SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS ANTONIO SAGGIO
vom 1. Dezember 1998 *

1. Mit seinem Vorabentscheidungsersuchen legt der französische Conseil d'État dem Gerichtshof drei Auslegungsfragen dahin gehend vor, ob mit den Artikeln 52 und 58 sowie 92 und 95 EG-Vertrag eine nationale Steuerregelung vereinbar ist, die Unternehmen, die Arzneispezialitäten verwerten, einer außerordentlichen Abgabe für das Jahr 1996 unterwirft, von deren Bemessungsgrundlage nur die im Erhebungszeitraum getätigten Ausgaben für im Erhebungsstaat, d. h. in Frankreich, durchgeführte Forschungstätigkeiten abgezogen werden können.

Sachverhalt und nationale Regelung

2. Mit Ordonnance Nr. 96-51 vom 24. Januar 1996 [1] wurden in Frankreich Eilmaßnahmen zur Wiederherstellung des finanziellen Gleichgewichts der sozialen Sicherheit eingeführt. Artikel 12 dieser Ordonnance erlegte den Unternehmen, die Arzneispezialitäten verwerten, drei neue außerordentliche Abgaben auf. Bemessungsgrundlage der ersten Abgabe waren die Kosten für Absatzförderung und Werbung, der zweiten Abgabe die Umsatzsteigerung vom Geschäftsjahr 1994 auf das Geschäftsjahr 1995 und der dritten Abgabe der Umsatz, der im Erhebungsjahr 1995 durch den Verkauf erstattungsfähiger pharmazeutischer Produkte und zum Gebrauch der Körperschaften zugelassener Arzneimittel erzielt worden war.

3. Die klagenden Firmen fochten die Ordonnance vor dem Conseil d'État an und beantragten deren Nichtigerklärung. Nur bezüglich der dritten Abgabe stellt das vorlegende Gericht dem Gerichtshof die Frage nach der Vereinbarkeit mit den Vorschriften des Vertrages.

Artikel 12 der angefochtenen Ordonnance legt als Bemessungsgrundlage den in Frankreich vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1995 durch den Verkauf erstattungsfähiger Arzneispezialitäten und zum Gebrauch der Körperschaften zugelassener Arzneimittel erzielten Nettoumsatz

* Originalsprache: Italienisch.

1 — Siehe JORF vom 25. Januar 1996, S. 1230.

fest, und bestimmt, daß bei der Berechnung des zu versteuernden Betrages die Aufwendungen abgesetzt werden können, die im gleichen Zeitraum als Ausgaben für in Frankreich durchgeführte wissenschaftliche und technische Forschung für diese Arzneispezialitäten verbucht wurden[2]. Vorliegend geht es um die Vereinbarkeit dieses Abzugs mit dem Gemeinschaftsrecht, da die Bemessungsgrundlage im wesentlichen nur für Forschungstätigkeiten herabgesetzt werden kann, die im Hoheitsgebiet der Französischen Republik durchgeführt wurden.

4. Im einzelnen möchte der Conseil d'État wissen:

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 für Arzneispezialitäten, deren Kosten erstattungsfähig sind, und für zur Verwendung durch die Körperschaften zugelassene Arzneimittel vom 1. Januar 1995 bis zum 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 Vorlagefrage

5. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im wesentlichen wissen, ob die vom Vertrag sowohl den natürlichen Personen, die Staatsangehörige eines Mitgliedstaats sind, als auch gemäß Artikel 58 den Gesellschaften gewährleistete Niederlassungsfreiheit einer nationalen Regelung entgegensteht, die eine außerordentliche, auf einen einzigen Veranlagungszeitraum begrenzte Abgabe so ausgestaltet, daß von deren Bemessungsgrundlage, die aus dem Umsatz besteht, der mit dem Verkauf bestimmter Arzneispezialitäten (die erstattungsfähig und zur Verwendung durch die

2 — Artikel 12 Absatz III der angefochtenen Ordonnance wurde durch die nachfolgende Ordonnance Nr. 96-345 vom 24. April 1996 (JORF vom 25. April 1996, S. 6311) geändert, die klarstellte, daß nur Forschungsausgaben absetzbar sind, die sich auf die Arzneispezialitäten und Arzneien beziehen, deren Verkauf in die Bemessungsgrundlage einfließt.

Körperschaften zugelassen sind) erzielt wurden, nur die in diesem Zeitraum getätigten Ausgaben für in Frankreich durchgeführte wissenschaftliche und technische Forschungstätigkeiten abgezogen werden können.

6. Der Gerichtshof hat daher erneut über die Vereinbarkeit einer nationalen steuerrechtlichen Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht zu entscheiden, und zwar auf dem Gebiet der direkten Besteuerung. Zwar fällt die direkte Besteuerung im Unterschied zur indirekten Besteuerung, bezüglich deren die Gemeinschaft von ihrer Zuständigkeit umfassend Gebrauch gemacht hat, als solche nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft; die Mitgliedstaaten sind aber gemäß dem in Artikel 5 des Vertrages verankerten Grundsatz der Zusammenarbeit gehalten, ihre Zuständigkeiten unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben [3]. So dürfen sie auf dem Gebiet der direkten Besteuerung keine Maßnahmen ergreifen, die zu einer ungerechtfertigten Behinderung der Freizügigkeit natürlicher oder juristischer Personen führen würden [4].

