ARREST VAN HET HOF

8 juli 1999 *

In zaak C-254/97,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van de Franse Conseil d'État, in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Société Baxter,

B. Braun Médical SA,

Société Fresenius France,

Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA

en

Premier ministre,

Ministère du Travail et des Affaires sociales,

Ministère de l'Économie et des Finances,

Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG), 58 EG-Verdrag (thans artikel 48 EG), 92 en 95 EG-Verdrag (thans, na wijziging, de artikelen 87 EG en 90 EG),

* Procestaal: Frans.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: G. C. Rodríguez Iglesias, president, P. J. G. Kapteyn, G. Hirsch en P. Jann, kamerpresidenten, C. Gulmann (rapporteur), J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm en L. Sevón, rechters,

advocaat-generaal: A. Saggio

griffier: D. Louterman-Hubeau, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Société Baxter, B. Braun Médical SA en Société Fresenius France, vertegenwoordigd door A. Carnelutti, advocaat te Parijs,

— Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA, vertegenwoordigd door A. Monod, advocaat te Parijs,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door K. Rispal-Bellanger, onderdirecteur internationaal economisch recht en gemeenschapsrecht bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en J.-M. Belorgey, chargé de mission bij die directie, als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door G. Rozet, juridisch adviseur, en H. Michard, lid van de juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Société Baxter, B. Braun Médical SA en Société Fresenius France, vertegenwoordigd door A. Carnelutti; Laboratoires

Bristol-Myers-Squibb SA, vertegenwoordigd door A. Monod; de Franse regering, vertegenwoordigd door K. Rispal-Bellanger en F. Million, chargé de mission bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door G. Rozet en H. Michard, ter terechtzitting van 16 juni 1998,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 1 december 1998,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 28 maart 1997, ingekomen bij het Hof op 14 juli daaraanvolgend, heeft de Conseil d'État krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG), 58 EG-Verdrag (thans artikel 48 EG), 92 en 95 EG-Verdrag (thans, na wijziging, de artikelen 87 EG en 90 EG).

2 Deze vragen zijn gerezen naar aanleiding van de beroepen die Société Baxter en andere vennootschappen die farmaceutische specialiteiten vervaardigen of verhandelen, bij de Conseil d'État hadden ingesteld tot nietigverklaring, op grond van bevoegdheidsoverschrijding, van artikel 12 van besluit nr. 96-51 van 24 januari 1996 inzake dringende maatregelen tot herstel van het financiele evenwicht van de sociale zekerheid (*JORF* van 25 januari 1996, blz. 1230), zulks wegens schending van, onder meer, de artikelen 52, 58, 93, lid 3, EG-Verdrag (thans artikel 88, lid 3, EG) en 95 van het Verdrag.

3 Artikel 12 van dit besluit voert drie buitengewone heffingen in ten laste van ondernemingen die in Frankrijk een of meer farmaceutische specialiteiten vervaardigen of verhandelen. Het legt deze ondernemingen in het bijzonder een buitengewone heffing op, waarvan de heffingsgrondslag wordt gevormd door de omzet exclusief belasting die tussen 1 januari 1995 en 31 december 1995 in Frankrijk is behaald uit voor vergoeding in aanmerking komende farmaceutische specialiteiten dan wel uit geneesmiddelen die door instellingen mogen worden gebruikt, na aftrek van de in genoemd tijdvak geboekte lasten wegens uitgaven voor in Frankrijk verricht wetenschappelijk of technisch onderzoek.

4 Société Baxter en de andere verzoeksters in de hoofdgedingen — dochterondernemingen van in andere lidstaten gevestigde moedermaatschappijen — stelden voor de Conseil d'État, dat deze mogelijkheid om uitgaven voor wetenschappelijk en technisch onderzoek op de heffingsgrondslag van de buitengewone heffing in mindering te brengen, leidt tot een ongelijke behandeling van Franse laboratoria, die hoofdzakelijk in Frankrijk onderzoek verrichten, enerzijds, en buitenlandse laboratoria, waarvan de voornaamste onderzoekscentra zich elders bevinden, anderzijds.

