CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL G. F. MANCINI van 16 oktober 1985 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. De onderhavige zaak betreft een door de Commissie op grond van artikel 169 EEG-Verdrag tegen de Franse Republiek ingesteld beroep. De Commissie verwijt de Franse Republiek, dat zij aan in Frankrijk opgerichte filialen en agentschappen van verzekeringsmaatschappijen uit andere Lid-Staten niet het als „avoir fiscal" aangeduide belastingkrediet heeft toegekend dat overeenkomstige Franse maatschappijen genieten. Deze nalatigheid en de discriminatie die daarin besloten ligt, zouden een inbreuk vormen op artikel 52 EEG-Verdrag.

2. Een samenvatting van de Franse regeling. De bepaling van het belastbaar inkomen wordt geregeld in de Code général des impôts (hierna: CGI); artikel 205 voorziet voor vennootschappen en andere in artikel 206 genoemde rechtspersonen een belasting „over het totale bedrag van de winst of de inkomsten" ten belope van 50% van de behaalde winst. Artikel 209 bepaalt, dat voor deze belasting uitsluitend winsten in aanmerking worden genomen die zijn behaald in ondernemingen die in Frankrijk worden gedreven, alsmede die welke krachtens een internationale overeenkomst inzake dubbele belastingen in Frankrijk mogen worden belast.

Over de door de vennootschappen betaalde dividenden wordt dubbel belasting betaald: eerst worden zij getroffen door de belasting waaraan de vennootschap die de dividenden uitdeelt, is onderworpen en daarna worden zij bij de rechthebbenden getroffen door de inkomstenbelasting voor natuurlijke personen of door de vennootschapsbelasting voor rechtspersonen indien deze de dividenden ontvangen. Ten einde deze dubbele last te matigen, kent de Franse wetgeving sinds 1965 een „avoir fiscal" toe aan degenen die dividenden ontvangen. Artikel 158 bis CGI luidt als volgt: „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." Het recht op het „avoir fiscal" is evenwel voorbehouden „aux personnes qui ont leur domicile réel ou leur siège social en France" (art. 158 ter), tenzij in de door Frankrijk gesloten overeenkomsten ter vermijding van dubbele belasting uitbreiding van de toepassing tot buitenlanders voorzien is (art. 242 quater).

Uit deze bepalingen volgt derhalve, dat op dit „avoir fiscal" aanspraak kan worden gemaakt door de vennootschappen die hun zetel in Frankrijk hebben, met inbegrip van de door buitenlandse vennootschappen opgerichte dochterondernemingen; dit krediet wordt echter niet toegekend aan de filialen en agentschappen die deze vennootschappen op Frans grondgebied hebben opgericht. In

* Vertaald uit het Italiaans.

een rondschrijven van 30 juli 1976 is voorts vermeld, dat de dividenden die door Franse vennootschappen worden uitgedeeld aan buitenlandse vennootschappen die een vaste inrichting in Frankrijk hebben, niet in aanmerking komen voor het „avoir fiscal", ook niet wanneer zij deel uitmaken van de inkomsten van deze inrichting.

Ten slotte bepaalt de Wet op de middelen voor 1978 (wet nr. 77-1467 van 30.12.1977, JORF 1977, blz. 6316), dat verzekerings-, herverzekerings- en kapitalisatiemaatschappijen en spaarfondsen de door hen verschuldigde belasting kunnen verrekenen met het gehele belastingkrediet, met inbegrip van het „avoir fiscal" dat hun krachtens artikel 158 bis CGI voor dividenden uit hun beleggingen in aandelen is toegekend (art. 15).

3. Bij brief van 29 juli 1981 leidde de Commissie de niet-nakomingsprocedure in, daar zij het bovenomschreven verschil in behandeling discriminerend en in strijd met artikel 52 EEG-Verdrag achtte. In haar antwoord van 30 december 1981 ontkende de Franse regering de juistheid van deze bewering. De rechtsvorm die een onderneming haar secundaire vestigingen geeft, is — aldus deze regering — fiscaal niet zonder belang; zij kan van invloed zijn op het belastingstelsel dat geldt voor deze vestiging. Zo bezit een dochteronderneming van een buitenlandse onderneming rechtspersoonlijkheid en wordt zij als Frans rechtssubject fiscaal beschouwd als „ingezetene". Daarentegen zijn agentschappen en filialen secundaire inrichtingen van de onderneming en niet zelfstandig; fiscaal worden zij in de staat waar zij hun activiteiten uitoefenen, dus als niet-ingezetene aangemerkt.

