FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT G. FEDERICO MANCINI
fremsat den 16. oktober 1985 *

Høje Domstol.

1. Den foreliggende sag er i medfør af EØF-traktatens artikel 169 anlagt af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber mod Den franske Republik. Baggrunden for søgsmålet er, at filialer og agenturer i Frankrig af forsikringsselskaber, som har hjemsted i andre medlemsstater, ikke er omfattet af den særlige regel om skattegodtgørelse, den såkaldte »avoir fiscal«, som ydes tilsvarende franske virksomheder. En sådan retsstilling og den heraf følgende forskelsbehandling er ifølge Kommissionen en tilsidesættelse af traktatens artikel 52.

2. Lad mig kort omtale de franske regler. Artikel 205 i loven om indkomstskat (Code général des impôts, herefter benævnt »CGI«) bestemmer, at de i artikel 206 opregnede selskaber og øvrige juridiske personer skal betale 50% i skat af »deres samlede fortjeneste«. I henhold til lovens artikel 209 tages der ved beregningen af den nævnte skat »udelukkende hensyn til fortjeneste, der opnås i selskaber, der drives i Frankrig, samt i de selskaber, som er skattepligtige i Frankrig i henhold til en international overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning«.

For at undgå dobbeltbeskatning af de udbytter, selskaberne udbetaler — udbytterne beskattes først i de selskaber, der udbetaler dem, og dernæst indkomstbeskattes de hos udbyttemodtagende fysiske personer eller selskabsbeskattes, hvis udbytterne udbetales juridiske personer — fastsattes der allerede i 1965 regler om en særlig »avoir fiscal« (skattegodtgørelse) for modtagere af sådanne udbytter. Artikel 158, litra a), i CGI bestemmer: »fysiske og juridiske personer, som får udbetalt udbytter fra franske selskaber, skal til deres skattepligtige indkomst medregne: de beløb, de modtager af selskabet; en skattegodtgørelse i form af et tilgodehavende hos statskassen. Skattegodtgørelsen svarer til halvdelen af de beløb, selskabet faktisk udbetaler. Den kan kun anvendes i det omfang udbyttemodtageren er fuldt skattepligtig af udbyttet. Den modregnes i den skat, udbyttemodtageren skal betale«. Skattegodtgørelsen udbetales dog kun til »personer med bopæl eller hovedsæde i Frankrig« (artikel 158, litra b)), idet den dog ydes udenlandske statsborgere i henhold til overenskomster indgået af Frankrig til undgåelse af dobbeltbeskatning (artikel 242, litra c).

Det fremgår heraf, at skattegodtgørelse ydes selskaber, der har hjemsted i Frankrig, herunder tilsluttede selskaber (dette begreb og ikke udtrykket »filiali« i traktatens artikel 52 svarer efter italiensk juridisk sprogbrug til det franske udtryk »filiales«, det engelske »subsidiaries«, det tyske »Tochtergesellschaften« og det nederlandske »dochterondernemingen«), som er

* Oversat fra italiensk.

oprettet af udenlandske selskaber; derimod ydes den nævnte godtgørelse ikke agenturer og filialer, som udenlandske selskaber har etableret på fransk område. I cirkulære af 30. juli 1976 understreges det desuden, at skattegodtgørelse ikke ydes med hensyn til udbytter, franske selskaber udbetaler udenlandske selskaber, der har et fast driftsled i Frankrig, heller ikke selv om nævnte udbytter indgår i det pågældende driftsleds fortjeneste.

Endelig bestemmes det i finansloven for 1978 (lov nr. 77-1467 af 30.12.1977, JORF 1977, s. 6316), at forsikrings-, genforsikrings- investerings- og opsparingsselskaber i deres beregnede endelige skat kan modregne hele skattekrediten, herunder skattegodtgørelse ydet i medfør af artikel 158, litra a), i CGI, med hensyn til udbytter af deres aktiebeholdning (artikel 15).