7. Die *Klägerinnen* des Ausgangsverfahrens räumen zwar ein, daß die Abgabe und der entsprechende Abzug anwendbar seien, ohne daß nach der Staatsangehörigkeit diskriminiert werde, da sowohl die französischen Gesellschaften als auch die in Frankreich von Ausländern gegründeten Unternehmen oder Gesellschaften sowie ausländische Gesellschaften belastet würden, die in Frankreich über Tochtergesellschaften, Zweigniederlassungen oder Agenturen niedergelassen seien (Zweitniederlassung). Jedoch seien die tatsächlichen Gegebenheiten nicht vergleichbar. Denn in den meisten Fällen nähmen die Tochtergesellschaften (bzw. Zweigniederlassungen oder Agenturen) von Pharmaunternehmen anderer Mitgliedstaaten in Frankreich nur Vertriebsaufgaben wahr, während die Forschungstätigkeit insgesamt oder größtenteils weiterhin im Ursprungsland konzentriert bleibe, in dem die Muttergesellschaft ihren Sitz habe. Da die französischen Pharmaunternehmen den Großteil ihrer Forschungstätigkeit in Frankreich durchführten, erhielten sie bei gleichem Umsatz einen offensichtlichen Steuervorteil, da sie einen höheren Betrag für Forschungsausgaben von der Bemessungsgrundlage in Abzug bringen könnten. Es liege somit ein Fall von mittelbarer Diskriminierung vor, die nach dem Gleichbehandlungsgebot der Artikel 52 und 58 des Vertrages gleichermaßen verboten sei.

8. Nach Auffassung der *französischen Regierung* wird eine Diskriminierung mit dem tatsächlichen Umstand begründet, daß die Forschungsausgaben in der Pharmaindustrie am Ort der Hauptniederlassung der Gesellschaft anfielen. Daraus ergebe sich für die französischen Gesellschaften der Vorteil, daß sich ihre auf dem Absatz von Pharmaerzeugnissen beruhende Bemessungsgrundlage verringere, da sie die Kosten für die in Frankreich durchgeführte Forschung in Abzug bringen könnten, während die ausländischen Gesellschaften und die Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften ausländischer Gesellschaften, die die Forschung in ihren jeweiligen Ländern durchführten, im Er-

3 — Vgl. Urteil vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96 (ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 19); Urteil vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95 (Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 19); Urteil vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94 (Asscher, Slg. 1996, I-3089, Randnr. 36); Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnr. 21).

4 — Vgl. Urteil vom 16. Juni 1998 (ICI, zitiert in Fußnote 3, Randnr. 20). Zur früheren Rechtsprechung siehe Urteil vom 13. Juli 1993 in der Rechtssache C-330/91 (Commerzbank, Slg. 1993, I-4017, Randnr. 2).

gebnis benachteiligt würden, da sie die Forschungskosten in Zusammenhang mit den in Frankreich verkauften Erzeugnissen nicht von der Bemessungsgrundlage abziehen könnten, weil diese Forschung in der Regel in den Ländern erfolge, in denen die Muttergesellschaften niedergelassen seien. Diese Darstellung der Lage entspricht aber nach Auffassung der französischen Regierung nicht der Wirklichkeit. Nachdem die französische Regierung darauf hingewiesen hat, daß es sich um eine Frage handele, deren Prüfung dem nationalen Gericht vorbehalten sei, macht sie geltend, daß die französischen Pharmaforschungszentren rasch zu Zweitniederlassungen von Gesellschaften mit Sitz im Ausland würden. Außerdem werde üblicherweise die Forschung für ein und dasselbe Erzeugnis faktisch in Labors durchgeführt, die über verschiedene Staaten verstreut seien, so daß das Bild von französischen Pharmaunternehmen, die die Forschung ausschließlich oder überwiegend in Frankreich, und von ausländischen Pharmaunternehmen, die sie ausschließlich oder überwiegend in den jeweiligen Heimatstaaten durchführten, nicht der Wirklichkeit entspreche.

9. Nach Auffassung der *Kommission* ist die fragliche Steuervorschrift diskriminierend hinsichtlich der Ausübung des Rechts auf Niederlassung, da sie letztlich die Pharmaunternehmen, die Forschung in Frankreich betrieben, und damit in den meisten Fällen Gesellschaften mit Hauptsitz in Frankreich gegenüber denjenigen Pharmaunternehmen begünstige, die sich in Frankreich darauf beschränkten, ein Erzeugnis zu vertreiben, das aus einer Forschung in anderen Mitgliedstaaten hervorgegangen sei, in denen die jeweiligen Muttergesellschaften ihren Sitz hätten. Eine solche Diskriminierung sei weder unter den Voraussetzungen des Artikels 56 des Vertrages noch durch das Erfordernis der steuerlichen Kohärenz gerechtfertigt, wie es auf der Grundlage der Rechtsprechung des Gerichtshofes definiert worden sei.