Ten slotte concludeerde de Franse regering dat de verzekeringsmaatschappijen uit de verschillende Lid-Staten in Frankrijk slechts een dochteronderneming behoefden op te richten om aanspraak te kunnen maken op het „avoir fiscal". In ieder geval is duidelijk, dat de problemen in verband met de belastingregeling voor agentschappen en filialen niet kunnen worden opgelost op basis van artikel 52. Dit is slechts mogelijk in het kader van een harmonisatie van de verschillende belastingwetgevingen en in afwachting daarvan moet in het kader van de bilaterale overeenkomsten inzake dubbele belasting een oplossing worden gevonden.

De Commissie was door deze argumenten niet overtuigd. Zij meent dat de Franse regeling juist moet worden beoordeeld in het kader van de bepalingen die het recht van vestiging regelen. Aan artikel 52 zou iedere betekenis worden ontnomen, indien buitenlandse vennootschappen dochterondernemingen zouden moeten oprichten, in plaats van hun bedrijf uit te oefenen door middel van agentschappen en filialen, om aanspraak te kunnen maken op het belastingkrediet. De weigering om agentschappen en filialen deze rechten toe te kennen is nog moeilijker te rechtvaardigen, omdat zij in alle andere opzichten, en met name voor de vaststelling van het belastbaar inkomen, worden gelijkgesteld met Franse vennootschappen (met redenen omkleed advies van 4.5.1983).

In haar repliek van 6 juli 1983 ontkende de Franse regering wederom, dat het CGI de vrijheid van vestiging belemmerde. Juist omdat agentschappen en filialen van buitenlandse vennootschappen worden geacht niet in Frankrijk te zijn gevestigd, zijn zij niet onderworpen aan de voor rechtspersonen te betalen rechten (bij oprichting, omzetting, fusie, splitsing en ontbinding); de bewering dat zij worden benadeeld ten opzichte van Franse vennootschappen berust dus nergens op. En dat niet alleen. Aangezien de grief van de Commissie *alleen* betrekking heeft op „agentschappen of filialen van verzekeringsmaatschappijen", zou de door haar be-

doelde wijziging discriminerend zijn voor soortgelijke instellingen van buitenlandse vennootschappen die op andere gebieden dan verzekeringen werkzaam zijn. Hoe dit ook zij, Frankrijk is bereid het door de Commissie opgeworpen vraagstuk te onderzoeken in het kader van bilaterale overeenkomsten. Dusdoende kunnen aan reeds bestaande overeenkomsten met Frankrijks communautaire *partners* protocollen worden toegevoegd, waarin het „avoir fiscal" op basis van wederkerigheid zou worden uitgebreid.

Ook dit aanbod deed de Commissie echter niet van mening veranderen. Op 19 oktober 1983 besloot zij het beroep krachtens artikel 169, tweede alinea, in te stellen bij het Hof. Dit beroep van 30 november 1983 is ter griffie ingegeven op 12 december.

4. De Commissie voert voor haar beroep twee grieven aan: zij acht de voorwaarden van verlening van het „avoir fiscal" in strijd met artikel 52 EEG-Verdrag wegens: a) discriminatie van buitenlandse vennootschappen, en b) een indirecte beperking van de vrijheid van secundaire inrichtingen. Haar eerste grief baseert de Commissie op een voorbeeld: voor eenzelfde dividend van 100 FF betaalt een in Frankrijk gevestigde vennootschap 25 FF aan vennootschapsbelasting [(150 × 50%) — 50], terwijl een agentschap of filiaal van een in een andere Lid-Staat opgericht vennootschap 50 FF (100 × 50%) moet betalen.

