

KOMMISSION

ENTSCHEIDUNG DER KOMMISSION

vom 30. März 2004

über die vom Vereinigten Königreich zugunsten bestimmter Unternehmen in Gibraltar durchgeführte Beihilferegelung

(Bekannt gegeben unter Aktenzeichen K(2004) 928)

(Nur der englische Text ist verbindlich)

(Text von Bedeutung für den EWR)

(2005/77/EG)

DIE KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere auf Artikel 88 Absatz 2 Unterabsatz 1,

gestützt auf das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum, insbesondere auf Artikel 62 Absatz 1 Buchstabe a),

nach Aufforderung der Beteiligten zur Abgabe von Stellungnahmen gemäß den oben genannten Bestimmungen⁽¹⁾ und gestützt auf deren Stellungnahmen,

in Erwägung nachstehender Gründe:

lich der Regelung über berechtigte Unternehmen in Gibraltar. Das Vereinigte Königreich antwortete mit Schreiben vom 22. Juli 1999. Die Kommission forderte am 23. Mai 2000 weitere Auskünfte an und versandte am 28. Juni 2000 eine Erinnerung. Das Vereinigte Königreich antwortete am 3. Juli 2000. Mit Schreiben vom 12. September 2000 übermittelte das Vereinigte Königreich Informationen zur Regelung über steuerbefreite Unternehmen (A/37430). Auf einer Sitzung am 19. Oktober 2000 mit dem Vereinigten Königreich und den Behörden Gibraltors wurden das in Gibraltar auf die Besteuerung von Offshore-Unternehmen angewandte System, die Regelung über berechtigte Unternehmen sowie die Regelung über steuerbefreite Unternehmen erörtert. Am 8. Januar 2001 übermittelte das Vereinigte Königreich weitere Informationen zu den auf dieser Sitzung angesprochenen Fragen (A/30254).

- (2) Mit Schreiben vom 11. Juli 2001 (D/289757) setzte die Kommission das Vereinigte Königreich von ihrer Entscheidung in Kenntnis, das in Artikel 88 Absatz 2 EG-Vertrag niedergelegte Verfahren in Bezug auf die Regelung über berechtigte Unternehmen in Gibraltar einzuleiten. Nach einer Verlängerung der einmonatigen Frist antwortete das Vereinigte Königreich mit Schreiben vom 21. September 2001 (A/37407).

I. VERFAHREN

- (1) Mit Schreiben vom 12. Februar 1999 (D/50716) ersuchte die Kommission das Vereinigte Königreich um Auskunft über eine Reihe steuerrechtlicher Maßnahmen, einschließ-

- (3) Mit Klageschrift, die am 7. September 2001 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen und unter der Nummer T-207/01 in das Register eingetragen worden ist, hat die Regierung von Gibraltar eine Klage auf Nichtigerklärung

⁽¹⁾ ABl. C 26 vom 30.1.2002, S. 9.

der Entscheidung SG(2001) D/289755 über die Eröffnung eines förmlichen Prüfverfahrens wegen der Regelung über berechnete Unternehmen in Gibraltar erhoben. Mit Schriftsatz, der am selben Tag eingegangen ist, hat die Regierung von Gibraltar einen Antrag auf Aussetzung des Vollzugs der Entscheidung SG(2001) D/289755 über die Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens und auf Erlass einstweiliger Anordnungen, mit denen der Kommission die Bekanntgabe derselben untersagt werden soll, gestellt (Rechtssache T-207/01 R). Mit Beschluss vom 19. Dezember 2001 hat der Präsident des Gerichts erster Instanz den Antrag auf einstweilige Anordnungen⁽²⁾ abgewiesen. In seinem Urteil vom 30. April 2002 hat das Gericht erster Instanz den Antrag auf Nichterklärung der Entscheidung abgewiesen⁽³⁾.

- (4) Am 21. November 2001 forderte die Kommission Auskünfte über den auf berechnete Unternehmen anwendbaren Steuersatz an. Wegen ausbleibender Antwort versandte die Kommission am 21. März 2002 (D/51275) eine förmliche Erinnerung. Das Vereinigte Königreich antwortete am 10. April 2002 (A/32681). Eine weitere Klarstellung wurde von der Kommission am 28. Oktober 2002 (D/56088) angefordert. Das Vereinigte Königreich antwortete am 11. November 2002 (A/38454) und übermittelte weitere Bemerkungen mit Schreiben vom 13. Dezember 2002 (A/39209).
- (5) Die Entscheidung der Kommission über die Eröffnung eines förmlichen Prüfverfahrens wurde im *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* veröffentlicht, in dem die Beteiligten zur Abgabe von Stellungnahmen aufgefordert wurden⁽⁴⁾. Mit Schreiben vom 27. Februar 2002 (A/31518) bzw. 28. Februar 2002 (A/31557) gingen Stellungnahmen von Charles A. Gomez & Co. Barristers and Acting Solicitors sowie von der Regierung von Gibraltar ein. Diese Stellungnahmen wurden dem Vereinigten Königreich übermittelt, das in seinem Schreiben vom 25. April 2002 (A/33257) darauf einging.

II. BESCHREIBUNG DER MASSNAHME

- (6) Die Definition des Begriffs „berechtigtes“ Unternehmen ist im Einkommensteuergesetz von Gibraltar (Income Tax (Amendment) Ordinance) vom 14. Juli 1983 dargelegt. Detaillierte Regeln für die Einführung des Systems für berechnete Unternehmen wurden mit den Einkommenssteuervorschriften (Income Tax (Qualifying Companies) Rules) vom 22. September 1983 verabschiedet; diese Regeln insgesamt werden in dieser Entscheidung als „Regelung über berechnete Unternehmen“ bezeichnet.
- (7) Um den Status eines berechtigten Unternehmens zu erhalten, muss ein Unternehmen u. a. folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Es muss in Gibraltar gemäß dem Gesetz über Kapitalgesellschaften (Companies Ordinance) registriert sein;
- das eingezahlte Aktienkapital muss 1 000 GBP (oder den Gegenwert in Devisen) betragen;
- es müssen 1 000 GBP bei der Regierung von Gibraltar als Sicherheit für zukünftige Steuern hinterlegt werden;
- es muss eine Gebühr in Höhe von 250 GBP für die Ausstellung einer Bescheinigung als berechtigtes Unternehmen (Qualifying Company Certificate) entrichtet werden;
- es darf kein Bürger Gibaltars und keine in Gibraltar ansässige Person wirtschaftlich an dem Unternehmen beteiligt sein;
- es darf kein Aktienbuch außerhalb Gibaltars geführt werden, was zudem per Gesellschaftsvertrag oder Satzung untersagt sein muss;
- das Unternehmen darf sich nicht ohne vorherige Genehmigung durch den gibraltarisches Finance Centre Director in Gibraltar, mit Bürgern Gibaltars oder in Gibraltar ansässigen Personen geschäftlich betätigen. Es darf jedoch zu anderen steuerbefreiten oder berechtigten Unternehmen Geschäftsbeziehungen unterhalten.