3. Kommissionen fandt, at der herved var tale om forskelsbehandling og en tilsidesættelse af traktatens artikel 52 og indledte traktatbrudsproceduren ved skrivelse af 29. juli 1981. Ved skrivelse af 30. december 1981 afviste den franske regering kritikken idet den anførte, at det ud fra et skattemæssigt synspunkt ikke er uden betydning, hvilken juridisk form en virksomhed vælger i forbindelse med sekundær etablering; den kan tværtimod være afgørende for, hvilke beskatningsregler der finder anvendelse. Således er et datterselskab af et udenlandsk selskab en juridisk person, og i sin egenskab af fransk retssubjekt betragtes det i skattemæssig henseende som »hjemmehørende« i Frankrig. Filialer og agenturer er derimod afdelinger af virksomheden og er ikke selvstændige forretninger: i skattemæssig henseende må de derfor betragtes som »ikke hjemmehørende« i den stat, hvor de udøver deres virksomhed.

Den franske regering har således anført, at for at opnå skattegodtgørelsen skal forsikringsselskaber med hjemsted i de øvrige medlemsstater blot oprette et datterselskab i Frankrig. Under alle omstændigheder kan de problemer, der er forbundet med beskatningsreglerne for filialer og agenturer, ikke løses på grundlag af artikel 52. De kan kun løses i forbindelse med en tilnærmelse af de forskellige staters skattelovgivning; og indtil dette er sket, må de nævnte problemer løses på grundlag af overenskomsterne til undgåelse af dobbeltbeskatning.

Kommissionen var ikke enig heri. Efter Kommissionens opfattelse skal de franske bestemmelser netop vurderes i lyset af reglerne om etablingsret. Artikel 52 ville imidlertid være uden mening, hvis udenlandske selskaber kun kunne opnå skattegodtgørelsen ved at oprette datterselskaber i stedet for at udøve virksomhed via agenturer og filialer. Lad mig tilføje, at den omstændighed, at filialer og agenturer ikke opnår den nævnte fordel, er så meget desto mindre berettiget, som de i skattemæssig henseende i øvrigt og navnlig ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst behandles på samme måde som franske selskaber (begrundet udtalelse af 4.5.1983).

I sit svar af 6. juli 1983 afviste den franske regering desuden, at CGI begrænser etableringsfriheden. Netop den omstændighed, at filialer og agenturer af udenlandske selskaber ikke betragtes som hjemmehørende, indebærer, at de ikke er omfattet af de samme afgiftsregler som juridiske personer (oprettelse, ændring, sammenslutning, opdeling, opløsning); påstanden om, at de er ringere stillet end franske selskaber, er derfor uden hold i virkeligheden. Men ikke nok med det. Da Kommissionens kritik *alene* vedrører forsikringsselskabers agenturer og filialer, vil den ændring, Kommissionen ønsker gennemført, medføre

forskelsbehandling af tilsvarende afdelinger af udenlandske selskaber, der driver virksomhed inden for andre områder end forsikringsområdet. Frankrig vil under alle omstændigheder være rede til at behandle det problem, Kommissionen har rejst, inden for rammerne af bilaterale aftaler. De overenskomster, som Frankrig allerede har indgået med sine fællesskabs-partnere, ville således kunne suppleres med protokoller, hvorved reglen om skattegodtgørelse udvides på gensidigt grundlag.

Heller ikke dette tilsagn fik imidlertid Kommissionen til at ændre opfattelse. Den 19. oktober besluttede Kommissionen at anlægge sag i medfør af artikel 169, stk. 2. Stævningen af 30. november blev registreret den 12. december 1983.

4. Søgsmålet består af to klagepunkter: de nærmere regler om ydelse af skattegodtgørelsen er en tilsidesættelse af traktatens artikel 52, idet der herved er tale om a) forskelsbehandling af udenlandske selskaber, og b) en indirekte begrænsning af den sekundære etableringsret. Kommissionens argument til støtte for det første klagepunkt fremgår af et eksempel: af et udbytte på 100 FF betaler et selskab, der har hjemsted i Frankrig, 25 FF i selskabsskat ((150 x 50%) — 50), mens et agentur for eller en filial af et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, skal betale 50 FF (100 x 50%).

