CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL A. SAGGIO

van 1 december 1998 *

1. De verwijzingsbeschikking van de Franse Conseil d'État bevat drie uitleggingsvragen waarmee het Hof wordt verzocht te beslissen, of een nationale belastingmaatregel die ondernemingen die farmaceutische specialiteiten vervaardigen of verhandelen, voor het jaar 1996 met een buitengewone heffing belast en op grond waarvan uitsluitend de in dat jaar geboekte uitgaven voor in het land van heffing, dus Frankrijk, verricht onderzoek in aftrek kunnen worden gebracht, verenigbaar is met de artikelen 52 en 58 en de artikelen 92 en 95 EG-Verdrag.

De feiten en de nationale wetgeving

2. Bij besluit nr. 96-51 van 24 januari 1996 [1] zijn dringende maatregelen tot herstel van het financieel evenwicht van de sociale zekerheid in Frankrijk ingevoerd. Zo voorziet artikel 12 in drie buitengewone heffingen voor ondernemingen die een of meer farmaceutische specialiteiten vervaardigen of verhandelen. De eerste ervan wordt geheven over de uitgaven voor promotie en reclame, de tweede over de toename van de omzet in 1995 ten opzichte van het voorgaande boekjaar, en de derde over de omzet in 1995 bij de verkoop van voor vergoeding in aanmerking komende farmaceutische specialiteiten en van geneesmiddelen die door instellingen mogen worden gebruikt.

3. Verzoeksters in het hoofdgeding hebben genoemd besluit aangevochten voor de Conseil d'État en nietigverklaring ervan gevorderd. De vragen van de Conseil d'État over de verenigbaarheid met de bepalingen van het EG-Verdrag betreffen uitsluitend de derde heffing.

In feite gaat het om de in artikel 12 van het bestreden besluit voorziene mogelijkheid om van de heffingsgrondslag, namelijk de in Frankrijk behaalde omzet vanaf 1 januari tot 31 december 1995 uit de verkoop van voor vergoeding in aanmerking komende farmaceutische specialiteiten

* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

1 — Zie *Journal officiel de la République française* van 25 januari 1996, blz. 1230.

en van geneesmiddelen die door instellingen mogen worden gebruikt, de in dezelfde periode geboekte uitgaven voor in Frankrijk verricht wetenschappelijk of technisch onderzoek voor diezelfde farmaceutische specialiteiten in aftrek te brengen.[2] De gemeenschapsrechtelijke verenigbaarheid van deze aftrek is omstreden, omdat hij uitsluitend geldt voor onderzoek verricht op Frans grondgebied.

4. De Conseil d'État heeft het Hof de navolgende vragen voorgelegd:

„1) Verzetten de artikelen 52 en 58 EG-Verdrag zich tegen een in 1996 vastgestelde nationale wettelijke regeling waarbij over dat jaar een buitengewone heffing wordt opgelegd, waarvan het tarief ligt tussen de 1,5 en 2 % van de omzet exclusief belasting die ondernemingen die farmaceutische specialiteiten vervaardigen of verhandelen tussen 1 januari 1995 en 31 december 1995 in de staat van heffing hebben behaald uit voor vergoeding in aanmerking komende farmaceutische specialiteiten dan wel met geneesmiddelen die door instellingen mogen worden gebruikt, en op grond waarvan in genoemd tijdvak enkel geboekte lasten wegens uitgaven voor in de staat van heffing verricht onderzoek op de heffingsgrondslag in mindering mogen worden gebracht?

2) Verzet artikel 95 EG-Verdrag zich tegen een dergelijke wettelijke regeling?

3) Indien een van beide voorgaande vragen ontkennend mocht worden beantwoord, is dan het feit dat de uitgaven voor in de staat van heffing verricht onderzoek op de heffingsgrondslag in mindering mogen worden gebracht, te beschouwen als een steunmaatregel in de zin van artikel 92 EG-Verdrag?"

De eerste vraag

5. Met de eerste vraag wenst de nationale rechter te vernemen, of de vrijheid van vestiging die artikel 58 van het Verdrag aan natuurlijke personen-onderdanen van een lidstaat alsook aan bedrijven toekent, zich verzet tegen een nationale regeling die in verband met een buitengewone, slechts één jaar geldende fiscale heffing over de omzet van bepaalde farmaceutische specialiteiten (de voor vergoeding in aanmerking

2 — Artikel 12 III van het bestreden besluit is nadien gewijzigd bij besluit nr. 96-345 van 24 april 1996 (*Journal officiel de la République française* van 25 april 1996, blz. 6311), waarbij is bepaald dat alleen de onderzoekskosten voor farmaceutische specialiteiten en medicijnen waarvan de verkoop de grondslag van de betrokken heffing bepaalt, aftrekbaar zijn.

komende farmaceutische specialiteiten en die welke door instellingen mogen worden gebruikt) bepaalt, dat enkel de gedurende het belastingjaar gedane uitgaven voor op Frans grondgebied verricht wetenschappelijk en technisch onderzoek mogen worden afgetrokken.

