

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

F. G. JACOBS

van 9 december 2004¹

1. In de onderhavige zaak rijst de vraag of een regeling van een lidstaat die enkel recht geeft op belastingkrediet voor onderzoek als het onderzoek in deze lidstaat wordt verricht, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

consumptieprijzen, van de twee voorgaande jaren te boven gaat ...”

3. Artikel 49 septies, H, van bijlage III bij deze code luidt:

Nationale regelgeving

2. Artikel 244 quater, B, van de Franse Code général des impôts (algemeen belastingwetboek) bepaalt:

„Het recht op het in artikel 244 quater, B, van de Code général des impôts bedoelde belastingkrediet bestaat voor uitgaven die betrekking hebben op in Frankrijk verrichte handelingen.”

„Industriële en handels- of landbouwondernemingen die naar hun werkelijke winst worden belast, komen in aanmerking voor een belastingkrediet dat gelijk is aan 50 procent van het gedeelte van de door hen in de loop van een jaar gedane uitgaven voor onderzoek, dat het gemiddelde van dergelijke uitgaven, aangepast aan de stijging van de

De feiten en de prejudiciële vragen

4. De SA Laboratoires Fournier (hierna: „Fournier”), een in Frankrijk gevestigde vennootschap die geneesmiddelen produceert en verkoopt, gaf diverse onderzoeksopdrachten aan onderzoekscentra in verscheidene andere lidstaten en voerde de daaruit voortvloeiende uitgaven op bij de berekening van haar belastingkrediet voor onderzoek

¹ — Oorspronkelijke taal: Engels.

voor de jaren 1995 en 1996. De belastinginspectie heeft deze uitgaven niet aanvaard omdat het onderzoek niet in Frankrijk was verricht. Fournier diende bezwaar in op grond dat deze regeling in strijd is met artikel 49 EG. Dit bezwaar werd afgewezen.

zoek, onder artikel 49 EG valt. Vervolgens zal ik nagaan of dit voorbehoud gerechtvaardigd kan worden.

Het toepassingsgebied van artikel 49 EG

5. Fournier heeft de zaak vervolgens voor het Tribunal administratif de Dijon gebracht, dat het Hof heeft verzocht om een prejudiciële beslissing over de vraag (i) of de aan de orde zijnde regeling, in zoverre zij het voordeel van het belastingkrediet voor onderzoek voorbehoudt aan in Frankrijk verricht onderzoek, in strijd is met artikel 49 EG, en (ii) of, in geval van een bevestigend antwoord, het beginsel van de samenhang van de vennootschapsbelasting rechtvaardigt dat het onderzoek in Frankrijk moet worden verricht.

6. Fournier en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Beide, alsook de Franse regering, waren ter terechtzitting vertegenwoordigd.

7. Ik zal eerst nagaan of de aan de orde zijnde regeling, in zoverre zij het voordeel van het belastingkrediet voor onderzoek voorbehoudt aan in Frankrijk verricht onder-

8. De Franse regering erkent dat de regeling een onderscheid maakt tussen de belastingplichtigen naargelang de plaats van dienstverrichting, hetgeen in het nadeel kan werken van dienstverrichters in andere lidstaten. Zij betoogt echter dat dit verschil in behandeling rechtstreeks voortvloeit uit het fiscale beginsel van territorialiteit, dat het Hof in het arrest Futura² uitdrukkelijk heeft erkend, en dus buiten het toepassingsgebied van artikel 49 EG valt.

9. In het arrest Futura heeft het Hof geoordeeld dat artikel 43 EG een lidstaat niet belet, de overbrenging van eerdere verliezen door een belastingplichtige die op zijn grondgebied een filiaal heeft zonder aldaar te zijn gevestigd, te doen afhangen van de voorwaarde dat de verliezen economisch verband houden met de inkomsten die de belastingplichtige in die staat heeft verworven, mits ingezetenen belastingplichtigen

2 — Arrest van het Hof van 15 mei 1997, Futura Participations en Singer (C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 22).

niet gunstiger worden behandeld. Meer in het bijzonder heeft het Hof gesteld dat de voorwaarde dat de verliezen economisch verband moeten houden met binnenlandse inkomsten, een uiting was van het beginsel van territorialiteit in het belastingrecht en daarom niet kon worden geacht een door het Verdrag verboden openlijke of verkapte discriminatie op te leveren.