10. Daß die fragliche Maßnahme unter mehreren Gesichtspunkten mittelbar diskriminierend ist, unterliegt meines Erachtens keinem Zweifel. Einerseits gewähren die französischen Rechtsvorschriften eine Verminderung der auf dem Erlös aus dem Verkauf bestimmter Pharmaerzeugnisse in Frankreich ruhenden Steuerlast, sofern die Forschung für diese Erzeugnisse in Frankreich durchgeführt wurde (und damit dort auch die jeweiligen Kosten angefallen sind). Es ist offensichtlich, daß in einem wirtschaftlichen Kontext, in dem die Forschung im allgemeinen bei der Muttergesellschaft durchgeführt wird, zwei Gesellschaften, die in Frankreich vergleichbare Arzneispezialitäten vertreiben, unterschiedlich behandelt werden, je nachdem, ob es sich um Tochtergesellschaften, Zweigniederlassungen oder Agenturen einer Muttergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat handelt, wo die Forschung erfolgt, oder nicht. Mit anderen Worten, so neutral die Steuervorschrift scheinbar auch ist, indem sie den Abzug der Forschungskosten unter der objektiven Bedingung zuläßt, daß die Forschung in Frankreich durchgeführt wird, benachteiligt sie doch tatsächlich die Gesellschaften mit Sitz im Ausland, die das Niederlassungsrecht in der Form der Zweitniederlassung wahrgenommen haben und im französischen Hoheitsgebiet Arzneispezialitäten vertreiben, für die sie die Forschung im Staat des Sitzes der Muttergesellschaft durchführen.

Andererseits bewirkt die fragliche französische Regelung aber auch eine Beschränkung „beim Verlassen des Landes", da sie für Unternehmen mit Hauptsitz in Frank-

reich die Gründung von Tochtergesellschaften zur Durchführung der Forschung in anderen Mitgliedstaaten steuerlich weniger attraktiv macht. Nach einer nunmehr gefestigten Rechtsprechung des Gerichtshofes verbieten es die Bestimmungen über die Niederlassung, auch wenn sie nach ihrem Wortlaut „insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen,... doch auch, daß der Herkunftsstaat die Niederlassung seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft, die im übrigen der Definition des Artikels 58 des Vertrages entspricht, in einem anderen Mitgliedstaat behindert" [5]. Soweit die Beschränkung, d. h. die Tatsache, daß eine Steuererleichterung nicht in Anspruch genommen werden kann, Konzerne mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten betrifft, wo die Forschungskosten für in Frankreich vertriebene Erzeugnisse anfallen, bewirkt die hier zu prüfende Regelung ein Hindernis für die Ausübung der nach den Artikeln 52 und 58 des Vertrages gewährleisteten Niederlassungsfreiheit.

11. Da der die Ausübung des Niederlassungsrechts beschränkende Charakter der fraglichen Regelung nunmehr feststeht, ist zu prüfen, ob sie nach dem Gemeinschaftsrecht gerechtfertigt ist.

Es sei nur kurz daran erinnert, daß die in Betracht kommenden Rechtfertigungsgründe je nachdem unterschiedlich sind, ob es sich um eine unmittelbare oder eine mittelbare Diskriminierung in bezug auf die Niederlassung handelt. Im erstgenannten Fall sind die diskriminierenden innerstaatlichen Vorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht nur dann vereinbar, wenn sie unter eine im Gemeinschaftsrecht ausdrücklich vorgesehene Ausnahme fallen [6]. Anders im zweitgenannten Fall; ist die Vorschrift unterschiedslos anwendbar, so kann die Einschränkung außer aus den in Artikel 56 festgelegten Gründen auch aufgrund anderer zwingender Erfordernisse des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein, sofern der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt bleibt.

12. Wie bereits ausgeführt wurde, ist im vorliegenden Fall die französische Steuerregelung, die Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist, nur mittelbar diskriminierend, da sie die Steuererleichterung nicht von der Staatsangehörigkeit der Gesellschaft, die sich nach ihrem Sitz richtet, sondern vielmehr von dem Umstand abhängig macht, daß die Gesellschaft die Forschung für die in Frankreich vertriebenen Erzeugnisse auch in Frankreich durchführt. Soweit die Forschung am (ausländischen) Sitz der Muttergesellschaft erfolgt, bewirkt die fehlende Absetzbarkeit der Forschungskosten eine mittelbare Diskriminierung für die Wahrnehmung des Rechts, eine Zweitniederlassung zu gründen.