Bijgevolg geldt voor vennootschappen naar Frans recht, ook al oefenen zij dezelfde activiteiten uit, een andere belastingregeling dan voor buitenlandse vennootschappen die via agentschappen of filialen opereren; dit verschil in behandeling is in strijd met artikel 52, tweede alinea, volgens hetwelk de vrijheid van vestiging „... de oprichting en het beheer van ondernemingen [omvat], ... overeenkomstig de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld". Enerzijds is het namelijk gebaseerd op de nationalteit, anderzijds maakt het de voorwaarden voor het beheer van buitenlandse vennootschappen minder gunstig. Daar deze vennootschappen aldus niet in aanmerking komen voor het „avoir fiscal" moeten zij hogere tarieven berekenen dan hun Franse concurrenten toepassen. Bovendien zijn hun investeringen ten gevolge van het „congruentiebeginsel" minder winstgevend dan die van in Frankrijk gevestigde vennootschappen.

Dit tweede punt heeft aanleiding gegeven tot een niet geringe discussie. Volgens artikel 15 van de eerste richtlijn tot coördinatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende de toegang tot het directe verzekeringsbedrijf, met uitzondering van de levensverzekeringsbranche, en de uitoefening daarvan (PB 1973, L 228, blz. 3), dient elke Lid-Staat op het grondgebied waarvan een onderneming werkzaam is, haar te verplichten toereikende reserves te vormen. Tegenover de technische reserves „moeten gelijkwaardige, congruente en in elk land van bedrijfsuitoefening gelokaliseerde activa staan". De Lid-Staten kunnen evenwel een versoepeling toestaan van de regels inzake de congruentie, dat wil zeggen de verplichting dat „opeisbare verplichtingen in een muntsoort staan tegenover activa die in dezelfde muntsoort zijn uitgedrukt of realiseerbaar zijn" (art. 5 b).

Op grond van de wijzigingen die in de Franse wetgeving zijn aangebracht om ze aan deze richtlijn aan te passen, zijn de verzekeringsmaatschappijen verplicht, activa in Franse valuta aan te houden. Juist op dit

punt treedt volgens de Commissie de discriminatie van de agentschappen en filialen van buitenlandse vennootschappen aan het licht. Terwijl Franse vennootschappen namelijk ook wettig buitenlandse aandelen en obligaties kunnen verwerven en zodoende de samenstelling van hun portefeuille kunnen aanpassen aan de ontwikkeling van de financiële markt, kunnen bedoelde agentschappen en filialen krachtens het congruentiebeginsel geen aandelen van buitenlandse vennootschappen bezitten; omdat zij bovendien niet in aanmerking komen voor het „avoir fiscal", hebben zij er geen belang bij te investeren in Franse aandelen, zodat zij nog slechts in obligaties kunnen beleggen. Artikel 158 ter CGI beperkt dus de keuze van de beleggingen in waardepapieren door buitenlandse vennootschappen en is dus ook in dit opzicht in strijd met het beginsel van gelijkheid bij het beheer van ondernemingen, dat is neergelegd in artikel 52, tweede alinea.

De tweede grief is gemakkelijker weer te geven. Zoals u weet, verbiedt artikel 52, eerste alinea, beperkingen van de vrijheid van vestiging betreffende „de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een Lid-Staat die op het grondgebied van een Lid-Staat zijn gevestigd". Volgens de Commissie is het stelsel van toekenning van een „avoir fiscal" met de daaraan verbonden gevolgen voor buitenlandse verzekeringsmaatschappijen, eerder aanleiding om dochterondernemingen op te richten dan agentschappen of filialen. Daardoor wordt hun recht van vestiging indirect beperkt.

