DOMSTOLENS DOM
28. januar 1986 *

I sag 270/83

Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, ved Georges Kremlis, Kommissionens juridiske tjeneste, som befuldmægtiget, bistået af dekanen for det rets- og statsvidenskabelige fakultet ved universitet i Nancy II, professor Gérard Druesne, og med valgt adresse i Luxembourg hos Georges Kremlis, Kommissionens juridiske tjeneste, Jean Monnet-bygningen, Kirchberg,

sagsøger,

mod

Den franske Republik, ved Francois Renouard, som befuldmægtiget, og Alain Sortais, som stedfortrædende befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg på den franske ambassade,

sagsøgt,

angående en påstand om, at det statueres, at Den franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i medfør af EØF-traktaten, navnlig artikel 52, idet den ikke yder skattegodtgørelse til filialer og agenturer i Frankrig af forsikringsselskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat,

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten Mackenzie Stuart, afdelingsformændene U. Everling, K. Bahlmann og R. Joliet, dommerne T. Koopmans, O. Due, Y. Galmot, C. Kakouris og T. F. O'Higgins,

generaladvokat: G. F. Mancini
justitssekretær: fuldmægtig D. Louterman

* Processprog: Fransk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. oktober 1985, afsagt følgende

DOM

Sagsfremstilling

De faktiske omstændigheder og retsforhandlingernes forløb samt parternes påstande, anbringender og argumenter kan sammenfattes således:

I — Faktiske omstændigheder

1. *De franske bestemmelser om skattegodtgørelse*

Artikel 205 i den franske lov om indkomstskat bestemmer, at de i lovens artikel 206 nævnte selskaber og andre juridiske personer skal svare skat af deres overskud og indkomst. Skatten har i artiklen betegnelsen selskabsskat. Den udgør 50% og svarer for skattepligtige selskaber og juridiske personer til indkomst for fysiske personer, jfr. artikel 1 i lov om indkomstskat.

Selskaber er i princippet selskabsskattepligtige, uanset hvor deres hjemsted eller midtpunktet for deres virksomhed befinder sig. Artikel 209 i lov om indkomstskat bestemmer i den forbindelse, at der ved opgørelsen udelukkende tages hensyn til det overskud, der hidrører fra virksomhed i Frankrig, samt til det overskud, for hvilket beskatningsretten i henhold til international overenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning er tillagt Frankrig.

Med henblik på at begrænse den kumulative beskatning af indkomster, som udloddes af selskaber, og som først udbyttebeskattes i de udbyttebetalende selskaber, og dernæst endnu engang hos udbyttemodtagerne, enten i form af indkomstskat for fysiske personer, eller i form af selskabsskat, er der ved artikel 158 a i lov om indkomstskat indført en skattekredit, en såkaldt »skattegodtgørelse«, som ydes udbyttemodtagere. Artiklen har følgende ordlyd:

»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.

...« [1].

Artikel 158 b i lov om indkomstskat bestemmer, at skattegodtgørelse »kun ydes personer og selskaber, som har faktisk bopæl eller hjemsted i Frankrig«.

Artikel 242 c i loven om indkomstskat bestemmer:

»Skattegodtgørelse kan ydes personer med bopæl i de stater, med hvilke Frankrig har indgået overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning. De nærmere regler og gennemførelsesbestemmelser fastsættes for hvert enkelt lands vedkommende ved diplomatisk aftale.« [1]

Det fremgår af de nævnte bestemmelser, at med mindre andet er bestemt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er selskaber og juridiske personer med hjemsted i Frankrig, herunder udenlandske selskabers franske datterselskaber, omfattet af ordningen om skattegodtgørelse, mens denne ikke ydes agenturer og filialer i Frankrig af selskaber med hjemsted i udlandet. Som det understreges i et cirkulære af 30. juli 1976, ydes der ikke skattegodtgørelse for udbytter, som franske selskaber udbetaler til udenlandske selskaber, der har en underafdeling i Frankrig, selv om de nævnte udbytter i øvrigt medregnes ved opgørelsen af en sådan afdelings skattepligtige indkomst i Frankrig.

Finansloven for 1978 (nr. 77-1467 af 30.12.1977) bestemmer i artikel 15, at forsikrings-, genforsikrings- og investeringsselskaber i den selskabsskat, de skal betale, kan modregne hele den skattegodtgørelse, der i henhold til artikel 158 a i lov om Indkomstskat ydes i forbindelse med de udbytter, de modtager.

2. *Den administrative procedure*

I henhold til EØF-traktatens artikel 169 meddelte Kommissionen ved skrivelse af 29. juli 1981 den franske regering, at den omstændighed, at der over for agenturer og filialer i Frankrig af forsikringsselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat gælder en anden ordning med hensyn til skattegodtgørelse end for franske forsikringsselskaber, er en forskelsbehandling, der er i strid med EØF-traktatens artikel 52.

I svarskrivelse af 30. december 1981 forklarede den franske regering, at der kun var tale om et særligt aspekt af det mere generelle problem om anvendelse af reglerne om skattegodtgørelse over for fysiske og juridiske personer, som har bopæl uden for Frankrig, men som udøver virksomhed dér. Regeringen anførte, at ordningen er begrundet i, at et fransk selskab i skattemæssig henseende på flere områder ikke er stillet på samme måde som et fast driftssted (filial eller agentur) tilhørende et udenlandsk selskab, som ikke er en juridisk enhed. De hermed forbundne skattemæssige regler kan ikke løses ensidigt på grundlag af EØF-traktatens artikel 52, men udelukkende ved en tilnærmelse af lovgivningerne om direkte skatter, eller, på bilateralt niveau, ved beskatningsaftaler. Enhver anden løsning indebærer ifølge den franske regering en risiko for skatteunddragelse.

Den 4. maj 1983 fremsatte Kommissionen i medfør af EØF-traktatens artikel 169 en begrundet udtalelse, hvori den anførte, at Frankrig har tilsidesat sine forpligtelser i medfør af traktaten, navnlig artikel 52, ved ikke at yde filialer og agenturer i Frankrig

1 — Domstolens oversættelse. O.a.

af forsikringsselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat skattegodtgørelse på samme vilkår som franske selskaber. Ifølge Kommissionen tvinger den franske ordning udenlandske selskaber til at oprette datterselskaber i Frankrig, det vil sige franske selskaber, og hæmmer oprettelsen af filialer og agenturer, der ikke har status som juridiske personer, hvorved traktatens artikel 52 gøres indholdsløs. De harmoniseringsbestræbelser, der er indledt, kan ikke påvirke hver enkelt medlemsstats forpligtelse til allerede på nuværende tidspunkt at anvende deres egen skatteordning på en måde, der ikke er diskriminerende.

Ved skrivelse af 6. juli 1983 svarede den franske regering, at det ikke var muligt ensidigt at ændre de skattemæssige regler vedrørende udenlandske forsikringsselskabers filialer i Frankrig. For at nå frem til en i skattemæssig henseende absolut ligestilling mellem udenlandske forsikringsselskabers datterselskaber og filialer måtte der ske en ændring af en række andre bestemmelser, herunder enkelte, som stiller filialer bedre end datterselskaber. Desuden ville en regel, der kun omfatter forsikringsselskaber, være diskriminerende, for problemet vedrører alle filialer af udenlandske selskaber. Et udenlandsk selskab kan i øvrigt altid oprette et datterselskab i Frankrig og således blive omfattet af reglerne om skattegodtgørelse.

II — Retsforhandlinger og påstande

1. Ved stævning, indgået til Domstolens justitskontor den 12. december 1983, har Kommissionen anlagt sag mod Frankrig i medfør af EØF-traktatens artikel 169.

Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

— Det statueres, at Den franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til EØF-traktaten, herunder artikel 52, idet den ikke yder filialer og agenturer i Frankrig af udenlandske forsikringsselskaber med hjemsted i en anden EF-medlemsstat skattegodtgørelse på samme vilkår som franske selskaber.