13. Gründe des Schutzes der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit — der einzigen allgemeinen Belange, die Artikel 56 des Vertrages erwähnt — können im vorliegenden Fall zweifellos nicht geltend gemacht werden, insbesondere angesichts der einschränkenden Auslegung dieser

5 — Siehe Urteil vom 27. September 1988 in der Rechtssache 81/87 (Daily Mail, Slg. 1988, 5483, Randnr. 16), und in jüngerer Zeit Urteil vom 16. Juli 1998 (ICI, zitiert in Fußnote 3, Randnr. 21). Das Verbot der Diskriminierung von Personen beim Verlassen des Landes ist mit Urteil vom 7. Juli 1992 in der Rechtssache C-370/90 (Surinder Singh, Slg. 1992, I-4265) festgestellt worden.

6 — Vgl. Urteil vom 26. April 1988 in der Rechtssache 352/85 (Bond van Adverteerders, Slg. 1988, 2085, Randnr. 32).

Ausnahmen durch den Gerichtshof, der klargestellt hat, daß wirtschaftliche Gründe außer Betracht zu bleiben haben [7], wie der Rückgang des Steueraufkommens, der sich ergeben könnte, wenn auch die Kosten für in anderen Staaten durchgeführte Forschung absetzbar wären.

14. Der Gerichtshof hat jedoch auch entschieden, daß die Notwendigkeit, die Kohärenz der nationalen Steuerregelungen zu gewährleisten, zumindest unter bestimmten Voraussetzungen einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen kann, der geeignet ist, eine Einschränkung der Grundsätze im Bereich der Freizügigkeit zu rechtfertigen, allerdings unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit, d. h. nur dann, wenn die Kohärenz der Steuerregelung nicht durch weniger belastende Maßnahmen gesichert werden kann [8]. In den Urteilen Kommission/Belgien und Bachmann hat der Gerichtshof eine nationale Regelung mit der Kohärenz der Steuerregelung gerechtfertigt, die die Abzugsfähigkeit von Beiträgen zu Alters- und Todesfallversicherungen von der Voraussetzung abhängig machte, daß die betreffenden Beiträge im Inland gezahlt werden. Die Einschränkung erklärte sich nämlich aus der Notwendigkeit, den sich aus dem Abzug ergebenden Rückgang des Steueraufkommens durch die Besteuerung der von den Versicherungsunternehmen zu zahlenden Pensionen, Renten und Kapitalabfindungen auszugleichen; diese Steuer kann aber von Unternehmen, die ihren Sitz im Ausland haben, nicht erhoben werden. In späteren Entscheidungen wurde das Erfordernis der steuerlichen Kohärenz in der Weise ausgelegt, daß ihm als Rechtfertigungsgrund für eine mittelbare Diskriminierung eine geringere Bedeutung zukommt. So ist der Gerichtshof davon ausgegangen, daß der Ausgleich zwischen Steuervorteil und Erfordernissen des Steueraufkommens immer dann in einer Gesamtschau und nicht notwendigerweise innerhalb des einzelnen Staates zu beurteilen ist, wenn ein Staat es einem anderen Staat überläßt, Einkünfte zu besteuern, die seine Staatsbürger in diesem anderen Staat haben [9]. In anderen Entscheidungen hat der Gerichtshof das Erfordernis eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Gewährung der Vergünstigung und ihrer Finanzierung unterstrichen und die steuerliche Kohärenz als Rechtfertigungsgrund für all die Fälle ausgeschlossen, in denen kein solcher Zusammenhang ersichtlich war [10]. Wegen Fehlens eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der diskriminierenden Vorschrift und dem geschützten fiskalischen Interesse hat der Gerichtshof außerdem eine niederländische Regelung für mit dem Niederlassungsrecht unvereinbar gehalten, die auf das Einkommen eines Gebietsfremden einen erhöhten Einkommenssteuersatz anwendete, der damit begründet wurde, daß der Gebietsfremde nicht zur Zahlung von Beiträgen an das nationale System der sozialen Sicherheit verpflichtet war [11].

7 — Speziell zu einer Steuerregelung siehe Urteil vom 14. November 1995 in der Rechtssache C-484/93 (Svensson, Slg. 1995, I-3955, Randnr. 15).

8 — Die steuerliche Kohärenz wird erstmals in den Urteilen vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-300/90 (Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305 ff.) und der Rechtssache C-204/90 (Bachmann, Slg. 1992, I-276) als zwingendes Erfordernis, das Einschränkungen der Freizügigkeit rechtfertigen kann, genannt.

9 — Vgl. Urteil vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94 (Wielockx, Slg. 1995, I-2493).

10 — Im Urteil vom 14. November 1995 (Svensson, zitiert in Fußnote 7) hat der Gerichtshof das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Gewährung einer Zinsvergütung an die Darlehensnehmer bei dem Erwerb einer Immobilie und der Finanzierung dieser Vergütung durch die auf die Gewinne der Finanzinstitute erhobene Steuer ausgeschlossen. Siehe auch die Schlußanträge des Generalanwalts Elmer in derselben Rechtssache (Nr. 31).

11 — Urteil vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94 (Asscher, Slg. 1996, I-3089, Randnrn. 58 bis 61). Das Erfordernis eines „unmittelbaren Zusammenhangs" zwischen dem Steuervorteil, der einem Konsortium für die Verluste einer im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaft gewährt wird, und der Besteuerung der Gewinne der außerhalb des Vereinigten Königreichs ansässigen Tochtergesellschaften hat der Gerichtshof im Urteil vom 16. Juli 1998 (ICI, zitiert in Fußnote 3, Randnr. 29) als wesentliche Voraussetzung für den Rechtfertigungsgrund der „steuerlichen Kohärenz" eingestuft.

