DOMSTOLENS DOM
av den 28 januari 1986*

Mål 270/83

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av Georges Kremlis, rättstjänsten, i egenskap av ombud, biträdd av professor Gérard Druesne, dekanus vid juridiska och ekonomiska fakulteten vid universitetet i Nancy-II, med delgivningsadress i Luxemburg hos Georges Kremlis, rättstjänsten, bâtiment Jean Monnet, Kirchberg,

sökande,

mot

Frankrike, företrätt av advokaterna François Renouard och Alain Sortais, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg hos den franska ambassaden,

svarande.

Talan avser fastställelse av att Frankrike, genom att inte ge filialer och kontor i Frankrike tillhörande försäkringsbolag etablerade i en annan medlemsstat rätt till skattekredit vid aktieutdelning, har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EEG-fördraget, och särskilt artikel 52 i detta.

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden Mackenzie Stuart, avdelningsordförandena U. Everling, K. Bahlmann och R. Joliet samt domarna T. Koopmans, O. Due, Y. Galmot, C. Kakouris och T.F. O'Higgins,

generaladvokat: G.F. Mancini,
justitiesekreterare: D. Louterman, byrådirektör,

* Rättegångsspråk: franska.

som hört generaladvokatens förslag till avgörande, framlagt vid sammanträde den 16 oktober 1985,

meddelar följande

dom

DOMSKÄL

1 Genom ansökan, som inkom till domstolens kansli den 12 december 1983, har Europeiska gemenskapernas kommission i enlighet med artikel 169 i EEG-fördraget väckt talan om fastställelse av att Frankrike, genom att inte ge filialer och kontor i Frankrike som tillhör försäkringsbolag etablerade i en annan medlemsstat rätt till skattekredit vid aktieutdelning på samma villkor som franska bolag, har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt EEG-fördraget, och särskilt artikel 52 i detta.

Den omtvistade nationella lagstiftningen

2 De franska skattebestämmelserna föreskriver att en skatt på 50 % skall tas ut på den totala vinst som görs av bolag och andra skattskyldiga juridiska personer, skatten kallas bolagsskatt och motsvarar inkomstskatten för fysiska personer. I princip är bolag skyldiga att betala denna skatt oavsett var de har sitt säte. Enligt artikel 209 i code général des impôts räknas emellertid enbart vinster som gjorts i företag som drivs i Frankrike, liksom vinster som skall beskattas i Frankrike till följd av ett dubbelbeskattningsavtal.

3 För att mildra effekterna av den kumulativa beskattning av vinster som delas ut av bolagen, vilken är en följd av att vinsterna först bolagsbeskattas i det bolag som betalar utdelning på aktier och därefter inkomstbeskattas eller bolagsbeskattas hos den som är mottagare av utdelningen, föreskrivs i artikel 158a i code général des impôts en skattekredit vid aktieutdelning kallad "avoir fiscal", till förmån för mottagare av utdelning på aktier som ges ut av franska bolag, uppgående till halva det belopp som bolagen faktiskt betalar ut. Denna skattekredit avräknas mot den skatt utdelningsmottagaren skall betala. Den betraktas som en inkomst och får bara utnyttjas i den mån den räknas in i utdelningsmottagarens skattepliktiga inkomst.

4 I artikel 158b andra stycket i code général des impôts fastställs att skattekredit vid aktieutdelning är "förbehållen personer som har sitt faktiska hemvist eller säte i Frankrike". Enligt artikel 242c i code général des impôts kan denna förmån dessutom beviljas personer med hemvist inom de staters territorium med vilka Frankrike har slutit dubbelbeskattningsavtal.

5 Enligt de upplysningar som parterna har lämnat till domstolen fastställs i de avtal som har slutits mellan Frankrike och fyra medlemsstater, nämligen Förbundsrepubliken Tyskland, Luxemburg, Nederländerna och Förenade kungariket, att ett bolag som har sitt säte i dessa medlemsstater och som innehar aktier i franska bolag som ingår bland huvuddriftställets tillgångar kan erhålla skattekredit vid aktieutdelning. Däremot ges inte i något fall sådan skattekredit för aktieinnehav som räknas som tillgångar för fasta driftställen, filialer eller kontor, som tillhör bolag med säte utanför Frankrike.