Selv om selskaberne udøver samme virksomhed, gælder der således andre beskatningsregler for franske selskaber end for udenlandske selskaber, der udøver virksomhed via agenturer eller filialer: en sådan forskellig behandling er omfattet af artikel 52, stk. 2, hvorefter etableringsfriheden indebærer adgang til »at oprette og lede virksomheder... på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere«. Den forskellige behandling er således dels baseret på nationalitet, dels er udenlandske selskabers virksomhed undergivet vilkår, der bestemt er mindre fordelagtige. Da de således ikke opnår skattekredit, må de anvende højere tariffer end deres franske konkurrenter. Tilsvarende vil deres værdipapirbeholdning i medfør af den såkaldte »kongruens«-regel give et mindre afkast end tilfældet er for selskaber med hjemsted i Frankrig.

Jeg skal opholde mig et øjeblik ved det andet punkt, som har givet anledning til talrige diskussioner. I henhold til artikel 15 i det første af direktiverne om samordning af bestemmelserne om adgang til udøvelse af direkte forsikringsvirksomhed bortset fra livsforsikring (EFT 1973, L 228, s. 3) skal hver medlemsstat, på hvis område et forsikringsfortagende udøver sin virksomhed, pålægge dette at afsætte tilstrækkelige tekniske reserver. De nævnte reserver »skal være dækket af ækvivalente og konkurrente aktive, der befinder sig i det land, hvor virksomheden udøves«. Medlemsstaterne kan lempe reglerne om aktivernes »kongruens«, dvs. pligten til dækning af »forpligtelser, der kan kræves opfyldt i en bestemt valuta ved aktiver, der lyder på, eller som kan realiseres i denne samme valuta« (artikel 5, litra b)).

De ændringer, der blev gennemført i fransk lovgivning med henblik på tilpasning til ovennævnte bestemmelser, indebar, at forsikringsselskaberne skulle ligge inde med aktiver i fransk valuta. Ifølge Kommissionen er det netop på det punkt, at forskelsbe-

handlingen af udenlandske selskabers agenturer og filialer viser sig. Mens franske selskaber således kan investere i udenlandske aktier og obligationer og på den måde lade sammensætningen af deres værdipapirbeholdning variere alt efter forholdene på kapitalmarkedet, kan udenlandske selskabers agenturer og filialer i medfør af reglen om kongruens ikke ligge inde med aktier i udenlandske selskaber; og da de ikke er omfattet af reglerne om skattegodtgørelsen, har de ingen interesse i at investere i franske aktier, og kan derfor alene henholde sig til obligationer. Artikel 158, litra b), i CGI indebærer således en begrænsning af udenlandske selskabers valgfrihed med hensyn til investering i værdipapirer, og også på det punkt er der ifølge Kommissionen tale om en tilsidesættelse af det i artikel 58, stk. 2, opstillede lighedsprincip for drift af virksomheder.

Det andet klagepunkt er enklere. Som bekendt er enhver restriktion med hensyn til etableringsfriheden forbudt i henhold til artikel 52, stk. 1, herunder for, at »statsborgere i en medlemsstat, bosat på en anden medlemsstats område, opretter agenturer, filialer eller datterselskaber«. Kommissionen har anført, at ordningen med skattegodtgørelse og de dermed forbundne retsvirkninger tilskynder udenlandske forsikringsselskaber til at oprette datterselskaber i stedet for agenturer eller filialer. Indirekte er der således tale om en begrænsning af deres etableringsret.