5. Tegen de beschuldigingen van de Commissie werpt de Franse regering een gearticuleerd verweer op. Het bestaat uit zeven hoofdargumenten, die ik in de volgende volgorde wil onderzoeken:

1) de handhaving van het bestreden stelsel is gerechtvaardigd door het ontbreken van harmonisatie in de belastingsector;

2) in afwachting van deze harmonisatie kan het onderhavige probleem slechts worden opgelost in het kader van bilaterale overeenkomsten;

3) ook het risico dat massaal belasting wordt ontgaan, rechtvaardigt dat dit voorrecht wordt onthouden aan agentschappen en filialen van buitenlandse vennootschappen;

4) de nadelen waarvan de agentschappen en filialen het slachtoffer zouden zijn, worden ruimschoots gecompenseerd door de voordelen die zij fiscaal en financieel genieten ten opzichte van vennootschappen naar Frans recht;

5) het verschil in behandeling tussen agentschappen en filialen enerzijds en dochterondernemingen anderzijds is volstrekt niet gebaseerd op de nationaliteit, doch is een gevolg van objectieve factoren, in het bijzonder het door alle belastingstelsels aanvaarde onderscheid tussen „ingezetenen" en „niet-ingezetenen";

6) buitenlandse ondernemingen kunnen dochterondernemingen oprichten en beschikken dus ten volle over het recht op een secundaire vestiging;

7) inwilliging van de wensen van de Commissie zou leiden tot discriminatie van ondernemingen die in andere sectoren dan de verzekeringen werkzaam zijn.

Ik wil meteen al zeggen, dat mijns inziens slechts een dezer argumenten (namelijk het zesde) mij waarlijk overtuigend voorkomt. Ik zal trachten aan te tonen dat de anderen hun doel voorbijgaan.

6. De Franse regering betoogt in de eerste plaats, dat de regeling van het „avoir fiscal" kan worden gehandhaafd zolang de wetgevingen van de Lid-Staten inzake de belastingen op rechtspersonen nog niet volledig zijn geharmoniseerd. Deze stelling is niet overtuigend zoals kan worden afgeleid uit de jurisprudentie van het Hof inzake de verhouding tussen de artikelen 30 en 100 EEG-Verdrag. Ik wil met name wijzen op het arrest van 9 december 1981 (zaak 193/80, Commissie/Italië, Jurispr. 1981, blz. 3019), waarin het Hof overwoog:

„Het grondbeginsel van de eenheid van de markt en het daaruit voortvloeiende vrije verkeer van goederen kunnen in geen geval afhankelijk worden gesteld van de voorwaarde dat eerst de wetgevingen worden geharmoniseerd, daar zulks het beginsel van zijn inhoud zou ontdoen. Bovendien is het duidelijk dat de artikelen 30 en 100 verschillende doelstellingen nastreven. De eerste bepaling heeft tot doel... alle kwantitatieve beperkingen bij de invoer van goederen en alle maatregelen van gelijke werking onverwijld af te schaffen, terwijl de tweede tot doel heeft ... allerlei belemmeringen, die door ongelijkheden tussen die [nationale] bepalingen worden veroorzaakt, weg te nemen" (r.o. 17).

Ik meen dat deze opmerkingen volledig opgaan in het onderhavig geval, waarbij het gaat om een even belangrijk beginsel als dat van artikel 30, namelijk de vrijheid van vestiging. Ook hiervoor en dus voor het daaruit voortvloeiende discriminatieverbod kan de harmonisatie van de nationale wetgevingen niet als prealabele voorwaarde worden gesteld. Of concreter gezegd: door vertragingen van de communautaire wetgever wordt de verplichting van de Lid-Staten niet geschorst om hun belastingstelsels niet discriminerend toe te passen.

7. Het tweede argument heeft eigenlijk meer de vorm van een voorstel. Om dit probleem op te lossen, kan volgens de Franse regering worden volstaan met het sluiten van aanvullende protocollen bij de reeds tussen Frankrijk en zijn communautaire partners gesloten bilaterale overeenkomsten inzake dubbele belasting. In deze protocollen zou de uitbreiding van het „avoir fiscal" evenwel moeten geschieden op basis van wederkerigheid. Aan buitenlandse ondernemingen zou dit recht dus worden verleend, indien het ook aan Franse ondernemingen met secundaire vestigingen in de overeenkomstsluitende Lid-Staat wordt toegekend.

