URTEIL DES GERICHTSHOFES

8. Juli 1999 *

In der Rechtssache C-254/97

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) vom Conseil d'État (Frankreich) in den bei diesem anhängigen Rechtsstreitigkeiten

Société Baxter,

B. Braun Médical SA,

Société Fresenius France,

Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA

gegen

Premier ministre,

Ministère du Travail et des Affaires sociales,

Ministère de l'Économie et des Finances,

Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG), 58 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 EG), 92 und 95 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 87 EG und 90 EG)

erläßt

* Verfahrenssprache: Französisch.

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten G. C. Rodríguez Iglesias, der Kammerpräsidenten P. J. G. Kapteyn, G. Hirsch und P. Jann sowie der Richter C. Gulmann (Berichterstatter), J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm und L. Sevón,

Generalanwalt: A. Saggio

Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Hauptverwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Firmen Baxter, B. Braun Médical SA und Fresenius France, vertreten durch Rechtsanwalt Alexandre Carnelutti, Paris,

— der Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA, vertreten durch Rechtsanwalt Alain Monod, Paris,

— der französischen Regierung, vertreten durch Kareen Rispal-Bellanger, Leiterin der Abteilung für internationales Wirtschaftsrecht und Gemeinschaftsrecht in der Direktion für Rechtsfragen des Außenministeriums, und Jean-Marc Belorgey, Chargé de mission in derselben Direktion, als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Rechtsberater Gérard Rozet und Hélène Michard, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Firmen Baxter, B. Braun Médical SA und Fresenius France, vertreten durch Rechtsanwalt Alexandre

Carnelutti, der Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA, vertreten durch Rechtsanwalt Alain Monod, der französischen Regierung, vertreten durch Kareen Rispal-Bellanger und Frédérik Million, Chargé de mission in der Direktion für Rechtsfragen des Außenministeriums, als Bevollmächtigten, und der Kommission, vertreten durch Gérard Rozet und Hélène Michard, in der Sitzung vom 16. Juni 1998,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 1. Dezember 1998,

folgendes

Urteil

1 Der Conseil d'État hat mit Entscheidung vom 28. März 1997, beim Gerichtshof eingegangen am 14. Juli 1997, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) drei Fragen nach der Auslegung der Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG), 58 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 EG), 92 und 95 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 87 EG und 90 EG) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in den Verfahren über Klagen der Firma Baxter und anderer Firmen, die Arzneispezialitäten verwerten, auf Nichtigerklärung von Artikel 12 der Ordonnance Nr. 96-51 vom 24. Januar 1996 betreffend Eilmaßnahmen zur Wiederherstellung des finanziellen Gleichgewichts der sozialen Sicherheit (JORF vom 25. Januar 1996, S. 1230) wegen Befugnisüberschreitung durch Verstoß insbesondere gegen die Artikel 52, 58, 93 Absatz 3 (jetzt Artikel 88 Absatz 3 EG) und 95 des Vertrages.

3 Artikel 12 dieser Ordonnance unterwirft die Unternehmen, die eine oder mehrere Arzneispezialitäten in Frankreich verwerten, drei außerordentlichen Abgaben. Insbesondere erlegt diese Bestimmung den Unternehmen eine außerordentliche Abgabe auf, deren Bemessungsgrundlage der in Frankreich zwischen dem 1. Januar 1995 und dem 31. Dezember 1995 mit erstattungsfähigen Arzneispezialitäten und zum Gebrauch der Körperschaften zugelassenen Arzneimitteln erzielte Umsatz vor Steuern nach Abzug der im selben Zeitraum verbuchten Ausgaben für in Frankreich getätigte wissenschaftliche und technische Forschung ist.

4 Die Firma Baxter und die übrigen Klägerinnen der Ausgangsverfahren, die Tochtergesellschaften von in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Muttergesellschaften sind, machen im Verfahren vor dem Conseil d'État geltend, das System des Abzugs der Ausgaben für wissenschaftliche und technische Forschung von der Besteuerungsgrundlage der außerordentlichen Abgabe schaffe eine diskriminierende Unterscheidung zwischen den französischen Laboratorien, die ihre Forschung im wesentlichen in Frankreich durchführten, einerseits und den ausländischen Laboratorien, deren wichtigste Forschungsabteilungen sich außerhalb dieses Mitgliedstaats befänden, andererseits.