Hof het territorialiteitsbeginsel in de zaak Futura heeft toegepast, zonder meer overdraagbaar is op de onderhavige zaak, die betrekking heeft op de gevolgen van een nationale belastingregeling voor dienstverrichters in andere lidstaten. Door deze regeling wordt een binnenlands bedrijf dat binnenslands verrichte diensten heeft aanvaard, gunstiger behandeld dan een binnenlands bedrijf dat vanuit een andere lidstaat verrichte diensten heeft aanvaard. De regeling is daarom, zij het indirect, gebaseerd op de plaats van vestiging van de dienstverrichter en beperkt aldus diens grensoverschrijdende activiteiten. Derhalve is zij kenmerkend in strijd met artikel 49 EG.

10. Volgens de Franse regering kan de redenering betreffende de vrijheid van vestiging die het Hof in het arrest Futura heeft gevolgd, ook worden gevolgd voor de vrijheid van dienstverrichting. Dat het onderhavige belastingkrediet enkel voor in Frankrijk verricht onderzoek geldt, vloeit voort uit het beginsel van fiscale territorialiteit. Het belastingstelsel verlangt een economisch verband tussen de onderzoekskosten en de aan de vennootschapsbelasting onderworpen economische activiteit. De samenhang van dit stelsel zou aangetast worden indien in het buitenland verricht onderzoek recht gaf op belastingkrediet in Frankrijk, ook al werd het in deze staat niet belast.

11. Van belang is mijns inziens dat het Hof in het arrest Futura een nationale belastingregeling die zowel op ingezetenen als op niet-ingezetenen ondernemingen van toepassing was, aan de verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging heeft getoetst. Ik ben er niet van overtuigd dat de wijze waarop het

12. Op basis van een zelfde analyse heeft advocaat-generaal Tesauro in de zaak Safir³ geconcludeerd dat een nationale regeling die voorziet in de heffing van belasting over premiebetalingen uit hoofde van levensverzekeringsovereenkomsten die bij buitenlandse maatschappijen waren afgesloten, terwijl de premies uit hoofde van overeenkomsten met binnenlandse ingezetenen maatschappijen onbelast bleven, in strijd was met artikel 49 EG. In die zaak hadden de betrokken lidstaat en twee andere, tussen-

3 — Arrest van het Hof van 28 april 1998, Safir (C-118/96, Jurispr. blz. I-1897, punten 20-25 van de conclusie).

gekomen lidstaten betoogd dat de betrokken regeling uitvoering gaf aan het beginsel van fiscale territorialiteit. De advocaat-generaal was evenwel van oordeel dat „de stelling, dat de in geding zijnde regeling op grond van het fiscale territorialiteitsbeginsel buiten het kader van het verbod van artikel [49 EG] zou vallen, volstrekt ongegrond [leek]”. Het Hof is weliswaar niet uitdrukkelijk op dat argument ingegaan, maar het was van oordeel dat artikel 49 EG zich tegen een dergelijke regeling verzette.

13. Mijns inziens kan de benadering van het Hof in het arrest Futura dan ook niet gelden voor de onderhavige zaak.

14. De omstandigheid dat ingezeten belastingplichtigen niet gunstiger werden behandeld dan niet-ingezetenen, was een wezenlijk uitgangspunt van de redenering van het Hof in het arrest Futura. Zij is ook een uitdrukkelijke voorwaarde voor de oplossing die Frankrijk in de onderhavige zaak voorstelt. Het is daarentegen een wezenlijk kenmerk van de in casu aan de orde zijnde regeling, dat belastingplichtigen die een beroep doen op nationale onderzoekscentra gunstiger worden behandeld dan belastingbetalers die zich tot onderzoekscentra in andere lidstaten wenden.

15. Gelet op het voorgaande kan derhalve niet worden geconcludeerd, dat deze regeling krachtens het beginsel van fiscale territorialiteit buiten het toepassingsgebied van artikel 49 EG valt.

16. Fournier en de Commissie betogen bovendien dat deze regeling, naar analogie met het arrest Baxter⁴, in strijd is met artikel 49 EG, daar zij een „fiscale hinderpaal” doet ontstaan die het voor in Frankrijk gevestigde ondernemingen minder aantrekkelijk maakt om een beroep te doen op onderzoekscentra in andere lidstaten en daarvoor de grensoverschrijdende dienstverrichting belemmert.