6. Het Hof wordt dus wederom gevraagd zich uit te spreken over de gemeenschapsrechtelijke verenigbaarheid van een nationale fiscale maatregel, in casu behorend tot de directe belastingen. Ofschoon de directe belastingen — in tegenstelling tot de indirecte belastingen — als zodanig niet onder de bevoegdheidssfeer van de Gemeenschap vallen, neemt dit niet weg, dat de lidstaten ingevolge het in artikel 5 EG-Verdrag uitgedrukte samenwerkingsbeginsel hun bevoegdheden in overeenstemming met het gemeenschapsrecht moeten uitoefenen. [3] Zo mogen zij op het gebied van de directe belastingen geen maatregelen nemen die het vrije verkeer van natuurlijke en rechtspersonen zonder rechtvaardiging zouden belemmeren. [4]

7. Verzoeksters in het hoofdgeding wijzen erop, dat de heffing en de daarbij voorziene aftrek zonder enig onderscheid naar nationaliteit van toepassing zijn zowel op door buitenlandse onderdanen in Frankrijk opgerichte ondernemingen en vennootschappen als op vennootschappen die een dochteronderneming, filiaal of agentschap (nevenvestiging) in Frankrijk hebben. Niettemin zijn de omstandigheden huns inziens niet vergelijkbaar. De dochterondernemingen (dan wel de filialen of agentschappen) van farmaceutische bedrijven uit andere lidstaten houden zich in Frankrijk namelijk in de meeste gevallen bezig met de verkoop, terwijl de onderzoeksactiviteiten, althans het belangrijkste deel daarvan, geconcentreerd blijven in het land van oorsprong, dat van de zetel van de moedermaatschappij. Aangezien de onderzoekscentra van een groot deel van de Franse farmaceutische bedrijven in Frankrijk zijn gevestigd, hebben deze bij gelijke omzet een duidelijk fiscaal voordeel, omdat zij een hoger bedrag aan onderzoekskosten kunnen aftrekken van de heffingsgrondslag. In de ogen van verzoeksters in het hoofdgeding gaat het hier dan ook om indirecte discriminatie, die eveneens verboden is volgens het beginsel van gelijke behandeling van de artikelen 52 en 58 van het Verdrag.

8. Volgens de Franse regering zou er sprake van discriminatie zijn, wanneer in de farmaceutische industrie de onderzoekskosten waren gelokaliseerd bij de hoofdvestiging. De Franse maatschappijen konden dan de kosten van in Frankrijk uitgevoerd onderzoek aftrekken van de heffingsgrondslag, bestaande uit de verkopen van farmaceutische producten, terwijl de buitenlandse maatschappijen evenals hun agentschappen, filialen en dochterondernemingen, die hun onderzoek uitvoeren in hun respectievelijke landen, benadeeld zouden worden, daar zij niet de kosten van onderzoek voor de in Frankrijk verkochte producten kun-

3 — Zie arresten van 16 juli 1998, ICI (C-264/96, Jurispr. blz. I-4695, punt 19); 15 mei 1997, Futura Participations en Singer (C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 19); 27 juni 1996, Asscher (C-107/94, Jurispr. blz. I-3089, punt 36), en 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 21).

4 — Zie arrest ICI (aangehaald in voetnoot 3), in het bijzonder punt 20, en het daaraan voorafgaand arrest van 13 juli 1993, Commerzbank (C-330/91, Jurispr. blz. I-4017, punt 2).

nen aftrekken omdat het meestal gaat om onderzoek dat is uitgevoerd in de landen waar de moedermaatschappijen zijn gevestigd. Haars inziens is deze weergave van de feiten echter niet in overeenstemming met de werkelijkheid. Zij voert aan, na erop te hebben gewezen dat het oordeel hierover aan de nationale rechter toekomt, dat een aantal laboratoria van de Franse farmaceutische industrie in korte tijd nevenvestigingen zijn geworden van in het buitenland gevestigde ondernemingen en dat het onderzoek met betrekking tot eenzelfde product normaliter wordt uitgevoerd in laboratoria verspreid over verschillende landen. De gedachte dat de Franse farmaceutische bedrijven hun onderzoeksactiviteiten exclusief of overwegend in Frankrijk uitvoeren, en de buitenlandse farmaceutische ondernemingen hun onderzoeksactiviteiten exclusief of overwegend in het buitenland, is dus niet meer in overeenstemming met de werkelijkheid.