5 Nach Ansicht des Conseil d'État wirft dieser Klagegrund ernsthafte Fragen nach der Auslegung des Gemeinschaftsrechts auf; er hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Stehen die Artikel 52 und 58 des Vertrages vom 25. März 1957 zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft einer nationalen Regelung entgegen, die 1996 erlassen wurde und die für dieses Jahr Unternehmen, die die Verwertung von Arzneispezialitäten betreiben, mit einer außerordentlichen Abgabe belegt, deren Satz auf 1,5 % bis 2 % des Umsatzes festzusetzen ist, den diese Unternehmen im die Abgabe erhebenden Staat mit Arzneispezialitäten, deren Kosten erstattungsfähig sind, und mit zur Verwendung durch die Körperschaften zugelassene Arzneimittel vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1995 erzielt haben, und nach der nur die im selben Zeitraum verbuchten Ausgaben für die im Erhebungsstaat durchgeführten Forschungstätigkeiten von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können?

2. Steht Artikel 95 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft einer solchen Regelung entgegen?

3. Falls eine der beiden vorstehenden Fragen verneint wird, ist dieser Abzug der Ausgaben für die im Erhebungsstaat durchgeführten Forschungstätigkeiten von der Bemessungsgrundlage der Abgabe als Beihilfe im Sinne des Artikels 92 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft anzusehen?

Zur ersten Frage

6 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Artikel 52 und 58 des Vertrages einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die zum einen die Unternehmen, die dort niedergelassen sind und Arzneispezialitäten verwerten, mit einer außerordentlichen Abgabe vom Umsatz vor Steuern belegt, den diese mit einigen dieser Arzneispezialitäten im letzten Steuerjahr vor dem Erlaß dieser Regelung erzielt haben, und nach der zum anderen diese Unternehmen von der Besteuerungsgrundlage dieser Abgabe nur die im selben Steuerjahr getätigten Ausgaben für im Staat der Erhebung dieser Abgaben durchgeführte Forschungstätigkeiten abziehen können, wenn diese Regelung auf Unternehmen aus der Gemeinschaft angewandt wird, die in diesem Staat durch eine Zweigniederlassung tätig sind.

7 Nach Ansicht der Klägerinnen des Ausgangsverfahrens und der Kommission ist diese Abgabenregelung dadurch, daß sie nur den Abzug von Ausgaben im Zusammenhang mit in Frankreich durchgeführten Forschungstätigkeiten von der Besteuerungsgrundlage der außerordentlichen Abgabe erlaube, geeignet, in Frankreich eingerichtete Zweigniederlassungen pharmazeutischer Unternehmen, deren Hauptsitz sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet, gegenüber pharmazeutischen Unternehmen, die ihre Hauptniederlassung in Frankreich haben, zu benachteiligen, da die Forschungsabteilungen in den meisten Fällen in dem Mitgliedstaat lägen, in dem sich der Hauptsitz des Unternehmens befinde. Dieses Ergebnis verstoße gegen die Artikel 52 und 58 des Vertrages.

8 Die französische Regierung macht geltend, in einem Kontext wie dem der pharmazeutischen Industrie, in dem häufig ein Forschungslabor mit Hauptsitz in Frankreich zu einer Zweigniederlassung eines Unternehmens mit Hauptsitz in einem anderen Mitgliedstaat werde oder umgekehrt eine solche Zweigniederlassung von einem Unternehmen mit Hauptsitz in Frankreich aufgekauft werde, sei die Lokalisierung der Forschungskosten der pharmazeutischen Laboratorien heute davon unabhängig, wo deren Sitz, Zentralverwaltung oder Hauptniederlassung lägen. Da die Abgabe, um die es im Ausgangsverfahren gehe, außerordentlichen und einmaligen Charakter habe und ihre Bemessungsgrundlage an in der Vergangenheit liegende Tätigkeiten anknüpfe, verstoße sie nur dann gegen die Artikel 52 und 58 des Vertrages, wenn sich unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Daten des Referenzjahres erweise, daß sie tatsächlich allgemein und ihrer Natur nach die Unternehmen, die ihren Sitz, ihre Zentralverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in einem anderen als dem Staat hätten, in dem die Abgabe erhoben werde, gegenüber den Unternehmen benachteilige, bei denen sich diese Stellen im Erhebungsmitgliedstaat befänden.

