

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

FRANCIS G. JACOBS

föredraget den 9 december 2004¹

1. Förevarande fall rör frågan huruvida en i en medlemsstats lagstiftning föreskriven bolagsskattereduktion för forskning är förenlig med gemenskapsrätten när reduktionen endast medges för forskning som utförs i denna medlemsstat.

ningar, exklusive tobak, som skett under de två närmast föregående åren ...”

3. Artikel 49 g H i bilaga III till nämnda skattelag innehåller följande föreskrifter:

Den nationella lagstiftningen

”Kostnader för verksamhet som bedrivs i Frankrike medför rätt till den reduktion som anges i artikel 244 c B i Code général des impôts.”

2. I artikel 244 c B i franska Code général des impôts (den franska allmänna lagen om skatter) föreskrivs följande:

Omständigheter i målet och tolkningsfrågorna

”Industri-, handels- och jordbruksföretag som beskattas för sin faktiska vinst kan erhålla en skattereduktion med 50 procent av det belopp med vilket kostnader för forskning under ett år har överstigit den genomsnittliga kostnaden av samma slag, uppräknat i enlighet med konsumentprisök-

4. Laboratoires Fournier SA (nedan kallat Fournier) är ett i Frankrike etablerat bolag som tillverkar och säljer läkemedel. Fournier uppdrog åt olika forskningscentra i flera olika medlemsstater att genomföra ett antal forskningsprojekt, och utnyttjade kostnaderna för dessa projekt vid sin beräkning av skattereduktion för forskning som bedrivits

1 — Originalspråk: engelska.

åren 1995 och 1996. Skattemyndigheten underkände dessa kostnader på grund av att forskningen inte hade bedrivits i Frankrike. Fournier invände att sådana föreskrifter strider mot artikel 49 EG. Invändningen föranledde inte någon ändring.

för forskning som bedrivs i Frankrike. Därefter ämnar jag pröva huruvida en sådan begränsning kan rättfärdigas.

Tillämpningsområdet för artikel 49 EG

5. Fournier väckte till följd härav talan vid Tribunal Administratif (förvaltningsdomstol) i Dijon. Denna domstol har till EG-domstolen ställt frågan huruvida (i) de ifrågavarande bestämmelserna strider mot artikel 49 EG till den del de begränsar reduktionsförmånen till att endast gälla forskning som bedrivs i Frankrike, och (ii) huruvida villkoret att forskningen skall bedrivas i Frankrike i så fall kan rättfärdigas med principen om inre sammanhang vid företagsbeskattningen.

8. Den franska regeringen godtar en åtskillnad i lagstiftningen mellan skattskyldiga personer som baseras på var en tjänst tillhandahålls, något som kan missgynna tillhandahållare av tjänster i andra medlemsstater. Den har dock hävdad att skillnaden i behandling direkt kan härledas ut den skatterättsliga territorialitetsprincipen vilken domstolen uttryckligen erkände i sin dom i målet Futura,² och att åtskillnaden därför inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 EG.

6. Fournier och kommissionen har inkommit med skriftliga inlagor och de var båda tillsammans med den franska regeringen närvarande vid förhandlingen.

9. Domstolen fann i domen i det ovan nämnda målet Futura att artikel 43 EG inte hindrar att en medlemsstat gör en överföring av förluster som yrkats av en skattskyldig som har en filial i denna stat utan att ha hemvist där beroende av villkoret att förlusterna skall ha ett ekonomiskt samband med den skattskyldiges inkomster i denna stat, under förutsättning att de skattskyldiga som har hemvist i staten inte behandlas på ett gynnsammare sätt. Domstolen slog närmare

7. Jag ämnar först ta ställning till huruvida de ifrågavarande bestämmelserna omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 EG i de delar de begränsar rätten till skattereduktion

2 — Dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I 2471), punkt 22.

fast att kravet på ett ekonomiskt samband mellan förlusterna och en inkomst inom staten ger uttryck för den skatterättsliga territorialitetsprincipen och att den därför inte kunde anses innebära någon sådan öppen eller dold diskriminering som är förbjuden enligt fördraget.

