URTEIL DES GERICHTSHOFES (Dritte Kammer)

10. März 2005 *

In der Rechtssache C-39/04

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Tribunal administratif Dijon (Frankreich) mit Entscheidung vom 30. Dezember 2003, beim Gerichtshof eingegangen am 2. Februar 2004, in dem Verfahren

Laboratoires Fournier SA

gegen

Direction des vérifications nationales et internationales

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas sowie der Richter J.-P. Puissochet, S. von Bahr (Berichterstatter), J. Malenovský und U. Lõhmus,

* Verfahrenssprache: Französisch.

Generalanwalt: F. G. Jacobs,
Kanzler: K. Sztranc, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 28. Oktober 2004,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Laboratoires Fournier SA, vertreten durch B. Eme, avocat,

— der französischen Regierung, vertreten durch C. Jurgensen-Mercier als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und C. Giolito als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 9. Dezember 2004

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Artikel 49 EG hinsichtlich nationaler Rechtsvorschriften, die ein System von Steuervergünstigungen für Forschung schaffen, das in Frankreich ausgeführten Forschungstätigkeiten vorbehalten ist.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Gesellschaft französischen Rechts Laboratoires Fournier SA (im Folgenden: Laboratoires Fournier) und der Direction des vérifications nationales et internationales der Direction générale des impôts du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (Steuerprüfungsdienst der Generaldirektion Steuern des Ministeriums für Wirtschaft, Finanzen und Industrie, im Folgenden: Direction des vérifications) über von dieser vorgenommene Steuerberichtigungen, die sich daraus ergaben, dass eine Steuervergünstigung für Forschung, in deren Genuss Laboratoires Fournier im Rahmen der Körperschaftsteuer gekommen war, zurückgenommen wurde.

Das nationale Recht

3 In Artikel 244 quater B des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, im Folgenden: Code général) in seiner im Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung hieß es:

„I. Industrie- und Handelsbetrieben sowie landwirtschaftlichen Betrieben, die nach dem tatsächlich realisierten Gewinn besteuert werden, kann eine Steuervergünstigung in Höhe von 50 % des Betrages gewährt werden, um den die in einem Jahr getätigten Forschungsausgaben den Durchschnitt der inflationsbereinigten Ausgaben gleicher Art der letzten zwei Jahre übersteigen ...“

4 Artikel 49 septies H des Anhangs III des Code général in seiner im Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung lautete:

„Der Anspruch auf die in Artikel 244 quater B des Code général bestimmten Steuervergünstigungen wird durch Aufwendungen für in Frankreich ausgeführte Forschungstätigkeiten begründet.“

Das Ausgangsverfahren und die Vorlagefragen

5 Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass Laboratoires Fournier, deren Geschäftstätigkeit die Herstellung und der Vertrieb von Arzneispezialitäten ist, zahlreiche Forschungsaufträge an in verschiedenen Mitgliedstaaten niedergelassene Forschungszentren auslagerte und die jeweiligen Kosten in die Berechnung der Steuervergünstigung für Forschung für die Jahre 1995 und 1996 einbezog.

6 1998 wurde bei Laboratoires Fournier eine Außenprüfung für diesen Zeitraum durchgeführt.

7 Als Ergebnis dieser Außenprüfung wurden Laboratoires Fournier Steuerberichtigungen auf der Grundlage von Artikel 244 quater B und Artikel 49 septies H des Anhangs III des Code général bekannt gegeben, da die Direction des vérifications die genannten Ausgaben bei der Bestimmung der von Laboratoires Fournier geltend gemachten Steuervergünstigung für Forschung nicht berücksichtigte. Die Klägerin wurde für den fraglichen Zeitraum mit der entsprechenden zusätzlichen Steuerschuld belastet.

8 Laboratoires Fournier erhob Einspruch gegen diese Festsetzung der Steuerschuld. Dieser wurde am 25. Juli 2001 zurückgewiesen.

9 Am 8. September 2001 reichte Laboratoires Fournier Klage vor dem Tribunal administratif Dijon ein. In dieser Klage beantragt sie die Aufhebung der zusätzlichen körperschaftsteuerlichen Belastung, die sich aus der ihr bekannt gegebenen Steuerberichtigung ergab, sowie der Verzugszinsen.