9. De Commissie acht de Franse fiscale maatregel discriminerend uit het oogpunt van de vrijheid van vestiging, omdat de farmaceutische ondernemingen die hun onderzoek in Frankrijk verrichten en daarom in de meeste gevallen hun hoofdvestiging in Frankrijk hebben, worden bevoordeeld ten opzichte van ondernemingen die in Frankrijk enkel de producten verkopen, die voortgekomen zijn uit onderzoek uitgevoerd in andere lidstaten waar de moedermaatschappijen zijn gevestigd. Een dergelijke discriminerende behandeling vindt geen steun in de vereisten van artikel 56 EG-Verdrag of in de fiscale samenhang als omschreven in de rechtspraak van het Hof.

10. Het lijdt geen twijfel, dat de betrokken maatregel in meer dan één opzicht indirect discriminerend is. In de eerste plaats kan op de in de Franse regeling voorziene vermindering van de op de opbrengst uit de verkoop in Frankrijk van bepaalde farmaceutische producten drukkende lasten slechts aanspraak worden gemaakt, wanneer het onderzoek met betrekking tot die producten (en derhalve de daaraan verbonden kosten) in Frankrijk is verricht. Het is duidelijk, dat in een economisch kader waarbinnen dat onderzoek normaliter bij de moedervennootschap wordt verricht, twee ondernemingen die vergelijkbare farmaceutische specialiteiten in Frankrijk op de markt brengen, verschillend worden behandeld naargelang zij al dan niet een dochteronderneming, filiaal of agentschap zijn van een in een andere lidstaat gevestigde moedervennootschap, waarin het onderzoek is verricht. Met andere woorden, ofschoon de regeling ogenschijnlijk neutraal is in zoverre zij de aftrek van de onderzoekskosten toestaat onder de objectieve voorwaarde dat het onderzoek in Frankrijk is verricht, bestraft zij in feite de buitenlandse maatschappijen die hun recht van vestiging hebben uitgeoefend in de vorm van oprichting van een „nevenvestiging" en in Frankrijk farmaceutische specialiteiten verkopen, die zijn ontwikkeld uit onderzoeksactiviteiten die in de vestigingsstaat van de moedermaatschappij zijn verricht.

In de tweede plaats leidt de betrokken Franse regeling ook tot een „omgekeerde" beperking, omdat zij het voor de in Frankrijk gevestigde bedrijven fiscaal minder

aantrekkelijk maakt om vestigingen in andere lidstaten op te richten voor onderzoeksdoeleinden. Het is inmiddels gevestigde rechtspraak van het Hof, dat de verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging, die, gezien hun formulering weliswaar met name beogen te verzekeren „dat buitenlandse onderdanen en vennootschappen in de lidstaat van ontvangst op dezelfde wijze worden behandeld als de onderdanen van die lidstaat, [tevens] de lidstaat van oorsprong [verbieden], de vestiging in een andere lidstaat te bemoeilijken van een van zijn onderdanen of van een naar zijn nationaal recht opgerichte en onder de definitie van artikel 58 vallende vennootschap".[5] In zoverre de beperking, bestaande in het ontbreken van het genot van een fiscaal voordeel, nadelig werkt voor de ondernemingen van een groep waarvan de zetel gevestigd is in andere lidstaten waar de kosten van onderzoek voor in Frankrijk verkochte producten zijn ontstaan, vormt de betrokken maatregel een belemmering voor de uitoefening van de door de artikelen 52 en 58 van het Verdrag gegarandeerde vrijheid van vestiging.

11. Gezien deze beperking moet worden onderzocht, of zij eventueel gemeenschapsrechtelijk gerechtvaardigd is.

Het is duidelijk, dat de rechtvaardigingsgronden die kunnen worden aangevoerd, verschillen naargelang het gaat om een directe of indirecte beperking van het recht van vestiging. In het eerste geval zijn discriminerende nationale regelingen slechts dan verenigbaar met het gemeenschapsrecht, indien zij onder een uitdrukkelijke afwijkingsbepaling vallen.[6] In het tweede geval daarentegen kan, wanneer de maatregel zonder onderscheid van toepassing is, de beperking niet slechts met de redenen vermeld in artikel 56 worden gerechtvaardigd, maar ook door andere dwingende redenen van algemeen belang, mits het evenredigheidsbeginsel in acht is genomen.