— Den franske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger.

2. Den franske Republik har nedlagt følgende påstande:

— Frifindelse.

— Sagsøgeren tilpligtes at betale sagens omkostninger.

3. Skriftvekslingen er forløbet forskriftsmæssigt.

Efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse. Domstolen har dog anmodet parterne om inden retsmødet at besvare visse spørgsmål.

III — Parternes anbringender og argumenter under skriftvekslingen

1. *Er den franske ordning om skattegodtgørelse diskriminerende?*

a) *Kommissionen* har gjort gældende, at den omtvistede franske ordning er i strid med EØF-traktatens artikel 52, stk. 2, idet den diskriminerer selskaber, der er undergivet en anden medlemsstats ret.

I henhold til ordningen behandles franske forsikringsselskaber, herunder udenlandske selskabers franske datterselskaber, forskelligt i forhold til franske agenturer og filialer af forsikringsselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, skønt der ikke i Frankrig er nogen forskel mellem et fransk selskabs og et udenlandsk selskabs filials udøvelse af forsikringsvirksomhed. Efter den omtvistede ordning er agenturer og filialer, som ikke indrømmes skattegodtgørelse, dårligere stillet. Kommissionen har i den forbindelse anført følgende eksempel: Af et udbytte på 100 FF betaler et selskab med hjemsted i Frankrig 25 FF i selskabsskat, nemlig ((100 + 50) x 50%) — 50, mens et agentur eller en filial af et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat betaler 50 FF i selskabsskat, nemlig 100 x 50%.

Den væsentligste forskel mellem et udenlandsk selskabs franske datterselskab og et agentur eller filial er alene, at datterselskabet er et fransk selskab, mens et agentur og en filial er en integrerende del af det udenlandske selskab. Den påtalte forskelsbehandling består således i, at der for et fransk selskab og et udenlandsk selskab, der udøver samme virksomhed, gælder forskellige skattemæssige ordninger. Det forhold, at et selskabs hjemsted lægges til grund, er i virkeligheden det samme som at sondre på grundlag af et kriterium svarende til kriteriet om nationalitet for en fysisk person, idet et selskabs hjemsted er grundlaget for selskabets tilknytning til en bestemt lovgivning. Desuden vil en hensyntagen til en persons bopæl være udtryk for skjult forskelsbehandling.

En sådan forskellig behandling er ifølge Kommissionen en dobbelt ulempe for udenlandske selskaber, der udøver virksomhed i Frankrig via filialer eller agenturer. For det første kan den omtvistede ordning bevirke, at de udenlandske selskaber må anvende højere tariffer end deres franske konkurrenter, hvorved konkurrencen fordrejes, hvilket er en overtrædelse af traktatens artikel 3, litra f). For det andet begrænser ordningen den frihed, udenlandske selskabers filialer og agenturer har med hensyn til sammensætningen af deres porteføljer og investeringer i værdipapirer, idet Rådets første direktiv 73/239 af 24. juli 1973 om samordning af de administrativt eller ved lov fastsatte bestemmelser om adgang til udøvelse af direkte forsikringsvirksomhed bortset fra livsforsikring (EFT L 228, s. 3) og Rådets første direktiv 79/267 af 5. marts 1979 om samordning af de administrativt og ved lov fastsatte bestemmelser om adgang til og udøvelse af direkte livsforsikringsvirksomhed (EFT L 63, s. 1) samt de franske gennemførelsesbestemmelser til de nævnte direktiver bestemmer, at der skal afsættes tekniske reserver, som skal være dækket »af ækvivalente og kongruente aktiver, der befinder sig i det land, hvor virksomheden udøves«, hvilket forudsætter »dækning af forpligtelser, der kan kræves opfyldt i en bestemt valuta ved aktiver, som lyder på, eller som kan realiseres i denne samme valuta«,

hvilket forhindrer, at filialer af udenlandske forsikringsselskaber kan have udenlandske kapitalinteresser, hvorfor de i praksis er tvunget til at lade deres værdipapirbeholdning sammensætte af franske obligationer, for hvilke der ikke ydes skattegodtgørelse.

At der er tale om forskelsbehandling af selskaber, der er undergivet en anden medlemsstats ret, bliver endnu mere klart derved, at der i fransk skatteret, nemlig i artikel 209 i loven om indkomstskat, med hensyn til spørgsmålet om skattepligt lægges et andet kriterium til grund end det, der anvendes med henblik på at undgå skattefrihed. Forholdet er nemlig det, at for så vidt angår spørgsmålet om skattepligt, er filialer af selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat omfattet af den samme ordning som franske selskaber, idet beskatningsgrundlaget og skattesatsen i begge tilfælde er de samme, mens filialerne ikke indrømmes skattefrihed. Ifølge det territorialitetsprincip, der gælder i skattemæssig henseende, beskattes et fransk selskab eller en filial i Frankrig af et udenlandsk selskab kun af den indkomst, der hidrører fra virksomhed udøvet i Frankrig, og den virksomhed, et fransk selskabs udenlandske filial udøver, beskattes ikke i Frankrig.

Hvorledes den sekundære etablering finder sted — som datterselskab, agentur eller filial — er på ingen måde uden betydning. For det første er oprettelsen af et datterselskab forbundet med større omkostninger på grund af udgifterne i forbindelse med stiftelsen af et nyt selskab. For det andet vil en mangeårig virksomhed og et renommé for et forsikringsselskab med hjemsted i en anden medlemsstat til en vis grad blive skjult ved oprettelsen af et nyt selskab.

Ifølge Kommissionen vil det desuden være helt uacceptabelt at gøre udvidelsen af reglerne om skattegodtgørelse til også at omfatte filialer og agenturer af forsikringsselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat betinget af, at franske selskaber ydes samme fordel i medfør af bilaterale beskatnings aftaler. Kommissionen har videre anført, at i dom af 25. oktober 1979 (Kommissionen mod Italien, sag 159/78, Sml. s. 3247) fastslog Domstolen, at der ikke kan gælde en gensidighedsbetingelse med hensyn til forpligtelserne i henhold til artikel 52. Selv om enkelte medlemsstater fortsat havde den samme opfattelse som Frankrig med hensyn til ydelse af skattegodtgørelse, vil en afgørelse truffet af Domstolen på det punkt være bindende for alle medlemsstaterne, som derfor også må ophæve den nævnte begrænsning, således at kravet om gensidighed er opfyldt. Kravet om gensidighed vil desuden praktisk taget være uden betydning i Fællesskabet; bortset fra Grækenland, hvor udbytter er fradragsberettigede for den udbyttebetalende virksomhed, samt Luxembourg og Nederlandene, som anvender den klassiske beskatningsordning, er forholdet i alle de øvrige medlemsstater det, at enten indrømmes filialer af udenlandske selskaber allerede skattegodtgørelse (Tyskland, Danmark, Italien), eller også beskattes de udbetalte udbytter ikke (Belgien, Irland, Det forenede Kongerige). Desuden vil dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået efter EØF-traktatens ikrafttræden, ikke kunne have virkninger, der er uforenelige med traktatens bestemmelser, og fællesskabsrettens forrang i forhold til national ret er til hinder for, at der over for en fællesskabsbestemmelse i den foreliggende sag kan påberåbes en bestemmelse, der er integreret i fransk ret, hvilket i medfør af den franske forfatnings artikel 55 er tilfældet for internationale overenskomster.

b) *Den franske regering* har understreget, at på fællesskabsrettens nuværende stadium

henhører den direkte beskatning under medlemsstaternes kompetence, idet de under hensyntagen til traktatens bestemmelser kan opbygge deres skattessystem som de vil og selvstændigt indgå internationale overenskomster. Problemet med hensyn til manglende ydelse af skattegodtgørelse til filialer og agenturer af forsikringsselskaber, der ikke er hjemmehørende i Frankrig, må ses som en del af den helhed, der udgøres af loven om indkomstskat samt dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Princippet om forbud mod forskelsbehandling er ikke relevant, idet retsstillingen for et fast driftssted ikke er den samme som for en enhed, der har status som en selvstændig juridisk person, idet der i begge tilfælde er fordele og ulemper for forsikringsselskaber, der ønsker at udøve virksomhed i Frankrig. I overensstemmelse med de internationalt anerkendte retsgrundsætninger og praksis i de fleste medlemsstater har de nævnte forskelle bevirket, at Frankrig i skattemæssig henseende anvender ordningen om ikke-hjemmehørende personer på faste driftssteder. Sondringen hjemmehørende/ikke-hjemmehørende anvendes af de fleste stater, hvor den anses for nødvendig og ikke betragtes som diskrimerende.

