

# EuGH: Beschränkung der Forschungsförderung auf Inland EU-widrig

ÖStZ 2005/  
371, S. 198

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

EuGH, 10. 3. 2005, C-39/04, Laboratoires Fournier SA/Direction des vérifications nationales et internationales (Vorlage des französischen Tribunal administratif Dijon)

---

Univ.-Ass. DDr. Georg Kofler, LL.M.  
Universität Linz

## 1. Rechtlicher Hintergrund und Ausgangssachverhalt

Die Rs Laboratoires Fournier betrifft erneut einen Fall, in dem ein Mitgliedstaat steuerliche Vergünstigungen auf „Inlandssachverhalte“ beschränkt. Konkret ging es um eine französische Bestimmung, die eine Steuervergünstigung iHv 50 % der Forschungsausgaben gewährte, dies jedoch nur dann, wenn diese Forschungstätigkeiten in Frankreich ausgeführt wurden. Das *Tribunal administratif Dijon* hegte Zweifel an der Gemeinschaftskonformität der französischen Regelungen und legte dem EuGH Fragen dahin gehend vor, ob

solche Bestimmungen gegen die Dienstleistungsfreiheit nach Art 49 EG verstoßen und, wenn ja, dennoch durch die Kohärenz der Körperschaftsteuer gerechtfertigt werden können.

## 2. Schlussanträge des Generalanwaltes

GA *Jacobs* kam in seinen Schlussanträgen vom 9. 12. 2004<sup>1)</sup> zu dem Ergebnis, dass das in der Rs *Futura Participations*<sup>2)</sup>

1) Schlussanträge GA *Jacobs* 9. 12. 2004, Rs C-39/04, Laboratoires Fournier.

2) EuGH 15. 5. 1997, Rs C-250/95, *Futura Participations* und *Singer*, Slg 1997, I-2471.

anerkannte Territorialitätsprinzip für den vorliegenden Fall nicht einschlägig ist und – ähnlich wie in der Rs Baxter<sup>3)</sup>, Safir<sup>4)</sup> und Vestergaard<sup>5)</sup> – die streitigen Vorschriften in Frankreich niedergelassene Unternehmen begünstigen, die Forschungsprojekte in Frankreich durchführen, und dass sie diese Unternehmen davon abbringen, Forschungszentren in anderen Mitgliedstaaten in Anspruch zu nehmen und aufgrund dieser Ungleichbehandlung den freien Dienstleistungsverkehr nach Art 49 EG beschränken. Auch eine Rechtfertigung auf Basis der Kohärenz, der Förderung von Forschung und Entwicklung und der Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen lehnte der GA ab.

### 3. Die Entscheidung des EuGH

a. Den Schlussanträgen von GA Jacobs folgend, erblickte der EuGH in den französischen Regelungen einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht. Zunächst erinnerte der EuGH daran, dass die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen<sup>6)</sup>. Auf der Tatbestandsebene führte der EuGH sodann aus, dass die französische Regelung die Erbringung von Forschungsdienstleistungen einer unterschiedlichen Steuerregelung unterwirft, 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<sup>7)</sup>. Eine solche Regelung enthält eine auf dem Ort der Erbringung der Dienstleistung beruhende Ungleichbehandlung, die gegen Art 49 EG verstößt.

b. Die französische Regierung brachte zudem vor, diese Ungleichbehandlung ergebe sich aus dem vom EuGH in der Rs Futura Participations<sup>8)</sup> bereits anerkannten Territorialitätsprinzip. Diesem Argument trat der EuGH freilich nicht näher: In der Rs Futura Participations habe der EuGH 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 der vorliegenden Rs um die Vereinbarkeit von nationalen Steuerbestimmungen mit dem EG 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, so der EuGH weiter, „gegen Art 49 EG, da sie, wenn auch mittelbar, auf den Sitz des Erbringers der Dienstleistungen abstellen und daher dessen grenzüberschreitende Tätigkeiten behindern können“<sup>9)</sup>.

c. Auf der Rechtfertigungsebene setzte sich der EuGH mit der Kohärenz des Steuersystems, der Förderung von For-

schung und Entwicklung und der steuerlichen Kontrolle auseinander:

- Den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz schmetterte der EuGH – nach einer kurzen Darstellung der bisherigen, durch Bachmann<sup>10)</sup> und Kommission/Belgien<sup>11)</sup> eingeleiteten Judikatur<sup>12)</sup> – kurzerhand damit ab, dass der erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Körperschaftsteuer und der auf den entstandenen Forschungskosten basierenden Steuervergünstigung nicht besteht<sup>13)</sup>.
- Obwohl „nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Förderung von Forschung und Entwicklung einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellt“, kann auch die Förderung von Forschung und Entwicklung die französische Regelung nicht rechtfertigen<sup>14)</sup>. Der EuGH leitet dies aus den in Art 163 EG niedergelegten Zielen der Gemeinschaftspolitik im Bereich Forschung und technologische Entwicklung ab<sup>15)</sup>.
- Auch die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle ließ der EuGH nicht als Rechtfertigung gelten. Diese wurde zwar bereits als zwingender Grund des Allgemeininteresses anerkannt<sup>16)</sup> und damit den Mitgliedstaaten die Anwendung von Maßnahmen gestattet, die die klare und eindeutige Feststellung der Höhe der in diesem Staat als Forschungsausgaben abziehbaren Beträge erlauben<sup>17)</sup>. Die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle vermag jedoch nicht eine Regelung zu rechtfertigen, die es den StPfl völlig unmöglich macht, den Nachweis zu erbringen, dass die Ausgaben für in anderen Mitgliedstaaten durchgeführte Forschungstätigkeiten tatsächlich getätigt worden sind<sup>18)</sup>.

### 4. Würdigung

a. Das Ergebnis in der Rs Laboratoires Fournier kann wohl kaum als Überraschung bezeichnet werden, zumal erhebliche Parallelen zur bereits im Jahr 1999 entschiedenen Rs Société Baxter<sup>19)</sup> bestehen. Diese betraf die Vereinbarkeit von französischen Vorschriften mit der in Art 43 EG verankerten Niederlassungsfreiheit, wonach bei einer Abgabe auf die Verwertung von Arzneimitteln in Frankreich von der Bemessungsgrundlage nur jene Ausgaben abgezogen werden durften, die für in Frank-

3) EuGH 8. 7. 1999, Rs C-254/97, Société Baxter, Slg 1999, I-4809.

4) EuGH 28. 4. 1998, Rs C-118/96, Safir, Slg 1998, I-1897.

5) EuGH 28. 10. 1999, Rs C-55/98, Vestergaard, Slg 1999, I-7641.

6) Siehe zB EuGH 11. 8. 1995, Rs C-80/94, Wielockx, Slg 1995, I-2493 – Tz 16; EuGH 15. 7. 2004, Rs C-242/03, Weidert und Paulus, Slg 2004, I-0000 – Tz 12.

7) EuGH 10. 3. 2005, Rs C-39/04, Laboratoires Fournier – Tz 15; siehe auch EuGH 28. 10. 1999, Rs C-55/98, Vestergaard, Slg 1999, I-7641 – Tz 21 f.

8) EuGH 15. 5. 1997, Rs C-250/95, Futura Participations and Singer, Slg 1997, I-2471.

9) EuGH 10. 3. 2005, Rs C-39/04, Laboratoires Fournier – Tz 18.

10) EuGH 28. 1. 1992, Rs C-204/90, Bachmann, Slg 1992, I-249.

11) EuGH 28. 1. 1992, Rs C-300/90, Kommission/Belgien, Slg 1992, I-305.

12) ZB EuGH 14. 11. 1995, Rs C-484/93, Svensson und Gustavsson, Slg 1995, I-3955 – Tz 18; EuGH 7. 9. 2004, Rs C-319/02, Petri Manninen, Slg 2004, I-0000 – Tz 42; EuGH 15. 7. 2004, Rs C-242/03, Weidert und Paulus, Slg 2004, I-0000 – Tz 20 f; siehe dazu auch jüngst G. Kofler, Einige Überlegungen zur steuerlichen Kohärenz nach dem Urteil des EuGH in der Rs Manninen, ÖStZ 2005/59, 26 (26 ff).

13) EuGH 10. 3. 2005, Rs C-39/04, Laboratoires Fournier – Tz 20 f.

14) EuGH 10. 3. 2005, Rs C-39/04, Laboratoires Fournier – Tz 23.

15) Diese Ziele bestehen gem Art 163 Abs 1 EG ua darin, „die wirtschaftlichen und technologischen Grundlagen der Industrie der Gemeinschaft zu stärken und die Entwicklung ihrer internationalen Wettbewerbsfähigkeit zu fördern“. In Abs 2 heißt es ua, 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“.