12. De onderhavige Franse fiscale maatregel is, zoals wij hebben gezien, enkel indirect discriminerend: de lastenverlichting is niet afhankelijk van de nationaliteit van de vennootschap, die bepaald wordt door haar zetel, maar van de omstandigheid, of het onderzoek met betrekking tot de in Frankrijk op de markt gebrachte producten aldaar is verricht. Als het onderzoek is gelokaliseerd bij de (buitenlandse) zetel van de moedermaatschappij leidt de niet-aftrekbaarheid van de onderzoekskosten tot een indirecte discriminatie bij de uitoefening van het recht, nevenvestigingen op te richten.

13. Redenen van openbare orde, openbare veiligheid en volksgezondheid, de enige algemene eisen die genoemd worden in artikel 56 van het Verdrag, kunnen hier stellig niet worden aangevoerd gezien de

5 — Zie arrest van 27 september 1988, Daily Mail and General Trust (81/87, Jurispr. blz. 5483, punt 16), en meer recent, arrest ICI, aangehaald in voetnoot 3 (punt 21). In het arrest van 7 juli 1992, Singh (C-370/90, Jurispr. blz. I-4265), is het verbod van omgekeerde discriminatie bevestigd met betrekking tot personen.

6 — Arrest van 26 april 1988, Bond van Adverteerders e.a. (352/85, Jurispr. blz. 2085, punt 32).

restrictieve interpretatie die het Hof aan deze afwijkingen heeft gegeven. Zo heeft het Hof beslist, dat doelstellingen van economische aard, zoals lagere belastinginkomsten ingeval ook de kosten van in andere lidstaten verricht onderzoek konden worden afgetrokken, niet onder deze afwijkingen kunnen worden gebracht. [7]

14. Het is juist, dat de noodzaak van het behoud van samenhang van de nationale belastingregeling volgens het Hof, althans in bepaalde situaties, een dwingende reden van algemeen belang kan vormen die een beperking van de fundamentele beginselen op het gebied van het vrije verkeer kan rechtvaardigen, indien en voor zover het evenredigheidsbeginsel in acht genomen wordt, hetgeen inhoudt dat de samenhang van het fiscale systeem niet kan worden gewaarborgd met minder restrictieve bepalingen. [8] In de arresten Commissie/België en Bachmann heeft het Hof een nationale regeling die de aftrekbaarheid van premies voor de verzekering tegen ouderdom en overlijden afhankelijk stelde van de voorwaarde dat de premies in die staat waren betaald, gerechtvaardigd geacht op grond van de samenhang van de belastingregeling. De achtergrond hiervan was, dat ter compensatie van de lagere belastinginkomsten als gevolg van de aftrekbaarheid van de premies, belasting werd geheven over de door de verzekeraars uitgekeerde pensioenen, rentes en kapitalen, wat in het geval van buitenlandse verzekeringsmaatschappijen niet mogelijk was. In latere arresten is de fiscale samenhang als rechtvaardiging voor indirecte discriminatie beperkt. Zo heeft het Hof uitgemaakt, dat wanneer een staat een andere staat het recht toekent om ten laste van zijn eigen onderdanen belasting te heffen over in de andere staat verkregen inkomsten, de compensatie tussen fiscaal voordeel en belastingheffing globaal dient te worden bezien en niet noodzakelijkerwijs binnen een enkele staat. [9] In andere arresten onderstreepte het Hof de noodzaak van een direct verband tussen de verleende steun en de financiering daarvan, daarbij uitsluitende dat telkens wanneer dat verband niet kan worden aangetoond, een beroep op de fiscale samenhang kan worden gedaan. [10] Zo heeft het wegens ontbreken van een direct verband tussen de discriminerende maatregel en het beschermde fiscaal belang een Nederlandse regeling in strijd met het vestigingsrecht geacht, die de inkomsten van een niet-ingezeten belastingplichtige zwaarder belastte omdat hij niet verplicht was tot betaling van bijdragen aan het nationale socialezekerheidsstelsel. [11]

7 — In het bijzonder in verband met een fiscale maatregel: zie arrest van 14 november 1995, Svensson en Gustavsson (C-484/93, Jurispr. blz. I-3955, punt 15).

8 — De fiscale samenhang als dwingende reden ter rechtvaardiging van beperkingen van het vrije verkeer van personen wordt voor het eerst genoemd in de arresten van 18 januari 1992, Commissie/België (C-300/90, Jurispr. blz. I-305), en 28 januari 1992, Bachmann (C-204/90, Jurispr. blz. I-249).

9 — Zie arrest van 11 augustus 1995, Wielockx (C-80/94, Jurispr. blz. I-2493).

10 — In het arrest Svensson en Gustavsson (aangehaald in voetnoot 7) heeft het Hof geen rechtstreeks verband aanwezig geacht tussen enerzijds de toekenning van een rentesubsidie op leningen voor de aankoop van een woning, en anderzijds de financiering van die subsidie door middel van belasting van de winsten van de financiele instellingen. Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Elmer in die zaak, punt 31.