5 Omdat de Conseil d'État van oordeel was, dat dit middel belangrijke vragen betreffende de uitlegging van het gemeenschapsrecht deed rijzen, heeft hij de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de navolgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Verzetten de artikelen 52 en 58 EG-Verdrag zich tegen een in 1996 vastgestelde nationale wettelijke regeling waarbij over dat jaar een buitengewone heffing wordt opgelegd, waarvan het tarief ligt tussen 1,5 en 2 % van de omzet exclusief belasting die ondernemingen die farmaceutische specialiteiten vervaardigen of verhandelen tussen 1 januari 1995 en 31 december 1995 in de staat van heffing hebben behaald uit voor vergoeding in aanmerking komende farmaceutische specialiteiten dan wel met geneesmiddelen die door instellingen mogen worden gebruikt, en op grond waarvan in genoemd tijdvak enkel geboekte lasten wegens uitgaven voor in de staat van heffing verricht onderzoek op de heffingsgrondslag in mindering mogen worden gebracht?

2) Verzet artikel 95 EG-Verdrag zich tegen een dergelijke wettelijke regeling?

3) Indien een van beide voorgaande vragen ontkennend mocht worden beantwoord, is dan het feit dat de uitgaven voor in de staat van heffing verricht onderzoek op de heffingsgrondslag in mindering mogen worden gebracht, te beschouwen als een steunmaatregel in de zin van artikel 92 EG-Verdrag?"

De eerste vraag

6 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of de artikelen 52 en 58 zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat waarbij aan aldaar gevestigde ondernemingen die farmaceutische specialiteiten vervaardigen of verhandelen, een buitengewone heffing wordt opgelegd over de omzet exclusief belasting, die zij in het fiscale boekjaar voorafgaande aan de datum van vaststelling van de regeling uit bepaalde farmaceutische specialiteiten hebben behaald, en op grond waarvan deze ondernemingen enkel de in datzelfde fiscale boekjaar gedane uitgaven voor uitsluitend in de staat van heffing verricht onderzoek op de heffingsgrondslag in mindering mag brengen, wanneer de regeling van toepassing is op ondernemingen uit de Gemeenschap die in die staat bedrijf uitoefenen door middel van een nevenvestiging.

7 Verzoeksters in de hoofdgedingen en de Commissie zijn van mening dat, aangezien enkel de uitgaven voor in Frankrijk verricht onderzoek op de heffingsgrondslag van de buitengewone heffing in mindering mogen worden gebracht, deze fiscale regeling de op Frans grondgebied gevestigde nevenvestigingen van farmaceutische bedrijven waarvan de hoofdzetel zich in een andere lidstaat bevindt, benadeelt ten opzichte van de farmaceutische ondernemingen die hun hoofdvestiging in Frankrijk hebben, aangezien de onderzoekscentra meestal zijn gelegen in de lidstaat waar zich de hoofdzetel van een onderneming bevindt. Dit is huns inziens in strijd met de artikelen 52 en 58 van het Verdrag.

8 De Franse regering stelt, dat in een context zoals die van de farmaceutische industrie, waarin het veelvuldig voorkomt dat een onderzoekslaboratorium met een hoofdvestiging in Frankrijk, een nevenvestiging wordt van een onderneming met een hoofdvestiging in een andere lidstaat of, omgekeerd, dat een dergelijke nevenvestiging wordt overgenomen door een onderneming met een hoofdvestiging in Frankrijk, de locatie van de onderzoekskosten van farmaceutische laboratoria thans is losgekoppeld van de plaats van hun zetel, hoofdbestuur of hoofdvestiging. Daar het bij de onderhavige heffing om een buitengewone en eenmalige heffing over activiteiten in het verleden gaat, is zij alleen in strijd met de artikelen 52 en 58 van het Verdrag, indien op basis van de economische gegevens van het referentiejaar blijkt dat zij feitelijk naar haar aard en in het algemeen ondernemingen die hun zetel, hoofdbestuur of hoofdvestiging in een andere staat hebben dan de staat van heffing, benadeelt ten opzichte van ondernemingen die deze activiteiten in de staat van heffing verrichten.