- (8) Ein Unternehmen, das die vorstehenden Voraussetzungen erfüllt, erhält eine Bescheinigung als berechtigtes Unternehmen, die nach Ausstellung 25 Jahre gültig ist.
- (9) Ein berechtigtes Unternehmen muss seine Gewinne zu einem Satz versteuern, der stets unter der üblichen Körperschaftsteuer liegt, die sich gegenwärtig auf 35 % beläuft. Der anwendbare Steuersatz wird zwischen dem betreffenden Unternehmen und der Finance Centre Division, einer Abteilung des gibraltarisches Ministeriums für Handel, Industrie und Telekommunikation, ausgehandelt. Es gibt keine gesetzlichen Regeln für die Durchführung solcher Verhandlungen. Die überwiegende Mehrheit berechtigter Unternehmen hat einen Steuersatz zwischen 2 % und 10 %, und die gibraltarisches Behörden verfolgten in letzter Zeit die Politik, dass alle berechtigten Unternehmen einen Steuersatz zwischen 2 % und 10 % entrichten sollten. Innerhalb dieser Parameter wird der Steuersatz mit dem Ziel festgelegt, für Einheitlichkeit unter den in ein und demselben Sektor tätigen Unternehmen zu sorgen⁽⁵⁾. Es gelten folgende Steuersätze:

⁽²⁾ Verbundene Rechtssachen T-195/01 R und T-207/01 R: Gibraltar/Kommission R, Slg. 2001, II-3915.

⁽³⁾ Verbundene Rechtssachen T-195/01 und T-207/01: Gibraltar/Kommission, Slg. 2002, II-2309.

⁽⁴⁾ Siehe Fußnote 1.

⁽⁵⁾ Ungefähr zwölf Unternehmen liegen außerhalb der Spanne von 2-10 %. Die Steuersätze dieser Unternehmen sind auf Einzelfallbasis ausgehandelt worden und liegen zwischen 0,5 % und 1,5 % sowie zwischen 21 % und 34 %. Es gibt keine Wechselbeziehung zwischen dem angewandten Steuersatz und dem Tätigkeitsbereich des Unternehmens. Die Unternehmen operieren in unterschiedlichen Sektoren, einschließlich privater Kapitalanlagen, Marketing sowie Verkauf von Ferienwohnungen und -häusern, Offshore-Banken, Schiffsreparaturen, Marketingberatung.

(in %)	
Sektor	Steuersatz
Private Kapitalanlagen	5
Finanzdienstleistungen	5
Spielkasinos	5
Satellitenbetrieb	2
Schiffahrtsdienstleistungen einschließlich Reparatur und Umwandlung	2
Allgemeiner Handel	5
Beratungsdienstleistungen	5
Sonstige (z. B. Philateliedienstleistungen, Kommissionsgeschäfte)	2—10

- (10) Es sind folgende andere Vorteile mit dem Status eines berechtigten Unternehmens verbunden:

— An nicht in Gibraltar ansässige Personen (einschließlich Vorstandsvorsitzende) zahlbare Honorare und an seine Aktionäre gezahlte Dividenden unterliegen hinsichtlich der Quellensteuer dem gleichen Steuersatz wie das Unternehmen;

— für die Übertragung von Aktien eines berechtigten Unternehmens ist keine Stempelsteuer zu entrichten.

- (11) Gemäß den vom Vereinigten Königreich erteilten Auskünften würde ein Unternehmen, wenn die beabsichtigte Geschäftstätigkeit eine tatsächliche Geschäftsstelle in Gibraltar erforderlich macht, im Normalfall eher den Status eines berechtigten Unternehmens als den eines steuerbefreiten Unternehmens erhalten⁽⁶⁾. Der Status eines berechtigten Unternehmens ist auch dann von besonderem Vorteil, wenn eine Niederlassung Überweisungen an eine ausländische Muttergesellschaft zu tätigen hat und Steuern in einer bestimmten Höhe gezahlt haben muss, um die weitere Besteuerung im Heimatland zu reduzieren.

III. GRÜNDE FÜR DIE EINLEITUNG DES VERFAHRENS

- (12) Bei ihrer Bewertung der vom Vereinigten Königreich übermittelten Informationen kam die Kommission im Rahmen ihrer Vorprüfung zu der Auffassung, dass die Befreiung von der Verpflichtung, den vollen Körperschaftssteuersatz zu entrichten, berechtigten Unternehmen einen Vorteil verschaffe. Sie war der Meinung, dass dieser Vorteil aus staatlichen Mitteln gewährt werde, sich auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten auswirke und selektiv sei. Die Kommission stellte ferner fest, dass keine der Ausnahmen vom allgemeinen Verbot staatlicher Beihilfen, die in Artikel 87 Absätze 2 und 3 EG-Vertrag vorgesehen sind, anwendbar sei. Aus diesen

Gründen hatte die Kommission Zweifel hinsichtlich der Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Gemeinsamen Markt, so dass sie die Einleitung eines förmlichen Prüfverfahrens beschlossen hat.

IV. STELLUNGNAHME DER REGIERUNG VON GIBRALTAR

- (13) Die Stellungnahme der Regierung von Gibraltar lässt sich in folgende Punkte unterteilen:

— Die Regelung über berechtigte Unternehmen stellt keine Beihilfe im Sinne des Artikels 87 EG-Vertrag dar.

— Wenn die Regelung über berechtigte Unternehmen eine Beihilfe darstellt, handelt es sich um eine bestehende, nicht um eine neue, rechtswidrige Beihilfe.

— Wenn die Regelung über berechtigte Unternehmen eine Beihilfe darstellt, ist sie mit dem Binnenmarkt kraft der in Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe b) EG-Vertrag vorgesehenen Ausnahme vereinbar.

— Wenn die Regelung über berechtigte Unternehmen eine rechtswidrige oder unvereinbare Beihilfe darstellt, würde die Rückforderung gegen allgemeine Grundsätze des Gemeinschaftsrechts verstoßen.

- (14) Diese Bemerkungen lassen sich folgendermaßen zusammenfassen.

Die Regelung über berechtigte Unternehmen stellt keine Beihilfe dar

- (15) Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag kommt nicht auf steuerrechtliche Maßnahmen, wie die Regelung über berechtigte Unternehmen, zur Anwendung, die Auswirkungen in internationalem Kontext haben sollen. Insbesondere gibt es, da der Status eines berechtigten Unternehmens nur mit der Einschränkung gewährt wird, dass sich solche Unternehmen innerhalb Gibaltars nicht geschäftlich betätigen, keinen Vorteil in Form einer Befreiung von den üblicherweise anwendbaren Steuersätzen, da Gibraltar nicht ermächtigt ist, einen Vorteil in Bezug auf Gebiete, die einer anderen Gerichtsbarkeit unterstehen, zu gewähren.

- (16) Obwohl die Regierung von Gibraltar akzeptiert, dass die mit der Regelung über berechtigte Unternehmen gewährten Vorteile von der inländischen Wirtschaft im Sinne des Buchstaben B des Verhaltenskodexes für die Unternehmensbesteuerung⁽⁷⁾, der durch die Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. Dezember 1997 angenommen wurde, völlig isoliert sind, werden diese Vorteile nicht aus staatlichen Mitteln finanziert. Die Maßnahme stellt keine finanzielle Belastung des Staatshaushalts von Gibraltar dar.