11 — Arrest Asscher (aangehaald in voetnoot 3, punten 58-61). De noodzaak van een rechtstreeks verband tussen het belastingvoordeel dat een consortium voor verliezen van een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochteronderneming wordt verleend, en het belasten van de winst van de buiten het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochtermaatschappijen wordt door het Hof beschouwd als een essentiële voorwaarde voor de rechtvaardigingsgrond „fiscale samenhang" (arrest ICI, aangehaald in voetnoot 3, punt 29).

15. De onderhavige Franse belastingregeling geeft geen enkele samenhang te zien tussen de directe belastingheffing over de omzet van farmaceutische bedrijven uit de verkoop van voor vergoeding in aanmerking komende specialiteiten, verminderd met de kosten van in Frankrijk verricht onderzoek gedurende de betrokken periode, en het doel van die heffing, namelijk het in evenwicht brengen van de rekeningen van het nationale socialezekerheidsstelsel. In het bijzonder het verbod van aftrek van in andere lidstaten ontstane onderzoekskosten wordt niet gerechtvaardigd door de noodzaak om een vermindering van de fiscale inkomsten op te vangen, waartoe de uitvoering van het wetenschappelijk en technisch onderzoek in andere lidstaten theoretisch zou kunnen leiden. Het bestreden heffingssysteem betekent eenvoudigweg een verhoging van de fiscale druk (of, wat op hetzelfde neerkomt, een geringere lastenverlichting) voor de ondernemingen van andere lidstaten die in Frankrijk farmaceutische producten via een nevenvestiging verkopen.

De artikelen 52 en 58 van het Verdrag verzetten zich derhalve tegen een nationale regeling waarbij een buitengewone heffing wordt opgelegd over de omzet uit de verkoop van voor vergoeding in aanmerking komende farmaceutische specialiteiten en voor het gebruik in instellingen goedgekeurde medicijnen, en op grond waarvan enkel de in dezelfde periode geboekte kosten van in de staat van heffing verricht onderzoek mogen worden afgetrokken van de heffingsgrondslag.

De tweede vraag

16. Met de tweede vraag wenst de nationale rechter te vernemen, of artikel 95 van het Verdrag zich al dan niet verzet tegen een nationale belastingregeling als die van besluit nr. 96-51 van 24 januari 1996. Artikel 95 van het Verdrag verbiedt de lidstaten om van ingevoerde producten discriminerende binnenlandse belastingen te heffen. Die bepaling staat naast de bescherming tegen de overige door de artikelen 9 tot en met 12 van het Verdrag verboden heffingen die een product bij of in ieder geval wegens de grensoverschrijding treffen, en completeert aldus de nagestreefde opheffing van de belemmeringen van het vrije verkeer van goederen binnen de Gemeenschap.

Voor de toepassing van artikel 95 moeten tal van voorwaarden worden onderzocht. Allereerst betreft artikel 95 discriminerende „binnenlandse belastingen". Ofschoon het toepassingsgebied van deze bepaling door de verwijzing naar „binnenlandse belastingen van welke aard ook" nogal algemeen is geformuleerd en in de doctrine daarom wel de toepasselijkheid ervan op de directe belastingen is verdedigd, heeft het Hof artikel 95 niettemin uitsluitend toegepast op indirecte belastingen. Bij nadere beschouwing lijkt mij dat ook in overeenstemming met de ratio van de bepaling, te weten het verbieden van discriminaties van ingevoerde producten ten opzichte van gelijksoortige of concurrerende binnenlandse producten. Het argument dat kan worden ontleend aan de

plaats van deze bepaling in de systematiek, heeft weliswaar minder gewicht, maar is toch wel van betekenis voor de toepassing ervan uitsluitend op indirecte belastingen. Hoofdstuk 2 van titel V („Bepalingen betreffende de belastingen") omvat naast artikel 95 bepalingen die alle uitsluitend betrekking hebben op indirecte belastingen; in het bijzonder is in artikel 99 de bevoegdheid voorzien, de wetgevingen inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen te harmoniseren voor zover dit noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te verzekeren.

