedenfor, er i strid med denne artikel.

Mulige begrundelser

22. Det følger af fast retspraksis, at den frie udveksling af tjenesteydelser, som er et grundlæggende princip i traktaten, kun kan begrænses ved bestemmelser, der er begrundet i tvingende almene hensyn, og som er egnede til at sikre virkeliggørelsen af det formål, de forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt, for at formålet opfyldes [9].

23. Tre mulige begrundelser er blevet påberåbt i denne sag.

24. For det første spørger den nationale ret, om lovgivningen er begrundet i henhold til det princip, der blev formuleret i Bachmann-dommen [10] og i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien [11], ved behovet for at opretholde sammenhængen i selskabsskattesystemet i Frankrig.

25. Bachmann-dommen og dommen i sagen Kommissionen mod Belgien — som er de eneste sager, hvori den begrundelse er blevet accepteret — angik spørgsmålet om, hvorvidt en national lovgivning, hvorefter fradragsret for pensions- og livsforsikringspræmier var betinget af, at de blev betalt i den pågældende medlemsstat, var forenelig med artikel 39 EF, som fastsætter arbejdskraftens frie bevægelighed. Det er øjensynligt, at sammenhængen eller den direkte forbindelse mellem fradragsretten for præmierne og forpligtelsen til at betale skat af de beløb, som forsikringsselskaberne skulle udbetale i henhold til pensions- og livsforsikringspolicerne, havde gjort stort indtryk på Domstolen, idet dette betød, at provenutabet, som følge af at der var fradragsret for livsforsikringspræmierne i den samlede skattepligtige indkomst, blev opvejet af beskatningen af de pensions-, rente- eller kapitalbeløb, som forsikringsselskaberne skulle udbetale. Domstolen nåede herefter frem til, at sådanne bestemmelser var begrundet i hensynet til at opretholde sammenhængen i den beskatningsordning, de indgik i.

9 — Jf. f.eks. dom af 23.11.1999, forenede sager C-369/96 og C-376/96, Arblade m.fl., Sml. I, s. 8453, præmis 34 og 35 og den deri nævnte retspraksis.

10 — Dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Sml, I. s. 249.

11 — Dom af 28.1.1992, sag C-300/90, Sml. I, s. 305.

26. Medlemsstaterne har i en lang række tilfælde søgt at argumentere for, at bestemte skatteregler er begrundede i hensynet til at opretholde sammenhængen i beskatningsordningen. Domstolen har gentagne gange fastslået, at det, for at et anbringende, der bygger på en sådan begrundelse, kan tages til følge, skal være godtgjort, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning [12]. Domstolen har i alle undtagen to af disse sager forkastet argumentet med den begrundelse, at der ikke har bestået en sådan direkte sammenhæng. I disse to fastslog Domstolen under alle omstændigheder, at lovgivningen var ulovlig, fordi den ikke forekom nødvendig for at opretholde sammenhængen i den nationale beskatningsordning [13].

27. I den foreliggende sag har de farmaceutiske virksomheder, som er selskabsskattepligtige i Frankrig, ret til fradrag for udgifter til forskning udført i Frankrig. Der er ingen direkte sammenhæng mellem fradraget og selskabsskatten i den ovenfor beskrevne forstand.

28. Jeg finder derfor ikke, at den omtvistede lovgivning kan begrundes i princippet om sammenhængen i selskabsskatteordningen.

29. Den franske regering har for det andet under retsmødet gjort gældende, at lovgivningen var begrundet, fordi den fremmede forskning og udvikling.

30. Domstolen har udviklet en praksis om tvingende almene hensyn, som kan begrunde hindringer for den frie udveksling af tjenesteydelser, som følger af de nationale bestemmelser. Den omstændighed, at fremme af forskning og udvikling ikke hidtil er blevet fundet at være en mulig begrundelse, er derfor ikke nødvendigvis afgørende [14].

31. Som Kommissionen gjorde gældende under retsmødet, må begrundelsen for at fremme forskning sikkert være at tilskynde til fortræffelighed. Fortræffelighed er imidlertid ikke begrænset til franske forskningscentre. Jeg kan derfor ikke se, hvordan den omtvistede lovgivning kan anses for egnet til at sikre virkeliggørelsen af det påståede formål. Det falder naturligt at forklare en

12 — Jf. senest dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis, og for en oplysende diskussion om princippet om sammenhængen i beskatningsordningen punkt 51-80 i generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse.

13 — Dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 42, og Manninen-dommen, nævnt i fodnote 12, præmis 45.

14 — For eksempler på mulige begrundelser, der er anerkendt af Domstolen i denne forbindelse, se punkt 59 i generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse i sagen Arblade m.fl., nævnt i fodnote 9.

sådan lovgivnings eksistens med ønsket om at beskytte den franske sektor for lægemiddelsforskning. Det er imidlertid klart, at formål af rent økonomisk art ikke kan begrunde en begrænsning af det grundlæggende princip om fri udveksling af tjenesteydelser [15].

32. Lovgivning som den omtvistede er desuden direkte i strid med de formål, der kommer til udtryk i afsnit XVIII i traktatens tredje del, »Forskning og teknologisk udvikling«, som den franske regering specifikt har nævnt til støtte for sit argument vedrørende fremme af forskning. Der henvises i dette afsnit bl.a. til virksomhedernes behov for »at udnytte mulighederne i det indre marked fuldt ud, især ved at [...] fjerne [...] fiskale hindringer for [samarbejdet mellem virksomheder og forskningscentre]« [16].

33. Den franske regering har endelig gjort gældende, at lovgivningen er begrundet, fordi den sikrer en effektiv skattekontrol.

34. Domstolen har gentagne gange fastslået, at hensynet til en effektiv skattekontrol er et tvingende alment hensyn, der kan berettige hindringer i de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten [17], og at en medlemsstat således retmæssigt kan anvende foranstaltninger, der gør det muligt med klarhed og præcision at kontrollere de fradragsbeløb, som der dér kan blive tale om for forskningsomkostninger [18]. Domstolen har imidlertid vedrørende et forhold, der var meget lignende det forhold, der er omtvistet i den foreliggende sag, fastslået, at nationale regler, der fuldstændigt afskærer den skattepligtige person fra at føre bevis for, at omkostninger til forskning, som er gennemført i andre medlemsstater, virkelig er blevet afholdt, ikke kan være begrundet i hensynet til en effektiv skattekontrol: Det kan således ikke på forhånd udelukkes, at den skattepligtige person er i stand til at fremlægge relevant dokumentation, på grundlag af hvilken skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten med klarhed og præcision kan kontrollere den faktiske karakter og arten af de forskningsomkostninger, der er afholdt i andre medlemsstater [19].

35. Den omtvistede lovgivning kan derfor ikke anses for begrundet i en effektiv skattekontrol.

15 — Jf. dom af 5.6.1997, sag C-398/95, SETTG, Sml. I, s. 3091, præmis 23, og af 28.4.1998, sag C-158/96, Kohll, Sml. I, s. 1931, præmis 41.

16 — Artikel 163, stk. 2, EF.

17 — Jf. f.eks. Futura Participations og Singer-dommen, nævnt i fodnote 2, præmis 3.

18 — Baxter-dommen, nævnt i fodnote 4, præmis 18.

19 — Baxter-dommen, præmis 19 og 20.

Forslag til afgørelse

36. Jeg vil derfor foreslå, at de af tribunal administratif de Dijon forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 49 EF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter der kun gives fradrag i selskabsskatten for forskning, når forskningen er udført i den medlemsstat.