# SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS G. FEDERICO MANCINI vom 16. Oktober 1985 *

*Herr Präsident,*
*meine Herren Richter!*

1. Sie haben über eine Klage gemäß Artikel 169 EWG-Vertrag zu entscheiden, die die Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen die Französische Republik eingereicht hat. Der Vorwurf, der gegen sie erhoben wird, besteht darin, daß sie das als „avoir fiscal" bekannte Steuerguthaben, das französischen Versicherungsunternehmen zugute kommt, nicht auch Zweigniederlassungen und Agenturen von Versicherungsgesellschaften anderer Mitgliedstaaten gewährt. Diese Unterlassung und die davon herrührende Diskriminierung sollen gegen Artikel 52 EWG-Vertrag verstoßen.

2. Ich will die französischen Rechtsvorschriften kurz zusammenfassen. In Artikel 205 der Rechtsquelle, die die Bestimmung des steuerbaren Einkommens regelt, (Code général des impôts, im folgenden CGI) ist für Gesellschaften und andere juristische Personen, die in Artikel 206 aufgezählt sind, eine Steuer „sur l'ensemble des bénéfices ou revenus" vorgesehen, deren Satz sich auf 50 % der erwirtschafteten Erträge beläuft. In Artikel 209 ist bestimmt, daß bei der Festsetzung dieser Steuer „uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions" berücksichtigt werden.

Um die doppelte Belastung der von den Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden zu beseitigen — sie werden zunächst mit den Steuern belegt, die die ausschüttende Gesellschaft zu entrichten hat, und dann bei den Empfängern mit der Einkommensteuer für natürliche Personen bzw. der Körperschaftsteuer, wenn die Empfänger juristische Personen sind —, gewährt der französische Gesetzgeber seit 1965 ein „avoir fiscal" für Dividendenempfänger. In Artikel 158 a CGI heißt es: „Les personnes qui perçoivent des dividendes distribués par des sociétés françaises disposent à ce titre d'un revenu constitué: par les sommes qu'elles reçoivent de la société; par un avoir fiscal représenté par un crédit ouvert sur le Trésor. Ce crédit d'impôt est égal à la moitié des sommes effectivement versées par la société. Il ne peut être utilisé que dans la mesure où le revenu est compris dans la base de l'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire. Il est reçu en paiement de cet impôt. Il est restitué aux personnes physiques dans la mesure où son montant excède celui de l'impôt dont elles sont redevables." Die Gewährung bleibt jedoch vorbehalten „aux personnes qui ont leur domicile réel ou leur siège social en France" (Artikel 158 b), es sei denn, daß in einem der von Frankreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart wird, daß die Gewährung sich auch auf ausländische Personen erstreckt (Artikel 242 c).

Aus diesen Vorschriften ergibt sich also, daß ein „avoir fiscal" Gesellschaften mit Sitz in Frankreich, einschließlich der Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen gewährt wird (in der italienischen Rechtssprache entspricht der Begriff „società affiliate" und nicht das in Artikel 52 EWG-Vertrag verwendete Wort „filiali" den französischen „filiales", den englischen „subsidiaries", den

* Aus dem Italienischen übersetzt.

deutschen „Tochtergesellschaften" und den niederländischen „dochterondernemingen"); dieses Guthaben wird allerdings Agenturen und Zweigniederlassungen, die diese in französischem Hoheitsgebiet errichtet haben, nicht gewährt. In einem Runderlaß vom 30. Juli 1976 wurde ferner klargestellt, daß Dividenden, die von französischen Gesellschaften an ausländische Gesellschaften mit einer Betriebsstätte in Frankreich ausgeschüttet werden, kein „avoir fiscal" erhalten, auch wenn die Dividenden zu den Einnahmen dieser Betriebsstätte gehören.

Die Loi de finances (Finanzgesetz) Nr. 77-1467 für 1978 vom 30. Dezember 1977 (JORF 1977, S. 6316) sieht schließlich vor, daß Versicherungs-, Rückversicherungs- und Kapitalisierungsgesellschaften von ihrer Körperschaftsteuerschuld das gesamte Steuerguthaben einschließlich des gemäß Artikel 158 a CGI gewährten Guthabens für Dividenden, die aus ihren Anlagen in Aktien stammen, abziehen können (Artikel 15).