5. Heroverfor har den franske regering fremført detaljerede modargumenter: syv hovedargumenter, som jeg vil behandle i denne rækkefølge:

1) opretholdelse af den omtvistede ordning er berettiget som følge af, at beskatningsreglerne ikke er harmoniseret;

2) indtil dette sker, kan problemet kun løses inden for rammerne af bilaterale aftaler;

3) den omstændighed, at udenlandske selskabers agenturer og filialer ikke opnår den nævnte fordel, er også berettiget på grund af risikoen for massiv skatteunddragelse;

4) de ulemper, som de nævnte agenturer og filialer er udsat for, opvejes rigeligt af de skattemæssige og økonomiske fordele, de ellers har i forhold til franske selskaber;

5) forskelsbehandlingen mellem agenturer og filialer på den ene side og datterselskaber på den anden beror på ingen måde på nationalitet, men er en følge af objektive forhold, navnlig af den i alle beskatningsordninger indførte sondring mellem begreberne »hjemmehørende« og »ikke hjemmehørende«;

6) da udenlandske selskaber kan oprette datterselskaber, har de fuld sekundær etableringsret;

7) hvis Kommissionens krav blev efterkommet, ville det indebære forskelsbehandling i forhold til selskaber, som udøver virksomhed inden for andre områder end forsikring.

Lad mig med det samme sige, at kun et enkelt af ovennævnte argumenter (nemlig det sjette) efter min opfattelse er overbevisende. Jeg vil bestræbe mig på at påvise, at de øvrige ikke er holdbare.

6. Den sagsøgte regering har først anført, at den kan opretholde ordningen med skattegodtgørelse, så længe medlemsstaternes lovgivning om beskatning af juridiske personer ikke er fuldstændigt harmoniserede. Synspunktet er ikke korrekt, hvilket kan udledes af Domstolens praksis vedrørende forholdet mellem traktatens artikler 30 og 100. Jeg skal i den forbindelse navnlig henvise til, at Domstolen i dom af 9. december 1981, sag 193/80, Kommissionen mod Italien, Sml. 1981, s. 3019 fastslog:

»det grundlæggende princip om et enhedsmarked og dets naturlige følge, de frie varebevægelser, kan under ingen omstændigheder gøres betinget af en forudgående tilnærmelse mellem de nationale lovgivninger, da princippet ville blive illusorisk, hvis en sådan betingelse først skulle opfyldes. I øvrigt... [forfølger] artiklerne 30 og 100... forskellige mål. Den første artikel har til formål omgående... at afskaffe alle kvantitative indførselsrestriktioner såvel som alle foranstaltninger med tilsvarende virkning, hvorimod den anden har det generelle formål... at udjævne de hindringer af enhver art, der skyldes forskelligartede [nationale] bestemmelser« (præmis 17).

Efter min opfattelse dækker ovennævnte bemærkninger fuldstændigt den foreliggende sag, som drejer sig om et princip, der ikke er mindre vigtigt end princippet i artikel 30: princippet om etableringsfrihed. Dette og følgelig også det dermed forbundne forbud mod forskelsbehandling kan ikke gøres »betinget af en forudgående« tilnærmelse mellem de nationale lovgivninger. Forsinkelse fra fællesskabslovgivers side medfører med andre ord ikke en ophævelse af medlemsstaternes forpligtelse til at anvende deres beskatningsregler på en måde, der ikke er diskriminatorisk.

7. Jeg vil herefter gå over til det andet argument, som snarere er et forslag. For at løse problemet ville det efter den franske regerings opfattelse være tilstrækkeligt at vedtage tillægsbestemmelser til de bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, som Frankrig allerede har indgået med sine EF-partnere. I sådanne protokoller skulle bestemmelserne om udvidelse af reglerne om skattekredit baseres på gensidighed. Udenlandske virksomheder skulle således indrømmes den nævnte fordel samtidig med, at den tillægges franske selskaber, som er sekundært etableret i den kontraherende medlemsstat.

Synspunktet er uacceptabelt, fordi — således som Domstolen fastslog i dommen af 25. oktober 1979, sag 159/78, Kommissionen mod Italien (Sml. 1979, s. 3247) — rækkevidden af artikel 52 ikke på nogen måde kan begrænses ved et krav om gensidighed. Den italienske toldlov indeholdt en regel, hvorefter autorisation som toldklarerer kunne meddeles personer, som havde italiensk statsborgerskab eller statsborgerskab i en fremmed stat, »som... indrømmer italienske statsborgere tilsvarende ret«. Domstolen fastslog, at bestemmelsen var uforenelig med artikel 52, idet den ikke gjorde undtagelse for de øvrige medlemsstaters statsborgere.