Den franske regering har understreget betydningen af, at der i de franske bestemmelser om direkte beskatning anlægges et bopælskriterium for fysiske personer og et hjemstedskriterium for juridiske personer. For så vidt angår selskaber lægger bopælskriteriet i fransk ret, som det er tilfældet i de fleste andre skatteretssystemer, det sted til grund, hvor den juridiske enhed har hjemsted, eller hvorfra det faktisk ledes. Uanset om der er tale om fysiske eller juridiske personer, er sondringen hjemmehørende/ikke-hjemmehørende ikke baseret på nationalitet. Ifølge den franske regering anerkender Kommissionen selv, at der kan foretages en sådan sondring med hensyn til fysiske personer. Da det ikke i international ret anerkendes, at et fast driftssted er en juridisk person, kan en sådan kun undergives den ordning, der gælder for det selskab, den hører under, altså hjemstedets. Da f.eks. de franske oversøiske områder i skattemæssig henseende er selvstændige, indrømmes et selskab med hjemsted dér ikke skattegodtgørelse, mens et datterselskab med hjemsted i Frankrig er undergivet den skattepligt, der gælder for selskaber, der er hjemmehørende i Frankrig, selv om det fuldt ud er underlagt udenlandske interesser eller interesser hidrørende fra franske oversøiske områder.

Også i international skatteret er hjemstedet valgt som kriterium, nemlig i den model for dobbeltbeskatningsoverenskomster, OECD har vedtaget. I de overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, som Frankrig har indgået med en række lande, herunder alle EF-medlemsstaterne, sondres der, trods særegenheder i de forskellige nationale skattesystemer, i alle tilfælde mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer og selskaber, og filialer og agenturer af selskaber med hjemsted i udlandet behandles i henhold hertil på linje med faste driftssteder, for hvilke der gælder særlige regler. De nævnte overenskomster bygger desuden på princippet om forbud mod forskelsbehandling.

Den ordning med hensyn til skattegodtgørelse, der gælder for sådanne faste driftssteder, er ganske vist en anden, men den er ikke diskriminerende, idet forskellen svarer til objektivt set forskellige situationer. Forskellen er baseret på et bopælskriterium og ikke et nationalitetskriterium. Den omstændighed, at et fast driftssted ikke er en selvstændig juridisk person, giver den mulighed for at drive virksomhed på gunstigere vilkår end datterselskaber, idet den kan udnytte et ikke i Frankrig hjemmehørende selskabs kapital og driftsmæssige fordele

samtidig med, at den nyder godt af selskabets renommé og økonomi.

Den ordning, der gælder for faste driftssteder, indeholder ganske vist ikke skattegodtgørelse, men er på andre punkter gunstigere end for datterselskaber. Faste driftssteder er ikke omfattet af de afgiftsregler, der gælder for franske selskaber, herunder datterselskaber, i tilfælde af stiftelse, kapitalforøgelse, omdannelse osv. I henhold til de aftaler, der er indgået med de andre EF-medlemsstater, er det overskud, et fast driftssted opnår i Frankrig, ikke skattepligtigt, idet det ikke-hjemmehørende selskab er skattepligtigt i det land, hvor det har hjemsted. Endelig er forholdet det, at Frankrig i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og til OECD's retningslinier har undladt at opkræve kildeskat af det overskud, der udbetales i udlandet.

Den løsning, Kommissionen har gjort sig til talsmand for, rejser også spørgsmålet om udligningsskat, som er modstykket til skattegodtgørelsen: Skattegodtgørelsen ydes nemlig kun, hvis den selskabsskat, der ligger til grund for den, er opkrævet med 50%, mens det udbyttebetalende selskab i andre tilfælde, f.eks. kapitalvindingsskat, hvor satsen er 15%, skal betale en såkaldt udligningsskat.

De fordele, der ifølge Kommissionen er forbundet med skatteordningen for faste driftssteder, stemmer ikke med de faktiske forhold. De principper om dækning for de tekniske forpligtelser og om kongruens, der er opstillet i Rådets direktiv 73/239 af 24. juli 1973 og i den franske lov om forsikringsvirksomhed, stiller på ingen måde krav om, at der i et forsikringsselskabs portefølje skal være aktier, men indeholder blot regler om en tilladt maksimal procentdel ud over obligationer. Desuden kan en filial foruden obligationer besidde udenlandske aktier, der noteres i Frankrig. Under alle omstændigheder bevirker begrænsningen af den aktiebeholdning, et selskab kan besidde, og det lavere afkast af en sådan anbringelse, at den eventuelle økonomiske betydning af, at faste driftssteder ikke indrømmes skattegodtgørelse, er beskeden. Den væsentligste interesse i en aktieinvestering ligger i muligheden for at realisere eventuelle kapitalgevinster, hvilket filialerne kan gøre på samme måde som selskaber med hjemsted i Frankrig. Visse forsikringsselskaber, som anvender de laveste tariffer på det franske marked, har i øvrigt kun obligationer i deres værdipapirbeholdning. Erfaringen viser desuden, at forsikringsselskaber, der driver virksomhed i form af filialer eller agenturer, ikke anvender højere tariffer; dette er ikke overraskende, idet konkurrencedygtigheden og tarifniveauet i langt højere grad afhænger af det generelle omkostningsniveau, selskabernes driftsform og deres politik med hensyn til tegning af policer end af, om de indrømmes skattegodtgørelse vedrørende en under alle omstændigheder begrænset del af deres aktiver.

Det synspunkt, Kommissionen hævder, vil ifølge den franske regering føre til, at Frankrig ensidigt forrykker den ligevægt, der er tilvejebragt via dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med de øvrige EF-medlemsstater. Når man skal vurdere, om den franske ordning er diskrimenerende, kan man ikke se bort fra, at der findes dobbeltbeskatningsoverenskomster. De nævnte overenskomster bygger på princippet

om forbud mod forskelsbehandling og har til formål at udelukke den væsentligste årsag til forskelsbehandling, nemlig dobbeltbeskatning. En ensidig foranstaltning er ikke egnet til at nå disse mål, hvorimod man i kraft af overenskomsternes bilaterale karakter kan nå frem til rimeligere løsninger.

c) Med hensyn til de fordele, der ifølge den franske regering er forbundet med den ordning, der gælder for faste driftssteder, har Kommissionen svaret, at man ikke, således som den franske regering gør det, kan sidestille selskabsskat, som betales hvert år, med stiftelsesafgifter, som, med mindre et selskab ikke omdannes, kun skal erlægges en gang, nemlig når selskabet stiftes.

For så vidt angår de anvendte tariffer, har Kommissionen indrømmet, at filialer af udenlandske forsikringsselskaber ikke anvender højere tariffer end deres franske konkurrenter. Dette betyder imidlertid blot, at kun særligt konkurrencedygtige udenlandske selskaber trods den mindre gunstige skattemæssig ordning udøver virksomhed i Frankrig via en filial. Selv om bestemmelsen om aktivernes kongruens ikke forpligter selskaberne til kun at besidde franske aktier, bevirker den omstændighed, at et udenlandsk selskabs filial ikke indrømmes skattegodtgørelse, at den ikke har de samme vide muligheder for at sammensætte sin porteføljе som et selskab med hjemsted i Frankrig.