6 Det följer av ovannämnda bestämmelser, och bekräftas av artikel 15 i loi de finances pour 1978 (nr 77-1467 av den 30 december 1977, JORF 1977, s. 6316), att försäkringsbolag med säte i Frankrike, inklusive dotterbolag som utländska försäkringsbolag bildar i Frankrike, har rätt till ifrågavarande skattekredit för sitt aktieinnehav i franska bolag. Samma förmån beviljas däremot inte fasta driftställen, i form av filialer eller kontor, som försäkringsbolag med säte i en annan medlemsstat etablerar i Frankrike.

Föremål för tvisten

7 Kommissionen vill med sin talan få fastställt att det nuvarande systemet för skattekredit vid aktieutdelning innebär att filialer och kontor som tillhör försäkringsbolag med säte i en annan medlemsstat diskrimineras och att det utgör en indirekt inskränkning av rätten att upprätta ett andra driftställe. Kommissionen har dessutom anfört att även om den begränsar sin talan till försäkringssektorn, eftersom de klagomål som den har mottagit enbart har rört denna sektor, åligger det emellertid medlemsstaterna, och särskilt Frankrike, att dra alla nödvändiga slutsatser av domstolens dom, även på andra områden.

8 Den franska regeringen har framfört invändningar mot att kommissionen på detta sätt har utvidgat föremålet för talan till att gälla alla bolag, oavsett deras verksamhetsområde.

9 Det skall i detta hänseende påpekas, att även om verkningarna av de omtvistade nationella bestämmelserna är särskilt kännbara för en sektor som försäkringssektorn, där utländska försäkringsbolags filialer är skyldiga att avsätta tekniska reserver av tillgångar som finns i det land där verksamheten bedrivs, gäller emellertid samma regler även andra sektorer. Man kan därför beklaga att föreliggande talan, eftersom den begränsas till försäkringsbolag, bara berör en del av de ifrågavarande franska lagbestämmelsernas tillämpningsområde. Denna omständighet påverkar emellertid inte talans upptagande till sakprövning.

10 På grund av den ovisshet som har uppstått under förfarandet när det gäller föremålet för föreliggande talan, finns det dessutom anledning att påpeka att talan rör skillnader i behandling när det gäller rätten till skattekredit vid aktieutdelning mellan, å ena sidan, försäkringsbolag med säte i Frankrike, inklusive dotterbolag som utländska bolag bildar i Frankrike och, å andra sidan, filialer och kontor etablerade i Frankrike av försäkringsbolag med säte i en annan medlemsstat. Talan rör således inte generellt alla skillnader i behandling mellan, å ena sidan, bolag med ställning som självständiga juridiska enheter och, å andra sidan, filialer och kontor som inte har sådan ställning. Det bör slutligen särskilt understrykas att talan inte rör eventuella skillnader när det gäller beskattning av, å ena sidan, filialer och kontor och, å andra sidan, dotterbolag till bolag med säte i en annan medlemsstat i det fall då dessa filialer, kontor eller dotterbolag, till sina moderbolag överför vinster som har gjorts i företag som de driver i Frankrike.

Tillämpningen av artikel 52 i EEG-fördraget

11 Kommissionen har framfört två grunder till stöd för att det omtvistade systemet för skattekredit vid aktieutdelning strider mot artikel 52 andra stycket i EEG-fördraget. För det första, att systemet innebär att filialer och kontor i Frankrike som tillhör försäkringsbolag med säte i andra medlemsstater diskrimineras i förhållande till bolag med säte i Frankrike. Skattesystemet hindrar att dessa filialer och kontor innehar franska aktier i sina värdepappersportföljer vilket medför en nackdel för utövandet av deras verksamhet i Frankrike. Diskrimineringen är desto mer uppenbar eftersom fransk skatterätt, när det gäller att fastställa den skattepliktiga inkomsten, tillämpar samma system på franska bolag som på utländska bolags fasta driftställen. För det andra, att detta system, som är ogynnsamt för utländska försäkringsbolags filialer och kontor, innebär en indirekt inskränkning av den

frihet som försäkringsbolag i andra medlemsstater skall ha att etablera sig i Frankrike, antingen i form av dotterbolag eller i form av filial eller kontor. Systemet utgör således ett incitament för bolagen att upprätta dotterbolag för att därmed undgå den nackdel som det innebär att inte ha rätt till skattekredit vid aktieutdelning.

