

**ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)**  
**10 maart 2005\***

In zaak C-39/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Tribunal administratif de Dijon (Frankrijk) bij beslissing van 30 december 2003, ingekomen bij het Hof op 2 februari 2004, in de procedure

**Laboratoires Fournier SA**

tegen

**Direction des vérifications nationales et internationales,**

wijst

**HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),**

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (rapporteur), J. Malenovský en U. Löhmus, rechters,

\* Procestaal: Frans.

advocaat-generaal: F. G. Jacobs,  
griffier: K. Sztranc, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 28 oktober 2004,

gelet op de opmerkingen van:

- Laboratoires Fournier SA, vertegenwoordigd door B. Eme, avocat,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door C. Jurgensen-Mercier als gemachtigde,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en C. Giolito als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 9 december 2004,

het navolgende

### Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 49 EG ten aanzien van een nationale wettelijke regeling die een stelsel van belastingkrediet voor onderzoek invoert dat enkel geldt voor in Frankrijk verricht onderzoek.

- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap Laboratoires Fournier SA (hierna: „Laboratoires Fournier”), een vennootschap naar Frans recht, en de Direction des vérifications nationales et internationales de la direction générale des impôts du ministère de l’Économie, des Finances et de l’Industrie (Franse directie nationale en internationale belastingcontroles van het directoraat-generaal belastingen van het ministerie van Economie, Financiën en Industrie; hierna: „directie belastingcontroles”), over door laatstgenoemde betekende verhoogde belastingaanslagen, zulks nadat Laboratoires Fournier een belastingkrediet uit hoofde van de vennootschapsbelasting was geweigerd.

### Nationale regelgeving

- 3 Artikel 244 quater, B, van de Franse Code général des impôts (algemeen belastingwetboek; hierna: „belastingwetboek”), in de versie die ten tijde van de feiten van het hoofdgeding van toepassing was, bepaalt:

„I. 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 consumptieprijs, van de twee voorgaande jaren te boven gaat [...]”

- 4 Artikel 49 septies, H, van bijlage III bij het belastingwetboek, in de versie die ten tijde van de feiten van het hoofdgeding van toepassing was, bepaalde:

„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.”

## Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

- 5 Uit het verwijzingsvonnis blijkt dat Laboratoires Fournier, die farmaceutische specialiteiten produceert en verkoopt, talrijke onderzoeksoopdrachten heeft uitbesteed aan onderzoekscentra in diverse lidstaten en de daaruit voortvloeiende uitgaven heeft opgevoerd bij de berekening van haar belastingkrediet voor onderzoek voor de jaren 1995 en 1996.
- 6 In 1998 is de boekhouding van Laboratoires Fournier over deze jaren gecontroleerd.
- 7 Na deze controle zijn aan Laboratoires Fournier verhoogde aanslagen betekend op basis van artikel 244 quater, B, van het belastingwetboek en artikel 49 septies, H, van bijlage III bij dit wetboek, nadat de directie belastingcontroles bovenvermelde uitgaven had geweigerd voor de bepaling van het belastingkrediet voor onderzoek waarop de Laboratoires Fournier zich beriep. De desbetreffende naheffingen zijn aan laatstgenoemde opgelegd voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde periode.
- 8 Laboratoires Fournier heeft bezwaar ingediend tegen deze aanslagen. Dit werd op 25 juli 2001 afgewezen.
- 9 Zij heeft op 8 september 2001 beroep ingesteld bij het Tribunal administratif de Dijon met het betoog, dat zij de aanvullende vennootschapsbelasting die voortvloeit uit de aan haar betekende wijzigingsaanslagen evenals de verdragingsrente niet verschuldigd is.