Overigens moeten wij bedenken, dat regelingen op het gebied van de directe belastingen die discriminerende gevolgen kunnen hebben, onverenigbaar zijn met andere bepalingen van het Verdrag, juist met die betreffende het vrije personen- of het vrije goederenverkeer. [12]

17. Los van wat ik zojuist heb gezegd, zou artikel 95 van het Verdrag weliswaar in theorie van toepassing kunnen zijn op een belastingregeling die de winst van importerende ondernemingen zwaarder belast dan binnenlandse producten. In casu maakt de Franse regeling echter geen onderscheid tussen importeurs van farmaceutische producten en binnenlandse producenten van vergelijkbare of concurrerende producten. Het onderscheid heeft geen betrekking op de oorsprong van de producten, in de zin van de plaats waar het productieproces zich afspeelt, maar veel meer op de plaats waar het wetenschappelijk en technisch onderzoek is verricht. In feite komen de filialen of dochtermaatschappijen van buitenlandse ondernemingen, zelfs al zouden zij hun hele productie in Frankrijk verrichten, niet in aanmerking voor de aftrek van de onderzoekskosten zolang het wetenschappelijk onderzoek voor dat product bij de moedermaatschappij in een andere lidstaat plaatsvindt. In een dergelijk geval is er wel sprake van discriminatie, maar zou men zich niet met succes op artikel 95 kunnen beroepen. [13] Ook om deze reden ben ik van mening, dat artikel 95 geen maatstaf kan zijn om de verenigbaarheid van de voor de nationale rechter bestreden maatregel met het gemeenschapsrecht te toetsen.

Voor het geval dat het Hof van andere mening zou zijn en de Franse belastingregeling aan artikel 95 van het Verdrag wil toetsen, ben ik met de Commissie van mening, dat het niet mogelijk is een nuttig antwoord te geven op de gestelde vraag, aangezien indicaties over de concrete effecten van de heffing op de eindprijs van het farmaceutische product ontbreken. Een binnenlandse belasting is immers slechts discriminerend, wanneer zij „de verbrui-

12 — Zo is een systeem van fiscale voordelen bij de belasting van de winst van uitgeverijen die hun uitgaven in Frankrijk lieten drukken, onverenigbaar verklaard met artikel 30 EG-Verdrag (arrest van 7 mei 1985, Commissie/Frankrijk, 18/84, Jurispr. blz. 1339, punt 16).

13 — Het Hof heeft gepreciseerd, dat nationale producenten van de betrokken lidstaat geen beroep kunnen doen op het verbod van artikel 95 (arrest van 27 februari 1980, Just, 68/79, Jurispr. blz. 501, punt 15).

kers kan afhouden" van aankoop van een geïmporteerd product ten gunste van een in het binnenland gefabriceerd product. [14] In het geval van de Franse belastingregeling biedt de verwijzingsbeschikking niet de mogelijkheid om na te gaan, of en in hoeverre de niet-aftrekbaarheid van de in het buitenland verrichte onderzoeksuitgaven doorwerkt in de kosten en dus in de prijs van het product dat door filialen of dochters van in andere lidstaten gevestigde moedermaatschappijen wordt verkocht, zelfs als men daarbij in aanmerking neemt dat het hier gaat om voor vergoeding in aanmerking komende of in ieder geval voor gebruik door instellingen goedgekeurde farmaceutische specialiteiten.

De derde vraag

18. De derde vraag is bedoeld voor het geval dat het Hof ontkennend zou antwoorden op de eerste twee vragen. Aangezien de betrokken belastingheffing mijns inziens in strijd is met de regels inzake het vestigingsrecht, is er eigenlijk geen aanleiding om ten aanzien van de derde vraag stelling te nemen. Voor het geval dat het Hof echter zou oordelen, dat noch de artikelen 52 en 58, noch artikel 95 van het Verdrag zich verzetten tegen een nationale maatregel als de onderhavige, wil ik de navolgende opmerkingen maken. De derde vraag van de Conseil d'État houdt in, of het feit dat enkel de uitgaven voor in de staat van heffing verricht onderzoek op de heffingsgrondslag in mindering mogen worden gebracht, te beschouwen is als een steunmaatregel in de zin van artikel 92 van het Verdrag.

19. Het feit dat de nationale rechter de vraag met betrekking tot steunmaatregelen slechts subsidiair stelt, na de twee voorgaande vragen over het vestigingsrecht en de discriminerende binnenlandse belastingen, is in overeenstemming met de verhouding die bestaat tussen de verschillende gemeenschapsbepalingen waarop achtereenvolgens een beroep is gedaan. Volgens de rechtspraak van het Hof over de onderlinge verhouding tussen de bepalingen inzake het vrije verkeer van goederen, inzake de afschaffing van fiscale discriminaties en inzake steunmaatregelen is immers het feit dat een nationale maatregel eventueel als steunmaatregel in de zin van artikel 92 van het Verdrag kan worden aangemerkt, onvoldoende om hem uit te sluiten van het verbod van artikel 30. [15] Dit kan ook worden gezegd voor de verhouding tussen de regeling voor steunmaatregelen en de voorschriften inzake het recht van vestiging. Het verbod van discriminatie bij de uitoefening van de vrijheid van vestiging, dat een specifieke toepassing van het algemene beginsel van gelijkheid van behandeling op het fundamentele

14 — Zie arrest van 30 november 1995, Casarin (C-113/94, Jurispr. blz. I-4203, punt 22), waarin het Hof heeft beslist, dat een belastingregeling niet reeds discriminerend kan worden geacht, omdat enkel geïmporteerde goederen tot de zwaarstbelaste categorie behoren; daartoe dient het effect van de belasting op het consumentengedrag te worden onderzocht.