12 Enligt den franska regeringen utgör denna skillnad i behandling inte diskriminering och strider därför inte mot en medlemsstats skyldighet, till följd av artikel 52 andra stycket, att tillämpa de villkor som fastställs i deras lagstiftning för de egna medborgarna även på bolag med säte i andra medlemsstater. Den franska regeringen har framfört två grupper av argument till stöd för, för det första, att skillnaden i behandling i föreliggande fall är berättigad med hänsyn till att det är fråga om objektivt olika situationer och, för det andra, att skillnaden i behandling är en följd av särdragen i medlemsstaternas olika skattesystem och av dubbelbeskattningsavtalen.

13 Det bör inledningsvis påpekas att artikel 52 i EEG-fördraget är en av gemenskapens grundläggande bestämmelser och är direkt tillämplig i medlemsstaterna efter utgången av övergångsperioden. Enligt denna bestämmelse inbegriper friheten för medborgare från en medlemsstat att etablera sig på en annan medlemsstats territorium även rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för dess egna medborgare. Avvecklingen av inskränkningarna i etableringsfriheten omfattar även inskränkningar för medborgare från en medlemsstat som är etablerade i en annan medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

14 Artikel 52 innebär att nationell behandling skall tillförsäkras var och en som är medborgare i en medlemsstat och som etablerar sig i en annan medlemsstat, om än endast sekundärt, för att där utöva verksamhet som egenföretagare och den förbjuder varje diskriminering på grund av nationalitet, som är en följd av lagstiftningarna, såsom inskränkningar i etableringsfriheten.

15 De två grunder som kommissionen har framfört har nära samband. Den första grunden är att filialer och kontor som tillhör försäkringsbolag som är etablerade i andra medlemsstater diskrimineras enligt fransk lag i förhållande till bolag som är etablerade i Frankrike. Den andra grunden är att utländska försäkringsbolags frihet att etablera sig i form av filialer och kontor inskränks. Grunderna bör därför behandlas tillsammans.

16 Det är obestritt att försäkringsbolag med säte i Frankrike enligt fransk lagstiftning, särskilt artikel 158b i code générale des impôts, beviljas skattekredit vid utdelning på aktier som de innehar i franska bolag, medan samma förmån inte beviljas filialer och kontor tillhörande försäkringsbolag med säte i andra medlemsstater. I detta avseende behandlas försäkringsbolag med säte i en annan medlemsstat, som utövar sin verksamhet i Frankrike genom filialer eller kontor, inte på samma sätt som försäkringsbolag med säte i Frankrike.

17 Den franska regeringen har med sin första grupp av argument velat visa att denna skillnad i behandling är berättigad på grund av de objektiva skillnaderna mellan ställningen för ett försäkringsbolag med säte i Frankrike och ställningen för en filial eller ett kontor som tillhör ett försäkringsbolag med säte i en annan medlemsstat. Skillnaden i fråga grundas på den åtskillnad mellan personer "med hemvist" och "utan hemvist" som återfinns i alla rättsordningar och som är internationellt erkänd. Den är grundläggande på skatteområdet. Den bör därför även vara tillämplig inom ramen för artikel 52 i fördraget. Filialer och kontor som tillhör bolag med säte i utlandet har dessutom i flera avseenden fördelar i förhållande till franska bolag, vilket uppväger eventuella nackdelar när det gäller skattekredit vid aktieutdelning. Dessa nackdelar är under alla omständigheter obetydliga och kan lätt undvikas genom att bolagen bildar ett dotterbolag i Frankrike.

18 Det bör i detta hänseende först understrykas att den etableringsfrihet som enligt artikel 52 tillerkänns medborgare från en annan medlemsstat och som för dessa innefattar rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare på samma villkor som etableringsstatens lagstiftning föreskriver för dess egna medborgare, till följd av artikel 58 i EEG-fördraget inbegriper en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom en filial eller ett kontor. För bolagens vidkommande är det i detta sammanhang viktigt att framhålla att sätet, i den mening som här avses, tjänar till att fastställa deras anknytning till en stats rättsordning, på samma sätt som nationaliteten när det gäller fysiska personer. Om det skulle godtas att etableringsstaten fritt kan tillämpa en annorlunda behandling enbart på grund av att bolagets säte ligger i en annan medlemsstat skulle denna bestämmelse bli innehållslös.