2. *Er den sekundære etableringsfrihed indirekte begrænset?*

a) *Kommissionen* har videre gjort gældende, at den nævnte skattemæssige ordning er en indirekte begrænsning af den sekundære etableringsfrihed i henhold til EØF-traktatens artikel 52, stk. 1, og desuden, at andre medlemsstaters selskaber ved udøvelse af virksomhed i Frankrig kun kan vælge mellem at oprette et agentur eller en filial.

Da et selskab i medfør af EØF-traktatens artikel 58 har etableringsret på en anden medlemsstats område, kan det i medfør af artikel 52 etablere sig dér, enten i form af et agentur, en filial eller et datterselskab. Den i skattemæssig henseende forskellige ordning bevirker desuden, at agenturer og filialer af udenlandske selskaber må basere deres økonomiske drift på andre vilkår end dem, der gælder for selskaber med hjemsted i Frankrig. Navnlig kan reglen om kongruens og de heraf følgende snævrere muligheder for en filial med hensyn til sammensætningen af dens portefølje være et incitament til at oprette et datterselskab frem for en filial for således at omgå ulempen ved, at der ikke ydes skattegodtgørelse.

Den grundlæggende etableringsret, som gælder umiddelbart i henhold til traktaten, og som de retsundergivne i medlemsstaterne kan påberåbe sig ved de nationale domstole, indebærer ifølge Kommissionen, at de pågældende skattemæssige bestemmelser ikke kan gøres gældende over for forsikringsselskaber, som har hjemsted i en anden medlemsstat, og som i Frankrig opretter et agentur eller en filial. Ganske vist har Rådet stadig ikke vedtaget Kommissionens forslag til direktiv af 1. august 1975 om harmonisering af reglerne om selskabsbeskatning og kildeskat af udbytter (EFT C 253 af 5.11.1975, s. 2). Men den omstændighed, at harmoniseringsbestræbelserne ikke er tilendebragt, kan ikke påvirke den forpligtelse, der påhviler enhver medlemsstat til at

anvende sit skattesystem på en måde, der ikke er diskriminerende. I den forbindelse kan man uden videre overføre Domstolens ræsonnement vedrørende frie varebevægelser (jfr. dom af 9. december 1981, Kommissionen mod Italien, sag 193/80, Sml. 3019) på den frie bevægelighed for personer. Artikel 52 må udløse alle sine retsvirkninger, uanset om der er sket en tilnærmelse af skatteordningerne.

b) *Den franske regering* har anført, at en indirekte begrænsning med hensyn til oprettelsen af en filial eller et agentur kun kan foreligge, hvis der er tale om en faktisk forskelsbehandling, hvorved forsikringsvirksomhed, der udøves i form af sekundær etablering, stilles ugunstigere i forhold til den situation, hvor den udøves i form af et datterselskab. Det er der imidlertid ikke tale om i denne sag. Tværtimod vil den af Kommissionen foreslåede ændring stille datterselskaber ugunstigere, idet kun de skal afholde stiftelsesomkostninger og afgifter ved ændringer, ligesom de må tåle de ulemper, der er forbundet med datterselskabsformen.

Den franske regering har desuden understreget, at der ikke er noget incitament for udenlandske selskaber til at vælge datterselskabsformen frem for et fast driftssted, idet spørgsmålet om skattegodtgørelse kun opstår i forbindelse med franske aktier, og forsikringsselskabers porteføljer kan omfatte udenlandske aktier, der noteres i Frankrig, ligesom det endelig på grundlag af det normalt meget beskedne udbytte af aktier må antages, at den omstændighed, at der ikke indrømmes skattegodtgørelse, ikke er afgørende for at vælge filial-formen.

3. *Andre argumenter, der kan begrunde, at skattegodtgørelsen ikke ydes*

a) Ifølge *den franske regering* vil en accept af Kommissionens synspunkt bevirke, at der til fordel for forsikringsbranchen indføres forskelsbehandling mellem forskellige erhvervsgrene.

Såfremt der ydes skattegodtgørelse til faste driftssteder, vil det desuden indebære risiko for skatteunddragelse. I henhold til de dobbeltbeskatningsoverenskomster, Frankrig har indgået, ydes der således aldrig skattegodtgørelse til udenlandske selskaber, som har væsentlige kapitalinteresser i et udbyttebetalende fransk selskab. Såfremt der blev ydet skattegodtgørelse til et fast driftssted, kunne dette være et incitament for udenlandske selskaber til at overføre deres aktier i franske selskaber til aktivmassen i et fast driftssted i Frankrig, alene for at opnå en gunstigere skattemæssig behandling. At der er fordele for selskabet ved at lade dets franske aktier overføre til et fast driftssted i Frankrig, og at der dermed er risiko for skatteunddragelse, ses, hvis man foretager en sammenligning mellem de beløb, der faktisk udbetales, hvis papirerne indgår i aktivmassen for det udenlandske selskab eller i aktivmassen i et fast driftssted.

b) For så vidt angår argumentet om, at der vil blive tale om forskelsbehandling mellem forskellige erhvervsgrene, har *Kommissionen* bemærket, at EØF-traktaten kun forbyder forskelsbehandling af en medlemsstats egne statsborgere i forhold til andre medlemsstaters statsborgere, men ikke forskelsbehandling af forskellige erhvervsgrene. Men navnlig må skattegodtgørelse i fremtiden indrømmes alle filialer og agenturer i Frankrig af selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, uanset hvilken virksomhed, de udøver; når den foreliggende

sag alene vedrører forsikringsvirksomhed, beror det på, at Kommissionens opmærksomhed blev henledt på netop dette område, hvorimod Domstolens afgørelse i den foreliggende sag vil få generel betydning.

Kommissionen har bestridt, at der er risiko for skatteunddragelse. Et udenlandsk selskab, som selv besidder aktier i franske selskaber, er kun begrænset skattepligtigt i Frankrig, og er som udgangspunkt fuldt skattepligtig i sit eget land; i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne vil selskabet kunne indrømmes skattemæssige fordele, såsom skattegodtgørelse. Derimod beskattes udbytter, som et fast driftssted i Frankrig får udbetalt, fuldt ud i Frankrig — og er i almindelighed fritaget for skattepligt i selskabets eget land — og der ydes ikke skattegodtgørelse. Kun i det tilfælde, hvor et agentur eller en filial af et udenlandsk selskab besidder aktier, er der en klar ulempe.

Den omstændighed, at aktier henføres til aktivmassen hos et udenlandsk selskabs filial i Frankrig, medfører ingen nedsættelse af den skat, der opkræves i Frankrig. Hvis aktierne indehaves af det udenlandske selskab på dettes hjemsted, indeholdes der ved uddelingen kildeskat med en sats, som i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er på 15%, det vil for et udbytte på 100 sige en skat på 15; Frankrig indrømmer imidlertid det udenlandske selskab skattegodtgørelse på visse nærmere betingelser, som er fastsat i enkelte af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Hvis aktierne derimod indgår i filialens aktivmasse, opkræves der ved udbetalingen af det samme udbytte en selskabsskat på 50%, idet dog reglen om skattegodtgørelse finder anvendelse; skatten i Frankrig bliver herefter på 25. Den skat, der opkræves i Frankrig, er således højere, når aktierne indehaves af filialen. Det samme gælder, hvis et udenlandsk selskab har væsentlige kapitalinteresser i et fransk selskab; i så fald ydes der aldrig skattegodtgørelse, idet der ikke består nogen risiko for skatteunddragelse.

c) *Den franske regering* har hertil understreget, at Kommissionens krav om, at skattegodtgørelse skal indrømmes alle filialer og agenturer i Frankrig af udenlandske selskaber, uanset hvilken virksomhed, de udøver, går ud over sagens genstand. Det indebærer for en stor dels vedkommende, at princippet om sondringen mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, som ligger til grund for en betydelig del af de nationale skatteordninger og dobbeltbeskatningsoverenskomster, anfægtes. Kun efter en forudgående samlet undersøgelse af de forskellige aspekter af medlemsstaternes komplicerede skatteregler, der gælder for hjemmehørende hhv. ikke-hjemmehørende personer og selskaber, kan det hævdes, som Kommissionen gør det udelukkende på grundlag af spørgsmålet om skattegodtgørelse, at Frankrig er det eneste land, som behandler hjemmehørende personer og selskaber og ikke-hjemmehørende selskabers faste driftssteder forskelligt.