15. Die hier untersuchte französische Steuerregelung läßt keinen Zusammenhang erkennen zwischen der fraglichen Abgabe, die, ich erinnere daran, in einer direkten Besteuerung des Umsatzes besteht, den die Pharmaunternehmen mit dem Verkauf von erstattungsfähigen Arzneispezialitäten erzielt haben, abzüglich der in Frankreich in dem betreffenden Zeitraum angefallenen Forschungskosten, und den Zielen der Abgabe, d. h. der Auffüllung der Kassen des nationalen Systems der sozialen Sicherheit. Insbesondere ist das Verbot, die in anderen Mitgliedstaaten angefallenen Forschungskosten abzuziehen, nicht durch das Erfordernis gerechtfertigt, den Rückgang an Steuereinnahmen auszugleichen, zu dem die Durchführung der wissenschaftlichen und technischen Forschung in anderen Mitgliedstaaten theoretisch führen kann. Vielmehr läuft das beanstandete Abgabensystem auf eine höhere Steuerbelastung (oder, was dasselbe ist, auf eine niedrigere Entlastung) für die Unternehmen anderer Mitgliedstaaten hinaus, die pharmazeutische Produkte im französischen Hoheitsgebiet über Zweitniederlassungen vertreiben.

Aus diesen Überlegungen ergibt sich, daß die Artikel 52 und 58 des Vertrages einer nationalen Regelung entgegenstehen, die für das Jahr 1996 eine außerordentliche Abgabe auf den Umsatz erhebt, der mit dem Verkauf erstattungsfähiger Arzneispezialitäten und zur Verwendung durch die Körperschaften zugelassener Arzneimittel erzielt worden ist, und nach der von der Bemessungsgrundlage nur die im selben Zeitraum verbuchten Ausgaben für die im Erhebungsstaat durchgeführten Forschungstätigkeiten abgezogen werden können.

Zur zweiten Vorlagefrage

16. Mit der zweiten Vorlagefrage ersucht das vorlegende Gericht den Gerichtshof um Auslegung des Artikels 95 des Vertrages im Hinblick darauf, ob er einer nationalen Steuerregelung wie der Ordonnance 96-51 vom 24. Januar 1996 entgegensteht. Nach Artikel 95 des Vertrages dürfen die Mitgliedstaaten auf eingeführte Erzeugnisse keine diskriminierenden inländischen Abgaben erheben. Die Vorschrift flankiert den Schutz gegen die anderen gemäß den Artikeln 9 bis 12 des Vertrages verbotenen finanziellen Belastungen, die das Erzeugnis bei oder jedenfalls aufgrund der Grenzüberschreitung treffen, und vervollständigt so die angestrebte Beseitigung der Hindernisse für den freien Warenverkehr innerhalb der Gemeinschaft.

Für die Anwendung des Artikels 95 sind zahlreiche Voraussetzungen zu prüfen. Regelungsgegenstand des Artikels 95 sind diskriminierende „inländische Abgaben". Auch wenn der Wortlaut der Vorschrift den Anwendungsbereich durch die Bezugnahme auf „inländische Abgaben gleich welcher Art" eher grob umreißt und in der Lehre deshalb die theoretische Anwendbarkeit der Vorschrift auch auf direkte Steuern vertreten worden ist, so hat doch der Gerichtshof Artikel 95 in der Praxis ausschließlich auf Fälle indirekter Besteuerung angewandt. Bei näherem Hinsehen steht dieser Ansatz meines Erachtens auch in Einklang mit der Ratio der Bestimmung, die Diskriminierungen eingeführter Erzeugnisse im Vergleich zu gleichartigen oder konkurrierenden inländischen Produkten verbietet. Das Argument, das sich

aus der systematischen Stellung dieser Vorschrift herleiten läßt, hat zwar weniger Gewicht, ist aber ebenso signifikant für die alleinige Anwendbarkeit auf die indirekte Besteuerung. Titel V Kapitel 2 (Steuerliche Vorschriften) enthält neben Artikel 95 Vorschriften, die sich allesamt nur auf die indirekten Steuern beziehen; insbesondere ist in Artikel 99 eine Zuständigkeit für die Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern vorgesehen, und auch nur insoweit, als dies für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist.

Im übrigen ist zu berücksichtigen, daß Regelungen auf dem Gebiet der direkten Steuern, die diskriminierende Wirkungen entfalten können, mit anderen Bestimmungen des Vertrages, wie eben denen über die Freizügigkeit oder den freien Warenverkehr, unvereinbar sind [12].