17. Ik ben het ermee eens dat de zaak Baxter een zeer grote gelijkenis vertoont. Die zaak betrof de vraag of een Franse regeling waaronder ondernemingen in de farmaceutische sector werden belast, maar uitgaven voor uitsluitend in Frankrijk verricht onderzoek konden aftrekken, verenigbaar was met de door artikel 43 EG gewaarborgde vrijheid van vestiging. Verzoeksters in die zaak, Franse dochtermaatschappijen van in andere lidstaten gevestigde vennootschappen, betoogden dat de regeling discrimineerde tussen Franse laboratoria die vooral in Frankrijk onderzoek verrichtten en buitenlandse laboratoria die hun belangrijkste

⁴ — Arrest van het Hof van 8 juli 1999, Baxter e.a. (C-254/97, Jurispr. blz. I-4809).

onderzoekseenheden buiten Frankrijk hadden.

18. Het Hof verklaarde dat de betrokken belastingaftrek in het bijzonder in het nadeel leek te kunnen werken van ondernemingen die hun hoofdvestiging in een andere lidstaat hadden en via nevenvestigingen in Frankrijk opereerden. Het waren immers typisch deze ondernemingen die meestal hun onderzoek-sactiviteiten buiten deze staat hadden ont-plooid. Op basis van het feit dat de in artikel 43 EG opgenomen regels inzake gelijke behandeling niet enkel openlijke discrimina-tie op grond van nationaliteit (of, wat vennootschappen betreft, de plaats van de zetel) verbieden, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die, door toepas-sing van andere onderscheidingscriteria, in feite tot hetzelfde resultaat leiden, heeft het Hof geoordeeld dat de regeling in strijd was met de vrijheid van vestiging.⁵

19. Ook in de onderhavige zaak is duidelijk dat de aan de orde zijnde regeling in Frankrijk gevestigde ondernemingen die in Frankrijk onderzoek verrichten, begunstigt,

en dat deze ondernemingen bij voorkeur geen gebruik zullen maken van de diensten van onderzoekscentra in andere lidstaten. Dit verschil in fiscale behandeling zal onver-mijdelijk rechtstreeks tot gevolg hebben dat de dienstverrichting aan deze ondernemin-gen door in andere lidstaten gevestigde onderzoeksinstellingen wordt beperkt. Frankrijk lijkt dit daarenboven te erkennen. Volgens vaste rechtspraak van het Hof ver-langt artikel 49 EG niet alleen de afschaffing van iedere discriminatie van de in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter op grond van diens nationaliteit, maar tevens de opheffing van iedere beperking die de werk-zaamheden van de dienstverrichter die in een andere lidstaat is gevestigd en aldaar recht-matig gelijksoortige diensten verricht, min-der aantrekkelijk maakt.⁶

20. Zoals hierboven is uiteengezet, heeft het Hof in het arrest *Safir*⁷ een vergelijkbare regeling in strijd met artikel 49 bevonden. Meer in het bijzonder heeft het Hof in het arrest *Vestergaard*⁸ geoordeeld dat een regeling van een lidstaat die de aftrek van kosten voor deelneming aan cursussen voor beroepsopleiding moeilijker maakt wanneer die cursussen in het buitenland worden gegeven dan wanneer zij in eigen land worden gegeven, leidt tot een verschil in behandeling op grond van de plaats waar de

6 — Arrest van het Hof van 9 juli 1997, *Parodi* (C-222/95, Jurispr. blz. I-3899, punt 18).

7 — Aangehaald in voetnoot 3.

8 — Arrest van het Hof van 28 oktober 1999 (*Vestergaard*, C-55/98, Jurispr. blz. I-7641).

5 — Punten 10, 13 en 21 van het reeds aangehaalde arrest, dat het arrest van het Hof van 13 juli 1993, *Commerzbank* (C-330/91, Jurispr. blz. I-4017, punt 14), noemt.

dienst wordt verricht, hetgeen ingevolge artikel 49 EG verboden is.

21. Derhalve concludeer ik dat de aan de orde zijnde bepalingen, in zoverre zij het voordeel van het belastingkrediet voor onderzoek voorbehouden aan in Frankrijk verricht onderzoek, onder artikel 49 EG vallen en, behoudens indien zij kunnen worden gerechtvaardigd — wat hieronder zal worden onderzocht —, in strijd zijn met dat artikel.