Til støtte for opretholdelsen af den omtvistede ordning kan heller ikke anføres, at den modsvarer det forhold, at franske agenturer og filialer i andre medlemsstater ikke ydes den samme skattefordel. Som Kommissionen har påpeget, blev dette argument fremført af et luxembourgsk socialt sikringsorgan som begrundelse for forskelsbehandling med hensyn til den frie udveksling af tjenesteydelser. Det blev heroverfor gjort

gældende — og Domstolen tiltrådte synspunktet — at der ved vurderingen af tilsidesættelser af fællesskabsretten ikke bør tages hensyn til uvedkommende omstændigheder som for eksempel, for en diskriminerende retsakts vedkommende, hvorvidt den er egnet til at opveje en forskelsbehandling af andre (dom af 3. februar 1982, forenede sager 62 og 63/81, Seco mod EVI, Sml. 1982, s. 223).

Også argumentet om, at den franske regering ikke ville kunne udvide reglen om skattegodtgørelse uden at forrykke den balance, der er følgen af de nævnte overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, er temmelig spinkelt. Det kan herimod anføres, at i forhold til EØF-traktatens artikler 234 og 5 kan internationale overenskomster, der er indgået efter traktatens ikrafttræden, ikke indeholde bestemmelser, der er uforenelige med traktatens. Man må desuden heller ikke glemme princippet om fællesskabsrettens forrang; i kraft heraf er det udelukket, at en traktatbestemmelse underordnes en indenretlig bestemmelse som for eksempel, jfr. artikel 55 i den franske forfatning, en ratificeret og offentliggjort international aftale.

8. Den franske regerings tredje argument vedrører risikoen for skatteunddragelse som følge af en eventuel ophævelse af den gældende bestemmelse. Den har anført, at hvis udenlandske selskaber besad franske aktier, ville de være tilskyndet til at lade dem indgå i den virksomhed, som udøves af deres agenturer og filialer i Frankrig, alene med det formål at opnå skattegodtgørelsen ved udbetalingen af udbytter.

Men heller ikke dette synspunkt er holdbart. Kommissionen har på overbevisende måde påvist, at dette ikke ville medføre nogen formindskelse af skatteprovenuet for den franske stat, men tværtimod ville bevirke en øget beskatning af udenlandske selskaber. Hvis det nemlig antages, at franske aktier beror i selskabets hovedsæde, trækkes der af de i den forbindelse udbetalte udbytter 15%, dvs. gennemsnitssatsen i henhold til de bilaterale overenskomster, hvorefter reglen om skattegodtgørelse ikke gælder for ikke-hjemmehørende selskaber. Hvis aktierne derimod indgik i deres filialers eller agenturers virksomhed, ville udbyttet blive beskattet efter reglerne om selskabsbeskatning, det vil bortset fra skattegodtgørelsen sige med 25%.

9. Men det argument, den franske regering tillægger størst betydning, er det fjerde. Kommissionen har ifølge den franske regering hævdet, at den omtvistede ordning stiller de udenlandske selskaber ringere, der udøver deres virksomhed via agenturer og filialer, med hensyn til tariffer og værdipapirer. Disse ulemper eksisterer imidlertid ikke ifølge den franske regering; og selv om de gjorde, ville de blive mere end opvejet af de skattemæssige og økonomiske fordele, udenlandske selskaber har i forhold til franske selskaber og til franske datterselskaber af udenlandske selskaber. Hvis selskaberne nemlig ønsker at blive behandlet på linje med franske selskaber, må de udenlandske selskaber under alle omstændigheder blot undlade at oprette sekundære kontorer og i stedet oprette et datterselskab.