- 10 De verwijzende rechter merkt op dat Laboratoires Fournier aanvoert dat artikel 244 quater, B, van het belastingwetboek en artikel 49 septies, H, van bijlage III bij dit wetboek in strijd zijn met artikel 49 EG.
- 11 Volgens deze rechter betoogt de directie belastingcontroles, dat volgens het arrest van het Hof van 28 januari 1992, Bachmann (C-204/90, Jurispr. blz. I-249), een afwijking van artikel 49 EG die noodzakelijk is om de samenhang van het nationale belastingstelsel van elke lidstaat te waarborgen, aanvaardbaar is.
- 12 In deze omstandigheden heeft het Tribunal administratif de Dijon de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„Druisen de bepalingen van artikel 244 quater, B, van [het belastingwetboek] en artikel 49 septies, H, van bijlage III bij dit wetboek, in zoverre zij het voordeel van het belastingkrediet voor onderzoek voorbehouden aan in Frankrijk verricht onderzoek, in tegen het bepaalde in artikel 49 [EG]?

[...] in geval van een bevestigend antwoord op deze vraag, [...] geldt ten aanzien van de in die bepalingen gestelde voorwaarde dat het onderzoek in Frankrijk wordt verricht, het beginsel van de samenhang van de vennootschapsbelasting, en mag bijgevolg van het bepaalde in artikel 49 [EG] worden afgeweken?”

## Beantwoording van de prejudiciële vragen

- 13 Met zijn twee vragen, die samen dienen te worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 49 EG in de weg staat aan een regeling van een lidstaat die enkel recht geeft op belastingkrediet voor onderzoek als het onderzoek op het grondgebied van deze lidstaat is verricht.
- 14 Ofschoon de directe belastingen behoren tot de bevoegdheid van de lidstaten, zijn deze niettemin verplicht die bevoegdheid met eerbiediging van het gemeenschapsrecht uit te oefenen (zie met name arresten van 11 augustus 1995, *Wielockx*, C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 16, en 15 juli 2004, *Weidert en Paulus*, C-242/03, Jurispr. blz. I-7379, punt 12).
- 15 Een regeling van een lidstaat zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die het voordeel van een belastingkrediet voor onderzoek voorbehoudt aan in die lidstaat verricht onderzoek, onderwerpt daarmee de verrichting van diensten in het kader van onderzoek aan een verschillende fiscale regeling naargelang zij in andere lidstaten dan wel in de betrokken lidstaat geschiedt (zie in die zin arrest van 28 oktober 1999, *Vestergaard*, C-55/98, Jurispr. blz. I-7641, punt 21).
- 16 Een dergelijke regeling leidt tot een met artikel 49 EG strijdig verschil in behandeling op grond van de plaats waar de dienst wordt verricht.
- 17 De Franse regering betoogt evenwel dat dit verschil in behandeling rechtstreeks voortvloeit uit het door het Hof in het arrest van 15 mei 1997, *Futura Participations en Singer* (C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 22), uitdrukkelijk erkende beginsel van fiscale territorialiteit, zodat het niet kan worden geacht een door het EG-verdrag verboden openlijke of verkapte discriminatie op te leveren.

- 18 In de zaak waarin laatstgenoemd arrest is gewezen, heeft het Hof echter een nationale belastingregeling die zowel op ingezetenen als op niet-ingezetenen ondernemingen van toepassing was, aan de verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging getoetst, terwijl het in het geding dat aan de onderhavige zaak ten grondslag ligt gaat om de verenigbaarheid met het Verdrag van een nationale belastingregeling waarvan in een lidstaat gevestigde ondernemingen profiteren als tegenprestatie voor diensten die voor hun rekening in deze lidstaat verricht zijn. Een dergelijke regeling is in strijd met artikel 49 EG omdat zij, zij het indirect, gebaseerd is op de plaats van vestiging van de dienstverrichter en aldus diens grensoverschrijdende activiteiten belemmert.
- 19 Evenwel moet worden onderzocht of de ongelijke behandeling waartoe deze regeling leidt, kan worden gerechtvaardigd gelet op de verdragsbepalingen betreffende de vrijheid van dienstverrichting.
- 20 Dienaangaande heeft het Hof in het arrest *Bachmann* (reeds aangehaald, punt 28) en het arrest van 28 januari 1992, *Commissie/België* (C-300/90, Jurispr. blz. I-305, punt 21), erkend dat de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen een beperking van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen. Nadien heeft het evenwel gepreciseerd dat in de zaken waarin genoemde arresten zijn gewezen, bij eenzelfde naar het inkomen belastingplichtige persoon een rechtstreeks verband bestond tussen de mogelijkheid om verzekeringspremies van het belastbare inkomen af te trekken en de latere belasting van de bedragen die door de verzekeraars werden uitgekeerd uit hoofde van verzekeringsovereenkomsten tegen ouderdom en overlijden, welk verband moest worden behouden om de samenhang van de betrokken belastingregeling te waarborgen (zie met name arresten van 14 november 1995, *Svensson en Gustavsson*, C-484/93, Jurispr. blz. I-3955, punt 18, en 7 september 2004, *Manninen*, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 42). Wanneer dat rechtstreekse verband ontbreekt, kan het argument van de samenhang van het belastingstelsel niet worden aangevoerd (zie met name arrest *Weidert en Paulus*, reeds aangehaald, punten 20 en 21).
- 21 In een situatie zoals die in het hoofdgeding ontbreekt een dergelijk rechtstreeks verband tussen de algemene vennootschapsbelasting en het belastingkrediet ten bedrage van een deel van de uitgaven voor onderzoek van een onderneming.