Eventuele rechtvaardigingsgronden

22. Volgens vaste rechtspraak kan de vrijheid van dienstverrichting, als een van de grondbeginselen van het Verdrag, slechts worden beperkt door regelingen die hun rechtvaardiging vinden in dwingende redenen van algemeen belang, geschikt zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen en niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel.⁹

23. In de onderhavige zaak zijn drie rechtvaardigingsgronden ingeroepen.

24. De nationale rechter vraagt in de eerste plaats of de regeling overeenkomstig het in de arresten *Bachmann*¹⁰ en *Commissie/België*¹¹ geformuleerde beginsel haar rechtvaardiging vindt in de noodzaak, de samenhang van het Franse stelsel van vennootschapsbelasting te waarborgen.

25. De arresten *Bachmann* en *België*, de enige zaken waarin deze rechtvaardigingsgrond is aanvaard, betroffen de vraag of een nationale regeling die de aftrekbaarheid van premies voor de verzekering tegen ouderdom en overlijden deed afhangen van de voorwaarde dat deze premies in de betrokken lidstaat waren betaald, verenigbaar was met artikel 39 EG, dat het vrije verkeer van werknemers waarborgt. Het Hof heeft duidelijk veel belang gehecht aan de samenhang of het rechtstreekse verband tussen de aftrekbaarheid van de premies en de heffing van belasting over de bedragen die de verzekeringsmaatschappijen ingevolge verzekeringsovereenkomsten tegen ouderdom en overlijden uitkeerden, wat betekende dat de derving van inkomsten die ontstond doordat de premies voor verzekeringen tegen ouderdom en overlijden van het totale belastbare inkomen konden worden afgetrokken, werd gecompenseerd door de heffing van belasting over de door de verzekeringsmaatschappijen uitgekeerde pensioenen, renten of kapitalen, en heeft geoordeeld dat deze regeling gerechtvaardigd was door de noodzaak, de samenhang te verzekeren van het belastingstelsel waarvan zij deel uitmaakten.

⁹ — Zie bijvoorbeeld arrest van het Hof van 23 november 1999, *Arblade* (C-369/96 en C-376/96, Jurispr. blz. I-8453, punten 34 en 35, en de aldaar aangehaalde arresten).

¹⁰ — Arrest van het Hof van 28 januari 1992, *Bachmann* (C-204/90, Jurispr. blz. I-249).

¹¹ — Arrest van het Hof van 28 januari 1992, *Commissie/België* (C-300/90, Jurispr. blz. I-305).

26. Na deze arresten hebben de lidstaten vaak getracht zich ter rechtvaardiging van specifieke belastingregelingen te beroepen op de noodzaak, de fiscale samenhang te verzekeren. Het Hof heeft herhaaldelijk verklaard dat een op die rechtvaardigingsgrond gebaseerd argument slechts kan worden aanvaard indien wordt bewezen dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken belastingvoordeel en de opheffing van dat voordeel door een bepaalde belasting.¹² Behoudens in twee gevallen, heeft het Hof in al deze zaken het argument afgewezen omdat dit rechtstreekse verband ontbrak. In de twee andere gevallen heeft het Hof de regelgeving alsnog onrechtmatig bevonden op grond dat zij niet noodzakelijk leek om de samenhang van het nationale belastingstelsel te verzekeren.¹³

27. In de onderhavige zaak hebben aan de Franse vennootschapsbelasting onderworpen ondernemingen recht op aftrek van de uitgaven voor in Frankrijk verricht onderzoek. Er bestaat geen rechtstreeks verband tussen de aftrek en de vennootschapsbelasting in de hierboven beschreven zin.

28. De aan de orde zijnde regeling kan dan ook geen rechtvaardiging vinden in het beginsel van de samenhang van de vennootschapsbelasting.

29. In de tweede plaats heeft de Franse regering ter terechtzitting betoogd dat de regeling gerechtvaardigd is doordat zij onderzoek en ontwikkeling bevordert.