15 — Zie arrest Commissie/Frankrijk (aangehaald in voetnoot 12, punt 13). Daarvoor al had het Hof uitgemaakt, zij het in verband met de modaliteiten van een steunmaatregel, die niet noodzakelijk waren voor het doel van de steun of de goede werking daarvan, dat de systematiek van de artikelen 92 tot en met 94 de toepassing van artikel 30 niet kan verhinderen (arrest van 22 maart 1977, Iannelli en Volpi, 74/76, Jurispr. blz. 557, punten 16 en 17).

gebied van het vrije verkeer van personen en rechtspersonen vormt en subjectieve rechten verleent waarop voor de nationale rechterlijke instanties rechtstreeks een beroep kan worden gedaan, gaat via het begrip van de — evenzeer verboden — indirecte discriminatie veel verder dan het gebod van nationale behandeling. Verboden zijn immers alle verkapte vormen van discriminatie, die door toepassing van andere onderscheidingscriteria dan de nationaliteit er in feite toe leiden dat buitenlanders worden benadeeld. [16]

Door de uitbreiding van het toepassingsgebied van de regels inzake het vestigingsrecht worden — net als bij het vrije verkeer van goederen — discriminaties van ondernemingen uit andere lidstaten afgedekt, die ook aan andere verdragsbepalingen zouden kunnen worden getoetst, zoals die met betrekking tot staatssteun. Het feit dat de toepassingsgebieden van de betrokken voorschriften elkaar gedeeltelijk overlappen, mag niet tot de gedachte leiden, dat de bepalingen inzake de vestigingsvrijheid of die inzake het vrije verkeer van goederen niet van toepassing zouden zijn wanneer, zoals in casu, bepaalde aspecten van de betrokken nationale steunregeling zelfstandig aan deze bepalingen kunnen worden getoetst. Ik ben dus van mening, dat de Franse belastingregeling die bij het bestreden besluit is ingevoerd, kan worden getoetst aan de regels inzake het vestigingsrecht en dat, wanneer eenmaal vaststaat dat die regels zich verzetten tegen een dergelijke belasting, de verenigbaarheid van die regeling met de regels betreffende staatssteun niet meer hoeft te worden onderzocht.

16 — De formulering is afkomstig uit het arrest van 12 februari 1974, Sotgiu (152/73, Jurispr. blz. 153, punt 11).

20. Het hierna volgende is dan ook enkel van belang voor het geval dat het Hof de betrokken belastingregeling verenigbaar zou achten met de artikelen 52 en 58 of met artikel 95 van het Verdrag.

Artikel 92, dat steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar verklaart met de gemeenschappelijke markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt, gaat uit van een zeer ruim steunbegrip, dat in de rechtspraak van het Hof nadere invulling heeft gekregen. Het omvat niet alleen positieve prestaties zoals subsidies, „maar ook maatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten, die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor — zonder nog subsidies in de strikte zin van het woord te zijn — van gelijke aard zijn en tot identieke gevolgen leiden". Ook een belastingvrijstelling, hoewel daarbij geen staatsmiddelen worden overgedragen, maar waardoor de begunstigden niettemin in een financieel gunstiger positie worden gebracht dan de andere belastingplichtigen, is dus staatssteun in de zin van artikel 92. [17]

17 — Zie arrest van 15 maart 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Jurispr. blz. I-877, punten 13 en 14), waarin naar tamelijk oude rechtspraak wordt verwezen: zie arrest van 23 februari 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hoge Autoriteit (30/59, Jurispr. blz. 1, inz. blz. 40).

In het algemeen kan het feit dat bepaalde kosten kunnen worden afgetrokken van de heffingsgrondslag, hetgeen neerkomt op een lagere belastingheffing voor de bevoordeelde ondernemingen, staatssteun in de zin van artikel 92 van het Verdrag opleveren, mits aan de overige voorwaarden is voldaan. [18]

21. De begunstigde van de steun moet een bepaalde onderneming zijn dan wel bepaalde ondernemingen of producties. Met andere woorden, het moet gaan om selectieve maatregelen ten gunste van bepaalde activiteiten of groepen ondernemingen; daarentegen vallen algemene maatregelen van economische politiek, die de ontwikkeling van de economie in het algemeen ten doel hebben, buiten het begrip staatssteun.