9 In de eerste plaats zij eraan herinnerd, dat de door artikel 52 van het Verdrag aan de onderdanen van de lidstaten toegekende vrijheid van vestiging inhoudt, dat zij toegang hebben tot werkzaamheden anders dan in loondienst en dat zij deze werkzaamheden onder dezelfde voorwaarden kunnen uitoefenen als door de wetgeving van de lidstaat van vestiging voor zijn eigen onderdanen zijn vastgesteld. Voor vennootschappen die in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Gemeenschap hebben, houdt die vrijheid overeenkomstig artikel 58 van het Verdrag tevens het recht in, hun activiteit in de betrokken lidstaat via een filiaal, agentschap of dochteronderneming uit te oefenen (zie arrest van 12 april 1994, Halliburton Services, C-1/93, Jurispr. blz. I-1137, punt 14).

10 In de tweede plaats verbieden de regels inzake gelijke behandeling niet enkel openlijke discriminatie op grond van nationaliteit of, wat vennootschappen betreft, de plaats van de zetel, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die, door toepassing van andere onderscheidingscriteria, in feite tot hetzelfde resultaat leiden (zie arrest van 13 juli 1993, Commerzbank, C-330/91, Jurispr. blz. I-4017, punt 14).

11 In de derde plaats is, zoals het Hof herhaaldelijk heeft verklaard (zie onder meer arrest Halliburton Services, reeds aangehaald, punt 16), artikel 52 van het Verdrag sedert het einde van de overgangsperiode een rechtstreeks toepasselijke bepaling, ook wanneer de in de artikelen 54, lid 2, en 57, lid 1, EG-Verdrag (thans, na wijziging, de artikelen 44, lid 1, EG en 47, lid 1, EG) bedoelde richtlijnen op een bepaald gebied ontbreken.

12 Het omstreden punt in de hoofdgedingen is de mogelijkheid om de uitgaven voor in 1995 in Frankrijk verricht onderzoek op de omzet waarop de bijzondere heffing wordt toegepast, in mindering te brengen. Gesteld wordt, zakelijk weergegeven, dat deze aftrek de door middel van een nevenvestiging in Frankrijk opererende ondernemingen die hun hoofdzetel in andere lidstaten hebben, weliswaar niet rechtstreeks discrimineert, doch hen wel benadeelt, aangezien zij hun onderzoeksactiviteiten doorgaans buiten Frankrijk verrichten, terwijl de in Frankrijk gevestigde ondernemingen hun onderzoeksactiviteiten doorgaans in die lidstaat verrichten.

13 Dienaangaande moet worden vastgesteld, dat ofschoon er stellig Franse ondernemingen zullen zijn die buiten Frankrijk, en buitenlandse ondernemingen die binnen Frankrijk onderzoekskosten maken, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingaftrek vooral in het nadeel lijkt te werken van door middel van een nevenvestiging in Frankrijk opererende ondernemingen die hun hoofdzetel in andere lidstaten hebben. Die ondernemingen zullen immers hun onderzoeksactiviteiten typisch meestal buiten de lidstaat van heffing ontplooien.

14 Aan deze vaststelling wordt niet afgedaan door het feit dat het bij de betrokken heffing om een buitengewone heffing ging, die werd toegepast op activiteiten in een verstreken belastingjaar, zoals de Franse regering stelt.

15 Dan moet thans worden onderzocht, of de ongelijke behandeling als vastgesteld in punt 13 van dit arrest, eventueel gerechtvaardigd is uit hoofde van de verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging.

16 De Franse regering betoogt op dit punt, dat door de buitengewone heffing een van de factoren kon worden belast die had bijgedragen tot de verstoring van het financiele evenwicht van de sociale zekerheid, te weten de verkoop van farmaceutische specialiteiten, en een factor in mindering kon worden gebracht, die bijdroeg tot een daling van de uitgaven in de gezondheidszorg, te weten de uitgaven voor het onderzoek betreffende farmaceutische specialiteiten. Derhalve diende de aftrekbaarheid van de onderzoekskosten tot de uitgaven voor onderzoeksactiviteiten in de lidstaat van heffing te worden beperkt, opdat de belastingautoriteiten van die staat konden controleren, wat voor soort bedragen werkelijk voor onderzoek waren uitgegeven.