Med hensyn til risikoen for skatteunddragelse har den franske regering anført, at hvis man vil inddrage det spørgsmål i sammenligningen mellem den selskabsskat, en udbyttemodtager skal betale i de forskellige tilfælde, således som Kommissionen har gjort det i sine beregninger, må det ske i alle tænkelige situationer, og der må tages hensyn til den selskabsskat, der er opkrævet i udlandet, således at den samlede skattebyrde kan opgøres. I den forbindelse har

den franske regering fremlagt en oversigt, som efter regeringens opfattelse viser, at hvis et udenlandsk selskabs faste driftssted blev behandlet som et i Frankrig hjemmehørende selskab, således som Kommissionen har gjort sig til talsmand for, ville de udenlandske selskaber have interesse i kun at besidde franske aktier, hvis disse lå i et fast driftssted i Frankrig. Selv om den franske statskasse i visse tilfælde kan have fordel af en sådan aktieoverførsel, ville der stadig bestå risiko for skatteunddragelse på internationalt plan og navnlig i forholdet mellem medlemsstaterne, hvilket dobbeltbeskatningensoverenskomsterne netop har til formål at undgå. Kommissionens gennemgang er desuden fejlagtig i de tilfælde, hvor der er tale om væsentlige kapitalinteresser, og hvor en sammenligning af den samlede skattebyrde, set på internationalt plan, ligeledes viser, at der er risiko for skatteunddragelse.

IV — Svar på Domstolens spørgsmål

1. *Tvistens genstand*

Den franske regering har fastholdt, at der efter de franske skattebestemmelser med hensyn til skattegodtgørelsen ikke består nogen forskel for så vidt angår behandlingen af forsikringsselskaber og andre selskaber, idet den tidligere begrænsning, hvorefter skattegodtgørelsen for de i Frankrig hjemmehørende forsikringsselskaber kun kunne modregnes med en fjerdedel, blev ophævet ved artikel 15 i finansloven for 1973.

Kommissionen har bemærket, at selv om den har begrænset tvisten til forsikringsselskaber, hvilken erhvervsgren alene var omfattet af de indgivne klager, og i hvilken den sekundære etableringsret modsat andre områder i det væsentlige sker i form af filialer, er den dog af den opfattelse — uden dog at ville foreslå Domstolen at træffe afgørelse vedrørende andre forhold end dem, der ligger til grund for sagen — at hver enkelt medlemsstat må drage følgerne af en dom, hvori det fastslås, at den franske ordning er retsstridig.

2. *Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne mellem Frankrig og de øvrige medlemsstater*

Den franske regering har anført, at Frankrig har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster med alle EF-medlemsstaterne. Den har i den forbindelse oplyst, at bortset fra de tilfælde, hvor et udenlandsk selskab ejer en væsentlig del af et fransk selskab, i hvilket tilfælde skattegodtgørelsen ikke overføres til det udenlandske selskab, indrømmes et udenlandsk selskab skattegodtgørelse vedrørende udbytterne af de franske aktier, der indgår i hovedsædets aktivmasse, når selskabet har hjemsted i Forbundsrepublikken Tyskland, Luxembourg, Nederlandene eller Det forenede Kongerige, mens overenskomsterne med de øvrige medlemsstater ikke indeholder regler om, at skattegodtgørelsen overføres til det udenlandske selskab. Ingen af overenskomsterne indrømmer skattegodtgørelse for et fast driftssted i Frankrig tilhørende et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat. For tiden føres der med Danmark og Italien forhandlinger, som vil kunne få betydning med hensyn til beskatningen af de udbetalte udbytter. Andre medlemsstater har endnu ikke ytret interesse i, at de dér hjemmehørende fysiske personer eller selskaber

indrømmes skattegodtgørelse med hensyn til de franske aktier, de besidder. Grundene til, at enkelte af overenskomsterne ikke indeholder regler om overførsel af skattegodtgørelsen, er mangfoldige, og vedrører blandt andet særegenheder ved de pågældende staters skattesystemer, nødvendigheden af forskellige indrømmelser for at opnå en rimelig aftale, og visse ikke-skattemæssige hensyn, som for eksempel hensynet til ikke at tilskynde til investeringer i udlandet.

Kommissionen har forklaret, at spørgsmålet om ydelse af skattegodtgørelse for udbytter, der udbetales et fast driftssted, oprettet af et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, ikke er reguleret i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, men henhører udelukkende under national ret. Frankrig er den eneste EF-medlemsstat med en godtgørelsesordning, hvor de udbytter, der udbetales et fast driftssted, oprettet af et ikke i Frankrig hjemmehørende selskab, beskattes, uden at der indrømmes den hermed forbundne skattegodtgørelse. I hele den øvrige del af Fællesskabet er national beskatning af udbytter forbundet med ydelse af skattegodtgørelse.

I tilfælde af, at udbytterne indkasseres direkte af det udenlandske selskab, beskattes de i den medlemsstat, hvor selskabet er hjemmehørende, idet den kildeskat, der i Frankrig opkræves af udbytterne, fradrages i den skat, selskabet skal betale i den stat, hvor det er hjemmehørende, således at dobbeltbeskatning undgås. De overenskomster, Frankrig har indgået med Forbundsrepublikken Tyskland, Luxembourg, Nederlandene og Det forenede Kongerige, indeholder udtrykkeligt regler om ydelse af den franske skattegodtgørelse, selv om de udbytter, der indkasseres i Frankrig, kun beskattes i den stat, hvor selskabet er hjemmehørende, hvilket bevirker en nedsættelse af den skat, der skal betales i den pågældende stat.

3. *Beregningen af skattebyrden for udbytter*

Den franske regering er fremkommet med forklarende bemærkninger til den sammenlignende oversigt, hvorved den vil påvise, at der er en risiko for skatteunddragelse, idet den har redegjort for følgerne af Kommissionens synspunkt, hvorefter et fast driftssted skal sidestilles med et selskab, der er hjemmehørende i Frankrig. Den har sammenlignet den situation, at et udenlandsk selskab lader sine franske aktier opføre som aktiv i sit hovedsæde i udlandet, med den situation, at det udenlandske selskab opfører de samme aktier som aktiver i en sekundær etablering i Frankrig, hvis denne sidestilles med et fransk selskab med hensyn til skattegodtgørelse. Sammenligningen viser, at hvis fortjenesten andrager 200 og det udbetalte udbytte 100, hvortil kommer skattegodtgørelsen på 50, andrager skattebyrden 125 i det tilfælde, hvor selskabet selv ligger inde med værdipapirerne, mens skattebyrden kun andrager 87,5, hvis selskabet er repræsenteret ved et fast driftssted i Frankrig, og dette sidestilles med et i Frankrig hjemmehørende selskab. Sammenligningen viser således, at der er tale om en forvridning, som kan føre til skatteunddragelse.