Deze opvatting is onaanvaardbaar omdat, zoals het Hof heeft uitgemaakt in zijn arrest van 25 oktober 1979 (zaak 159, Commissie/Italië, Jurispr. 1979, blz. 3247), de draagwijdte van artikel 52 EEG-Verdrag niet kan worden beperkt door een voorwaarde van reciprociteit. Het Italiaanse douanerecht kende een bepaling volgens welke de voor douane-expediteurs vereiste vergunning werd toegekend aan Italiaanse onderdanen en aan onderdanen van andere Lid-Staten „die een gelijke behandeling toekennen aan de Italiaanse onderdanen." Deze bepalingen heeft het Hof juist onverenigbaar met artikel 52 geacht, omdat er geen uitzondering werd gemaakt ten gunste van onderdanen van de andere Lid-Staten.

Ter verdediging van het bestreden stelsel is het niet voldoende aan te voeren, dat dit het ontbreken van een analoog voordeel voor Franse agentschappen en filialen die zijn opgericht in andere Lid-Staten, compenseert. De Commissie wijst erop, dat dit argument werd gehanteerd door een Luxemburgs sociale-verzekeringsorgaan om discriminatie van het vrije verkeer van diensten te rechtvaardigen. Daartegen werd aangevoerd — en het Hof heeft deze opvatting tot de zijne

gemaakt — dat bij de beoordeling van een schending van het gemeenschapsrecht factoren die daar buiten staan, buiten beschouwing moeten worden gelaten, zoals, ingeval van discriminatie, het feit dat daarmee een andere discriminatie ongedaan kan worden gemaakt (arrest van 3.2.1982, gevoegde zaken 62 en 63/81, Seco/EVI, Jurispr. 1982, blz. 223).

Het argument dat de Franse regering het recht op het „avoir fiscal" niet zou kunnen uitbreiden zonder het in de bovengenoemde overeenkomsten inzake dubbele belasting neergelegde evenwicht te verstoren, is eveneens uiterst zwak. Men kan tegenwerpen, dat, gezien de artikelen 234 en 5 EEG-Verdrag, na de inwerkingtreding van het EEG-Verdrag gesloten internationale overeenkomsten geen bepalingen mogen bevatten die daarmee onverenigbaar zijn. Ook mag het beginsel van de voorrang van het gemeenschapsrecht niet worden vergeten; dit sluit namelijk uit, dat de werking van een verdragsbepaling afhankelijk wordt gesteld van een bepaling van nationaal recht, als hoedanig volgens artikel 55 van de Franse grondwet een geratificeerde en gepubliceerde internationale overeenkomst moet worden beschouwd.

8. Het derde argument is gebaseerd op het feit dat belasting zou worden ontgaan wanneer bedoelde maatregelen zouden worden afgeschaft. Indien de buitenlandse vennootschappen Franse aandelen bezitten, zou dit hen stimuleren om deze, uitsluitend om voor de uitgedeelde dividenden in aanmerking te komen voor het „avoir fiscal", op te nemen in het vermogen van hun in Frankrijk werkzame agentschappen en filialen.

Ook dit argument gaat echter niet op. De Commissie heeft overtuigend aangetoond, dat de door de Franse regering gestelde hypothese niet tot een verlaging van de belastinginkomsten voor de Franse staat zou leiden, doch juist tot een verhoging van belastingdruk voor buitenlandse vennootschappen. Aangenomen namelijk, dat de Franse aandelen bij de hoofdvestiging van de vennootschap blijven berusten, dan zou op de desbetreffende dividenden een inhouding van 15% worden toegepast, dat wil zeggen het gemiddelde tarief in bilaterale overeenkomsten waarin geen „avoir fiscal" voor niet-ingezetenen wordt voorzien. Maken deze zelfde aandelen evenwel deel uit van het vermogen van de activa van de agentschappen en filialen dan zou daarover vennootschapsbelasting worden geheven, die na aftrek van het „avoir fiscal" 25% bedraagt.

9. De Franse regering hecht echter het meeste belang aan haar vierde argument. De Commissie — zo zegt zij — heeft gesteld, dat de onderhavige regeling buitenlandse vennootschappen die werken door tussenkomst van agentschappen en filialen, benadeelt op het punt van de tarieven en de investeringen. Deze nadelen bestaan niet. En zelfs wanneer dit wel het geval was, zouden zij toch meer dan gecompenseerd worden door de fiscale en financiële voordelen die deze ondernemingen genieten ten opzichte van Franse ondernemingen en Franse dochterondernemingen van buitenlandse vennootschappen. Wanneer buitenlandse ondernemingen precies zo willen worden behandeld als Franse vennootschappen, dan behoeven zij slechts in plaats van een filiaal een dochteronderneming op te richten.