17 De Commissie en, eigenlijk, ook verzoeksters in de hoofdgedingen stellen, dat de boekhouding van in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappijen, mits gevoerd in overeenstemming met de Vierde richtlijn (78/660/EEG) van de Raad van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g, van het Verdrag betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen (PB L 222, blz. 11), en de Zevende richtlijn (83/349/EEG) van de Raad van 13 juni 1983 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g, van het Verdrag betreffende de geconsolideerde jaarrekening (PB L 193, blz. 1), gegevens levert op basis waarvan de belastingdienst de uitgaven voor onderzoek kan controleren. Voorts merkt de Commissie op, dat de bevoegde dienst strikt in het belang van de fiscale controle aanvullende inlichtingen kan verlangen, mits zij het evenredigheidsbeginsel in acht neemt.

18 Het Hof heeft meermaals geoordeeld, dat de doeltreffendheid van de fiscale controles een dwingende reden van algemeen belang vormt, die een beperking van de door het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen (zie, onder meer, arrest van 15 mei 1997, Futura Participations en Singer, C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 31). Een lidstaat mag dus maatregelen toepassen die een duidelijke en nauwkeurige controle mogelijk maken van het bedrag van de kosten die in die staat als uitgaven voor onderzoek mogen worden afgetrokken.

19 Voor een nationale regeling die een belastingplichtige volstrekt belet te bewijzen, dat daadwerkelijk uitgaven zijn gedaan voor onderzoeksactiviteiten in andere lidstaten, kan de doeltreffendheid van de fiscale controles evenwel niet als rechtvaardigingsgrond dienen.

20 Het is immers niet op voorhand uitgesloten, dat de belastingplichtige in staat is relevante bewijsstukken over te leggen aan de hand waarvan de belastingautoriteiten van de lidstaat van heffing duidelijk en nauwkeurig kunnen controleren wat voor soort bedragen in andere lidstaten werkelijk voor onderzoek zijn uitgegeven.

21 Op de eerste vraag moet derhalve worden geantwoord, dat de artikelen 52 en 58 van het Verdrag zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat waarbij aan aldaar gevestigde ondernemingen die farmaceutische specialiteiten vervaardigen of verhandelen, een buitengewone heffing wordt opgelegd over de omzet exclusief belasting, die zij in het fiscale boekjaar voorafgaande aan de datum van vaststelling van de regeling uit bepaalde farmaceutische specialiteiten hebben behaald, en op grond waarvan deze ondernemingen enkel de in datzelfde fiscale boekjaar gedane uitgaven voor in de staat van heffing verricht onderzoek op de heffingsgrondslag in mindering mogen brengen, wanneer de regeling van toepassing is op ondernemingen uit de Gemeenschap die in die staat bedrijf uitoefenen door middel van een nevenvestiging.

De tweede en de derde vraag

22 Gelet op het antwoord op de eerste vraag, behoeven de tweede en de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

23 De kosten door de Franse regering en door de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door de Conseil d'État bij beschikking van 28 maart 1997 gestelde vragen, verklaart voor recht:

De artikelen 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG) en 58 EG-Verdrag (thans artikel 48 EG) verzetten zich tegen een regeling van een lidstaat waarbij aan aldaar gevestigde ondernemingen die farmaceutische specialiteiten vervaardigen of verhandelen, een buitengewone heffing wordt opgelegd over de omzet exclusief belasting, die zij in het fiscale boekjaar voorafgaande aan de datum van vaststelling van de regeling uit bepaalde farmaceutische specialiteiten hebben behaald, en op grond waarvan deze ondernemingen enkel de in datzelfde

fiscale boekjaar gedane uitgaven voor in de staat van heffing verricht onderzoek op de heffingsgrondslag in mindering mogen brengen, wanneer de regeling van toepassing is op ondernemingen uit de Gemeenschap die in die staat bedrijf uitoefenen door middel van een nevenvestiging.

Rodríguez Iglesias	Kapteyn	Hirsch
Jann	Gulmann	Murray
Edward	Ragnemalm	Sevón

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 8 juli 1999.

De griffier

R. Grass

De president

G. C. Rodríguez Iglesias