3. Die Kommission gelangte zu der Auffassung, diese unterschiedliche Behandlung sei diskriminierend und verstoße gegen Artikel 52 EWG-Vertrag, und leitete mit Schreiben vom 29. Juli 1981 das Vertragsverletzungsverfahren ein. Die französische Regierung hielt in ihrer Antwort (30. Dezember 1981) den Vorwurf für unbegründet. Die Rechtsform, die ein Unternehmen für seine Niederlassung in Frankreich wähle, sei steuerrechtlich nicht neutral; sie könne sich im Gegenteil auf die für diese Niederlassungen geltende steuerliche Behandlung auswirken. So besitze die Tochtergesellschaft eines ausländischen Unternehmens eigene Rechtspersönlichkeit und werde, da für sie französisches Recht gelte, steuerlich als „gebietsansässig" behandelt. Eine Zweigniederlassung und eine Agentur hingegen seien unselbständige Geschäftsnebenstellen des Unternehmens: Für steuerliche Zwecke gälten sie also in dem Staat, in dem sie tätig seien, als „gebietsfremd".

Schließlich, so führte die Regierung in Paris aus, brauchten die Versicherungsunternehmen der verschiedenen Mitgliedstaaten nichts anderes zu tun, als in Frankreich eine Tochtergesellschaft zu gründen, um das Steuerguthaben zu erhalten. Es sei jedoch klar, daß die mit der steuerrechtlichen Regelung für Zweigniederlassungen und Agenturen verbundenen Probleme nicht auf der Grundlage von Artikel 52 lösbar seien. Sie könnten nur im Rahmen einer Angleichung des Steuerrechts gelöst werden; in der Zwischenzeit müßten bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen werden.

Dieses Vorbringen hat die Kommission nicht überzeugt. Nach ihrer Ansicht ist die französische Regelung gerade im Lichte der Vorschriften über das Niederlassungsrecht zu beurteilen. Artikel 52 werde ausgehöhlt, wenn ausländische Gesellschaften, um in den Genuß der Steuergutschrift zu gelangen, Tochtergesellschaften gründen müßten, anstatt mit Agenturen oder Zweigniederlassungen zu arbeiten. Auch sei die Nichtgewährung des Vorteils an letztere um so weniger gerechtfertigt, als diese für alle übrigen steuerlichen Zwecke, insbesondere bei der Bestimmung des steuerbaren Einkommens, den französischen Gesellschaften gleichgestellt seien (mit Gründen versehene Stellungnahme vom 4. Mai 1983).

In ihrem Antwortschreiben vom 6. Juli 1983 vertrat die französische Regierung immer noch die Ansicht, der CGI behindere nicht die Niederlassungsfreiheit. Gerade weil sie als gebietsfremd gälten, vermieden nämlich Zweigniederlassungen und Agenturen ausländischer Gesellschaften die steuerliche Belastung, der juristische Personen (anläßlich ihrer Gründung, Umwandlung, ihres Zusammenschlusses, der Aufspaltung oder Auflösung) unterlägen; deshalb gebe es keinen Grund, sie als benachteiligt im Verhältnis zu französischen Unternehmen anzusehen. Dies sei aber noch nicht alles. Da sich der von der Kommission erhobene Vorwurf

*nur* auf Agenturen oder Zweigniederlassungen von Versicherungsgesellschaften beziehe, würde die von ihr vorgeschlagene Änderung zur Benachteiligung gegenüber vergleichbaren Organisationen ausländischer Gesellschaften führen, die in verschiedenen Bereichen der Versicherungswirtschaft tätig seien. Frankreich sei auf jeden Fall bereit, das von der Kommission aufgeworfene Problem im Rahmen bilateraler Abkommen zu prüfen. Den bereits mit den Partnern in der Gemeinschaft abgeschlossenen Abkommen könne man Zusatzprotokolle anfügen, die die Erweiterung des Steuerguthabens auf der Grundlage der Gegenseitigkeit regelten.

Auch dieses Anerbieten vermochte jedoch nicht die Kommission zu einer Änderung ihres Standpunkts zu bewegen. Am 19. Oktober 1983 beschloß sie, gemäß Artikel 169 Absatz 2 EWG-Vertrag Klage beim Gerichtshof zu erheben. Ihre Klageschrift vom 30. November wurde am 12. Dezember in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen.

4. Die Klage ist in zwei Vorwürfe aufgegliedert: Die bereits genannten Voraussetzungen für die Gewährung des „avoir fiscal" verstießen gegen Artikel 52 EWG-Vertrag, weil sie a) eine Ungleichbehandlung der ausländischen Gesellschaften und b) eine mittelbare Beschränkung der Freiheit, Zweigniederlassungen zu gründen, darstellten. Zur Begründung des ersten Vorwurfs wird ein Beispiel gebildet: Für dieselbe Dividende von 100 FF zahle eine Gesellschaft mit Sitz in Frankreich 25 FF Körperschaftsteuer ([150 × 50 %] — 50), während die Agentur oder Zweigniederlassung eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft 50 FF (100 × 50 %) zahlen müsse.