16) EuGH 15. 5. 1997, Rs C-250/95, Futura Participations and Singer, Slg 1997, I-2471 – Tz 31.

17) EuGH 8. 7. 1999, Rs C-254/97, Société Baxter, Slg 1999, I-4809 – Tz 18.

18) EuGH 10. 3. 2005, Rs C-39/04, Laboratoires Fournier – Tz 25; zum Verhältnis zwischen der AmtshilfeRL und den Mitwirkungspflichten des StPfl im Rahmen dieses Rechtfertigungsgrundes siehe etwa Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 667 f, 938 ff.

19) EuGH 8. 7. 1999, Rs C-254/97, Société Baxter, Slg 1999, I-4809.

reich getätigte wissenschaftliche und technische Forschung entstanden, nicht jedoch jene Forschungsausgaben, die am ausländischen Hauptsitz angefallen waren. Bereits in diesem Fall hat der EuGH festgestellt, dass sich diese Regelung besonders zum Nachteil der Unternehmen auswirken könne, die ihren Hauptsitz in anderen Mitgliedstaaten hätten und in Frankreich über Zweigniederlassungen tätig würden, und daher eine verdeckte Diskriminierung darstellte. Die Rs Laboratoires Fournier kann daher einerseits als Ausdehnung dieses Grundgedankens auf den Bereich der Dienstleistungsfreiheit nach Art 49 EG angesehen werden und stellt andererseits eine konsequente Fortsetzung der Rsp in den Rs Safir<sup>20)</sup> und Vestergaard<sup>21)</sup> dar.

b. Interessant sind wiederum die Ausführungen des Generalanwaltes und des EuGH zum Territorialitätsprinzip<sup>22)</sup>. Dieses Prinzip tauchte erstmals in der Rs Futura Participations<sup>23)</sup> auf und wurde vom EuGH in den Rs Bosal<sup>24)</sup> und Manninen<sup>25)</sup> präzisiert. Aus dieser Judikatur lässt sich aber auch ableiten, dass das Territorialitätsprinzip keinesfalls die unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Situationen zu rechtfertigen vermag. Dementsprechend – und implizit von vergleichbaren Situationen ausgehend – verwies der GA im vorliegenden Fall darauf, dass eine wesentliche Prämisse der Ausführungen des EuGH in Futura Participations der Umstand war, „*dass Steuerinländer keine günstigere Behandlung erfahren als Steuerinländer*“, im vorliegenden Fall der Kern der fraglichen Vorschriften jedoch darin liege, „*dass StPfl, die sich nationaler Forschungszentren bedienen, eine günstigere Behandlung erfahren als solche, die in anderen Mitgliedstaaten niedergelassene Forschungszentren in Anspruch nehmen*“<sup>26)</sup>. Auffallend ist in der Rs Laboratoires Fournier jedoch, dass sowohl GA<sup>27)</sup> als auch EuGH<sup>28)</sup> das Territorialitätsprinzip auf der Tatbestandsebene und nicht auf der Rechtfertigungsebene prüften; damit erscheint klar, dass das Territorialitätsprinzip eine Verpflichtung zur Gleichbehandlung nur dann ausschließt, wenn eine Ungleichbehandlung lediglich die unterschiedliche Basis für die Einkommens-

besteuerung beschränkt und unbeschränkt StPfl widerspiegelt – und damit bereits keine Diskriminierung vorliegt<sup>29)</sup>.

## 5. Resümee

Vor dem Hintergrund der bisherigen Rsp des EuGH lässt sich das Urteil in der Rs Laboratoires Fournier wohl dahin gehend verallgemeinern, dass eine Begünstigung für inländische Sachverhalte im Bereich der steuerlichen Berücksichtigung von Anwendungen zum Nachteil grenzüberschreitender (wirtschaftlicher) Sachverhalte grundsätzlich nicht dem Gemeinschaftsrecht entspricht<sup>30)</sup>. Für Österreich sticht hier zB die Inlandsbezogenheit des Sonderausgabenabzugs von Versicherungsprämien nach § 18 Abs 1 Z 2 EStG<sup>31)</sup> sowie für die Anschaffung junger Aktien nach § 18 Abs 1 Z 4 iVm Abs 3 Z 4 EStG ins Auge<sup>32)</sup>.