19 Även om det inte helt kan uteslutas att en åtskillnad beroende på i vilken medlemsstat ett bolag har sitt säte eller en fysisk person sitt hemvist under vissa omständigheter kan vara berättigad på ett område som det skatterättsliga, bör det i föreliggande fall påpekas att det när det gäller beräkningen av skatteunderlaget för bolagsskatten inte görs någon åtskillnad i de franska skattebestämmelserna mellan bolag med säte i Frankrike och filialer och kontor i Frankrike som tillhör bolag med säte utomlands. Enligt artikel 209 i code général des impôts är båda skyldiga att betala skatt för vinster som gjorts i den verksamhet som bedrivs i Frankrike, med undantag för vinster som gjorts i utlandet, och för vinster som Frankrike har rätt att beskatta till följd av ett dubbelbeskattningsavtal.

20 Eftersom de omtvistade skattebestämmelserna innebär att bolag med säte i Frankrike och filialer och kontor i Frankrike som tillhör bolag med säte i utlandet behandlas på samma sätt när det gäller beskattning av deras vinster, kan emellertid samma bestämmelser inte utan att ge upphov till diskriminering behandla dem olika, inom ramen för samma beskattning, när det gäller beviljandet av en skatteförmån, t.ex. skattekredit vid aktieutdelning. Genom att behandla båda etableringsformerna på samma sätt vid beskattning av deras vinster har den franska lagstiftaren nämligen erkänt att det inte finns någon objektiv skillnad mellan de båda etableringsformernas ställning, med avseende på formerna och villkoren för denna beskattning, som kan motivera olika behandling.

21 Tvärtemot vad den franska regeringen har hävdat kan en skillnad i behandling inte heller rättfärdigas av de eventuella fördelar som filialer och kontor har jämfört med bolag och som, enligt den franska regeringen, uppväger de nackdelar som det innebär att inte beviljas skattekredit vid aktieutdelning. Även om det antas att sådana fördelar verkligen finns kan de inte rättfärdiga ett åsidosättande av skyldigheten, enligt artikel 52, att tillämpa nationell behandling när det gäller skattekredit vid aktieutdelning. Det är inte heller nödvändigt att i detta sammanhang fastställa betydelsen av de nackdelar som det innebär för utländska försäkringsbolags filialer och kontor att inte beviljas skattekredit vid aktieutdelning eller att pröva om dessa nackdelar kan påverka deras tariffer, eftersom artikel 52 förbjuder all slags diskriminering, även mycket begränsad sådan.

22 Vidare kan det faktum att försäkringsbolag med säte i en annan medlemsstat har möjlighet att välja att etablera sig i form av ett dotterbolag och därigenom få rätt till skattekredit vid aktieutdelning inte rättfärdiga en skillnad i behandling. Artikel 52 första stycket andra meningen i fördraget

överlåter uttryckligen åt de ekonomiska aktörerna att fritt välja den juridiska form som är lämplig för att bedriva deras verksamhet i en annan medlemsstat. Denna valfrihet får inte begränsas genom diskriminerande skattebestämmelser.

23 Med sin andra grupp av argument har den franska regeringen velat visa att skillnaden i behandling i själva verket beror på särdragen och skillnaderna i de olika medlemsstaternas skattesystem och på dubbelbeskattningsavtalen. Eftersom lagstiftningarna i fråga inte har harmoniserats är det i olika fall nödvändigt att vidta olika åtgärder för att ta hänsyn till skillnaderna mellan skattesystemen, och detta är således berättigat i förhållande till artikel 52 i fördraget. De omtvistade reglerna i föreliggande fall är bland annat nödvändiga för att undvika skatteflykt. Tillämpningen av skattelagstiftningarna på fysiska personer och på bolag som utövar sin verksamhet i olika medlemsstater regleras genom dubbelbeskattningsavtal, vilka uttryckligen erkänns i artikel 220 i fördraget. Den skillnad i behandling som föreskrivs i det omtvistade systemet strider därför inte mot artikel 52 i fördraget.