Selbst wenn sie die gleiche Tätigkeit ausübten, gelangten Gesellschaften französischen Rechts in den Genuß einer anderen Steuerregelung, als sie ausländischen Gesellschaften, die mit Agenturen oder Zweigniederlassungen arbeiteten, vorbehalten sei; diese unterschiedliche Behandlung falle unter Artikel 52 Absatz 2, wonach die Niederlassungsfreiheit „die Gründung und Leitung von Unternehmen ... nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen" umfasse. Sie beruhe nämlich auf der Staatsangehörigkeit und stelle für die Leitung von Unternehmen Bedingungen auf, die mit Sicherheit weniger vorteilhaft seien. Auf diese Weise müßten diese Gesellschaften, die keine Steuergutschrift erhielten, höhere Tarife festsetzen als ihre französischen Konkurrenten. Somit seien jedoch ihre Kapitalanlagen nach dem Grundsatz der „Kongruenz" weniger einträglich als diejenigen der Gesellschaften mit Sitz in Frankreich.

Ich möchte zum zweiten Punkt, der Anlaß zu vielerlei Diskussionen gegeben hat, noch etwas sagen. Gemäß Artikel 15 der ersten Richtlinie zur Koordinierung der Vorschriften über die Aufnahme und Ausübung der Tätigkeit der Direktversicherung mit Ausnahme der Lebensversicherung (ABl. 1973, L 228, S. 3) verpflichtet jeder Mitgliedstaat, in dessen Staatsgebiet ein Unternehmen seine Tätigkeit ausübt, dieses, ausreichende technische Reserven zu bilden. Die technischen Reserven „müssen durch Aktivwerte bedeckt werden, die gleichwertig, kongruent und im Tätigkeitsland belegen sind". Die Mitgliedstaaten können allerdings den Grundsatz der „Kongruenz" lokkern, also „die Bedeckung von Verpflichtungen, deren Erfüllung in einer bestimmten Währung gefordert werden kann, durch Aktiva, deren Wert in der gleichen Währung veranschlagt ist oder die in dieser Währung realisierbar sind" (Artikel 5 b).

Die Änderungen, die an den französischen Rechtsvorschriften vorgenommen wurden, um sie dieser Richtlinie anzupassen, verpflichteten die Versicherungsgesellschaften, Aktiva zu erwerben, die in französischer Währung realisierbar sind. Gerade in dieser

Hinsicht wird nach Ansicht der Kommission die Benachteiligung der Agenturen und Zweigniederlassungen ausländischer Gesellschaften deutlich. Während nämlich französische Gesellschaften auch Aktien und Schuldverschreibungen ausländischen Rechts erwerben und somit die Zusammensetzung ihres Bestandes entsprechend der Entwicklung des Geldmarkts verändern können, haben unsere Agenturen oder Zweigniederlassungen nach der Kongruenzregel nicht die Möglichkeit, Aktien ausländischer Gesellschaften zu halten; da sie somit vom „avoir fiscal" ausgeschlossen sind, haben sie kein Interesse daran, in französische Aktien zu investieren und müssen sich auf Schuldverschreibungen beschränken. Artikel 158 b CGI beschränkt also die Auswahl der ausländischen Gesellschaften bei Anlagen in beweglichem Vermögen und verstößt auch unter diesem Gesichtspunkt gegen das Prinzip der Gleichbehandlung bei der Leitung von Unternehmen gemäß Artikel 52 Absatz 2 EWG-Vertrag.

Viel einfacher ist hingegen die Darstellung des zweiten Vorwurfs. Bekanntlich verbietet Artikel 52 Absatz 1 EWG-Vertrag jede Beschränkung der freien Niederlassung bei „der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind". Die Regelung der Gewährung des Steuerguthabens und deren Auswirkungen verleiten aber nach Ansicht der Kommission ausländische Versicherungsgesellschaften dazu, Tochtergesellschaften anstelle von Agenturen oder Zweigniederlassungen zu gründen. Ihr Niederlassungsrecht werde dadurch mittelbar beschränkt.