⁽⁶⁾ Steuerbefreite Unternehmen zahlen keine Steuern auf ihre Gewinne, sondern eine feste Jahressteuer von 225-300 GBP.

⁽⁷⁾ ABl. C 2 vom 6.1.1998, S. 2.

- (17) Die Maßnahme ist nicht selektiv, da ein berechtigtes Unternehmen von jeder natürlichen oder juristischen Person gegründet werden kann, ungeachtet der Nationalität oder Wirtschaftstätigkeit. Die Regierung von Gibraltar akzeptiert, dass der Status eines berechtigten Unternehmens nicht Unternehmen eingeräumt werden darf, die sich in Gibraltar geschäftlich betätigen oder an denen Bürger Gibraltors oder in Gibraltar ansässige Personen wirtschaftlich beteiligt sind. Dies ist jedoch allenfalls ein Akt umgekehrter Diskriminierung, der sich nicht auf den Wettbewerb auswirkt.
- (18) Die Maßnahme fällt nicht in den Geltungsbereich des Artikels 87 Absatz 1 EG-Vertrag, insofern als einige berechnete Unternehmen von Einzelpersonen aus steuerlichen Gründen, um Vermögens- oder Eigentumsanteile zu halten oder ihr persönliches Vermögen zu verwalten, gegründet wurden. Solche Unternehmen treiben keinen Handel, produzieren nicht und konkurrieren nicht am Markt.
- (19) Gibraltar ist nicht Teil des gemeinsamen Zollgebiets der Gemeinschaft und wird zu Zwecken des Warenhandels als Drittland behandelt. Artikel 87 EG-Vertrag kann nicht auf Beihilfen zur Anwendung kommen, bei denen davon ausgegangen wird, dass sie Unternehmen gewährt werden, die im Warenhandel tätig sind, da in Gibraltar produzierte Waren nicht frei auf dem Gemeinsamen Markt im Umlauf sind, sondern Zollformalitäten unterworfen sind. Der Handel zwischen den Mitgliedstaaten kann unter solchen Umständen nicht beeinträchtigt werden.
- (20) Die Argumentation der Kommission in ihrer Entscheidung 2000/394/EG vom 25. November 1999 in Bezug auf die Maßnahmen, die Italien aufgrund der Gesetze Nr. 30/1997 und Nr. 206/1995 in Form von Sozialbeitragsminderungen und -befreiungen zugunsten der Unternehmen im Stadtgebiet von Venedig und Chioggia durchgeführt hat⁽⁸⁾, dass nämlich der bestimmten Unternehmen gewährte Vorteil keine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG-Vertrag darstelle, gilt auch für berechnete Unternehmen, die zu steuerlichen Zwecken gegründet wurden oder die im Warenhandel tätig sind.
- (21) Eine große Zahl von Unternehmen, die den Status eines berechtigten Unternehmens haben, würde von den zurzeit anwendbaren De-minimis-Regeln profitieren.

Die Regelung über berechnete Unternehmen ist eher eine bestehende denn eine rechtswidrige Beihilfe

- (22) Die Regelung über berechnete Unternehmen stammt aus dem Jahr 1983, aus einer Zeit, als es weder für die Kommission noch für die Mitgliedstaaten oder einen Wirtschaftsakteur ersichtlich war, ob und in welchem Umfang die Vorschriften über staatliche Beihilfen systematisch auf die nationalen Rechtsvorschriften über die

Unternehmensbesteuerung angewandt werden sollten. Wenn überhaupt, gibt es nur wenige Beispiele für ein Vorgehen der Kommission wegen staatlicher Beihilfen bei allgemeinen Maßnahmen im Bereich der Körperschaftssteuer aus der Zeit vor 1990. Die Regelung ist somit 10 Jahre vor der Liberalisierung des Kapitalverkehrs und 15 Jahre vor der Klärung des Begriffs der staatlichen Beihilfe seitens der Kommission in ihrer Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung⁽⁹⁾ (nachfolgend die „Mitteilung“) ergangen. Die Regelung über berechnete Unternehmen wurde entsprechend der Regelung über steuerbefreite Unternehmen von 1967 konzipiert, die dem Beitritt Gibraltors zur Europäischen Union 1973 voranging.

- (23) Das Vereinigte Königreich hat die Regelung über berechnete Unternehmen der so genannten „Primarolo“-Gruppe, die auf der Grundlage des Buchstabens H des Verhaltenskodexes für die Unternehmensbesteuerung eingerichtet wurde, noch vor Veröffentlichung der Mitteilung von 1998 mitgeteilt. Zu jener Zeit gab es keinen Hinweis darauf, dass gemäß dem Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung als schädlich ausgewiesene Maßnahmen von der Kommission als neue, nicht angemeldete Beihilfemaßnahmen behandelt würden.
- (24) Die Mitteilung enthält erstmals eine allgemeine, wenn auch nicht erschöpfende Definition des Begriffs „staatliche Beihilfen steuerlicher Art“. Dies ist eine verwaltungstechnische Neuerung und kann eher als politische Erklärung über das künftige Tätigwerden der Kommission auf diesem Gebiet denn als eine „klärende Erläuterung“ der anwendbaren Rechtsvorschriften betrachtet werden.
- (25) Artikel 1 Buchstabe b) Ziffer v) der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999, wo die detaillierten Regeln für die Anwendung von Artikel 93 EG-Vertrag niedergelegt sind⁽¹⁰⁾, stellt fest, dass Maßnahmen infolge der Entwicklung des Gemeinsamen Marktes und durch die Liberalisierung bestimmter Tätigkeiten zu Beihilfen werden können. Die Regelung über berechnete Unternehmen stellt eine solche in dieser Bestimmung genannte Maßnahme dar, die erst nachträglich zu einer Beihilfe geworden ist. Da die Kommission die Regelung über berechnete Unternehmen nicht als bestehende Beihilfe einstufte, wendet sie nunmehr rückwirkend die relativ komplexen Kriterien für die Definition staatlicher Beihilfen im Jahr 2001 auf die unterschiedliche rechtliche und wirtschaftliche Lage im Jahr 1983 an. In dieser Hinsicht sei auf die irische Regelung der Körperschaftsteuer verwiesen, die zunächst nicht als Beihilfe eingestuft wurde, während die Kommission später einen anderen Standpunkt eingenommen hat⁽¹¹⁾, der die allmähliche Verschärfung der Gemeinschaftsregeln in Bezug auf solche Steueranreize widerspiegelt.

⁽⁹⁾ ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 3.

⁽¹⁰⁾ ABl. L 83 vom 27.3.1999, S. 1. Verordnung in der durch die Beitrittsakte von 2003 geänderten Fassung.

⁽¹¹⁾ ABl. C 395 vom 18.12.1998, S. 19.

⁽⁸⁾ ABl. L 150 vom 23.6.2000, S. 50, Erwägungsgründe 90, 91 und 93.