10. Enligt den franska regeringen kan domstolens resonemang angående etableringsfriheten i domen i det ovannämnda målet Futura överföras på friheten att tillhandahålla tjänster. Att den skattereduktion som är i fråga i förevarande mål bara medges för forskning som utförs i Frankrike, är en följd av den skatterättsliga territorialitetsprincipen. Skattesystemet påfordrar ett ekonomiskt samband mellan kostnader för forskning och den ekonomiska verksamhet som bolagsbeskattas. Det inre sammanhanget skulle påverkas om forskning som bedrivs utomlands skulle kunna ge rätt till en skattereduktion i Frankrike trots att forskningen inte beskattas där.

11. Det är enligt min mening av betydelse att domstolen i domen i det ovannämnda målet Futura prövade huruvida en nationell skattelagstiftning, som är tillämplig både på företag som är etablerade i en stat och sådana som inte är det, är förenlig med fördragsbestämmelserna om etableringsfrihet. Jag är inte övertygad om att domstolens tillämpning av

territorialitetsprincipen i det målet utan svårighet kan överföras på ett fall som det förevarande, vilket avser nationella skattebestämmelserns återverkningar på tillhandahållare av tjänster i andra medlemsstater. Med dessa bestämmelser behandlas ett bolag som är etablerat i en medlemsstat och som erhåller tjänster från en tillhandahållare i den staten mera förmånligt än ett bolag som är etablerat i denna medlemsstat och som erhåller tjänster som tillhandahålls från en annan medlemsstat. Bestämmelserna baseras därför, om än indirekt, på tjänstetillhandahållarens etableringsort och de kan följaktligen hindra gränsöverskridande verksamhet. Bestämmelserna står till följd härav i uppenbar strid med artikel 49 EG.

12. Generaladvokaten Tesauro fann på grundval av en identisk analys i målet Safir³ att nationella bestämmelser, som innebar att premier för livförsäkringar som tecknats i utländska bolag beskattades medan premier för livförsäkringar som tecknats i inhemska bolag undgick beskattning, stred mot artikel 49 EG, oaktat den berörda medlemsstatens och två intervenienters argument att den ifrågavarande lagstiftningen utgjorde en tillämpning av den skatterättsliga territorialitetsprincipen. Generaladvokaten konstaterade

3 — Mål C-118/96 (REG 1998, s. I-1897), punkterna 20–25 i förslaget till avgörande.

rade särskilt att "uppfattningen att den undersökta regleringen skulle undgå det förbud som avses i artikel [49] i enlighet med den skatterättsliga territorialitetsprincipen [förefaller] vara fullständigt ogrundad". Även om domstolen inte uttryckligen tog ställning till detta argument fann den att en sådan lagstiftning inte var tillåten enligt artikel 49 EG.

13. Jag anser därför inte att domstolens synsätt i domen i det ovannämnda målet Futura kan överföras på förevarande mål.

14. Det kan också noteras att en grundläggande förutsättning för domstolens resonemang i nämnda dom — och ett uttryckligt villkor för den uppfattning som Frankrike företräder i förevarande mål — var att skattskyldiga personer med hemvist i landet inte behandlades mera förmånligt än skattskyldiga personer med hemvist i utlandet. I förevarande mål innebär däremot kärnan i den ifrågavarande lagstiftningen att skattskyldiga personer som anlitar inhemska forskningscentra behandlas mera förmånligt än skattskyldiga personer som anlitar forskningscentra som är etablerade i andra medlemsstater.

15. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag inte att lagstiftningen faller utanför tillämpningsområdet för artikel 49 EG på grund av den skatterättsliga territorialitetsprincipen.

16. Fournier och kommissionen har i analogi med domen i målet Baxter m.fl.⁴ dessutom hävdats att lagstiftningen strider mot artikel 49 EG eftersom den uppställer en "skattemässig barriär" som genom att avhålla företag som är etablerade i Frankrike från att anlita forskningscentra i andra medlemsstater hindrar det gränsöverskridande tillhandahållandet av tjänster.