10 Das Vorlagegericht führt aus, Laboratoires Fournier habe geltend gemacht, dass die Artikel 244 quater B des Code général und Artikel 49 septies H des Anhangs III des Code général gegen Artikel 49 EG verstießen.

11 Die Direction des vérifications sei dagegen der Ansicht, der Gerichtshof habe in seinem Urteil vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Bachmann, Slg. 1992, I-249) festgestellt, dass Artikel 49 EG eingeschränkt werden könne, um die Kohärenz der Körperschaftsteuersysteme der einzelnen Mitgliedstaaten zu erhalten.

12 Unter diesen Umständen hat das Tribunal administratif Dijon entschieden, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Verstoßen Artikel 244 quater B des Code général des impôts und Artikel 49 septies H des Anhangs III dieses Code dadurch, dass sie die Steuervergünstigung für Forschung in Frankreich ausgeführten Forschungstätigkeiten vorbehalten, gegen Artikel 49 EG?

Falls dies zu bejahen ist, ist die in diesen Vorschriften enthaltene Bedingung, dass die Forschungstätigkeiten in Frankreich ausgeführt werden, nach dem Grundsatz der Kohärenz der Körperschaftsteuer gerechtfertigt, und ist sie somit eine zulässige Einschränkung von Artikel 49 EG?

Zu den Vorlagefragen

13 Mit seinen beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das nationale Gericht im Wesentlichen wissen, ob Artikel 49 EG einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die eine Steuervergünstigung für Forschung den im Gebiet dieses Mitgliedstaats ausgeführten Forschungstätigkeiten vorbehält.

14 Die direkten Steuern fallen zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, diese müssen ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben (vgl. u. a. Urteile vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94, Wielockx, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16, und vom 15. Juli 2004 in den Rechtssachen C-242/03, Weidert und Paulus, Slg. 2004, I-7379, Randnr. 12).

15 Eine Regelung eines Mitgliedstaats wie die im Ausgangsverfahren streitige unterwirft die Erbringung von Forschungsdienstleistungen einer unterschiedlichen Steuerregelung, je nachdem, ob sie in anderen Mitgliedstaaten oder in dem betreffenden Mitgliedstaat erbracht werden, da sie die Steuervergünstigung für Forschung nur den in diesem Mitgliedstaat ausgeführten Forschungstätigkeiten vorbehält (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Oktober 1999 in der Rechtssache C-55/98, Vestergaard, Slg. 1999, I-7641, Randnr. 21).

16 Eine solche Regelung enthält eine auf dem Ort der Erbringung der Dienstleistung beruhende Ungleichbehandlung, die gegen Artikel 49 EG verstößt.

17 Die französische Regierung macht jedoch geltend, dass diese Ungleichbehandlung sich unmittelbar aus dem steuerlichen Territorialitätsprinzip ergebe, das der Gerichtshof im Urteil vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95 (Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 22) ausdrücklich anerkannt habe, und dass sie daher weder eine offene noch eine versteckte Diskriminierung enthalten könne, wie sie der EG-Vertrag verbiete.

18 In der Rechtssache, die zu dem eben genannten Urteil geführt hat, hat der Gerichtshof jedoch die Vereinbarkeit von nationalen Steuerbestimmungen mit den Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit geprüft, die sowohl auf im Inland als auch im Ausland ansässige Unternehmen anwendbar waren, während es in dem der vorliegenden Rechtssache zugrunde liegenden Rechtsstreit um die Vereinbarkeit von nationalen Steuerbestimmungen mit dem Vertrag geht, die in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Unternehmen einen Vorteil bezüglich solcher Dienstleistungen einräumen, die in eben diesem Mitgliedstaat für diese Unternehmen erbracht wurden. Derartige Vorschriften verstoßen gegen Artikel 49 EG, da sie, wenn auch mittelbar, auf den Sitz des Erbringers der Dienstleistungen abstellen und daher dessen grenzüberschreitende Tätigkeiten behindern können.

19 Dennoch ist zu prüfen, ob die in diesen Vorschriften enthaltene Ungleichbehandlung nach den Bestimmungen des Vertrages über die Dienstleistungsfreiheit gerechtfertigt werden kann.