- (26) Indem die Kommission ihren Ermessensspielraum dahingehend nutzte, die Regelung über berechnete Unternehmen als neue, rechtswidrige Beihilfe zu behandeln, hat sie gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen. Eine solche Behandlung hat dramatische wirtschaftliche Folgen. Der erhebliche Schaden, der dadurch verursacht wird, steht in keinem Verhältnis zum Gemeinschaftsinteresse, das durch die Einleitung des Verfahrens wegen rechtswidriger Beihilfen verfolgt wird, insbesondere in Anbetracht der geringen Größe der gibraltarischen Wirtschaft und der zwangsläufig zu vernachlässigenden Auswirkungen der in Frage stehenden Regelung auf den Wettbewerb und den internationalen Handel. Ein ausgewogeneres Vorgehen seitens der Kommission hätte darin bestehen können, die Regelung über berechnete Unternehmen unter dem Blickwinkel des Verhaltenskodexes für die Unternehmensbesteuerung, der Artikel 96 und 97 EG-Vertrag oder nach dem Verfahren für bestehende Beihilfen zu betrachten.
- (27) Schließlich hat die Kommission den Grundsatz der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes verletzt, indem sie 18 Jahre gewartet hat, bevor sie die Regelung über berechnete Unternehmen rügte, und indem sie ihre Ermittlungen in Bezug auf diese Regelung nicht innerhalb einer angemessenen Frist durchgeführt hat. Die Vereinbarkeit der Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht war von der Kommission vor Februar 1999 niemals in Zweifel gezogen worden. Entsprechend der Rechtssache *Defrenne*⁽¹²⁾ hat diese lange Untätigkeit der Kommission berechnete Erwartungen auf Seiten von Gibraltar geweckt.
- (28) Die Ermittlungen der Kommission sollten an eine Verjährungsfrist gebunden sein. Daher muss gemäß Artikel 15 der Beihilferechtsverordnung (EG) Nr. 659/1999 jede Einzelbeihilfe, die nach einer Beihilferegelung 10 Jahre vor dem Zeitpunkt des Tätigwerdens der Kommission gewährt wurde, als bestehende Beihilfe gelten. Bei Anwendung dieser Bestimmung hätte die Kommission die Regelung über berechnete Unternehmen als bestehende Beihilfemaßnahmen betrachten müssen. Auf alle Fälle hat die Kommission dadurch gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit verstoßen, dass sie eine unangemessen lange Frist nach Eröffnung ihres Prüfverfahrens in Bezug auf die Regelung verstreichen ließ. Die Vorprüfung hatte am 12. Februar 1999 begonnen, doch ist das förmliche Prüfverfahren erst zweieinhalb Jahre später eingeleitet worden. Die Vorprüfungen waren durch lange Zeiten der Untätigkeit seitens der Kommission unterbrochen. Angesichts der Tatsache, dass es im November 2000 noch gewisse Zweifel innerhalb der Kommission über die Zweckmäßigkeit der Eröffnung eines Verfahrens wegen staatlicher Beihilfen gegen die von der Verhaltenskodex-Gruppe festgestellten schädlichen Maßnahmen gegeben hat, kann man begründeterweise behaupten, dass das für bestehende Beihilfen geltende Verfahren hätte angewendet werden müssen.

Vereinbarkeit gemäß Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe b) EG-Vertrag

- (29) Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe b) EG-Vertrag sieht vor, dass Beihilfen zur Behebung einer beträchtlichen Störung

im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaates als mit dem gemeinsamen Markt vereinbar angesehen werden können. Die Regelung über berechnete Unternehmen trat ein Jahr vor Schließung der Royal Navy Dockyard (angekündigt 1981) in Kraft, d. h. zu einer Zeit, als die britische Militärpräsenz in Gibraltar verringert wurde. Diese Marinewerft war der größte Arbeitgeber und die bedeutendste Einnahmenquelle Gibaltars, entfielen auf sie doch 25 % der Beschäftigung und 35 % des Bruttoinlandsprodukts (BIP). Ihre Schließung führte zu ernsthaften Störungen des Wirtschaftslebens in Gibraltar, hatte also u. a. Strukturveränderungen und wirtschaftliche Not im Hinblick auf Arbeitslosigkeit, gestiegene Sozialkosten und eine Abwanderung qualifizierter Arbeitskräfte zur Folge. Die Regelung über berechnete Unternehmen war eine Reaktion auf diese ernsthaften Störungen.

- (30) Obwohl die Kommission und der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe b) EG-Vertrag strikt dahin gehend ausgelegt haben, dass die in Frage stehende Störung das gesamte Wirtschaftsleben des Mitgliedstaates, und nicht nur die Wirtschaft in einer seiner Regionen oder in Teilen seines Hoheitsgebiets betreffen muss⁽¹³⁾, gibt es Gründe, die Ausnahmeregelung nach Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe b) auf Gibraltar anzuwenden. Im Gegensatz zu einer Region oder einem Gebiet eines Mitgliedstaates ist Gibraltar in jeder Beziehung vollständig vom Vereinigten Königreich getrennt, vor allem in verfassungsrechtlicher, politischer, gesetzgeberischer, wirtschaftlicher, steuerrechtlicher und geografischer Hinsicht. Es ist das einzige Gebiet, auf das Gemeinschaftsrecht gemäß Artikel 299 Absatz 4 EG-Vertrag zur Anwendung kommt. Die Volkswirtschaften Gibaltars und des Vereinigten Königreiches sind vollkommen unterschiedlich und voneinander getrennt. Gibraltar erhält keine finanzielle Unterstützung vom Vereinigten Königreich und erhebt eigene Steuern, um seinen Ausgabenverpflichtungen nachzukommen. Folglich betreffen Störungen der einen Volkswirtschaft nicht generell auch die andere, was beispielsweise bei der BSE-Krise der Fall war, die zwar eine Störung des Wirtschaftslebens des Vereinigten Königreiches, nicht aber der Wirtschaft Gibaltars verursachte und als außergewöhnliches Ereignis im Sinne von Artikel 87 Absatz 2 Buchstabe b) EG-Vertrag behandelt wurde.

Eine Rückforderung der Beihilfe würde gegen allgemeine Grundsätze des Gemeinschaftsrechts verstoßen

- (31) Eine Argumentation, die im Wesentlichen den unter den Erwägungsgründen 22 bis 28 zusammengefassten Argumenten entspricht, kann auch in Bezug auf die Frage bestehender Beihilfen angeführt werden, um die Anwendung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes im Zusammenhang mit der Rückforderung zu befürworten. Diese Argumente beziehen sich in erster Linie auf die Unsicherheit hinsichtlich des Geltungsbereichs der Vorschriften über staatliche Beihilfen, die neue Vorgehensweise der Kommission bei Maßnahmen im Bereich der Körperschaftssteuern und die Bedeutung der Mitteilung als politische Erklärung, das Alter der Maßnahme, die Unterrichtung der Primarolo-Gruppe, die Entwicklung des gemeinsamen Marktes und die Liberalisierung, die Verhält-

⁽¹²⁾ Rechtssache 43/75: *Defrenne/Sabena*, Slg. 1976-455, Randnrn. 72, 73 und 74.

⁽¹³⁾ Verbundene Rechtssachen T-132/96 und T-143/96: *Freistaat Sachsen u. a./Kommission*, Slg. 1999, II-3663, S. 167 ff.

nismäßigkeit, die lange Untätigkeit der Kommission und die Verzögerungen bei der Vorprüfung. Die so geschaffenen berechtigten Erwartungen stehen einer Rückforderung entgegen. Insbesondere haben die Regierung von Gibraltar und die Begünstigten stets in gutem Glauben gehandelt.