- 22 De Franse regering betoogt echter dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling haar rechtvaardiging vindt in het doel, onderzoek te bevorderen, en in de noodzaak, de doeltreffendheid van de fiscale controles te verzekeren.
- 23 Weliswaar is niet uitgesloten dat, zoals deze regering aanvoert, de bevordering van onderzoek en ontwikkeling een dwingende reden van algemeen belang vormt, maar zij kan geen rechtvaardiging zijn voor een nationale maatregel zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die het voordeel van een belastingkrediet voor onderzoek ontzegt voor elk onderzoek dat niet in de betrokken lidstaat verricht is. Een dergelijke regeling druist immers rechtstreeks in tegen de doelstelling van het communautaire beleid op het gebied van onderzoek en technologische ontwikkeling, die er overeenkomstig artikel 163, lid 1, EG onder meer in bestaat „de wetenschappelijke en technologische grondslagen van de industrie van de Gemeenschap te versterken en de ontwikkeling van haar internationale concurrentiepositie te bevorderen”. Het tweede lid van dit artikel preciseert in het bijzonder dat de Gemeenschap te dien einde „[het] streven naar onderlinge samenwerking [tussen ondernemingen] [ondersteunt] [...], waarbij haar beleid er vooral op gericht is [deze] in staat te stellen ten volle de mogelijkheden van de interne markt te benutten, in het bijzonder door [...] opheffing van de wettelijke en fiscale belemmeringen welke die samenwerking in de weg staan”.
- 24 De doeltreffendheid van de fiscale controles vormt een dwingende reden van algemeen belang, die een beperking van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen (zie met name arrest *Futura Participations* en *Singer*, reeds aangehaald, punt 31). Een lidstaat mag dus maatregelen 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 (zie arrest van 8 juli 1999, *Baxter e.a.*, C-254/97, *Jurispr.* blz. I-4809, punt 18).
- 25 Voor een nationale regeling die een belastingplichtige volstrekt belet te bewijzen, dat uitgaven voor onderzoeksactiviteiten in andere lidstaten daadwerkelijk zijn gedaan en voldoen aan de voorgeschreven criteria, kan de doeltreffendheid van de fiscale controles evenwel niet als rechtvaardigingsgrond dienen. 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 of en op welke wijze in andere lidstaten uitgaven zijn gedaan voor onderzoek (zie arrest Baxter e.a., reeds aangehaald, punten 19 en 20).

- 26 Bijgevolg dient op de gestelde vragen te worden geantwoord 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 op het grondgebied van deze lidstaat is verricht.

### **Kosten**

- 27 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 49 EG staat in de weg aan een regeling van een lidstaat die enkel recht geeft op belastingkrediet voor onderzoek als het onderzoek op het grondgebied van deze lidstaat is verricht.**

ondertekeningen