9 Die den Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats durch Artikel 52 des Vertrages zuerkannte Niederlassungsfreiheit umfaßt für sie die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten unter den Voraussetzungen, die nach dem Recht des Aufnahmemitgliedstaats für seine eigenen Staatsangehörigen gelten; gemäß Artikel 48 EG schließt sie für nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründete Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, das Recht ein, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat über eine Zweigniederlassung, eine Agentur oder eine Tochtergesellschaft auszuüben (Urteil vom 12. April 1994 in der Rechtssache C-1/93, Halliburton Services, Slg. 1994, I-1137, Randnr. 14).

10 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes (vgl. Urteil vom 13. Juli 1993 in der Rechtssache C-330/91, Commerzbank, Slg. 1993, I-4017, Randnr. 14) verbieten die Vorschriften über die Gleichbehandlung nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit oder — was Gesellschaften angeht — des Sitzes, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen.

11 Artikel 52 des Vertrages ist, wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat (vgl. insbes. Urteil Halliburton Services, Randnr. 16), seit dem Ablauf der Übergangszeit eine unmittelbar anwendbare Vorschrift, auch wenn in einem bestimmten Bereich die in den Artikeln 54 Absatz 2 und 57 Absatz 1 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 44 Absatz 1 EG und 47 Absatz 1 EG) vorgesehenen Richtlinien fehlen.

12 Im Ausgangsverfahren wird der Umstand gerügt, daß die Abgabenpflichtigen von dem der außerordentlichen Abgabe unterliegenden Umsatz die Ausgaben für Forschungstätigkeiten abziehen können, die in Frankreich im Laufe des Jahres 1995 durchgeführt wurden. Im Kern wird geltend gemacht, daß dieser Abzug, selbst wenn er keine unmittelbare Diskriminierung von Unternehmen schaffe, die ihren Hauptsitz in anderen Mitgliedstaaten hätten und in Frankreich über eine Zweigniederlassung tätig seien, letztere dennoch benachteilige, da sie im allgemeinen ihre Forschungstätigkeiten außerhalb Frankreichs durchführten, während die dort niedergelassenen Unternehmen ihre Forschungstätigkeiten im allgemeinen auch dort ausführten.

13 In diesem Zusammenhang ist festzustellen, daß es zwar sicherlich französische Unternehmen gibt, denen Forschungsausgaben außerhalb Frankreichs, und ausländische Unternehmen, denen solche Ausgaben in Frankreich entstehen; gleichwohl kann sich der in Rede stehende steuerliche Abzug besonders zum Nachteil der Unternehmen auswirken, die ihren Hauptsitz in anderen Mitgliedstaaten haben und in Frankreich über Zweigniederlassungen tätig werden. Denn in den meisten Fällen entfalten typischerweise diese Unternehmen ihre Forschungstätigkeit außerhalb des Mitgliedstaats, der die Abgabe erhebt.

14 Dieser Feststellung steht nicht entgegen, daß die im Ausgangsverfahren in Rede stehende außerordentliche Abgabe, wie die französische Regierung ausführt, Ausnahmecharakter hat und an einzelne Tätigkeiten in einem abgelaufenen Steuerjahr anknüpft.

15 Somit fragt sich, ob die in Randnummer 13 des vorliegenden Urteils festgestellte Ungleichbehandlung in Anbetracht der Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt sein kann.

16 Hierzu macht die französische Regierung geltend, die außerordentliche Abgabe ermögliche es, einen der Faktoren, die zur Störung des Gleichgewichts der Kassen der Sozialversicherung beigetragen hätten, nämlich den Verkauf von Arzneispezialitäten, mit einer Abgabe zu belegen und dabei einen Faktor in Abzug zu bringen, der zur Verringerung der Ausgaben für die Gesundheit beitrage, nämlich die Ausgaben für die Arzneimittelforschung. In diesem Zusammenhang sei eine Begrenzung der Abzugsfähigkeit der Forschungsausgaben auf Ausgaben für solche Forschungstätigkeiten, die im Erhebungsmitgliedstaat durchgeführt würden, unerläßlich, damit die Steuerbehörden dieses Staates prüfen könnten, welche Ausgaben tatsächlich geleistet worden seien.