- (32) Absatz 26 der Entscheidung über die Eröffnung eines förmlichen Prüfverfahrens⁽¹⁴⁾ enthielt eine spezifische Aufforderung zur Abgabe einer Stellungnahme zu möglichen berechtigten Erwartungen, die einer Rückforderung entgegenstehen würden. In ihren Einwendungen in den Rechtssachen T-207/01 und T-207/01 R bestätigte die Kommission ihre zögerliche Haltung in Bezug auf die Möglichkeit, eine Rückforderungsentscheidung zu erlassen, und betonte die Unüblichkeit dieser Aufforderung zu einer spezifischen Stellungnahme. Die Kommission erklärte ferner, dass die eventuell vorhandene Unsicherheit und die Möglichkeit, dass die Maßnahme in einer „Grauzone“ der Rechtsunsicherheit angesiedelt sei, allenfalls zu berechtigten Erwartungen Anlass gegeben habe und eine Debatte über die Rückforderung bereits gezahlter Beihilfen ausgelöst habe. In seinem Beschluss vom 19. Dezember 2001 stellte der Präsident des Gerichts erster Instanz fest, dass diese unübliche Aufforderung die Unternehmen vielleicht davon überzeugen könne, Gibraltar nicht den Rücken zu kehren, und auf den ersten Blick eventuelle Besorgnisse der Begünstigten in erheblichem Maß zerstreuen dürfte⁽¹⁵⁾. Dementsprechend hat die Kommission die Regierung von Gibraltar und die Begünstigten glauben gemacht, dass keine Rückforderung gestellt werden würde.
- (33) Die Anwendung von Artikel 87 EG-Vertrag auf klassische „Offshore“-Regelungen ist neu und noch mit konzeptionellen Schwierigkeiten hinsichtlich der Feststellung eines Vorteils, der finanziellen Belastung des Staates und der Selektivität verbunden.
- (34) Die Kommission selbst war zum Zeitpunkt der Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens ausnahmsweise nicht in der Lage, über die Frage einer bestehenden Beihilfe zu entscheiden.
- (35) Eine Rückforderung stünde im Widerspruch zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Nach Gemeinschaftsrecht muss, wenn unterschiedliche Vorgehensweisen zur Wahl stehen, die mit den geringsten Belastungen verbundene Vorgehensweise gewählt werden. Die daraus resultierenden Nachteile dürfen im Vergleich zu den verfolgten Zielen nicht unverhältnismäßig sein.
- (36) Eine Rückforderung von im Laufe der letzten zehn Jahre gewährten Beihilfen würde für die Behörden Gibraltars eine unverhältnismäßige Belastung darstellen. Gibraltar ist ein kleines Gebiet mit begrenzten Verwaltungsressourcen — es werden nur ungefähr 2 000 Unternehmen jedes Jahr steuerlich veranlagt. Eine Rückforderung würde

u. a. bedeuten, dass von den berechtigten Unternehmen (einschließlich der nicht länger aktiven) entsprechende Abschlüsse angefordert werden müssten, dass die Unternehmen für jedes Jahr steuerlich veranlagt werden müssten, dass Steuerbescheide ausgestellt und Einsprüche bearbeitet werden müssten, dass Einsprüchen widersprochen werden müsste und bei Nichtzahlung fälliger Steuern Maßnahmen eingeleitet werden müssten. Die administrative Belastung, die begrenzten Ermittlungsbefugnisse der Steuerbehörden von Gibraltar, die Unmöglichkeit, Unternehmen, die ihre Geschäftstätigkeit eingestellt haben, aufzufinden, und das Fehlen von Unternehmensvermögen in Gibraltar würden die Regierungstätigkeit lähmen, ohne Garantie dafür, dass eine Rückforderung Erfolg haben würde.

- (37) Eine Rückforderung würde sich unverhältnismäßig auf die Wirtschaft in Gibraltar auswirken und eine unverhältnismäßig harte Strafe darstellen in Anbetracht der Umstände, die zum Erlass der Regelung über berechnete Unternehmen geführt haben, der begrenzten Folgen für Wettbewerb und Handel und der geringen Größe der begünstigten Unternehmen. Finanzdienstleistungen machen ungefähr 30 % des BIP Gibraltars aus und die direkt mit den berechtigten Unternehmen zusammenhängenden Arbeitsplätze werden auf 1 400 geschätzt (bei einer Erwerbsbevölkerung von insgesamt ca. 14 000). Der Finanzsektor hat bedeutende Auswirkungen auf praktisch alle anderen Sektoren der Wirtschaft. Eine Rückforderung würde Liquidation, Konkurs oder Weggang der berechtigten Unternehmen, eine Destabilisierung des Finanzdienstleistungssektors und hohe Arbeitslosigkeit zur Folge haben, was wiederum zu politischer, sozialer und wirtschaftlicher Instabilität führen würde.
- (38) Ein Großteil der berechtigten Unternehmen wäre in Gibraltar nicht steuerpflichtig, da deren Einkünfte weder von Gibraltar bezogen noch in Gibraltar entstehen oder erhalten werden. Aufgrund der Förderkriterien dürften die Begünstigten in vielen Fällen kein Vermögen im Zuständigkeitsbereich Gibraltars haben. Andere, die ihre Geschäftstätigkeit eingestellt haben, wären nicht auffindbar.
- (39) Viele Begünstigte würden Beihilfe erhalten, die der De-minimis-Regel entsprechen.
- V. STELLUNGNAHME VON CHARLES A. GOMEZ & CO.
- (40) Die Stellungnahme von Charles A. Gomez & Co. lässt sich folgendermaßen zusammenfassen:

- (41) Der juristische Beruf in Gibraltar weist eine erhebliche Abhängigkeit von der Finanzplatzstätigkeit auf, zu der die berechtigten Unternehmen einen wesentlichen Beitrag leisten. Ungefähr 130 Anwälte beschäftigen außerdem mehrere hundert Mitarbeiter und tragen so entscheidend zur Beschäftigung in Gibraltar und Spanien bei.

⁽¹⁴⁾ Siehe Fußnote 1.

⁽¹⁵⁾ Verbundene Rechtssachen T-195/01 R und T-207/01, Randnrn. 104 und 113.