30. De rechtspraak van het Hof bevat geen uitputtende opsomming van de dwingende redenen van algemeen belang die de door de nationale regelingen opgelegde beperkingen op het vrij verrichten van diensten kunnen rechtvaardigen. Dat de bevordering van onderzoek en ontwikkeling tot dusverre niet als eventuele rechtvaardigingsgrond is genoemd, is dus niet noodzakelijkerwijs van belang.¹⁴

31. Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft gesteld, is de ratio achter de bevordering van onderzoek ongetwijfeld de aanmoediging van uitmuntendheid. Die is echter niet alleen bij Franse onderzoekscentra te vinden. Ik zie dus niet in, waarom de aan de orde zijnde regeling geschikt zou zijn om de bereiking van het beweerdelijk nagestreefde doel te verzekeren. Het bestaan van deze regeling wettigt veeleer de conclusie, dat zij ertoe strekt de Franse farmaceutische onder-

12 — Zie laatstelijk arrest van het Hof van 7 september 2004, Manninen (C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 42), en de aldaar aangehaalde rechtspraak, en voor een verhelderende analyse van het beginsel van de fiscale samenhang, de punten 51 tot en met 80 van de conclusie van advocaat-generaal Kokott.

13 — Arrest van het Hof van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 42), en arrest Manninen, aangehaald in voetnoot 12, punt 45.

14 — Voor voorbeelden van eventuele rechtvaardigingsgronden die het Hof in deze context heeft erkend, zie punt 59 van de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in de in voetnoot 9 aangehaalde zaak Arblade.

zoekssector te beschermen. Economische doelstellingen, waaronder de bescherming van een bijzondere economische sector in een lidstaat, kunnen evenwel natuurlijk niet rechtvaardigen dat het fundamentele beginsel van vrijheid van dienstverrichting wordt beperkt.¹⁵

32. Een regeling als de litigieuze druist bovendien rechtstreeks in tegen de in het derde deel van het Verdrag, titel XVIII, „Onderzoek en technologische ontwikkeling”, geformuleerde doelstellingen, die de Franse regering uitdrukkelijk heeft vermeld tot staving van haar argument inzake de bevordering van onderzoek. Deze titel verwijst onder meer naar de noodzaak, de ondernemingen in staat te stellen „ten volle de mogelijkheden van de interne markt te benutten, in het bijzonder door [...] opheffing van de [...] fiscale belemmeringen welke [de samenwerking tussen de ondernemingen en de onderzoekscentra in de weg staan]”.¹⁶

33. De Franse regering heeft ten slotte betoogd dat de regeling haar rechtvaardiging vindt in het feit dat zij de doeltreffendheid van de fiscale controles verzekert.

34. Het Hof heeft meermaals geoordeeld dat de doeltreffendheid van de fiscale controles een dwingende reden van algemeen belang vormt, die een beperking van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen¹⁷, en dat een lidstaat daarom maatregelen mag toepassen die een duidelijke en nauwkeurige controle mogelijk maken van het bedrag van de kosten die in die staat als uitgaven voor onderzoek mogen worden afgetrokken.¹⁸ In een context die grote gelijkenis vertoont met die van de onderhavige zaak, heeft het Hof evenwel ook geoordeeld dat de doeltreffendheid van de fiscale controles niet als rechtvaardigingsgrond kan dienen voor een nationale regeling die een belastingplichtige volledig belet te bewijzen dat daadwerkelijk uitgaven voor onderzoeksactiviteiten zijn gedaan in andere lidstaten. Het is immers niet op voorhand uitgesloten, dat de belastingplichtige in staat is relevante bewijsstukken over te leggen aan de hand waarvan de belastingautoriteiten van de lidstaat van heffing duidelijk en nauwkeurig kunnen controleren, welke bedragen in andere lidstaten daadwerkelijk voor onderzoek zijn uitgegeven.¹⁹

35. De doeltreffendheid van de fiscale controles kan de aan de orde zijnde regeling derhalve niet rechtvaardigen.

15 — Zie arrest van het Hof van 5 juni 1997, SETTG (C-398/95, Jurispr. blz. I-3091, punt 23), en arrest van het Hof van 28 april 1998, Kohll (C-158/96, Jurispr. blz. I-1931, punt 41).

16 — Artikel 163, lid 2, EG.

17 — Zie onder meer arrest Futura Participations en Singer, aangehaald in voetnoot 2.

18 — Arrest Baxter, aangehaald in voetnoot 4, punt 18.

19 — Arrest Baxter, reeds aangehaald, punten 19 en 20.

Conclusie

36. Mijns inziens moet derhalve, in antwoord op de prejudiciële vragen van het Tribunal administratif de Dijon, worden geconcludeerd dat artikel 49 EG in de weg staat aan een regeling van een lidstaat die enkel recht geeft op belastingkrediet voor onderzoek als het onderzoek in deze lidstaat wordt verricht.