Den første påstand er korrekt, hvilket Kommissionen da også i sidste ende har anerkendt. På grundlag af statistiske oplysninger har den franske regering dokumenteret, at de nævnte agenturer og filialer på ingen måde er tvunget til at anvende højere tariffer; hvis de anvendte højere tariffer, ville de i øvrigt hurtigt blive lukket ude fra

markedet, og dette er der ikke det mindste tegn på. Hvad dernæst angår investeringerne, er den franske lovgivning ifølge den franske regering langt mindre restriktiv end hævdet af Kommissionen. Således er det blot fastsat, at forsikringsselskaber, der udøver deres virksomhed i Frankrig, mindst skal ligge inde med en vis procentdel af obligationer til imødegåelse af deres lovmæssige forpligtelser, mens der ikke er fastsat nogen overgrænse for deres beholdning af aktier og andre aktiver til imødegåelse af de nævnte forpligtelser. De kan desuden besidde udenlandske aktier, på betingelse af, at de handles på en fransk børs, og det fremgår af de statistiske oplysninger vedrørende 1981, at 55% af de værdipapirer, som ejedes af sådanne agenturer og filialer, netop var denne form for værdipapirer.

Derimod er den anden del af den franske regerings argumentation ikke holdbar. Netop fordi agenturer og filialer ikke er selvstændige i juridisk henseende, er de ifølge den franske regering ikke omfattet af de mange forskellige regler om skatter, som skal betales ved ændringer af selskaber. Hertil er imidlertid blot at indvende, at beløb, der forfalder en gang om året, som for eksempel selskabsskat, ikke kan sidestilles med skatter, der kun skal betales på det tidspunkt, hvor selskabet oprettes. Tilsvarende kan tilførsel af kapital til agenturer og filialer ikke betragtes som en økonomisk fordel, der ydes dem, hvilket fremgår af artikel 2, stk. 1, i direktivet af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), hvorefter »de dispositioner, der er undergivet kapitaltilførselsafgiften, er alene afgiftspligtig i den medlemsstat, hvor kapitalselskabets virkelige ledelse har sit sæde på det tidspunkt, hvor disse dispositioner finder sted«.

Jeg kan heller ikke tiltræde det tredje af den franske regerings argumenter. Det er i almindelighed forbundet med større omkostninger at oprette et datterselskab end at åbne et agentur eller en filial, om ikke andet så fordi der i førstnævnte tilfælde kræves udlæg (indbetaling af aktiekapital, sikkerhedsfond osv.), af en størrelsesorden, som på ingen måde er nødvendig med hensyn til filialer og agenturer, der blot skal anmeldes til handelsregisteret. Oprettelse af et datterselskab, der har status som juridisk person og er et selvstændigt betalingsobejkt, kan ikke direkte drage fordel af den prestige, som de forsikringsselskaber, der har hjemsted i udlandet, besidder. Dette er derimod ikke tilfældet med hensyn til filialer og agenturer, som har direkte fordel af moderselskabets renommé.

10. Vi er herefter fremme ved det femte argument. Ifølge den franske regering er lighedsprincippet ikke til hinder for, at sammenlignelige situationer behandles forskelligt, hvis en forskelsbehandling objektivt set er berettiget (domme af 8. oktober 1980, sag 810/79, Überschär, Sml. 1980, s. 2747, og af 16. oktober 1980, sag 147/79, Hochstrass, Sml. 1980, s. 3005). Dette er netop tilfældet i den foreliggende sag. De forskellige regler for henholdsvis datterselskaber og agenturer og filialer har intet at gøre med deres nationalitet. Tværtimod beror de på en sondring, som er objektiv og findes i næsten alle medlemsstaternes retsordener, mellem begreberne »hjemmehørende« og »ikke hjemmehørende«.

Kommissionen er af en anden opfattelse. På linje med statsborgerskab for fysiske personer er det sted, hvor et selskab har hovedsæde, efter Kommissionens opfattelse afgørende for, om selskaber i Frankrig er undergivet fransk ret; heraf følger, at en

forskellig behandling af dem på grundlag af det nævnte sted (Frankrig eller en anden medlemsstat) er ensbetydende med en forskelsbehandling af dem på grundlag af nationalitet. Forskelsbehandlingen er ikke åbenbar; den er derimod omhyggeligt skjult. Men som Domstolen fastslog i dommen af 12. februar 1974, sag 152/73, Sotgiu (Sml. 1974, s. 153) udelukker dette ikke i sig selv, at den er uforenelig med traktaten.