30) In diese Richtung zB auch EuGH 28. 10. 1999, Rs C-55/98, Slg 1999, I-7641, Vestergaard (dänische Regelung, wonach die – widerlegliche – Vermutung besteht, dass Ausgaben für Fortbildungsveranstaltungen an üblichen Urlaubsorten in anderen Mitgliedstaaten nicht abzugsfähig sind, während eine solche Vermutung für Veranstaltungen an üblichen inländischen Urlaubsorten nicht gilt, war nicht mit Dienstleistungsfreiheit vereinbar); EuGH 3. 10. 2002, Rs C-136/00, Danner, 2002, I-8147 (finnische Bestimmungen, die die Abzugsmöglichkeit der Beiträge zu einer freiwilligen Altersversicherung dann beschränken oder ausschließen, wenn der Rentenversicherer in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, den Abzug aber bei Zahlungen an einen finnischen Versicherer zulassen, waren nicht mit Dienstleistungsfreiheit vereinbar); siehe auch bereits EuGH 7. 5. 1985, 18/84, *Kommission/Frankreich*, Slg 1985, 1339 (französische Steuerbegünstigungen für Presseunternehmen in Form eines gewinnmindernden Ansatzes von Rücklagen oder Absetzposten für den Erwerb von mit den Publikationen verbundenen Materialien und Anlagen, soweit die entsprechenden Druckerzeugnisse im Inland gedruckt werden, waren nicht mit Warenverkehrsfreiheit vereinbar); ferner EuGH 14. 11. 1995, Rs C-484/93, *Svensson und Gustavsson*, Slg 1995, I-3955 (luxemburgische Bestimmung, die die Gewährung einer Zinsbeihilfe für den Wohnungsbau davon abhängig macht, dass das Darlehen bei einem luxemburgischen Kreditinstitut aufgenommen wird, war nicht mit Kapitalverkehrs- bzw Dienstleistungsfreiheit vereinbar).

31) Siehe *Haunold/Tumpell/Widhalm*, EuGH: Abzugsfähigkeit von Altersversicherungsbeiträgen und Dienstleistungsfreiheit, SWI 2002, 546 (546 ff); diese Problematik wird allerdings entschärft durch Rz 463 LStR 2002 und VwGH 20. 1. 1999, 98/13/0002, ÖStZB 1999, 505, wonach Versicherungsunternehmen, die ihren Sitz in einem EWR-Vertragsstaat haben, die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland besitzen und daher Prämien an diese Versicherungen als Sonderausgaben abgezogen werden können.

32) Zu den diesbezüglichen Bedenken auf Basis des Manninen-Urteils siehe *Haunold/Tumpell/Widhalm*, EuGH: Kapitalverkehrsfreiheit und Anrechnungsverfahren bei Dividendenausschüttungen, SWI 2005, 97 (97 ff).

20) EuGH 28. 4. 1998, Rs C-118/96, Safir, Slg 1998, I-1897.

21) EuGH 28. 10. 1999, Rs C-55/98, Vestergaard, Slg 1999, I-7641.

22) Dazu auch G. Kofler, Einige Überlegungen zur steuerlichen Kohärenz nach dem Urteil des EuGH in der Rs Manninen, ÖStZ 2005/59, 26 (29 f mwN).

23) EuGH 15. 5. 1997, Rs C-250/95, Futura Participations and Singer, Slg 1997, I-2471.

24) EuGH 18. 9. 2003, Rs C-168/01, Bosal, Slg 2003, I-0000 – Tz 38.

25) EuGH 7. 9. 2004, Rs C-319/02, Manninen – Tz 38 ff.

26) Schlussanträge GA Jacobs 9. 12. 2004, Rs C-39/04, Laboratoires Fournier – Tz 14.

27) Schlussanträge GA Jacobs 9. 12. 2004, Rs C-39/04, Laboratoires Fournier – Tz 8 ff, insb Tz 15.

28) EuGH 10. 3. 2005, Rs C-39/04, Laboratoires Fournier – Tz 17 f.

29) G. Kofler, Einige Überlegungen zur steuerlichen Kohärenz nach dem Urteil des EuGH in der Rs Manninen, ÖStZ 2005/59, 26 (30).



### Der Autor:

DDr. Georg Kofler, LL.M. (New York) ist Universitätsassistent an der Abteilung für Steuerrecht der Johannes Kepler Universität Linz und beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit Fragen des internationalen und europäischen Steuerrechts.