20 Insoweit trifft es zu, dass der Gerichtshof in den Urteilen Bachmann (oben zitiert in Randnr. 11, Randnr. 28) und vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-300/90 (Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305, Randnr. 21) anerkannt hat, dass die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu gewährleisten, eine Beschränkung der Ausübung der vom Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen kann. Er hat dann aber später ausgeführt, dass in den Fällen, die zu diesen Urteilen geführt haben, bei ein und demselben der Einkommensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen ein unmittelbarer Zusammenhang bestand zwischen der Möglichkeit, Versicherungsbeiträge von den steuerbaren Einkünften abzuziehen, und der späteren Besteuerung der von den Versicherern in Erfüllung der Alters- und Lebensversicherungsverträge gezahlten Beträge; dieser Zusammenhang musste aufrechterhalten werden, um die Kohärenz der fraglichen Steuerregelung zu wahren (vgl. u. a. Urteile vom 14. November 1995 in der Rechtssache C-484/93, Svensson und Gustavsson, Slg. 1995, I-3955, Randnr. 18, und vom 7. September 2004 in der Rechtssache C-319/02, Manninen, Slg. 2004, I-7477, veröffentlicht, Randnr. 42). Fehlt es an einem solchen unmittelbaren Zusammenhang, ist eine Berufung auf die Kohärenz des Steuersystems nicht möglich (vgl. u. a. Urteil Weidert und Paulus, oben zitiert in Randnr. 14, Randnrn. 20 und 21).

21 Im Ausgangsverfahren besteht aber kein derartiger unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Körperschaftsteuer und einer Steuervergünstigung, die einem Teil der Forschungskosten entspricht, die einem Unternehmen entstanden sind.

22 Die französische Regierung macht jedoch geltend, dass die im Ausgangsverfahren streitige nationale Regelung durch das Ziel, die Forschung zu fördern, sowie durch das Erfordernis einer wirksamen steuerlichen Kontrolle gerechtfertigt sei.

23 Auch wenn, wie diese Regierung geltend gemacht hat, nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Förderung von Forschung und Entwicklung einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellt, kann sie jedoch keine nationale Maßnahme wie die im Ausgangsverfahren streitige rechtfertigen, die eine Steuervergünstigung für Forschung allen Forschungstätigkeiten versagt, die nicht in dem betreffenden Mitgliedstaat durchgeführt werden. Eine solche Regelung steht nämlich in direktem Gegensatz zu den Zielen der Gemeinschaftspolitik im Bereich Forschung und technologische Entwicklung, die gemäß Artikel 163 Absatz 1 EG u. a. darin bestehen, „die wissenschaftlichen und technologischen Grundlagen der Industrie der Gemeinschaft zu stärken und die Entwicklung ihrer internationalen Wettbewerbsfähigkeit zu fördern". In Absatz 2 dieses Artikels heißt es u. a., dass die Gemeinschaft zu diesem Zweck „[die] Zusammenarbeitsbestrebungen [der Unternehmen fördert], damit [diese] die Möglichkeiten des Binnenmarkts voll nutzen können, und zwar insbesondere durch ... Beseitigung der dieser Zusammenarbeit entgegenstehenden rechtlichen und steuerlichen Hindernisse".

24 Die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle ist ein zwingender Grund des Allgemeininteresses, der eine Beschränkung der vom Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen kann (vgl. u. a. Urteil Futura Participations und Singer, oben zitiert in Randnr. 17, 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 (vgl. Urteil vom 8. Juli 1999 in der Rechtssache C-254/97, Baxter u. a., Slg. 1999, I-4809, Randnr. 18).

25 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 jedoch nicht mit der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle gerechtfertigt werden. 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 (vgl. Urteil Baxter u. a., Randnrn. 19 und 20).

26 Daher ist auf die vorgelegten Fragen zu antworten, dass Artikel 49 EG einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die eine Steuervergünstigung für Forschung den im Gebiet dieses Mitgliedstaats ausgeführten Forschungstätigkeiten vorbehält.

Kosten

27 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. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Artikel 49 EG steht einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die eine Steuervergünstigung für Forschung den im Gebiet dieses Mitgliedstaats ausgeführten Forschungstätigkeiten vorbehält.

Unterschriften.