5. Die französische Regierung verteidigt sich gegen die Vorwürfe der Kommission mit einem in verschiedene Punkte gegliederten Vorbringen. Es besteht aus sieben Hauptargumenten, die ich in folgender Reihenfolge prüfen möchte:

1) Die Beibehaltung der streitigen Regelung sei durch die fehlende Harmonisierung auf dem Gebiet des Steuerrechts gerechtfertigt;

2) bis zu dieser Harmonisierung könne das Problem nur im Rahmen bilateraler Abkommen gelöst werden;

3) der Ausschluß der Agenturen und Zweigniederlassungen ausländischer Gesellschaften von der Gewährung des Steuerguthabens sei durch die Gefahr massiver Steuerflucht gerechtfertigt;

4) die Nachteile, die für Agenturen und Zweigniederlassungen angeblich entstünden, würden bei weitem durch die Vorteile ausgeglichen, die sie in steuerlicher und finanzieller Hinsicht gegenüber den Gesellschaften französischen Rechts genössen;

5) die unterschiedliche Behandlung von Agenturen oder Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften beruhe keineswegs auf der Staatsangehörigkeit, sondern auf objektiven Gegebenheiten, insbesondere auf der in allen Steuersystemen getroffenen Unterscheidung zwischen „Gebietsansässigen" und „Gebietsfremden";

6) da ausländische Unternehmen Tochtergesellschaften gründen könnten, genössen sie in vollem Umfang das Recht auf Niederlassung in Form der Errichtung von Geschäftsnebenstellen;

7) die Erfüllung der Forderungen der Kommission würde eine Benachteiligung von Unternehmen bewirken, die auf anderen Gebieten als in der Versicherungswirtschaft tätig seien.

Ich möchte gleich sagen, daß nur eines dieser Argumente, genauer gesagt, das sechste, tatsächlich überzeugend ist. Wie ich mich bemühen werde darzulegen, sind die anderen Argumente nicht zutreffend.

6. Die beklagte Regierung macht zuerst geltend, die Regelung des Steuerguthabens könne so lange bestehen bleiben, als die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Besteuerung juristischer Personen nicht vollständig harmonisiert seien. Diese Ansicht vermag nicht zu überzeugen, wie man Ihrer Rechtsprechung in bezug auf den Zusammenhang zwischen Artikel 30 und Artikel 100 EWG-Vertrag entnehmen kann. Insbesondere möchte ich auf Ihre Ausführungen im Urteil vom 9. Dezember 1981 in der Rechtssache 193/80 (Kommission/Italien, Slg. 1981, 3019) verweisen:

„Der wesentliche Grundsatz der Einheit des Marktes und der sich daraus ergebende freie Warenverkehr können unter keinen Umständen unter den Vorbehalt einer vorherigen Angleichung der nationalen Rechtsvorschriften gestellt werden, da dieser Grundsatz durch die Aufstellung eines derartigen Vorbehalts seines Inhalts beraubt würde. Im übrigen verfolgen die Artikel 30 und 100 unterschiedliche Ziele. Während die erste dieser Vorschriften darauf gerichtet ist, ... unverzüglich alle mengenmäßigen Einfuhrbeschränkungen und alle Maßnahmen gleicher Wirkung zu beseitigen, liegt der zweiten die allgemeine Zielsetzung zugrunde, ... die sich aus der Unterschiedlichkeit dieser Vorschriften ergebenden Hindernisse aller Art zu mildern" (Rdnr. 17 der Entscheidungsgründe).

Diese Feststellungen treffen meines Erachtens genau auf den vorliegenden Fall zu, bei dem ein Grundsatz auf dem Spiel steht, der nicht weniger bedeutend ist als der des Artikels 30: die Niederlassungsfreiheit. Auch dieser Grundsatz und damit die sich daraus ergebenden Diskriminierungsverbote stehen nicht unter dem Vorbehalt der vorherigen Angleichung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften. Genauer gesagt, das Zögern des Gemeinschaftsgesetzgebers beseitigt nicht die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, ihre steuerrechtlichen Regelungen in nichtdiskriminierender Weise anzuwenden.

7. Ich komme zum zweiten Argument, das eher in die Form eines Vorschlags gekleidet ist. Zur Lösung unseres Problems soll es nach den Ausführungen der Regierung in Paris genügen, den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen, die Frankreich bereits mit seinen Partnerstaaten in der Gemeinschaft abgeschlossen hat, Zusatzprotokolle anzufügen. In diesen Protokollen müsse jedoch die Erweiterung der Gewährung des Steuerguthabens auf Gegenseitigkeit beruhen. Ausländische Unternehmen erhielten also die Vergünstigung im Zusammenhang mit deren Gewährung zugunsten von französischen Gesellschaften, die in dem am Abkommen beteiligten Mitgliedstaat Geschäftsnebenstellen besäßen.

Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden, da die Bedeutung von Artikel 52, wie sich aus dem Urteil vom 25. Oktober 1979 in der Rechtssache 159/78 (Kommission/Italien, Slg. 1979, 3247) ergibt, nicht durch eine Gegenseitigkeitsvoraussetzung eingeschränkt werden darf. Im italienischen Zollrecht gab es eine Vorschrift, nach der die Konzession als Zollspediteur italienischen Staatsangehörigen oder Staatsangehörigen eines ausländischen Staates erteilt wurde, „der den italienischen Staatsangehörigen ... die gleiche Behandlung gewährt". Sie haben diese Vorschrift für unvereinbar mit Artikel 52 erklärt, weil dort keine Ausnahme zugunsten von Staatsbürgern der Gemeinschaftsländer gemacht wurde.

Es läßt sich auch nicht zugunsten der streitigen Regelung anführen, daß sie das Fehlen eines vergleichbaren Vorteils für Agenturen und Zweigniederlassungen französischer Unternehmen in anderen Mitgliedstaaten ausgleiche. Dieses Argument hat, wie die Kommission uns ins Gedächtnis gerufen hat, ein luxemburgischer Sozialversicherungsträger angeführt, um eine diskriminierende Behandlung im Bereich der Dienstleistungsfreiheit zu rechtfertigen. Hierauf wurde erwidert — und der Gerichtshof machte sich

diese Ansicht zu eigen —, daß bei der Beurteilung von Verstößen gegen das Gemeinschaftsrecht Umstände außer acht zu lassen sind, die mit diesen nichts zu tun haben, wie etwa bei einer diskriminierenden Maßnahme die Tatsache, daß sie geeignet ist, eine anderweitige diskriminierende Behandlung auszugleichen (Urteil vom 3. Februar 1982 in den verbundenen Rechtssachen 62 und 63/81, Seco/EVI, Slg. 1982, 223).

Ziemlich anfechtbar ist auch das zweite Argument, wonach die französische Regierung die Gewährung des Steuerguthabens nicht ausdehnen könne, ohne das in den Doppelbesteuerungsabkommen ausbalancierte Gleichgewicht zu stören. Dem kann man entgegenhalten, daß wegen Artikel 234 und Artikel 5 EWG-Vertrag internationale Übereinkünfte, die nach dem Inkrafttreten des EWG-Vertrages geschlossen wurden, keine Bestimmungen enthalten dürfen, die mit diesem nicht vereinbar sind. Auch darf der Grundsatz des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts nicht vergessen werden; dieser schließt nämlich aus, daß die Wirksamkeit einer Vorschrift des Vertrags durch eine innerstaatliche Vorschrift beeinträchtigt wird, um die es sich gemäß Artikel 55 der französischen Verfassung bei einer ratifizierten und veröffentlichten zwischenstaatlichen Übereinkunft handelt.

8. Das dritte Argument wird auf die Gefahr der Steuerflucht gestützt, die als Folge einer Aufhebung der streitigen Maßnahme eintreten könnte. Wenn ausländische Gesellschaften, so wird ausgeführt, französische Aktien besäßen, würden sie dazu verleitet, diese nur zu dem Zweck, in den Genuß des Steuerguthabens bei der Ausschüttung von Dividenden zu gelangen, auf der Aktivseite ihrer in Frankreich tätigen Agenturen oder Zweigniederlassungen zu verbuchen.

Aber auch diese Ansicht ist nicht begründet. Die Kommission hat in überzeugender Weise dargelegt, daß die von der beklagten Regierung vertretene Auffassung keineswegs zu einer Verringerung des Steueraufkommens des französischen Staats führt, sondern ein Anwachsen der Steuerlast für ausländische Gesellschaften bewirkt. Es besteht nämlich Anlaß zu der Vermutung, daß die französischen Aktien am Hauptsitz der Gesellschaft verbleiben: Auf die entsprechenden Dividenden würde eine Abgabe von 15 % erhoben, entsprechend dem durchschnittlichen Steuersatz aufgrund der bilateralen Abkommen, in denen das Steuerguthaben nicht auf gebietsfremde Personen ausgedehnt wird. Würden jedoch dieselben Aktien auf der Aktivseite der Zweigniederlassungen und Agenturen verbucht, so würde auf die Dividenden Körperschaftsteuer erhoben, deren Satz sich nach Abzug des Steuerguthabens auf 25 % beliefe.

9. Die französische Regierung mißt jedoch dem vierten Argument größere Bedeutung bei. Die Kommission, so führt sie aus, vertrete die Ansicht, die geltende Regelung benachteilige ausländische Gesellschaften, die mit Agenturen und Zweigniederlassungen arbeiteten, in bezug auf Tarife und Anlagen. Diese Nachteile bestünden nicht; selbst wenn es sie gäbe, würden sie mehr als ausgeglichen durch die Vorteile, die diese Unternehmen in steuerlicher und wirtschaftlicher Hinsicht gegenüber den französischen Gesellschaften und den französischen Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen genössen. In jedem Fall brauchten ausländische Gesellschaften, wenn sie nach den gleichen Grundsätzen wie französische Unternehmen behandelt werden wollten, lediglich eine Tochtergesellschaft zu gründen, anstatt eine Zweigniederlassung zu eröffnen.