Jeg er enig med Kommissionen i, at den omtvistede ordning er diskriminatorisk. Jeg er imidlertid ikke ganske sikker på det argument, jeg netop har redegjort for, ligesom jeg med hensyn til synspunkterne i det foregående afsnit nærer tvivl om, hvorvidt det har noget formål at afveje fordele og ulemper for franske selskaber og udenlandske selskabers agenturer eller filialer. For at nå det mål, som Kommissionen har nævnt, er der en direkte fremgangsmåde, som vedrører de franske regler for fastlæggelse af selskabsbeskatning. Lad mig i den forbindelse minde om, at der heri »udelukkende [tages hensyn til] fortjenester i selskaber, der udøver deres virksomhed i Frankrig« (artikel 209 i CGI). Omstændigheder som virksomhedens nationalitet, beliggenhed, fortjenestens art og det land, hvor virksomhedens værdipapirer beror, er således uden betydning. Kun et kriterium er afgørende for, om der forelægger skattepligt: territorialprincippet. Jeg skal tilføje, at det anvendes fuldstændig symmetrisk: således beskattes udenlandske selskaber af virksomhed, de udøver i Frankrig, og franske selskabers virksomhed i udlandet beskattes ikke.

Med hensyn til beskatningsgrundlaget behandles franske selskaber og udenlandske virksomheders sekundære driftssteder i sidste instans således ens. Dette er imidlertid ikke tilfældet med hensyn til beregningen af skatten. Som bekendt svarer skattegodtgørelsen i praksis til en delvis tilbagebetaling og ydes selskaber, der har »hjemsted i Frankrig« (artikel 158, litra b) i CGI), mens selskaber, der ikke har hjemsted i Frankrig, ikke er omfattet af reglen. Hvad er baggrunden for en sådan undtagelse? Dette belyste finans- og økonomiminister Valéry Giscard d'Estaing ved forelæggelsen af det lovforslag, som førte til gennemførelsen af reformen af 12. juli 1965. Han udtalte i den forbindelse: »Det har været vort ønske, at en sådan belastning af det franske statsbudget forbeholdes enten franskmænd selv eller personer med bopæl i Frankrig. Vi vil naturligvis ikke udelukke, at den nævnte fordel ved passende overenskomster, som skal aftales nærmere, kan udvides til også at omfatte statsborgere fra sådanne andre lande, som indtager en lignende holdning som vi...« Og han tilføjede: »Inden statsborgere fra andre lande indrømmes de ovenfor nævnte lettelser, må vi derfor sikre os, at franskmænd, der er hjemmehørende i nævnte lande, opnår de samme fordele« [1] (JORF, Débats Assemblée nationale, 11.5.1965, s. 1233).

Sagen er herefter klar: Baggrunden for den omtvistede ordning er et synspunkt, der som ovenfor nævnt ikke er i overensstemmelse med fællesskabsretten (jfr. ovenfor under afsnit 7), og hvorefter skattegodtgørelsen kun ydes selskaber fra andre medlemsstater i det omfang, de nævnte stater indrømmer franske selskaber den samme fordel. Da der desuden for begge typer af selskaber gælder det samme kriterium ved opgørelsen af skatten, har ordningen åbenbart en indflydelse på »[ledelsen af] virksomheder« derved, at det er forbundet med større omkostninger at lede udenlandske selskaber, som udøver deres virksomhed via sekundære etableringer. I det mindste ud fra det synspunkt er der herefter ikke tvivl om, at

1 — Domstolens oversættelse. O.a.

ordningen er en tilsidesættelse af princippet om lige vilkår i henhold til traktatens artikel 52, stk. 2.