17. Jag håller med om att domen i det ovannämnda målet Baxter m.fl. utgör en mycket näraliggande analogi. Det målet avsåg huruvida fransk lagstiftning, enligt vilken läkemedelsföretag skulle beskattas och medges avdrag för kostnader för forskning som uteslutande utförts i Frankrike, var förenlig med den etableringsfrihet som återfinns i artikel 43 EG. Sökandena i det målet var franska dotterföretag till moderföretag som var etablerade i andra medlemsstater, och de hävdade att lagstiftningen innebar en diskriminering mellan franska laboratorier som huvudsakligen bedrev

4 — Dom av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, Baxter m.fl. (REG 1999, s. I-4809).

forskning i Frankrike och utländska laboratorier som hade sin huvudsakliga forskning utanför Frankrike.

18. Domstolen slog fast att det ifrågavarande skatteavdraget syntes vara till särskild nackdel för de företag som har sitt säte i andra medlemsstater och som var verksamma i Frankrike genom underordnade driftställen. Det var typiskt sett dessa företag som i de flesta fall hade utvecklat sin forskningsverksamhet utanför denna stat. Domstolen konstaterade att lagstiftningen stred mot etableringsfriheten med motiveringen att bestämmelserna om likabehandling i artikel 43 EG innehåller förbud inte bara mot öppen diskriminering på grund av nationalitet (eller på grund av sätet när det gäller bolag), utan även varje form av dold diskriminering som genom tillämpning av andra särskiljande kriterier faktiskt leder till samma resultat.⁵

19. Likaså förefaller det i förevarande mål stå klart att den ifrågavarande lagstiftningen gynnar företag som är etablerade i Frankrike och som bedriver forskning där, något som

avhåller sådana företag från att anlita forskningscentra i andra medlemsstater. En sådan åtskillnad vid beskattningen kommer oundvikligen att som en direkt följd begränsa tillhandahållandet av tjänster till sådana företag från forskningscentra som är etablerade i andra medlemsstater, vilket Frankrike för övrigt tycks acceptera. Enligt domstolens fasta rättspraxis innebär artikel 49 EG inte bara ett krav på avskaffande av all form av diskriminering på grund av nationalitet gentemot en person som tillhandahåller tjänster och som är etablerad i en annan medlemsstat, utan även avskaffande av varje begränsning som innebär att den verksamhet som bedrivs av en tjänsteutövare som är etablerad i en annan medlemsstat, där han lagligen utför liknande tjänster, görs mindre tilltalande.⁶

20. Som redan påtalats fann domstolen i domen i det ovannämnda målet *Safir*⁷ att en liknande lagstiftning stred mot artikel 49 EG. Domstolen uttalade mera specifikt i sin dom i målet *Vestergaard*⁸ att en medlemsstats bestämmelser som gör det svårare att få skattemässiga avdrag för kostnader i samband med deltagande i yrkesinriktade kurser i utlandet, än för kostnader i samband med sådana kurser i den medlemsstaten, medför

5 — Punkterna 10, 13 och 21 i domen med hänvisningar till dom av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, *Commerzbank* (REG 1993, s. I-4017; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-275), punkt 14

6 — Dom av den 9 juli 1997 i mål C-222/95, *Parodi* (REG 1997, s. I-3899), punkt 18.

7 — Nämnd ovan i fotnot 3.

8 — Dom av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, *Vestergaard* (REG 1999, s. I-7641).

en skillnad i behandlingen som grundas på var någonstans tjänsten tillhandahålls, något som är förbjudet enligt artikel 49 EG.

21. Jag finner följaktligen att de ifrågavarande bestämmelserna faller inom tillämpningsområdet för artikel 49 EG i den mån de begränsar förmånen i form av en skattekompensation för forskning till att endast avse forskning som bedrivs i Frankrike, och att de därför med förbehåll för de rättfärdigande grunder som skall prövas nedan strider mot den artikeln.