De eerste opmerking is juist en verzoekster heeft dit ten slotte zelf ook toegegeven. De Franse regering heeft aan de hand van duidelijke statistieken aangetoond, dat bedoelde agentschappen en filialen volstrekt niet verplicht zijn hogere tarieven toe te passen; trouwens, wanneer zij dit zouden doen, zouden zij snel van de markt worden gedrukt, en er bestaat niet de minste aanwij-

zing voor een dergelijk vooruitzicht. Met betrekking tot de investeringen heeft Frankrijk erop gewezen, dat de Franse wetgeving veel minder restrictief is dan de Commissie stelt. Daarin wordt namelijk enkel een minimumpercentage aan obligaties vastgesteld, dat in Frankrijk werkzame verzekeringsmaatschappijen moeten aanhouden tot dekking van hun gereglementeerde middelen, doch daarin wordt geen maximumpercentage voorzien voor de in bezit zijnde aandelen en andere vermogensbestanddelen tot dekking van deze verplichtingen. Bovendien is het bezit van buitenlandse aandelen toegestaan, mits deze op de Franse beurs zijn genoteerd; uit statistieken over 1981 blijkt dat 55% van de waardepapieren in het bezit van de agentschappen en filialen juist uit dergelijke aandelen bestond.

Daarentegen is het tweede deel van het argument van de Franse regering niet gegrond. Juist omdat agentschappen en filialen juridisch niet autonoom zijn, behoeven zij naar haar zeggen niet de vele rechten te betalen die worden geheven bij veranderingen die zich in de vennootschap voordoen. Daartegen kan echter direct worden aangevoerd, dat jaarlijks te betalen belastingen, zoals de vennootschapsbelasting, niet op een lijn kunnen worden gesteld met rechten die uiteindelijk slechts verschuldigd zijn op het tijdstip waarop de vennootschap wordt opgericht. Ook de uitzondering die is voorzien met betrekking tot het kapitaal van agentschappen en filialen kan niet worden beschouwd als een aan deze inrichtingen toegekend voordeel. Dit blijkt uit artikel 2, lid 1, van de richtlijn van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB 1969, L 249, blz. 25), volgens welke „de aan het kapitaalrecht onderworpen verrichtingen... uitsluitend belastbaar [zijn] in de Lid-Staat op welks grondgebied zich de zetel van de werkelijke leiding van de kapitaalvennootschap bevindt op het ogenblik waarop deze verrichtingen plaatsvinden".

Ook de derde opmerking van de Franse regering is niet aanvaardbaar. Het oprichten van een dochteronderneming is in het algemeen kostbaarder dan het openen van een agentschap of filiaal, al is het alleen maar omdat het eerste veel hogere kosten meebrengt (storting van het minimumkapitaal, garantiefonds, etc.) dan het tweede, waarbij kan worden volstaan met inschrijving in het handelsregister. Daarbij komt nog, dat het oprichten van een dochteronderneming met eigen rechtspersoonlijkheid en solvabiliteit als het ware het aanzien van in het buitenland gevestigde verzekeringsmaatschappijen verbergt. Bij nevenvestigingen bestaat deze afscherming niet daar zij rechtstreeks profiteren van de reputatie van de moedermaatschappij.

10. Ik kom dan op het vijfde argument. Volgens de Franse regering verbiedt het gelijkheidsbeginsel niet, dat gelijke situaties verschillend worden behandeld, wanneer dit verschil objectief gerechtvaardigd is (arrest van 8.10.1980, zaak 810/79, Uberschär, Jurispr. 1980, blz. 2747; arrest van 16.10.1980, zaak 147/79, Hochstrass, Jurispr. 1980, blz. 3005). Dit is in casu het geval. Het verschil in behandeling tussen dochtermaatschappijen enerzijds, en agentschappen en filialen anderzijds, heeft niets te maken met de nationaliteit van deze inrichtingen. Integendeel, het is gebaseerd op het objectieve en in de rechtsorde van bijna alle Lid-Staten bekende onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen.