Kommissionen har bemærket, at den oversigt, som er grundlaget for sammenligningen, er uforståelig og irrelevant, og den har bestridt de deri anførte tal. De oplysninger, på grundlag af hvilke sammenligningen er foretaget, er rent fiktive, idet et fast driftssted efter de franske skattebestemmelser ikke indrømmes skattegodtgørelse. Der må tværtimod tages hensyn til den forskel, der på nuværende tidspunkt er mellem retsstillingen for et selskab med hjemsted i Frankrig på den ene side og situationen for et udenlandsk selskab, der besidder aktier, enten selv eller via et fast driftssted, på den anden side. Det vil heraf fremgå, at selv om skattebyrden er den samme, uanset om aktierne indehaves af et

selskab med hjemsted i Frankrig eller af et selskab med hjemsted i en anden stat, med hvilken Frankrig har indgået en aftale om skattegodtgørelse, er skattebyrden større, når indehaveren er et fast driftssted i Frankrig oprettet af et ikke i Frankrig hjemmehørende selskab. Den forskelsbehandling, der således er tale om i sidstnævnte tilfælde, falder bort, hvis der var ydet skattegodtgørelse.

4. *Medlemsstaternes lovgivning på området*

Kommissionen har anført, at med hensyn til beskatning af overskud og uddelte udbytter må der inden for Fællesskabet sondres mellem fire forskellige situationer, nemlig:

— den ordning, som er gældende i Luxembourg og i Nederlandene, og som indebærer en dobbelt beskatning uden lempelser, og hvor overskuddet først beskattes hos det selskab, som har realiseret det, og dernæst endnu engang hos den aktionær, som modtager de udbetalte udbytter;

— den ordning, som er gældende i Grækenland, og hvor man undgår dobbelt beskatning ved at nedsætte det udbyttebetalende selskabs skattepligtige indkomst med et beløb svarende til udbyttet;

— den ordning, som gælder i Forbundsrepublikken Tyskland og Italien, hvor man undgår dobbelt beskatning ved fuldt ud at fradrage den skat, udbyttemodtageren skal betale, i selskabsskatten;

— de ordninger, som gælder i de øvrige medlemsstater, og hvorefter der gennemføres et delvist fradrag i selskabsskatten af den skat, udbyttemodtageren skal betale, idet der ydes en »skattegodtgørelse« eller en »skattekredit«, hvis størrelse er forskellig fra stat til stat.

For at være omfattet af reglerne om skattegodtgørelse skal udbyttemodtageren i almindelighed være hjemmehørende i den pågældende medlemsstat og skattepligtig af de modtagne udbytter. Selskaber, der ikke er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, men som har et fast driftssted på statens område, indrømmes imidlertid skattegodtgørelse af de udbytter, driftsstedet får udbetalt, i alle de medlemsstater, der har en ordning med skattekredit, undtagen i Frankrig, hvor de udbytter, et fast driftssted får udbetalt, beskattes uden indrømmelse af skattegodtgørelse.

Det kriterium, der lægges til grund ved fastlæggelsen af det sted, hvor en juridisk person er hjemmehørende, er i medlemsstaternes retssystemer i almindelighed det sted, hvor den juridiske person har hjemsted. Det sted, hvor den juridiske person er hjemmehørende, lægges til grund ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. For så vidt angår selskaber, kan et selskab, der er hjemmehørende i én medlemsstat, men som udøver virksomhed i udlandet via en stabil indretning, pålægges skat for den nævnte virksomhed i det land, hvor det er hjemmehørende, eventuelt med godtgørelse af den skat, der er betalt i det land, hvor virksomheden udøves, således at dobbeltbeskatning undgås. I Frankrig er forholdet dog det, at et selskab, der er hjemmehørende i Frankrig, i henhold til territorialitetsprincippet kun beskattes af det overskud, der er opnået i Frankrig, og ikke af det overskud, der er opnået via selskabets faste driftssteder i udlandet, hvorfor retsstillingen for så vidt angår skattegrundlaget, ikke adskiller sig fra situationen for et fast driftssted, oprettet af et selskab, der ikke er hjemmehørende i Frankrig.

V — Mundtlig forhandling

I retsmødet den 19. juni 1985 har Kommissionen, ved Druesne, og den franske regering, ved Guillaume, afgivet mundtlige indlæg og besvaret spørgsmål fra Domstolen.

Generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 16. oktober 1985.

Præmisser

1 Ved stævning, indgivet til Domstolens justitskontor den 12. december 1983, har Kommissionen i henhold til EØF-traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om, at det statueres, at Den franske Republik har undladt at opfylde de forpligtelser, der påhviler den i medfør af EØF-traktaten, navnlig artikel 52, idet den ikke yder filialer og agenturer i Frankrig af forsikringsselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat skattegodtgørelse på samme vilkår som franske forsikringsselskaber.

Den omtvistede nationale lovgivning

2 I henhold til de franske skattebestemmelser opkræves der 50% i skat af selskabers og andres skattepligtige juridiske personers overskud, hvilken selskabsskat svarer til indkomstskatten for fysiske personer. Selskaber skal i princippet betale den nævnte skat, uanset hvor de har hjemsted. Ved beregningen tages der dog i medfør af artikel 209 i den franske lov om indkomstskat kun hensyn til overskud opnået i virksomheder, der drives i Frankrig, samt overskud, hvor beskatningsretten er tillagt Frankrig i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

3 For at lempe den kumulative beskatning af selskabers overskud, der følger af, at overskuddet først selskabsbeskattes i det udbyttebetalende selskab og dernæst indkomstbeskattes hos de udbyttemodtagende personer og selskaber, indeholder artikel 158 a i den franske lov om indkomstskat regler om en skattekredit, en såkaldt »skattegodtgørelse«, som indrømmes modtagere af udbytter, der udbetales af franske selskaber; den udgør halvdelen af de af selskaberne faktisk udbetalte beløb. Skattegodtgørelsen modregnes i den skat, udbyttemodtageren skal betale.

For udbyttemodtageren betragtes skattegodtgørelsen som en indkomst og kan kun anvendes i det omfang, udbyttemodtageren er fuldt skattepligtig af udbyttet.

4 Artikel 158 b i lov om indkomstskat bestemmer i stk. 2, at skattegodtgørelse »kun ydes personer og selskaber, som har faktisk bopæl eller hjemsted i Frankrig«. Desuden kan skattegodtgørelsen i henhold til artikel 242 c i lov om indkomstskat ydes personer med bopæl på de staters område, som har indgået overenskomster med Frankrig til undgåelse af dobbeltbeskatning.

5 Ifølge det af parterne for Domstolen oplyste er det i de overenskomster, der er indgået mellem Frankrig og fire medlemsstater, nemlig Forbundsrepublikken Tyskland, Luxembourg, Nederlandene og Det forenede Kongerige, fastsat, at et selskab, som har hjemsted i de nævnte medlemsstater, og som på sit væsentligste forretningssted besidder aktier i franske selskaber, kan opnå skattegodtgørelsen. Derimod ydes skattegodtgørelsen i intet tilfælde for aktier, som indehaves af faste driftssteder, filialer eller agenturer af selskaber, som ikke har hjemsted i Frankrig.

6 Det følger af ovennævnte bestemmelser, og bekræftes af artikel 15 i finansloven for 1978 (nr. 77-1467 af 30.12.1977, JORF 1977, s. 6316), at forsikringsselskaber med hjemsted i Frankrig, herunder datterselskaber, som udenlandske forsikringsselskaber har oprettet i Frankrig, indrømmes skattegodtgørelse med hensyn til deres beholdning af aktier i franske selskaber. Derimod indrømmes skattegodtgørelsen ikke faste driftssteder, som forsikringsselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat har oprettet i Frankrig i form af filialer eller agenturer.

Tvistens genstand

7 Ved nærværende traktatbrudssøgsmål har Kommissionen ønsket fastslået, at ovennævnte ordning om skattegodtgørelse er en diskrimination mod filialer og agenturer af forsikringsselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat og indirekte

medfører en begrænsning af retten til sekundær etablering. Kommissionen har tilføjet, at selv om dens indbragte søgsmål alene omfatter forsikringsselskaber, idet de indgivne klager vedrørte denne erhvervsgren, må det under alle omstændigheder påhvile enhver medlemsstat og navnlig Frankrig at drage alle de nødvendige følger af en dom afsagt af Domstolen, også inden for andre erhvervsområder.