17. Auch wenn man von den soeben dargestellten Erwägungen absieht, könnte Artikel 95 zwar theoretisch auf eine Abgabenregelung Anwendung finden, die die Gewinne der Importunternehmen einer höheren Abgabenlast unterwirft als inländische Produkte. Im vorliegenden Fall unterscheidet die französische Steuerregelung jedoch nicht zwischen Importeuren von Pharmaerzeugnissen und inländischen Herstellern von gleichartigen oder konkurrierenden Erzeugnissen. Die Unterscheidung betrifft nicht den Ursprung des Erzeugnisses, d. h. den Ort seiner Herstellung, sondern vielmehr den Ort, an dem die wissenschaftliche und technische Forschung betrieben wird, aus der das Erzeugnis hervorgegangen ist. Solange die wissenschaftliche Forschung für dieses Erzeugnis bei der Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat durchgeführt wird, könnten die Forschungskosten von den Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen noch nicht einmal dann abgesetzt werden, wenn sie die gesamte Produktion in Frankreich ansiedelten. In diesem Fall läge eine Diskriminierung vor, ohne daß Artikel 95 geltend gemacht werden könnte [13]. Auch aus diesem Grund bin ich der Auffassung, daß Artikel 95 für die Frage der Vereinbarkeit der vor dem nationalen Gericht angefochtenen Steuerregelung mit dem Gemeinschaftsrecht nicht herangezogen werden kann.

Sollte der Gerichtshof anderer Auffassung sein und die französische Steuerregelung an Artikel 95 des Vertrages messen, so bin ich mit der Kommission der Auffassung, daß die Frage nicht in zweckdienlicher Weise beantwortet werden kann, da jede Angabe über die konkreten Auswirkungen der fraglichen Steuer auf den Endpreis des Pharmaerzeugnisses fehlt. Eine inländische

12 — Insbesondere wurde ein System von Steuererleichterungen auf dem Gebiet der Gewinnbesteuerung für Verlage, die ihre Produkte in Frankreich drucken ließen, als mit Artikel 30 unvereinbar angesehen (vgl. Urteil vom 7. Mai 1985 in der Rechtssache 18/84, Kommission/Frankreich, Slg. 1985, 1339, Randnr. 16).

13 — Der Gerichtshof hat klargestellt, daß sich die Erzeuger des betreffenden Mitgliedstaats nicht auf das Verbot des Artikels 95 berufen können. Vgl. Urteil vom 27. Februar 1980 in der Rechtssache 68/79 (Just, Slg. 1980, 501, Randnr. 15).

Abgabe wirkt sich nämlich nur dann diskriminierend aus, wenn sie „den Verbraucher" vom Kauf eines eingeführten Erzeugnisses zugunsten eines im Inland hergestellten Erzeugnisses „abhalten kann" [14]. Im Fall der französischen Steuerregelung ist es nicht möglich, aufgrund der Angaben des Vorlagebeschlusses festzustellen, ob und inwieweit sich der unterbliebene Abzug der im Ausland getätigten Forschungsausgaben in den Kosten und damit im Preis des Erzeugnisses widerspiegelt, das von Zweigniederlassungen oder Töchtern von Muttergesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten vertrieben wird, auch wenn man berücksichtigt, daß es sich um erstattungsfähige oder jedenfalls zur Verwendung durch die Körperschaften zugelassene Arzneispezialitäten handelt.

Zur dritten Vorlagefrage

18. Die dritte Frage stellt das vorlegende Gericht für den Fall, daß der Gerichtshof die ersten beiden Fragen verneint. Da die fragliche Steuererhebung meines Erachtens im Widerspruch zu den Vorschriften über die Ausübung des Niederlassungsrechts steht, besteht eigentlich kein Anlaß, auf diese Frage einzugehen. Für den Fall jedoch, daß der Gerichtshof der Auffassung sein sollte, daß weder die Artikel 52 und 58 noch Artikel 95 des Vertrages einer Steuerregelung wie der vor dem nationalen Gericht angefochtenen entgegenstehen, sind nachfolgende Überlegungen bestimmt. Die dritte Frage des Conseil d'État geht dahin, ob der Abzug allein der Ausgaben für die im Erhebungsstaat durchgeführte Forschung von der Bemessungsgrundlage als eine staatliche Beihilfe an Unternehmen im Sinne des Artikels 92 des Vertrages anzusehen ist.

19. Daß die Frage nach den staatlichen Beihilfen nur hilfsweise zu den vorangegangenen Fragen nach dem Niederlassungsrecht und dem diskriminierenden Charakter inländischer Abgaben gestellt ist, entspricht auch dem Verhältnis der verschiedenen einschlägigen Vorschriften des Gemeinschaftsrechts zueinander. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes über das Verhältnis zwischen den Vorschriften über den freien Warenverkehr, über die Beseitigung der Steuerdiskriminierungen und über Beihilfen stellt nämlich der Umstand, daß eine einzelstaatliche Maßnahme möglicherweise als Beihilfe im Sinne von Artikel 92 betrachtet werden kann, keinen hinreichenden Grund dafür dar, sie vom Verbot des Artikels 30 auszunehmen [15]. Diese Überlegungen sind auch auf das Verhältnis zwischen der Regelung der Beihilfen und den Vorschriften über das Niederlassungsrecht übertragbar. Das Verbot diskriminierender Maßnahmen in bezug auf die Ausübung der Niederlassungsfreiheit, das eine spezielle Ausprägung des Gleichbehandlungsgebots in dem grundlegenden Bereich der Freizügigkeit natürlicher und juristischer Personen darstellt und subjektive Rechte verleiht, die vor den na-