Möjliga grunder för rättfärdigande

22. Det är fast rättspraxis att friheten att tillhandahålla tjänster som en av de grundläggande principerna i fördraget endast kan inskränkas genom regler som grundas på tvingande hänsyn till allmänintresset, som är ägnade att säkerställa förverkligandet av det syfte som eftersträvas genom dem och som inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.⁹

23. I förevarande fall har tre möjliga grunder för rättfärdigande anförts.

24. Den nationella domstolen har för det första frågat om lagstiftningen kan rättfärdigas i enlighet med den princip som formulerades i målet *Bachmann*¹⁰ och i målet *kommissionen mot Belgien*¹¹ av behovet att upprätthålla det inre sammanhanget i det franska bolagsskattesystemet.

25. Domarna i de båda ovannämnda målen *Bachmann* och *kommissionen mot Belgien* är de enda fall där denna grund för rättfärdigande har godtagits, och de rörde frågan huruvida en nationell lagstiftning, enligt vilken avdragsrätten för premier till pensions- och livförsäkringar villkorades av att de betalats i den berörda medlemsstaten, var förenlig med artikel 39 EG med dess bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare. Det är tydligt att domstolen i hög grad påverkades av den koppling eller det direkta samband som förelåg mellan avdragsrätten för premierna och skattskyldigheten för försäkringsgivarnas utbetalningar i enlighet med pensions- och livförsäkringsavtalen, vilket innebar att det inkomstbortfall som avdraget för pensions- och livförsäkringspremier från den totala skattepliktiga inkomsten föranledde, återgäldades genom beskattningen av pensioner, livräntor eller kapitalbelopp som försäkringsgivarna betalade ut, varvid domstolen fann att sådana bestämmelser rättfärdigades av behovet att upprätthålla det inre sammanhanget i det skattesystem som de ingick i.

⁹ — Se exempelvis domen av den 23 november 1999 i de förenade målen C-369/96 och C-376/96, *Arblade m.fl.* (REG 1999, s. I-8453), punkterna 34 och 35 och där angivna rättsfall.

¹⁰ — Dom av den 28 januari 1982 i mål C-204/90, *Bachmann* (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31).

¹¹ — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, *kommissionen mot Belgien* (REG 1992, s. I-305).

26. Medlemsstaterna har vid flera tillfällen efter dessa domar försökt hävda att specifika skatterättsliga bestämmelser rättfärdigas av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Domstolen har upprepade gånger slagit fast att ett argument som baseras på ett sådant rättfärdigande endast kan tillmätas betydelse om det visas att det föreligger ett direkt samband mellan den ifrågavarande skattemässiga fördelen och kompensationen för denna fördel genom en specifik skattskyldighet.¹² Domstolen har i alla utom två fall avfärdat argumentet med hänvisning till att ett sådant direkt samband saknats. I nämnda två fall fann domstolen att lagstiftningen i vilket fall som helst var rättsstridig eftersom den inte syntes nödvändig för att upprätthålla det inre sammanhanget i det nationella skattesystemet.¹³

27. I förevarande fall har läkemedelsföretag som är skattskyldiga i Frankrike rätt att dra av kostnader för forskning som bedrivs i Frankrike. Det föreligger inte något direkt samband mellan reduktionen och bolagsskatten på det sätt som beskrivits ovan.

28. Jag anser därför inte att den ifrågavarande lagstiftningen kan rättfärdigas med hänvisning till principen om bolagsskattesystemets inre sammanhang.

29. Den franska regeringen har för det andra under förhandlingen hävdad att lagstiftningen kan rättfärdigas av att den främjar forskning och utveckling.