8 Den franske regering har gjort indsigelse imod, at Kommissionen på den måde har udvidet tvistens genstand til at omfatte alle selskaber, uanset hvilken virksomhed de driver.

9 Hertil bemærkes, at selv om virkningerne af de omtvistede nationale bestemmelser er særligt mærkbare inden for forsikringssektoren, hvor filialer af udenlandske forsikringsselskaber har pligt til at afsætte tekniske reserver af aktiver, der befinder sig i det land, hvor virksomheden udøves, er forholdet dog det, at den nævnte ordning også omfatter andre sektorer. Nærværende søgsmål vedrører imidlertid kun forsikringsselskaber, hvilket beklageligvis indebærer, at det alene rejser problemer vedrørende forhold, som kun omfatter en del af anvendelsesområdet for de pågældende franske lovbestemmelser. Denne omstændighed kan imidlertid ikke begrunde sagens afvisning.

10 Da der under sagen har rådet en vis uklarhed vedrørende fastlæggelsen af sagens genstand, bemærkes, at sagen drejer sig om forskelsbehandling med hensyn til ydelse af skattegodtgørelse til forsikringsselskaber med hjemsted i Frankrig, herunder datterselskaber, som udenlandske selskaber har oprettet i Frankrig, på den ene side, og filialer og agenturer i Frankrig af forsikringsselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat på den anden. Sagen vedrører således ikke generelt enhver form for forskellig behandling af selskaber med status som selvstændige juridiske enheder på den ene side og filialer og agenturer, som ikke har en sådan status, på den anden. Navnlig bemærkes, at sagen ikke vedrører eventuelle skattemæssige forskelle mellem filialer og agenturer på den ene side og datterselskaber af selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat på den anden, såfremt de nævnte filialer, agenturer eller datterselskaber til deres moderselskaber overfører overskud, de har opnået i virksomheder, de driver i Frankrig.

Anvendelsen af EØF-traktatens artikel 52

11 Kommissionen har fremført to anbringender til støtte for, at den omtvistede ordning om skattegodtgørelse er i strid med EØF-traktatens artikel 52, stk. 2. For det første, at den ordning, der gælder for filialer og agenturer i Frankrig af forsikringsselskaber med hjemsted i andre medlemsstater, er diskriminerende i forhold til selskaber med hjemsted i Frankrig. Ordningen er til hinder for, at franske aktier kan indgå i de nævnte filialer og agenturers værdipapirbeholdning, hvorfor disse er dårligere stillet ved udøvelsen af deres virksomhed i Frankrig. Forskelsbehandlingen er så meget mere iøjnefaldende, som der med henblik på opgørelsen af den skattepligtige indkomst i fransk skatteret anvendes den samme ordning over for franske selskaber som over for udenlandske selskabers faste driftssteder. For det andet, at denne for udenlandske forsikringsselskabers filialer og agenturer ugunstige ordning medfører en indirekte begrænsning af den ret, som forsikringsselskaber med hjemsted i andre medlemsstater må have til at etablere sig i Frankrig, enten i form af datterselskaber eller i form af agenturer eller filialer. Ordningen indebærer således en tilskyndelse for selskaberne til at foretrække datterselskabsformen for herved at undgå ulempen ved ikke at være omfattet af reglerne om skattegodtgørelse.

12 Den franske regering har gjort gældende, at den forskellige behandling ikke udgør en diskriminering og derfor heller ikke er i strid med den forpligtelse, en medlemsstat har i henhold til artikel 52, stk. 2, til at yde selskaber med hjemsted i andre medlemsstater de vilkår, der i dets lovgivning er fastsat for landets egne retssubjekter. Den franske regering har i den forbindelse fremført to sæt argumenter til støtte for, at en forskellig behandling i den foreliggende sag for det første er begrundet i, at der er tale om objektivt forskellige situationer, og at den nævnte forskellige behandling for det andet beror på særegenheder i skatteordningerne, som er forskellige fra medlemsstat til medlemsstat, samt dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

13 Indledningsvis bemærkes, at EØF-traktatens artikel 52 er en af Fællesskabets grundlæggende bestemmelser og har været umiddelbart gældende i medlemsstaterne siden overgangsperiodens udløb. I medfør af bestemmelsen indebærer den frihed, andre medlemsstaters statsborgere har til at etablere sig på en anden medlemsstats område, en adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere. Ophævelsen af restriktio-

nerne for etableringsfriheden omfatter også hindringer for, at statsborgere i en medlemsstat, bosat på en medlemsstats område, opretter agenturer, filialer eller datterselskaber.

14 Formålet med artikel 52 er således at sikre, at statsborgere fra andre medlemsstater, som, endogså sekundært, etablerer sig i en anden medlemsstat med henblik på at udøve selvstændig erhvervsvirksomhed dér, behandles efter samme regler som landets egne statsborgere, og den forbyder enhver form for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, som f.eks. at de nationale lovgivninger indeholder restriktioner med hensyn til etableringsfriheden.

15 De to anbringender, Kommissionen har fremført, dels om, at filialer og agenturer af forsikringsselskaber med hjemsted i andre medlemsstater forskelsbehandles i forhold til selskaber med hjemsted i Frankrig, dels om, at udenlandske forsikringsselskabers frihed til at etablere sig i form af filialer og agenturer er begrænset, findes at være nært forbundne og må derfor behandles under ét.

16 Det bemærkes, at forsikringsselskaber med hjemsted i Frankrig i henhold til fransk lovgivning, nærmere bestemt artikel 158 b i lov om indkomstskat, ubestridt indrømmes skattegodtgørelse med hensyn til udbytter af deres beholdning af aktier i franske selskaber, mens filialer og agenturer af forsikringsselskaber med hjemsted i andre medlemsstater ikke indrømmes denne godtgørelse. Forsikringsselskaber, som har hjemsted i en anden medlemsstat, og som udøver virksomhed i Frankrig via filialer eller agenturer, behandles derfor på dette punkt altså ikke på samme måde som forsikringsselskaber med hjemsted i Frankrig.

17 Den franske regering har med en række argumenter søgt at påvise, at denne forskelsbehandling er begrundet i objektive forskelle mellem retsstillingen for et forsikringsselskab med hjemsted i Frankrig og retsstillingen for en filial eller et agentur af et forsikringsselskab med hjemsted i en anden medlemsstat. Den pågældende forskel er baseret på den sondring mellem »hjemmehørende« og »ikke-hjemmehørende« personer og selskaber, som kendes i alle retsordener og er internationalt anerkendt; den er helt nødvendig inden for skatteområdet. Forskellen må derfor ifølge den franske regering også finde anvendelse i forbindelse med trakta-

tens artikel 52. Desuden er filialer og agenturer af selskaber med hjemsted i udlandet i flere henseender gunstigere stillet end franske selskaber, hvilket opvejer eventuelle ulemper med hensyn til skattegodtgørelsen. Endelig er stadig ifølge den franske regering sådanne ulemper under alle omstændigheder ubetydelige og vil let kunne undgås derved, at selskaberne opretter et datterselskab i Frankrig.

18 Hertil bemærkes først, at den ret til frit at etablere sig, som statsborgere fra andre medlemsstater har i henhold til artikel 52, og som indebærer adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere, i henhold til EØF-traktatens artikel 58 omfatter en ret for selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via en filial eller et agentur. For selskabers vedkommende fremhæves i den forbindelse, at deres hjemsted i ovennævnte forstand, som det er tilfældet med hensyn til fysiske personers nationalitet, har til formål at fastlægge deres tilknytning til en stats retssystem. Såfremt det anerkendes, at etableringsmedlemsstaten frit kan gennemføre en forskellig behandling alene på grund af, at et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat, vil den nævnte traktatbestemmelse blive indholdsløs.