(42) Der Rückgriff auf Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe a) EG-Vertrag kann nicht auf Gebiete begrenzt werden, in denen die Lebenshaltung bereits niedrig ist oder es bereits eine erhebliche Arbeitslosigkeit gibt. Der Grundsatz des Artikels 87 Absatz 3 Buchstabe a) muss auch angewandt werden, wenn es gilt, Arbeitslosigkeit und Armut zu verhüten. Als die Regelung über berechnete Unternehmen in Kraft trat, hatte Gibraltar noch mit den Folgen der 20 Jahre lang von Spanien verhängten Sanktionen zu kämpfen, während es gleichzeitig mit der bevorstehenden Schließung der Royal Navy Dockyard konfrontiert war. Vor die Alternativen Armut, Arbeitslosigkeit und Auswanderung gestellt, erschloss sich Gibraltar eine andere Quelle des Wohlstands durch Schaffung des Finanzplatzes Gibraltar, zu dem die Regelung über berechnete Unternehmen einen wesentlichen Beitrag leistet. Das europäische Interesse kann nicht darin bestehen, Armut und Arbeitslosigkeit hinzunehmen, dadurch dass die Anwendung des Artikels 87 Absatz 3 Buchstabe a) EG-Vertrag auf diese Situation ausgeschlossen wird, wenn machbare Alternativen vorhanden sind. Im Gegensatz zu anderen großen Finanzplätzen ist der Finanzplatz Gibraltar aus reiner Notwendigkeit entstanden. Diese Notwendigkeit, Selbstschutz und die Pflicht, von anderen verursachte Schäden zu mildern, rechtfertigen alle die Regelung über berechnete Unternehmen.

(43) Seit dem Beitritt Gibaltars im Jahr 1973 haben es die Einrichtungen der Gemeinschaft versäumt, die Rechte und Interessen der in Gibraltar ansässigen EG- bzw. EU-Bürger zu verteidigen. Trotz eines Urteils des Gerichtshofes sind die in Gibraltar lebenden Unionsbürger nicht im Europäischen Parlament vertreten. Angesichts des nicht vorhandenen Engagements im „EU-Hoheitsgebiet Gibraltar“ scheint das Insistieren der Kommission auf Anmeldung der von Gibraltar ergriffenen Abwehrmaßnahmen übertrieben.

VI. STELLUNGNAHME DES VEREINIGTEN KÖNIGREICHS

(44) Das Vereinigte Königreich hat den ersten Teil seiner Stellungnahme auf die Frage der Rückforderung der Beihilfe und der regionalen Selektivität begrenzt; weitere Bemerkungen sind in dem Teil enthalten, in dem auf die Stellungnahme der Regierung von Gibraltar eingegangen wird. Die Stellungnahme lässt sich folgendermaßen zusammenfassen.

Rückforderung der Beihilfe

(45) Sollte die Regelung über berechnete Unternehmen als mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare rechtswidrige Beihilfe angesehen werden, gilt der allgemeine Grundsatz des Gemeinschaftsrechts betreffend den Vertrauensschutz, der eine Rückforderung bereits gezahlter Beihilfen ausschließt. Obwohl berechnete Erwartungen nur unter außergewöhnlichen Umständen entstehen, wenn ein Empfänger legitimerweise davon ausgehen konnte, dass die Beihilfe rechtmäßig ist⁽¹⁶⁾, liegen solche Umstände in diesem Fall vor, und es wäre unangemessen und unrechtmäßig, wenn die Kommission eine Rückforderungsentcheidung erlassen würde.

(46) Dieses Verfahren nach Artikel 88 Absatz 2 EG-Vertrag geht auf die Annahme des Verhaltenskodexes für die Unternehmensbesteuerung aus dem Jahr 1977 zurück, in dem sich die Kommission zur strikten Anwendung der

Vorschriften über staatliche Beihilfen im Bereich der direkten Unternehmenssteuern verpflichtet hat. Diese Erklärung impliziert, dass die Vorschriften über staatliche Beihilfen in der Vergangenheit auf steuerliche Regelungen, die im Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung angesprochen werden, nicht so strikt angewandt wurden.

(47) Es ist höchst unwahrscheinlich, dass die Regierung von Gibraltar oder des Vereinigten Königreichs 1984 die Möglichkeit in Betracht gezogen hat, die in Frage stehende Regelung könnte die Pflichten des Vereinigten Königreichs in Bezug auf staatliche Beihilfen verletzen. Zwar war seiner Zeit klar, dass ein extrem spezifischer oder sektoraler Steuervorteil eine staatliche Beihilfe darstellen kann, doch war die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf allgemeinere Körperschaftssteuerregelungen, wie die Regelung über berechnete Unternehmen, nie Gegenstand ernsthafter wissenschaftlicher Bemerkungen oder Erklärungen seitens der Kommission. Es wäre unangemessen, wollte man erwarten, dass umsichtige Geschäftsleute Fragen hinsichtlich der Vereinbarkeit der Maßnahme mit den Vorschriften über staatliche Beihilfen aufwerfen. Sie werden durchaus ihre Unternehmensplanung gemacht und ihre wirtschaftliche Position auf der Grundlage der Regelung über berechnete Unternehmen verändert haben und konnten berechtigterweise davon ausgehen, dass die Steuervorteile rechtens waren.

(48) Unter Punkt 26 der Mitteilung werden ausdrücklich die Umstände erwähnt, dass nichtansässige Unternehmen günstiger behandelt werden als ein ansässiges Unternehmen. Damit wurde die unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung von ansässigen und nichtansässigen Unternehmen erstmals von der Kommission als ein Akt der Selektion oder „Spezifität“ anerkannt, wodurch die Vorschriften über staatliche Beihilfen ins Spiel kommen können. Die Regelung über berechnete Unternehmen war damals schon viele Jahre in Kraft, ohne auf Kritik oder Bemerkungen der Kommission gestoßen zu sein.

Regionale Spezifität

(49) Allein die Tatsache, dass die Regelung über berechnete Unternehmen ein Merkmal der Gesetzgebung von Gibraltar ist, das keine Anwendung auf den Rest des Vereinigten Königreichs findet, kann nicht als Begründung für den Tatbestand der Selektivität, wie in Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag verlangt, herangezogen werden. Gibraltar ist für Steuerzwecke ein vom Rest des Vereinigten Königreichs getrenntes Gebiet, das Autonomie in Steuerfragen genießt. Es ist nicht der Fall, dass Unterschiede zwischen den in Gibraltar geltenden Steuergesetzen und den Steuergesetzen im Rest des Vereinigten Königreichs automatisch zu staatlichen Beihilfen führen würden. Die Tatsache, dass es innerhalb eines Mitgliedstaates ein Verwaltungsgebiet mit Autonomie in Steuerangelegenheiten gibt, bedeutet nicht allein deshalb, weil ein bestimmter Aspekt seines Steuersystems zu einem niedrigeren (oder höheren) Steuersatz führt als im Rest des Mitgliedstaates, dass eine staatliche Beihilfe gewährt wird. Wenn es sich innerhalb des betreffenden Steuergebietes um eine allgemeine steuerliche Maßnahme handelt, fällt diese Maßnahme nicht unter Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag. Eine anderslautende Entscheidung würde die Befugnisse teilautonomer und dezentralisierter Verwaltungen innerhalb der Gemeinschaft, Steuern zu erheben und zu ändern, in Frage stellen. Dies würde einen schwerwiegenden Eingriff in die verfassungsmäßigen Regelungen der Mitgliedstaaten darstellen.

⁽¹⁶⁾ Rechtssache 223/85: Rijn-Schelde-Verolme/Kommission, Slg. 1987, S. 4617.