Die erste Behauptung ist richtig, und die Klägerin hat dies schließlich selbst eingeräumt. Anhand eindeutiger statistischer Angaben hat die Regierung in Paris dargetan, daß die fraglichen Agenturen und Zweigniederlassungen tatsächlich nicht gezwungen sind, höhere Tarife anzuwenden; im übrigen würden sie, wenn sie sie anwendeten,

schnell vom Markt vertrieben, und für eine solche Annahme gibt es jedoch nicht das geringste Anzeichen. In bezug auf die Anlagen macht die beklagte Partei geltend, die französischen Rechtsvorschriften seien weit weniger restriktiv, als die Kommission behaupte. Sie beschränken sich tatsächlich darauf, einen Mindestanteil an Schuldverschreibungen festzusetzen, den die in Frankreich tätigen Versicherungsunternehmen bei ihren vorgeschriebenen Anlagen halten müssen; es ist jedoch innerhalb dieser Anlagen keine Obergrenze für den Anteil an Aktien und anderen Aktiva festgelegt. Außerdem ist es erlaubt, ausländische Aktien zu halten, sofern sie an einer französischen Börse gehandelt werden, und die Statistiken für das Jahr 1981 beweisen, daß 55 % des beweglichen Vermögens der Agenturen und Zweigniederlassungen gerade aus solchen Vermögenstiteln bestehen.

Unbegründet ist hingegen der zweite Teil der französischen Argumentation. Damit wird geltend gemacht, gerade weil die Agenturen und Zweigniederlassungen keine eigene Rechtspersönlichkeit besäßen, entgingen sie den zahlreichen Abgaben, die bei Gesellschaftsänderungen erhoben würden. Man kann allerdings leicht einwenden, daß sich jährlich fällig werdende Belastungen wie die Körperschaftsteuer nicht mit Abgaben vergleichen lassen, die ausschließlich im Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft erhoben werden. Somit kann aber die Befreiung für Kapitalzuführungen der Agenturen und Zweigniederlassungen nicht als Vorteil, der diesen Einrichtungen gewährt wird, angesehen werden. Das beweist Artikel 2 Absatz 1 der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25), wonach „die der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgänge ausschließlich in dem Mitgliedstaat besteuert [werden], in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft in dem Zeitpunkt befindet, in dem diese Vorgänge erfolgen".

Ebensowenig kann dem dritten Argument Frankreichs gefolgt werden. Die Gründung einer Tochtergesellschaft ist nämlich in der Regel aufwendiger als die Eröffnung einer Agentur oder einer Zweigniederlassung, zumindest weil die erstere Ausgaben mit sich bringt (Einzahlung des Mindestgesellschaftskapitals, Garantiefonds etc.), die die letztere, für die die Eintragung im Handelsregister genügt, bei weitem nicht erfordert. Hinzu kommt, daß die Gründung einer Tochtergesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit und eigener Solvabilität in gewisser Weise das Ansehen der im Ausland ansässigen Versicherungsgesellschaften verdeckt. Im Falle der Nebenstellen besteht diese Beeinträchtigung hingegen nicht, da sie unmittelbar vom Ansehen der Muttergesellschaft profitieren.

10. Ich komme zum fünften Argument. Der Gleichheitsgrundsatz, so macht die französische Regierung geltend, verbiete es nicht, daß vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt würden, wenn eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt sei (Urteile vom 8. Oktober 1980 in der Rechtssache 810/79, Überschär, Slg. 1980, 2747, und vom 16. Oktober 1980 in der Rechtssache 147/79, Hochstrass, Slg. 1980, 3005). Gerade dies sei hier der Fall. Die unterschiedliche Regelung für Tochtergesellschaften einerseits sowie für Agenturen und Zweigniederlassungen andererseits habe nichts mit der Nationalität dieser Einrichtungen zu tun. Sie beruhe vielmehr auf der objektiven, in den Rechtsordnungen fast aller Mitgliedstaaten vorgenommenen Unterscheidung zwischen „gebietsansässigen" und „gebietsfremden" Personen.