19 Selv om det ikke helt kan udelukkes, at en sondring på grundlag af et selskabs hjemsted, eller en sondring på grundlag af en fysisk persons bopæl under visse betingelser kan være berettiget inden for det skatteretlige område, bemærkes med hensyn til den foreliggende sag, at der for så vidt angår fastlæggelsen af skattegrundlaget med henblik på opgørelsen af selskabsskat ikke i fransk skatteret sondres mellem selskaber med hjemsted i Frankrig og filialer og agenturer i Frankrig af selskaber med hjemsted i udlandet. I henhold til artikel 209 i lov om indkomstskat er begge former for selskaber skattepligtige af det overskud, de har realiseret i virksomheder, de driver i Frankrig, bortset fra overskud, der er realiseret i udlandet eller for hvilke beskatningsretten er tillagt Frankrig ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

20 Når det forholder sig således, at den omtvistede beskatningsordning behandler selskaber med hjemsted i Frankrig og filialer og agenturer i Frankrig af selskaber med hjemsted i udlandet ens med hensyn til beskatning af deres overskud, kan de to grupper af selskaber ikke inden for samme beskatningsordning behandles forskelligt med hensyn til en skattemæssig fordel som for eksempel en skattegodtgørelse, uden at der er tale om forskelsbehandling. Når de to former for etablering i indkomstskattemæssig henseende behandles ens, er det i fransk lovgivning dermed anerkendt, at der med hensyn til de nærmere regler og vilkår for den nævnte beskatning ikke består nogen objektivt forskellig situation mellem de to etableringsformer, som kan begrunde en forskellig behandling.

21 I modsætning til, hvad den franske regering har anført, kan en forskellig behandling heller ikke være berettiget på grund af eventuelle fordele, som filialer og agenturer ellers måtte have i forhold til selskaber, og som ifølge den franske regering opvejer ulemperne ved, at de ikke indrømmes skattegodtgørelse. Selv om sådanne fordele eksisterer, kan dette ikke begrunde en tilsidesættelse af den i artikel 52 fastsatte forpligtelse til at yde de for landets egne statsborgere gældende vilkår med hensyn til skattegodtgørelse. Det er således ufornødent at vurdere betydningen af de ulemper, udenlandske forsikringsselskabers filialer og agenturer udsættes for, fordi de ikke indrømmes skattegodtgørelse, og tage stilling til, om de nævnte ulemper kan have indflydelse på deres tariffer, idet artikel 52 forbyder selv den mest beskedne form for forskelsbehandling.

22 Heller ikke den omstændighed, at forsikringsselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat med henblik på at opnå skattegodtgørelse kan vælge at etablere sig i form af et datterselskab, kan begrunde en forskellig behandling. I henhold til artikel 52, stk. 1, andet punktum, har de erhvervsdrivende udtrykkeligt mulighed for frit at vælge, under hvilken juridisk form de vil udøve virksomhed i en anden medlemsstat, og denne valgmulighed må ikke begrænses af diskriminerende skattebestemmelser.

23 Ved en række yderligere argumenter har den franske regering søgt at godtgøre, at den forskellige behandling i virkeligheden beror på særegenheder og forskelle i de

forskellige medlemsstaters skattesystemer samt dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Når de pågældende lovgivninger ikke er harmoniseret, må forskellige regler efter omstændighederne ifølge den franske regering være nødvendige for at tage højde for de nævnte forskelligheder i skattesystemerne og derfor være berettigede i henhold til traktatens artikel 52. Den i den foreliggende sag omtvistede ordning er således blandt andet nødvendig for at undgå skatteunddragelse. Spørgsmålet om anvendelse af skattelovgivninger over for fysiske personer og selskaber, som udøver virksomhed i forskellige medlemsstater, er reguleret af dobbeltbeskatningsoverenskomster, der udtrykkeligt er anerkendt i traktatens artikel 220. Den forskellige behandling i henhold til den omtvistede ordning er derfor ifølge den franske regering ikke i strid med traktatens artikel 52.

24 Hertil bemærkes først, at den omstændighed, at medlemsstaternes lovgivninger om selskabsbeskatning ikke er harmoniseret, ikke kan begrunde den nævnte forskellige behandling. I mangel af en sådan harmonisering afhænger et selskabs retsstilling i skattemæssig henseende af det nationale retssystem, det er omfattet af, men EØF-traktatens artikel 52 forbyder, at en medlemsstat i sin lovgivning for personer og selskaber, som udnytter retten til at etablere sig dér, fastsætter vilkår for deres udøvelse af virksomhed, der adskiller sig fra de vilkår, der er fastsat for landets egne statsborgere.

25 På samme måde er det heller ikke noget argument, at der består en risiko for skatteunddragelse. EØF-traktatens artikel 52 hjemler ikke mulighed for af denne grund at fravige det grundlæggende princip om etableringsfrihed. De beregninger, den franske regering i den forbindelse har fremlagt for at godtgøre, at ydelse af skattegodtgørelse til filialer og agenturer af selskaber med hjemsted i andre medlemsstater er et incitament for de nævnte selskaber til at opføre de aktier i franske aktier, som de ligger inde med, som aktiv i deres filialer og agenturer i Frankrig, findes i øvrigt ikke overbevisende. Beregningerne er nemlig baseret på den antagelse, som ikke har hjemmel i artikel 158 a i lov om indkomstskat, at der ved overførsel til selskabernes hovedsæder af de overskud, filialerne og agenturerne har realiseret, ville blive ydet skattegodtgørelse; Kommissionen har heller ikke under sagen krævet, at der ydes skattegodtgørelse i sådanne tilfælde.

26 Endelig kan der ikke gives den franske regering medhold i, at den pågældende forskellige behandling beror på dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. De nævnte overenskomster omfatter ikke de i sagen omhandlede tilfælde, således som de er fastlagt ovenfor. Desuden er de rettigheder, udbyttemodtagerne har i henhold til traktatens artikel 52, ubetingede, og en medlemsstat kan ikke gøre deres overholdelse afhængig af indholdet af en overenskomst, den har indgået med en anden medlemsstat. Navnlig hjemler ovennævnte artikel ikke mulighed for, at der for de nævnte rettigheder kan opstilles en gensidighedsbetingelse med henblik på at opnå tilsvarende fordele i andre medlemsstater.

27 Heraf følger, at i og med at artikel 158 b i lov om indkomstskat ikke indrømmer filialer og agenturer i Frankrig af forsikringsselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat skattegodtgørelse for de udbytter fra franske selskaber, som de nævnte filialer og agenturer modtager, yder den ikke de nævnte selskaber de samme vilkår, som i fransk lovgivning er fastsat for forsikringsselskaber med hjemsted i Frankrig. For forsikringsselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat er den nævnte forskelsbehandling en begrænsning af deres etableringsfrihed, som er i strid med EØF-traktatens artikel 52, stk. 1 og 2.

28 Det må herefter fastslås, at Den franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i medfør af EØF-traktatens artikel 52, idet den ikke yder filialer og agenturer i Frankrig af forsikringsselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat skattegodtgørelse af de udbytter fra franske selskaber, som de nævnte filialer og agenturer modtager, på samme vilkår som forsikringselskaber med hjemsted i Frankrig.

Sagens omkostninger

29 I medfør af procesreglementets artikel 69, stk. 2, dømmes den part, der taber sagen, til at betale sagens omkostninger. Den franske Republik har tabt sagen og bør derfor betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

1) **Den franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i medfør af EØF-traktatens artikel 52, idet den ikke yder filialer og agenturer i Frankrig af forsikringsselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat skattegodtgørelse af de udbytter fra franske selskaber, som de nævnte filialer og agenturer modtager, på samme vilkår som forsikringsselskaber med hjemsted i Frankrig.**

2) **Den franske Republik betaler sagens omkostninger.**

Mackenzie Stuart Everling Bahlmann Joliet

Koopmans Due Galmot Kakouris O'Higgins

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 28. januar 1986.

P. Heim
Justitssekretær

A. J. Mackenzie Stuart
Præsident