De Commissie is een andere mening toegedaan. Evenals de nationaliteit bij natuurlijke personen dient de plaats van de zetel in Frankrijk om vast te stellen, of de vennootschappen zijn onderworpen aan de nationale rechtsorde; hieruit volgt dat een verschil in behandeling op grond van deze

plaats (Frankrijk of een andere Lid-Staat) gelijk staat met een discriminatie op grond van nationaliteit. Weliswaar is de discriminatie niet expliciet, doch zorgvuldig verheimelijkt. Zoals het Hof echter heeft uitgemaakt in het arrest van 12 februari 1974 (zaak 152/73, Sotgiu, Jurispr. 1974, blz. 153), is dit niet voldoende om haar onverenigbaarheid met het EEG-Verdrag uit te sluiten.

Ik ben het eens met de Commissie, dat de bestreden regeling discriminerend van aard is. Ik sta echter te kijken van de zojuist samengevatte stelling; bovendien vraag ik mij, terugkomend op het onderwerp van de vorige alinea, af of het werkelijk nuttig is de voor- en nadelen voor vennootschappen naar Frans recht enerzijds en agentschappen en filialen van buitenlandse vennootschappen anderzijds af te wegen. Voor het door de Commissie nagestreefde doel bestaat een directere weg, waarbij wordt uitgegaan van de wijze van vaststelling van de Franse vennootschapsbelasting. Hiertoe wordt uitsluitend rekening gehouden met de „bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France" (art. 209 CGI). De nationaliteit van de onderneming, de plaats van de zetel, de aard van de winst en het land van de investeringen zijn dus irrelevant. Voor de vraag of zij zijn onderworpen aan de hierbedoelde belasting, geldt als enig criterium het territorialiteitsbeginsel. Ik wil hieraan toevoegen, dat dit beginsel volkomen symmetrisch wordt toegepast: de belasting wordt geheven over de activiteiten van buitenlandse vennootschappen in Frankrijk en geldt niet voor de activiteiten van Franse vennootschappen in het buitenland.

Wat ten slotte de belastinggrondslag betreft, worden Franse vennootschappen en secundaire vestigingen van buitenlandse ondernemingen gelijk behandeld. Dit geldt niet voor de berekening van de belasting. Zoals bekend, wordt het „avoir fiscal", dat in de praktijk neerkomt op een gedeeltelijke terugbetaling, toegekend aan vennootschappen die „hun zetel in Frankrijk hebben" (art. 158 ter CGI) en komen niet-ingezetenen daarvoor niet in aanmerking. Wat is de reden van deze uitzondering? De toenmalige minister van Financiën en Economische zaken Valérie Giscard d'Estaing zei hierover bij de aanbieding van het wetsontwerp waarbij de hervorming van 12 juli 1965 werd verwezenlijkt het volgende: „Nous voulions que cet effort du budget de l'État 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...". En voorts: „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, handelingen van de nationale vergadering, 11.5.1965, blz. 1233).

Daarmee wordt alles duidelijk: uitgangspunt van de hierbedoelde regeling is de overtuiging — waarvan ik hierboven sub 7 reeds heb aangetoond, dat zij in het gemeenschapsrecht onjuist is — dat het „avoir fiscal" slechts wordt toegekend aan vennootschappen uit andere Lid-Staten, wanneer die staten aan Franse vennootschappen hetzelfde voordeel toekennen. Anderzijds is duidelijk dat, nu voor beide vennootschappen hetzelfde criterium geldt voor de vaststelling van de belasting, genoemde regeling van invloed is op „het beheer van de ondernemingen" in die zin, dat zij het beheer van buitenlandse vennootschappen die hun bedrijf door middel van secundaire vestigingen uitoefenen, kostbaarder maakt. Het staat

dus buiten kijf, dat zij althans vanuit die optiek in strijd is met het in artikel 52, tweede alinea, neergelegde gelijkheidsbeginsel.