11. Som allerede nævnt har Kommissionen kritiseret, at den franske ordning ikke alene medfører forskelsbehandling, men også er en indirekte begrænsning af udenlandske virksomheders mulighed for sekundær etablering. Forholdet er jo det, at når de i artikel 58 angivne betingelser er opfyldt, kan de nævnte virksomheder frit vælge, hvorledes de i juridisk henseende vil udøve den ret, der tilkommer dem i henhold til artikel 52, og det er netop den frihed, den omtvistede ordning begrænser derved, at den hæmmer oprettelse af agenturer eller filialer, idet disse ikke kan opnå skattegodtgørelse.

Den sagsøgte regering har afvist synspunktet, og dette er jeg enig i. Forskelsbehandling og begrænsning af etableringsfriheden er forskellige begreber, og det er ikke givet, at en foranstaltning, som griber ind i det ene forhold, også har betydning for det andet. Således kan den omstændighed, at oprettelsen af agenturer og filialer hindres, være en del af forskelsbehandlingen af udenlandske selskaber, men den er uden betydning for deres ret til at etablere sig i Frankrig. Ifølge artikel 52 indebærer etableringsretten, at hindringer for at oprette »agenturer, filialer eller datterselskaber« (nærmere bestemt) tilsluttede selskaber» ophæves, hvilket efter min opfattelse ikke kan fortolkes på den måde, at der for de tre former for etablering skal gælde absolut identiske regler i skattemæssig eller andre henseender.

12. Den franske regerings sidste argument er på en måde et »modkrav«: Hvis man i Frankrig imødekom Kommissionens krav, ville der blive tale om en forskelsbehandling af udenlandske selskaber agenturer og filialer, som udøver deres virksomhed inden for andre områder end forsikring.

Heroverfor har Kommissionen forklaret baggrunden for, at den kun har grebet ind på forsikringsområdet. Den kan opdeles i tre: Klagerne fra forsikringsvirksomhederne, Kommissionens interesse i en effektiv gennemførelse af etableringsretten på området, også på grund af den gunstige virkning, dette vil have for tilnærmelsen af lovgivningerne, og endelig den betydning, som problemet har for forsikringsselskaberne i relation til regelen om »kongruens« og forpligtelsen til at have tekniske reserver. Hvis Domstolen tiltræder den opfattelse, Kommissionen går ind for, indebærer det efter Kommissionens opfattelse, at Frankrig må udvide reglen om skattekredit til at omfatte *alle* sekundære etableringer af udenlandske selskaber, der udøver deres virksomhed på fransk område. Selv om en sådan virkning kan forudses, ligger der ikke deri — således som det er den franske regerings opfattelse — en ændring af sagens genstand, som udelukkende vedrører den forskelsbehandling, udenlandske forsikringsselskaber er udsat for.

Jeg skal tilstå, at ovennævnte bemærkninger for mig at se ikke på nogen måde er overbevisende; de kan ikke fjerne det indtryk, at Kommissionen ved at begrænse sagen til forsikringsområdet har gjort en myg til en elefant. Formelt set kan de dog ikke anfægtes. Navnlig kan det udelukkes, at der er tale om en sådan ændring af sagens genstand, at den ikke kan fremmes til realitetsbehandling. De klagepunkter, der er fremført under den administrative procedure og klagepunkterne i stævningen, har faktisk samme indhold.

13. På baggrund af ovennævnte betragtninger skal jeg foreslå, at der gives Kommissionen for De europæiske Fællesskaber medhold i den sag, den har anlagt mod Den franske Republik ved stævning af 12. december 1983. Jeg skal derfor foreslå, at det statueres, at Den franske Republik har tilsidesat princippet om forbud mod forskelsbehandling i EØF-traktatens artikel 52, stk. 2, idet den ikke har udvidet den regel om skattegodtgørelse, der ydes franske forsikringsselskaber, til også at omfatte agenturer og filialer, der i Frankrig er oprettet af selskaber med hjemsted i andre medlemsstater.

Ud fra det kriterium, der finder anvendelse, når en part taber sagen, bør sagsøgte, den franske regering, dømmes til at betale sagens omkostninger.