14 — Vgl. Urteil vom 30. November 1995 in der Rechtssache C-113/94 (Casarin, Slg. 1995, I-4203, Randnr. 22), in dem der Gerichtshof festgestellt hat, daß ein Abgabensystem nicht allein deswegen als diskriminierend angesehen werden kann, weil nur eingeführte Erzeugnisse in die am höchsten besteuerte Gruppe fallen, und daß eine Überprüfung der Auswirkungen der Besteuerung auf das Verbraucherverhalten notwendig ist.

15 — Vgl. Urteil vom 7. Mai 1985 in der Rechtssache Kommission/Frankreich (zitiert in Fußnote 12, Randnr. 13). Bereits zuvor hatte der Gerichtshof, wenn auch in bezug auf die Modalitäten einer Beihilfe, die zur Erreichung des Beihilfezwecks oder zu ihrem Funktionieren nicht erforderlich sind, entschieden, daß die Regelung der Artikel 92 bis 94 der Anwendung von Artikel 30 nicht entgegenstand (vgl. Urteil vom 22. März 1977 in der Rechtssache 74/76, Iannelli & Volpi, Slg. 1977, 557, Randnrn. 16 und 17).

tionalen Gerichten unmittelbar geltend gemacht werden können, erstreckt sich über den Begriff der ebenfalls verbotenen mittelbaren Diskriminierung weit über das Gebot der Inländerbehandlung hinaus. Verboten sind nämlich alle versteckten Formen von Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Kriterien als der Nationalität zu einer Benachteiligung von Ausländern führen [16].

Die Ausweitung des Anwendungsbereichs der Regelung über das Niederlassungsrecht berührt letztlich — nicht anders als beim Warenverkehr — Diskriminierungen von Wirtschaftsteilnehmern aus anderen Mitgliedstaaten, die auch an anderen Vorschriften des Vertrages gemessen werden können, wie z. B. an denen über staatliche Beihilfen. Die teilweise Überlagerung der Anwendungsbereiche der jeweiligen Bestimmungen darf aber nicht dazu führen, daß die Vorschriften über die Niederlassungsfreiheit oder die über den freien Warenverkehr für unanwendbar gehalten werden, wenn wie im vorliegenden Fall bestimmte Aspekte des in Rede stehenden staatlichen Beihilfesystems im Licht dieser Vorschriften eigenständig beurteilt werden können. Ich bin daher der Auffassung, daß die französische Steuerregelung, die in der vor dem staatlichen Gericht angefochtenen Ordonnance enthalten ist, anhand der Vorschriften über das Niederlassungsrecht beurteilt werden kann und daß, wenn festgestellt ist, daß diese Vorschriften einer solchen Abgabe entgegenstehen, es nicht mehr erforderlich ist, die Vereinbarkeit der Abgabe mit den Bestimmungen über die staatlichen Beihilfen zu prüfen.

°

20. Die folgenden Überlegungen gelten daher nur für den Fall, daß die vor dem nationalen Gericht streitige Steuerregelung als mit den Artikeln 52 und 58 bzw. mit Artikel 95 vereinbar anzusehen sein sollte.

Artikel 92, wonach staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar sind, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen, verwendet einen sehr weiten Beihilfebegriff, der durch die Rechtsprechung des Gerichtshofes präzisiert worden ist. Insbesondere sind nicht nur positive Leistungen wie Subventionen als Beihilfen anzusehen, „sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen". Daraus folgt, daß auch eine Abgabenbefreiung, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, aber die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Abgabepflichtigen, eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 92 ist [17].

16 — Die Formulierung geht auf das Urteil vom 12. Februar 1974 in der Rechtssache 152/73 (Sotgiu, Slg. 1974, 153, Randnr. 11) zurück.

17 — Vgl. Urteil vom 5. März 1994 in der Rechtssache C-387/92 (Banco Exterior, Slg. 1994, I-877, Randnrn. 13 und 14), in dem auf eine ältere Rechtsprechung zurückgegriffen wird (vgl. Urteil vom 23. Februar 1961 in der Rechtssache 30/59, Steenkolenmijnen, Slg. 1961, 3, 39).

Grundsätzlich kann also die Möglichkeit des Abzugs bestimmter Kosten von der Bemessungsgrundlage, die zu einer geringeren Steuerbelastung der begünstigten Unternehmen führt, bei Vorliegen der anderen Voraussetzungen eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 92 des Vertrages darstellen [18].

21. Begünstigter der Beihilfe muß ein bestimmtes Unternehmen oder aber bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige sein. Es muß sich mit anderen Worten um selektive Maßnahmen zugunsten bestimmter Tätigkeiten oder Gruppen von Unternehmen handeln; vom Beihilfebegriff ausgenommen bleiben dagegen allgemeine wirtschaftspolitische Maßnahmen, die auf die gesamtwirtschaftliche Entwicklung abzielen.