Anderer Ansicht ist die Kommission. Wie auf die Staatsangehörigkeit bei natürlichen Personen werde in Frankreich für die Entscheidung, ob Gesellschaften der innerstaatlichen Rechtsordnung unterlägen, auf den Sitz der Gesellschaft abgestellt; deshalb komme eine unterschiedliche Behandlung

aufgrund dieses Sitzes (Frankreich oder ein anderer Mitgliedstaat) einer diskriminierenden Behandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit gleich. Die Diskriminierung erfolge freilich nicht ausdrücklich, sie sei vielmehr sorgfältig versteckt. Wie der Gerichtshof jedoch in seinem Urteil vom 12. Februar 1974 in der Rechtssache 152/73 (Sotgiu, Slg. 1974, 153) entschieden habe, werde hierdurch nicht ausgeschlossen, daß sie mit dem Vertrag unvereinbar sei.

Nun, ich stimme mit der Kommission darin überein, daß die streitige Regelung diskriminierenden Charakter hat. Die Ansicht, die ich soeben zusammengefaßt habe, erstaunt mich jedoch so sehr, daß ich, um auf den Inhalt des vorangegangenen Absatzes zurückzukommen, Zweifel daran habe, ob es wirklich sachdienlich ist, die Vor- und Nachteile abzuwägen, die den Gesellschaften französischen Rechts und den Agenturen oder Zweigniederlassungen ausländischer Gesellschaften entstehen. Für die Erreichung des Ziels, das die Kommission verfolgt, gibt es einen viel geraderen Weg, der von den Modalitäten der Festsetzung der französischen Körperschaftsteuer ausgeht. In diesem Rahmen möchte ich darauf verweisen, daß „uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France" (Artikel 209 CGI) berücksichtigt werden. Die Nationalität des Unternehmens, sein Sitz, die Art der Gewinne sowie das Land ihrer Verwendung sind deshalb ohne Einfluß. Die Steuerpflicht hängt in unserem Fall von einem einzigen Kriterium ab: dem Territorialprinzip. Dieses wird völlig symmetrisch angewandt: Die Steuerpflicht entsteht nämlich bei ausländischen Gesellschaften für ihre Tätigkeiten in Frankreich und verschont die französischen Gesellschaften für ihre Tätigkeiten im Ausland.

In bezug auf die Besteuerungsgrundlage schließlich werden französische Gesellschaften und Nebenstellen ausländischer Unternehmen in gleicher Weise behandelt. Das gilt nicht für die Berechnung der Steuer. Das Steuerguthaben, das praktisch auf eine teilweise Steuererstattung hinausläuft, wird nämlich, wie wir wissen, nur Gesellschaften zugebilligt, die „leur siège social en France" (Artikel 158 b CGI) haben, während die gebietsfremden Steuerpflichtigen davon ausgeschlossen sind. Welches waren die Gründe für diesen Ausschluß? Dies hat Herr Valéry Giscard d'Estaing enthüllt, als er in seiner Eigenschaft als Minister für Wirtschaft und Finanzen den Entwurf des Gesetzes über die Reform vom 12. Juli 1965 vorstellte. „Nous voulions" — so sagte er nämlich — „que cet effort du budget de l'Etat français soit réservé, soit aux Français eux-mêmes, soit aux résidents français. Bien entendu, nous n'excluons pas que, par voie de conventions appropriées qui devront être négociées, cet avantage puisse être étendu aux ressortissants des autres pays qui prendront une attitude symétrique de la nôtre". Weiter sagte er: „Avant d'étendre à des ressortissants d'autres pays les allégements que nous consentons, nous devons donc nous assurer que par voie de réciprocité les résidents français pourront bénéficier des mêmes avantages" (JORF, Débats Assemblée nationale, 11. Mai 1965, S. 1233).

Somit wird alles klar: Der in Rede stehenden Regelung lag die Überzeugung zugrunde — von der ich bereits (unter Nr. 7) dargelegt habe, daß sie im Gemeinschaftsrahmen unbegründet ist —, daß das Steuerguthaben den Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten nur zugute kommen dürfe, wenn diese Staaten den französischen Gesellschaften den gleichen Vorteil gewährten. Da andererseits für beide Arten von Gesellschaften das gleiche Kriterium für die Festsetzung der Steuer gilt, steht fest, daß diese Regelung in die „Leitung von Unternehmen" derart eingreift, daß sie die Verwaltung der ausländischen Gesellschaften mit Nebenstellen kostspieliger macht. Es besteht daher kein Zweifel daran, daß die Regelung, zumindest unter diesem Gesichts-

punkt, gegen den in Artikel 52 Absatz 2 EWG-Vertrag niedergelegten Grundsatz der gleichen Bestimmungen verstößt.