Stellungnahme der Regierung von Gibraltar

- (50) Das Vereinigte Königreich unterstützt das Vorbringen der Regierung von Gibraltar, dass die Regelung über berechnete Unternehmen als bestehende Beihilfe in Übereinstimmung mit Artikel 1 Buchstabe b) Ziffer v) der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 behandelt werden sollte. In den 1970er und 1980er Jahren wurde allgemein davon ausgegangen, dass die Souveränität der Mitgliedstaaten in Bezug auf Steuerfragen nicht durch die Vorschriften über staatliche Beihilfen eingeschränkt wird, insoweit das gesamte System der Unternehmensbesteuerung betroffen ist. Die Kommission machte keinen Versuch, die Vorschriften über staatliche Beihilfen auf das Steuersystem von Gibraltar oder auf andere Steuersysteme innerhalb der Gemeinschaft anzuwenden, die bestimmten Klassen von Unternehmen eine vorteilhaftere steuerrechtliche Behandlung als anderen gewährten. Erst nachdem man sich auf die vollständige Liberalisierung des Kapitalverkehrs und der Finanzdienstleistungen in den 1980er Jahren bzw. Anfang der 1990er Jahre und anschließend auf die Schaffung einer einheitlichen Währung in den 1990er Jahren geeinigt hatte, richtete sich die Aufmerksamkeit ernsthaft darauf, einen schädlichen Wettbewerb aufgrund der einzelstaatlichen Steuersysteme zu begrenzen. Die Anwendung der Vertragsbestimmungen über staatliche Beihilfen, um eine solche Steuerpolitik durchzuführen, ist erst ein Phänomen der letzten vier Jahre. Der Gemeinsame Markt hat sich in den letzten drei Jahrzehnten entwickelt, und viele Instrumente staatlicher Beihilfen von heute wären vor 30, 20 oder auch nur 10 Jahren nicht als staatliche Beihilfe betrachtet worden.
- (51) Selbst wenn die Kommission in Anbetracht des derzeitigen Standes des Gemeinschaftsrechts mit ihrer Meinung Recht haben sollte, die Regelung über berechnete Unternehmen als eine staatliche Beihilfemaßnahme zu betrachten, die, würde sie heute erlassen, angemeldet werden müsste, hätten weder die Kommission noch der Gerichtshof sie zum Zeitpunkt ihrer Annahme als anzumeldende staatliche Beihilfe angesehen. 1984 war Spanien noch kein Mitgliedstaat, und viele Mitgliedstaaten hatten Bankgesetze und Devisenkontrollen, die die Nutzung von Steuervorteilen ähnlich denen in Gibraltar verhindern sollten. Es ist längst nicht klar, ob die Maßnahmen Gibraltars damals überhaupt Wettbewerbsverzerrungen zur Folge haben konnten und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinflussen konnten.
- (52) Zu jener Zeit hat die Kommission selbst Fälle von unterschiedlicher steuerrechtlicher Behandlung, sofern möglich, eher unter Bezugnahme auf Artikel 95 EG-Vertrag (jetzt Artikel 90) behandelt, als sich auf die Vorschriften über staatliche Beihilfen zu berufen. Wissenschaftliche Kommentatoren und Steuerrechtler waren nicht der Meinung, dass die Grundsätze staatlicher Beihilfen auf andere Fälle anwendbar gewesen seien als auf jene, in denen Einzelunternehmen oder Unternehmensgruppen spezifische Steuerbefreiungen aus industriepolitischen Gründen gewährt wurden. Das Argument, Maßnahmen wie die Regelung über berechnete Unternehmen in Gibraltar könnten staatliche Beihilfen darstellen, lässt sich erst nach Veröffentlichung der Mitteilung am 10. Dezember 1998 aufrechterhalten.
- (53) Was die Frage der Rückforderung angeht, unterstützt das Vereinigte Königreich insbesondere die Argumente der

Regierung von Gibraltar, dass die Verpflichtung der Kommission, die Vorschriften über staatliche Beihilfen systematisch auf Maßnahmen im Bereich der direkten Besteuerung anzuwenden, neu sei und dass es unmöglich sei, Beihilfen zurückzufordern. Eine Rückforderung würde eine unverhältnismäßige Belastung der Behörden von Gibraltar darstellen, viele berechnete Unternehmen würden in Gibraltar gar nicht zur Körperschaftssteuer veranlagt, es wäre in vielen Fällen unmöglich, die Beihilfe zu bemessen und/oder zurückzufordern, und viele Begünstigte würden eine De-minimis-Beihilfe erhalten.

VII. BEURTEILUNG DER BEIHILFEMASSNAHME

- (54) Nach Berücksichtigung der Bemerkungen der Behörden des Vereinigten Königreichs, der Regierung von Gibraltar sowie von Charles A. Gomez & Co. bleibt die Kommission bei ihrer Position, die sie in ihrer Entscheidung vom 11. Juli 2001⁽¹⁷⁾ an die Behörden des Vereinigten Königreichs über die Einleitung des Prüfverfahrens nach Artikel 88 Absatz 2 EG-Vertrag zum Ausdruck gebracht hatte, dass nämlich die zu prüfende Regelung eine rechtswidrige staatliche Betriebsbeihilfe innerhalb des Geltungsbereichs des Artikels 87 Absatz 1 EG-Vertrag darstelle.

Vorhandensein von Beihilfe

- (55) Um als staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG-Vertrag angesehen zu werden, muss eine Maßnahme folgende vier Kriterien erfüllen:
- (56) Erstens muss die Maßnahme den Begünstigten einen Vorteil verschaffen, der die ihnen im geschäftlichen Ablauf normalerweise entstehenden Kosten senkt. Gemäß Punkt 9 der Mitteilung kann der Steuervorteil durch unterschiedliche Arten, die Belastung des Unternehmens zu verringern, gewährt werden, insbesondere durch eine Senkung des Steuerbetrags. Die Regelung über berechnete Unternehmen erfüllt dieses Kriterium eindeutig. Statt der Einkommensteuer zu dem in Gibraltar üblichen Körperschaftsteuersatz in Höhe von 35 % zu unterliegen, handeln die berechtigten Unternehmen ihren Steuersatz mit den Behörden von Gibraltar, wie unter Erwägungsgrund 9 beschrieben, aus.
- (57) Die Bemerkung, dass es sich bei der Regelung über berechnete Unternehmen um eine im internationalen Kontext wirksame steuerrechtliche Regelung handle, ist in Bezug auf ihre Einstufung als staatliche Beihilfemaßnahme irrelevant. Obwohl die Kommission das Argument gelten lässt, dass Gibraltar nicht ermächtigt ist, Steuervorteile für Gebiete zu gewähren, die einer anderen Gerichtsbarkeit unterstehen, zeigt die Tatsache, dass die berechtigten Unternehmen ihren Steuersatz aushandeln, eindeutig, dass sie Einkünfte erzielen, die ohne ihre Sonderbehandlung der Unternehmensbesteuerung zu üblichen Steuersätzen unterlägen. Ungeachtet der Art der Geschäftstätigkeit, der berechnete Unternehmen nachgehen können, wird ihnen der Status als berechtigtes Unternehmen dann gewährt, wenn sie in Gibraltar registrierte Unternehmen oder registrierte Niederlassungen von ausländischen Unternehmen sind. Folglich profitieren die berechtigten Unternehmen von einer besonderen und vorteilhafteren steuerrechtlichen Behandlung in Gibraltar, verglichen mit anderen in Gibraltar registrierten Unternehmen.