30. Domstolen har i fråga om tvingande hänsyn till ett allmänintresse som kan rättfärdiga hinder i nationell lagstiftning för friheten att tillhandahålla tjänster bedömt dessa från fall till fall. Den omständigheten att främjande av forskning och utveckling hittills inte har ansetts utgöra ett möjligt rättfärdigande är alltså inte av någon avgörande betydelse.¹⁴

31. Som kommissionen hävdade under förhandlingen måste skälet för främjande av forskning vara att uppmuntra framstående egenskaper, vilka dock inte nödvändigtvis återfinns endast vid franska forskningscentra. Jag kan därför inte se hur den ifrågavarande lagstiftningen kan anses lämpad att säkerställa uppnåendet av det mål som sägs eftersträvas. Den naturliga inverkan av sådan lagstiftning är skyddandet av den franska läkemedelsforskningen. Det står

12 — Se senast domen av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), punkt 42 och där återgivna rättsfall. För en upplysande diskussion angående principen om skattesystemets inre sammanhang, se punkterna 51–80 i generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i målet.

13 — Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 42, och domen i målet Manninen (ovan fotnot 12), punkt 45.

14 — Se generaladvokaten Ruiz-Jarabos förslag till avgörande i de förenade målen Arblade m.fl. (ovan fotnot 9), punkt 59, för möjliga grunder för rättfärdigande som domstolen i detta sammanhang har godtagit.

emellertid klart att ekonomiska målsättningar såsom skyddandet av en viss ekonomisk sektor i en medlemsstat inte kan rättfärdiga ett hinder för den grundläggande principen om frihet att tillhandahålla tjänster.¹⁵

32. En sådan lagstiftning som den ifrågavarande står dessutom direkt i strid med de målsättningar som anges i avdelning XVIII i fördragets tredje del, "Forskning och teknisk utveckling", som den franska regeringen har åberopat särskilt till stöd för sitt argument angående främjandet av forskning. Denna avdelning avser bland annat företagens behov av att kunna "fullt ut utnyttja den inre marknadens möjligheter, och detta särskilt genom att ... avlägsna ... fiskala hinder för [samarbete mellan företag och forskningscentra]".¹⁶

33. Den franska regeringen har slutligen hävdatt att lagstiftningen rättfärdigas av att den säkerställer en effektiv skattekontroll.

34. Domstolen har vid upprepade tillfällen fastställt att en effektiv skattekontroll utgör ett tvingande allmänintresse som kan berättiga en begränsning i utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs genom fördraget.¹⁷ En medlemsstat har således rätt att vidta åtgärder som gör det möjligt att på ett klart och precist sätt kontrollera de avdragsgilla kostnaderna för forskning i den staten.¹⁸ Domstolen har emellertid också i ett sammanhang som ligger nära det här ifrågavarande funnit att nationella regler som helt och hållet beskär den skattskyldige möjligheten att visa att utgifterna för forskningsverksamhet som bedrivits i andra medlemsstater är riktiga inte kan grundas på hänsyn till en effektiv skattekontroll. Det kan nämligen inte a priori uteslutas att den skattskyldige förmår tillhandahålla relevanta styrkande handlingar som gör det möjligt för den beskattande medlemsstatens skattemyndigheter att på ett klart och precist sätt kontrollera att utgifterna för forskning i andra medlemsstater är verkliga samt dessa utgifters art.¹⁹

35. Den ifrågavarande lagstiftningen kan således inte anses vara rättfärdigad av behovet att säkerställa en effektiv skattekontroll.

15 — Se dom av den 5 juni 1997 i mål C-398/95, SETTG (REG 1997, s. I-3091), punkt 23, och dom av den 28 april 1998, Kohl (REG 1998, s. I-1931), punkt 41.

16 — Artikel 163.2 EG.

17 — Se exempelvis domen målet Futura (ovan fotnot 2), punkt 31.

18 — Se domen i målet Baxter m.fl. (ovan fotnot 4), punkt 18.

19 — Domen i det ovannämnda målet Baxter m.fl., punkterna 19 och 20.

Förslag till avgörande

36. Jag finner mot bakgrund av det ovan anförda att de frågor som ställts av Tribunal administratif de Dijon skall besvaras så, att artikel 49 EG utgör hinder för att tillämpa en medlemsstats lagstiftning enligt vilken en skattereduktion för forskning endast medges när forskningen bedrivs i den medlemsstaten.