24 I detta hänseende skall det först fastslås att det faktum att medlemsstaternas lagar om bolagsbeskattning inte har harmoniserats inte rättfärdigar ifrågavarande skillnad i behandling. Även om det är riktigt att ett bolags skatterättsliga ställning, när det inte har skett någon sådan harmonisering, beror på den nationella lagstiftning som bolaget omfattas av, så är det enligt artikel 52 i fördraget förbjudet för medlemsstaterna att, för personer som utövar sin rätt att etablera sig där, i sin lagstiftning föreskriva andra villkor för utövandet av deras verksamhet än de som fastställts för de egna medborgarna.

25 På samma sätt kan man inte i detta sammanhang åberopa risken för skatteflykt. Artikel 52 i EEG-fördraget tillåter inte undantag från den grundläggande principen om etableringsfrihet av sådana skäl. De beräkningar som den franska regeringen i detta hänseende har lagt fram för att visa att beviljandet av ifrågavarande skattekredit till filialer och kontor tillhörande bolag med säte i andra medlemsstater skulle skapa ett incitament för dessa bolag att föra upp sitt aktieinnehav i franska bolag som tillgångar för deras filialer och kontor i Frankrike är för övrigt inte övertygande. Dessa beräkningar grundas i själva verket på antagandet, som inte finner stöd i artikel 158a i code générale des impôts, att överföringen av vinster från filialer och kontor till bolagens huvudkontor skulle medföra beviljande av skattekredit vid aktieutdelning. Kommissionen har inte heller, under detta förfarande, krävt att skattekredit vid aktieutdelning skall beviljas i sådana fall.

26 Den franska regeringen har slutligen felaktigt gjort gällande att ifrågavarande skillnad i behandling beror på dubbelbeskattningsavtalen. Dessa avtal berör i själva verket inte de fall som har tagits upp här. De rättigheter som följer av artikel 52 är ovillkorliga och en medlemsstat kan inte göra iakttagandet av dem beroende av innehållet i ett avtal som slutits med en annan medlemsstat. Det är nämligen inte tillåtet enligt den artikeln att underställa dessa rättigheter ett villkor om ömsesidighet i syfte att uppnå motsvarande förmåner i andra medlemsstater.

27 Eftersom filialer och kontor i Frankrike som tillhör försäkringsbolag med säte i en annan medlemsstat enligt artikel 158b i code générale des impôts inte beviljas skattekredit vid aktieutdelning som franska bolag betalar till dessa filialer och kontor, föreskrivs inte samma villkor för dessa bolag som de som i fransk lag fastställs för försäkringsbolag med säte i Frankrike. Denna diskriminering utgör för försäkringsbolag med säte i en annan medlemsstat en inskränkning i deras etableringsfrihet, som strider mot artikel 52 första och andra styckena i EEG-fördraget.

28 Det finns därför anledning att konstatera att Frankrike, genom att inte bevilja filialer och kontor i Frankrike, som tillhör försäkringsbolag med säte i en annan medlemsstat, skattekredit vid aktieutdelning på samma villkor som gäller för försäkringsbolag med säte i Frankrike för den utdelning på aktier i franska bolag som dessa filialer eller kontor erhåller, har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 52 i EEG-fördraget.

Rättegångskostnader

29 I enlighet med artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Frankrike har tappat målet och skall därför förpliktas ersätta rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

följande dom:

1) **Frankrike har, genom att inte bevilja filialer och kontor i Frankrike som tillhör försäkringsbolag med säte i en annan medlemsstat skattekredit vid aktieutdelning på samma villkor som gäller för försäkringsbolag med säte i Frankrike för den utdelning på aktier i franska bolag som dessa filialer och kontor erhåller, underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 52 i EEG-fördraget.**

2) **Frankrike skall ersätta rättegångskostnaderna.**

Mackenzie Stuart Everling Bahlmann Joliet

Koopmans Due Galmot Kakouris O'Higgins

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 28 januari 1986.

P. Heim
Justitiesekreterare

A.J. Mackenzie Stuart
Ordförande