De bij besluit nr. 94-96 ingevoerde fiscale last drukt op de gehele farmaceutische industrie die haar producten in Frankrijk afzet. De vermindering van de heffingsgrondslag geldt enkel voor de ondernemingen die in Frankrijk wetenschappelijk en technisch onderzoek verrichten; in de meeste gevallen hebben zij hun hoofdzetel in de staat van heffing en zijn het dus Franse ondernemingen. Daarentegen, de feiten in aanmerking genomen, ervaren de ondernemingen die behoren tot groepen waarvan de moeder gevestigd is in een andere lidstaat en die geen onderzoek in Frankrijk verrichten, op grond van de feitelijke situatie de volledige fiscale druk, daar zij de onderzoekskosten niet van de heffingsgrondslag kunnen aftrekken. Het gaat derhalve om een maatregel die ten doel heeft, het farmaceutisch onderzoek in Frankrijk en meer in het algemeen de Franse farmaceutische industrie te ondersteunen. Op grond hiervan ben ik van mening, dat aan de eis van het sectorale karakter van de betrokken steun is voldaan.

22. Wat de beïnvloeding van het intracommunautaire handelsverkeer betreft, aan die voorwaarde is volgens de rechtspraak ook voldaan ingeval de begunstigde uitsluitend op de binnenlandse markt actief is, omdat het relatieve voordeel een belemmering voor de toegang van producenten uit andere lidstaten tot die markt betekent. [19] Aangezien het bij de farmaceutische industrie om een sector gaat, die door een grote transparantie van de markten en een levendige internationale concurrentie wordt gekenmerkt, kan men moeilijk volhouden, dat de begunstigde Franse ondernemingen uitsluitend op de binnenlandse markt actief zijn. In ieder geval blijkt het bestaan van intracommunautair handelsverkeer op deze markt uit het bestaan van filialen of dochterondernemingen van buitenlandse maatschappijen, die de verkoop van hun producten op het Franse grondgebied verzorgen.

18 — Een belastingkrediet op de inkomstenbelasting, de gemeentebelasting of de belasting over de toegevoegde waarde voor een bepaalde groep nationale ondernemingen is door de Commissie als steun in de zin van artikel 92 beschouwd: beschikking 93/496/EEG van 9 juni 1993 inzake staatssteun C 32/92 (ex NN 67/92) — Italië (belastingkrediet ten behoeve van het beroepsvervoer van goederen over de weg) (PB L 233, blz. 10). De beschikking is niet aangevochten en de niet-nakoming ervan door de Italiaanse Republiek is vastgesteld bij arrest van 29 januari 1998, Commissie/Italië (C-280/95, Jurispr. blz. I-259).

19 — Zie arrest van 13 juli 1988, Frankrijk/Commissie (102/87, Jurispr. blz. 4067), waarin erop is gewezen dat de geringe omvang van het voordeel niet relevant is voor de kwalificatie als steun. Zie ook arrest van 21 maart 1990, België/Commissie (C-142/87, Jurispr. blz. I-959, punt 43).

23. Ik ben derhalve van mening, dat een fiscale maatregel als de in casu bestreden Franse regeling een steunmaatregel in de zin van artikel 92 van het Verdrag is.

Conclusie

24. Op grond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging, op de door de Conseil d'État gestelde vragen te antwoorden als volgt:

„1) De artikelen 52 en 58 EG-Verdrag verzetten zich tegen een nationale regeling die in 1996 is vastgesteld en waarbij voor dat jaar voor ondernemingen die farmaceutische specialiteiten vervaardigen of verhandelen, een buitengewone heffing tussen 1,5 en 2 % van de tussen 1 januari 1995 en 31 december 1995 in de staat van heffing behaalde omzet met voor vergoeding in aanmerking komende farmaceutische specialiteiten dan wel met geneesmiddelen die door instellingen mogen worden gebruikt, is ingevoerd en op grond waarvan enkel de in dat tijdvak gedane uitgaven voor in de staat van heffing verricht onderzoek op de heffingsgrondslag in mindering mogen worden gebracht.

2) Artikel 95 EG-Verdrag verzet zich niet tegen een dergelijke wettelijke regeling."

Voor het geval dat het Hof zou beslissen, dat de artikelen 52 en 58 van het Verdrag zich niet verzetten tegen een dergelijke nationale regeling, stel ik subsidiair voor, de derde vraag te beantwoorden als volgt:

„3) De aftrek van de heffingsgrondslag van de uitgaven voor in de staat van heffing verricht onderzoek moet worden beschouwd als staatssteun in de zin van artikel 92 EG-Verdrag."