17 Die Kommission und im Kern die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens machen geltend, die im Einklang mit der Vierten Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (ABl. L 222, S. 11) und der Siebenten Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluß (ABl. L 193, S. 1) erstellte Buchhaltung der Muttergesellschaften, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hätten, sei eine Grundlage, auf der die Steuerverwaltung die Forschungsausgaben kontrollieren könne. Ferner macht die Kommission geltend, daß die zuständige Verwaltung für die Erfordernisse der steuerlichen Kontrolle die Möglichkeit habe, unter Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ergänzende Auskünfte zu verlangen.

18 Der Gerichtshof hat wiederholt entschieden, daß die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle ein zwingender Grund des Allgemeininteresses ist, der eine Beschränkung der vom Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen kann (vgl. insbesondere Urteil vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95, Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 31). Ein Mitgliedstaat ist somit zur Anwendung von Maßnahmen befugt, die die klare und eindeutige Feststellung der Höhe der in diesem Staat als Forschungsausgaben abziehbaren Beträge erlauben.

19 Eine nationale Regelung, die es den Steuerpflichtigen völlig unmöglich macht, den Nachweis zu erbringen, daß die Ausgaben für in anderen Mitgliedstaaten durchgeführte Forschungstätigkeiten tatsächlich getätigt worden sind, kann nicht mit der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle gerechtfertigt werden.

20 Es läßt sich nämlich nicht von vornherein ausschließen, daß der Abgabenpflichtige Belege vorlegen kann, anhand deren die Steuerbehörden des Mitgliedstaats eindeutig und genau prüfen können, welche Forschungsausgaben in anderen Mitgliedstaaten tatsächlich getätigt worden sind.

21 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, daß die Artikel 52 und 58 des Vertrages einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die zum einen die Unternehmen, die dort niedergelassen sind und Arzneispezialitäten verwerten, mit einer außerordentlichen Abgabe vom Umsatz vor Steuern belegt, den diese mit einigen dieser Arzneispezialitäten im letzten Steuerjahr vor dem Erlaß dieser Regelung erzielt haben, und nach der zum anderen diese Unternehmen von der Besteuerungsgrundlage dieser Abgabe nur die im selben Steuerjahr getätigten Ausgaben für im Staat der Erhebung dieser Abgabe durchgeführte Forschungstätigkeiten abziehen können, wenn diese Regelung auf Unternehmen aus der Gemeinschaft angewandt wird, die in diesem Staat durch eine Zweigniederlassung tätig sind.

Zur zweiten und dritten Frage

22 Unter Berücksichtigung der Antwort auf die erste Frage brauchen die zweite und die dritte Frage nicht beantwortet zu werden.

Kosten

23 Die Auslagen der französischen Regierung und der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Conseil d'État mit Entscheidung vom 28. März 1997 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Die Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) und 58 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48) stehen einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die zum einen die Unternehmen, die dort niedergelassen sind und Arzneispezialitäten verwerten, mit einer außerordentlichen Abgabe vom Umsatz vor Steuern belegt, den diese mit einigen dieser Arzneispezialitäten im letzten Steuerjahr vor dem Erlaß dieser Regelung erzielt haben, und nach der zum anderen diese Unternehmen von der Besteuerungsgrundlage dieser Abgabe nur die im selben Steu-

erjahr getätigten Ausgaben für im Staat der Erhebung dieser Abgabe durchgeführte Forschungstätigkeiten abziehen können, wenn diese Regelung auf Unternehmen aus der Gemeinschaft angewandt wird, die in diesem Staat durch eine Zweigniederlassung tätig sind.

Rodríguez Iglesias	Kapteyn	Hirsch
Jann	Gulmann	Murray
Edward	Ragnemalm	Sevón

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 8. Juli 1999.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident

G. C. Rodríguez Iglesias