11. Zoals wij hebben gezien, is het bezwaar van de Commissie tegen de Franse regeling dat zij niet alleen tot een discriminatie leidt, doch ook de secundaire inrichtingen van buitenlandse ondernemingen indirect aan beperkingen onderwerpt. Wanneer namelijk aan de voorwaarden van artikel 58 is voldaan, staat het deze ondernemingen vrij de rechtsvorm te kiezen waarin zij het hun in artikel 52 toegekende recht willen uitoefenen en juist deze vrijheid wordt door de bestreden regeling beperkt, doordat de oprichting van agentschappen en filialen wegens hun uitsluiting van het belastingkrediet wordt tegengewerkt.

De Franse regering acht deze opvatting onjuist en ik deel haar mening. Discriminatie en beperking van de vrijheid van vestiging zijn verschillende verschijnselen en het is niet gezegd, dat een maatregel die het ene kan opleveren ook van belang is voor het andere. Dat de oprichting van agentschappen en filialen niet wordt aangemoedigd kan een facet zijn van een discriminerende behandeling van buitenlandse vennootschappen, doch het is niet van invloed op hun recht zich in Frankrijk te vestigen. Dit recht — aldus artikel 52 — houdt in de opheffing mee van de beperkingen betreffende de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen; mijns inziens kan deze formule niet worden uitgelegd in die zin, dat ten aanzien van de drie vormen van secundaire nevenvestigingen fiscaal of anderszins een volkomen identieke regeling moet gelden.

12. Het laatste argument van de Franse regering heeft als het ware het karakter van een eis in reconventie: aangenomen — zo zegt de Franse regering — dat zij de eisen van de Commissie zou inwilligen, dan zou Frankrijk agentschappen en filialen van buitenlandse vennootschappen die werkzaam zijn in andere sectoren dan het verzekeringswezen, discrimineren.

De Commissie verklaart, om welke redenen zij heeft besloten alleen op te treden op het gebied van de verzekeringen. Zij vallen uiteen in drie groepen: de door de verzekeringsmaatschappijen tot haar gerichte klachten; haar belang bij een effectieve toepassing van het recht van vestiging in deze sector, mede wegens de stimulerende werking daarvan op de harmonisatie van de wetgevingen; het belang dat het probleem heeft voor de verzekeringsmaatschappijen met het oog op het „congruentiebeginsel" en de verplichting om technische reserves te vormen. Mocht het Hof de door de Commissie voorgestelde opvatting aanvaarden, dan zou Frankrijk ten slotte het belastingkrediet moeten uitbreiden tot alle secundaire vestigingen van buitenlandse vennootschappen die op Frans grondgebied werkzaam zijn. In het voorzien van een dergelijk gevolg kan echter niet, zoals de Franse regering doet, een wijziging worden gezien van het onderwerp van het beroep, dat uitsluitend de discriminaties betreft waarvan verzekeringsmaatschappijen het slachtoffer zijn.

Ik moet u zeggen, dat deze opmerkingen mij volstrekt niet overtuigen; zij nemen niet de indruk weg, dat de Commissie, door haar beroep te beperken tot het gebied van het verzekeringswezen, van een mug een olifant heeft gemaakt. Formeel is daarop niets aan te merken. In het bijzonder moet worden uitgesloten, dat hier sprake is van een wijziging van het onderwerp van het beroep waardoor de ontvankelijkheid van het beroep in twijfel zou kunnen worden getrokken. De inhoud van de in de voorafgaande administratieve fase aangevoerde middelen stemt namelijk overeen met die welke zijn aangevoerd in het beroep.

13. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, het door de Commissie van de Europese Gemeenschappen op 12 december 1983 tegen de Franse Republiek ingestelde beroep gegrond te verklaren. Ik stel u daarom voor vast te stellen, dat de Franse Republiek, door het recht op het „avoir fiscal" dat Franse verzekeringsmaatschappij hebben, niet uit te breiden tot filialen en agentschappen in Frankrijk van verzekeringsmaatschappijen met zetel in een andere Lid-Staat, het in artikel 52, tweede alinea, EEG-Verdrag neergelegde discriminatieverbod heeft geschonden.

Aangezien de Franse regering in het ongelijk is gesteld, dient zij te worden verwezen in de kosten.