11. Wie wir gesehen haben, beanstandet die Kommission an den französischen Rechtsvorschriften, daß sie nicht nur zu einer Ungleichbehandlung, sondern auch zu einer mittelbaren Beschränkung für die Errichtung von Nebenniederlassungen durch ausländische Unternehmen führten. Sobald die Voraussetzungen von Artikel 58 erfüllt seien, könnten diese Unternehmen die Rechtsform für die Ausübung des ihnen gemäß Artikel 52 zustehenden Rechts frei wählen; und gerade diese Freiheit schränke die streitige Regelung dadurch ein, daß sie der Gründung von Agenturen und Zweigniederlassungen entgegenwirke, indem sie ihnen kein Steuerguthaben gewähre.

Die beklagte Regierung vertritt die Auffassung, diese These sei unbegründet, und ich teile ihre Auffassung. Diskriminierung und Beschränkung der Niederlassungsfreiheit sind unterschiedliche Tatbestände, und es ist nicht gesagt, daß eine Maßnahme, durch die einer diese Tatbestände verwirklicht wird, auch im Rahmen des anderen erheblich ist. So kann der Umstand, daß eine abschreckende Wirkung auf Agenturen und Zweigniederlassungen ausgeübt wird, ein Aspekt einer Ungleichbehandlung ausländischer Gesellschaften sein; er hat jedoch keinen Einfluß auf deren Recht, sich in Frankreich niederzulassen. Dieses Recht umfaßt gemäß Artikel 52 EWG-Vertrag die Aufhebung von Beschränkungen der Gründung von „Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften". Und diese Formulierung kann aber meiner Ansicht nach nicht so ausgelegt werden, daß diese drei Formen von Betriebsstätten in steuerlicher oder anderer Hinsicht völlig gleich behandelt werden müssen.

12. Das letzte Argument der französischen Regierung hat sozusagen den Charakter einer „Widerklage": Würde Frankreich den Forderungen der Kommission nachgeben, so wird ausgeführt, so würden Agenturen und Zweigniederlassungen von ausländischen Gesellschaften diskriminiert, die auf anderen Gebieten als in der Versicherungsbranche tätig seien.

Die Kommission hat die Gründe erklärt, weshalb sie nur auf dem Gebiet des Versicherungswesens tätig geworden ist. Es sind drei: die Beschwerden, die ihr die Versicherungsunternehmen vorgetragen hätten; ihr Interesse an einer wirksamen Durchführung der Niederlassungsfreiheit auf diesem Gebiet, auch wegen des Antriebs, den die Rechtsangleichung hierdurch erhalte; die Bedeutung des Problems für die Versicherungsgesellschaften im Hinblick auf den Grundsatz der „Kongruenz" und die Verpflichtung, technische Reserven zu bilden. Im übrigen, so macht die Kommission geltend, müsse Frankreich, sofern der Gerichtshof ihrer Ansicht folge, die Steuergutschrift *allen* Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften gewähren, die in seinem Hoheitsgebiet tätig seien. In der Vorhersage einer solchen Auswirkung könne aber nicht, wie die französische Regierung es tue, eine Änderung des Gegenstands der Klage erblickt werden, die nur die Diskriminierungen der Versicherungsunternehmen betreffe.

Diese Ausführungen überzeugen mich zugegebenermaßen überhaupt nicht; sie können nicht den Eindruck beseitigen, daß die Kommission, indem sie ihre Maßnahme auf die Versicherungswirtschaft beschränkt hat, aus einer Mücke einen Elefanten gemacht hat. Formal betrachtet bieten sie der Kritik jedoch keinen Ansatzpunkt. Insbesondere ist auszuschließen, daß wir es hier mit einer Änderung des Streitgegenstands zu tun haben, durch die die Zulässigkeit der Klage in Zweifel gezogen werden könnte. Die im Vorverfahren erhobenen Vorwürfe und diejenigen, die in der Klageschrift formuliert sind, haben nämlich den gleichen Inhalt.

13. Aus all diesen Erwägungen rege ich an, der Klage, die die Kommission der Europäischen Gemeinschaften am 12. Dezember 1983 gegen die Französische Republik erhoben hat, stattzugeben. Ich schlage Ihnen daher vor, für Recht zu erkennen, daß die Französische Republik dadurch gegen den Grundsatz der Nichtdiskriminierung des Artikels 52 Absatz 2 EWG-Vertrag verstoßen hat, daß sie das Steuerguthaben, das den Versicherungsgesellschaften mit Sitz in Frankreich gewährt wird, nicht auch auf die Agenturen und Zweigniederlassungen von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten erstreckt hat.

Die Kosten des Verfahrens sind der beklagten Regierung aufzuerlegen, da sie unterlegen ist.