Die mit der Ordonnance Nr. 96-51 eingeführte Steuerbelastung trifft die gesamte Pharmaindustrie, die eigene Erzeugnisse in Frankreich vertreibt. Der Abzug von der Bemessungsgrundlage betrifft ausschließlich die Gesellschaften, die wissenschaftliche und technische Forschung in Frankreich betreiben und die in den meisten Fällen ihren Hauptsitz im Erhebungsstaat haben, also französische Gesellschaften. Im Gegensatz dazu tragen aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten die Vertretungen von Konzernen, deren Muttergesellschaften ihren Sitz in anderen Mitgliedstaaten haben und die selbst keine Forschung in Frankreich betreiben, die volle Steuerlast, ohne daß sie die Forschungskosten von der Bemessungsgrundlage abziehen können. Daraus folgt, daß es sich um eine Maßnahme handelt, die darauf angelegt ist, die Pharmaforschung in Frankreich und allgemeiner die französische Pharmaindustrie zu fördern. Aufgrund dieser Überlegungen ist das Erfordernis des sektoriellen Charakters der fraglichen Beihilfe als erfüllt anzusehen.

22. Was die Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten durch die Beihilfe angeht, so sieht die Rechtsprechung diese Voraussetzung auch dann als erfüllt an, wenn der Begünstigte ausschließlich auf dem inländischen Markt tätig ist, da der relative Vorteil ein Hindernis für den Zugang von in anderen Mitgliedstaaten tätigen Wirtschaftsteilnehmern zu diesem Markt darstellt [19]. Im vorliegenden Fall ist es schwer vorstellbar, daß die durch die Beihilfe begünstigten französischen Unternehmen ausschließlich auf dem inländischen Markt tätig sind, handelt es sich bei der Pharmaindustrie doch um eine Branche, die von großer Durchlässigkeit der Märkte und starker internationaler Konkurrenz geprägt ist. Jedenfalls sind innergemeinschaftliche Handelsbeziehungen auf diesem Markt bereits dem Vorhandensein von Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften ausländischer Firmen zu entnehmen, die die Aufgabe haben, ihre Erzeugnisse im französischen Hoheitsgebiet zu vertreiben.

18 — Als Beihilfe im Sinne von Artikel 92 wurde eine Sonderbehandlung durch Anrechnung auf die Einkommens-, Gemeinde- oder Mehrwertsteuer zugunsten einer bestimmten Kategorie inländischer Wirtschaftsteilnehmer eingestuft (siehe die Entscheidung 93/496/EWG der Kommission vom 9. Juni 1993 über eine staatliche Beihilfe C 32/92 (ex NN 67/92) — Italien (Steueranrechnung für gewerbliche Güterkraftverkehrsunternehmen) (ABl. L 233, S. 10). Die Entscheidung wurde nicht angefochten, und ihre Nichtbefolgung durch die Italienische Republik ist mit Urteil vom 29. Januar 1998 in der Rechtssache C-280/95 (Kommission/Italien, Slg. 1998, I-271) festgestellt worden.

19 — Vgl. Urteil vom 13. Juli 1988 in der Rechtssache 102/87 (Frankreich/Kommission, Slg. 1988, 4067), in dem auch darauf hingewiesen wurde, daß der verhältnismäßig geringe Umfang der Vergünstigung für die Einstufung als Beihilfe ohne Bedeutung ist. In diesem Sinne siehe auch das Urteil vom 21. März 1990 in der Rechtssache C-142/87 (Belgien/Kommission, Slg. 1990, I-959, Randnr. 43).

23. Ich bin daher der Auffassung, daß eine steuerrechtliche Maßnahme wie die hier untersuchte französische Regelung eine Beihilfe im Sinne von Artikel 92 des Vertrages darstellt.

Ergebnis

24. Aus all diesen Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom französischen Conseil d'État vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Die Artikel 52 und 58 EG-Vertrag stehen 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 für Arzneispezialitäten, deren Kosten erstattungsfähig sind, und für zur Verwendung durch die Körperschaften zugelassene Arzneimittel vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1995 erzielt haben, und nach der nur die im selben Zeitraum verbuchten Ausgabe für die im Erhebungsstaat durchgeführten Forschungstätigkeiten von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können.

2. Artikel 95 EG-Vertrag steht einer solchen nationalen Regelung nicht entgegen.

Falls der Gerichtshof der Auffassung sein sollte, daß die Artikel 52 und 58 des Vertrages einer solchen nationalen Regelung nicht entgegenstehen, schlage ich hilfsweise vor, die dritte Frage wie folgt zu beantworten:

3. Der Abzug der Ausgaben für die im Erhebungsstaat durchgeführten Forschungstätigkeiten von der Bemessungsgrundlage der Abgabe ist als Beihilfe im Sinne des Artikels 92 EG-Vertrag anzusehen.