⁽¹⁷⁾ Siehe Fußnote 1.

- (58) Zweitens muss der Vorteil vom Staat oder aus staatlichen Mitteln gewährt werden. Die Gewährung einer Steuerminderung wie die zwischen dem berechtigten Unternehmen und den Behörden von Gibraltar ausgehandelte bedeutet ein verringertes Steueraufkommen, was gemäß Punkt 10 der Mitteilung der Verwendung staatlicher Mittel in Form von Steuerausgaben entspricht.
- (59) Das Argument der Regierung von Gibraltar, dass die Maßnahme durch die völlige Isolierung keine offensichtliche Belastung ihres Haushalts darstelle, muss zurückgewiesen werden. Die Kommission ist der Meinung, dass der Steuervorteil im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG-Vertrag aus staatlichen Mitteln gewährt wird, da dieser Vorteil daher rührt, dass der Mitgliedstaat auf Steuereinnahmen verzichtet, die er normalerweise gehabt hätte⁽¹⁸⁾. Bei Nichtvorhandensein dieses völlig isolierten Steuervorteils würden die Aktivitäten der berechtigten Unternehmen, soweit ihnen im Zuständigkeitsbereich der gibraltarischen Behörden nachgegangen wird, dem vollen Steuersatz in Gibraltar unterliegen. Dieser Unterschied in der Besteuerung entspricht den Steuereinnahmen, auf die hier verzichtet wurde.
- (60) Drittens muss sich die Maßnahme auf den Wettbewerb und Handel zwischen den Mitgliedstaaten auswirken. Dieses Kriterium ist insoweit erfüllt, als die berechtigten Unternehmen tatsächlich oder potenziell in der Lage sind, mit in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen Geschäfte zu tätigen oder sich an Märkten in Drittländern zu betätigen, die Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten offen stehen. Dies ist insbesondere der Fall, da sich die berechtigten Unternehmen unter normalen Umständen nicht in Gibraltar, mit Bürgern Gibaltars oder in Gibraltar ansässigen Personen geschäftlich betätigen dürfen.
- (61) Selbst wenn einige berechnigte Unternehmen von Einzelpersonen aus steuerlichen Gründen gegründet wurden und nicht, um Handel zu treiben, zu produzieren oder am Markt zu konkurrieren, sind sie von diesen Tätigkeiten nicht ausgeschlossen. Die Tatsache jedoch, dass berechnigte Unternehmen normalerweise eine tatsächliche Geschäftsstelle in Gibraltar unterhalten und Einkommen erzielen, das, wenn auch zu einem reduzierten Satz, der Unternehmensbesteuerung unterliegt, lässt darauf schließen, dass sie sich in der Tat wirtschaftlich betätigen. Dies wird durch das breite Spektrum an Sektoren bestätigt, in denen berechnigte Unternehmen aktiv sind (siehe Erwägungsgrund 9 oben).
- (62) Die Kommission nimmt zur Kenntnis, dass Gibraltar nicht Teil des gemeinsamen Steuergebiets der Gemeinschaft ist. Dies betrifft jedoch nicht die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf jene Unternehmen, die in Gibraltar im Warenhandel tätig sind. Solche Unternehmen sind weder vom Handel mit Unternehmen innerhalb des gemeinsamen Zollgebiets noch davon ausgeschlossen, an Märkten in Drittländern zu konkurrieren, an denen andere Unternehmen der Gemeinschaft tatsächlich oder potenziell tätig sind. Daher werden Handel und Wettbewerb in dem Maße beeinflusst, wie der im Warenhandel tätigen berechtigten Unternehmen gewährte Steuervorteil deren Position stärkt.
- (63) Die Parallelen, die zu der Argumentation der Kommission in ihrer Entscheidung 2000/394/EG in Bezug auf Beihilfen an Unternehmen in Venedig und Chioggia gezogen werden, müssen ebenfalls zurückgewiesen werden. Die Umstände dieser beiden Fälle sind recht unterschiedlich. Insbesondere die Schlussfolgerung, dass keine Auswirkungen auf den Handel vorhanden seien und folglich keine Beihilfe an drei bestimmte Unternehmen geleistet werde, basierte u. a. darauf, dass es sich hier um lokal erbrachte Dienstleistungen handelte. Diese Überlegungen treffen auf die berechtigten Unternehmen eindeutig nicht zu, die, wie die Regierung von Gibraltar selbst ausführt, in internationalem Kontext operieren.
- (64) Mit der De-minimis-Regel lässt sich die Anwendung der Regelung über berechnigte Unternehmen nicht rechtfertigen. Es gibt keinen Mechanismus, der die Gewährung von Beihilfen über den nach der De-minimis-Regel zulässigen Umfang hinaus verhindert, auch werden mit dieser Maßnahme keine Sektoren ausgeschlossen, auf welche die De-minimis-Regelung nicht zur Anwendung gebracht werden kann.
- (65) Letztens muss die Maßnahme insofern spezifisch oder selektiv sein, als sie „bestimmte Unternehmen oder die Herstellung bestimmter Waren“ begünstigt. Die Begünstigten der Maßnahme sind Unternehmen in Gibraltar, an denen kein Bürger Gibaltars und keine in Gibraltar ansässige Person wirtschaftlich beteiligt ist. Außerdem dürfen sich berechnigte Unternehmen unter normalen Umständen nicht in Gibraltar, mit Bürgern Gibaltars oder in Gibraltar ansässigen Personen geschäftlich betätigen. Die Maßnahme ist daher insofern selektiv, als jene nicht in gibraltarischem Besitz befindlichen Unternehmen steuerrechtlich begünstigt werden, die in oder von Gibraltar aus tätig sind.
- (66) Mit der Bemerkung, dass die Maßnahme nicht selektiv sei, da jeder ein berechtigtes Unternehmen gründen könne, und dass Einschränkungen hinsichtlich der Gewährung des Status eines berechtigten Unternehmens ein Akt umgekehrter Diskriminierung von in Gibraltar ansässigen Personen seien, wird nicht der Nachweis erbracht, dass die Maßnahme nicht selektiv ist. Bei der Prüfung einer Maßnahme muss ein Vergleich mit dem allgemein anwendbaren System angestellt werden, in diesem Fall also mit der in Gibraltar üblichen Körperschaftssteuerregelung. Die Regelung über berechnigte Unternehmen stellt eindeutig eine Ausnahme vom allgemeinen System dar.

⁽¹⁸⁾ Siehe auch Rechtssache C-156/98: Deutschland/Kommission, Slg. 2000, I-6857, Randnr. 26.

(67) Die Kommission nimmt die Bemerkungen des Vereinigten Königreichs zur regionalen Spezifität zur Kenntnis. Die Kommission nimmt außerdem zur Kenntnis, dass das Vereinigte Königreich nicht zu argumentieren versucht hat, die Regelung über berechnete Unternehmen würde eine allgemeine Maßnahme innerhalb des Steuergebiets Gibraltars darstellen. Die Kommission steht daher zu ihrer Schlussfolgerung, dass die Maßnahme innerhalb Gibraltars im Wesentlichen selektiv ist. Es ist daher nicht notwendig, in diesem Fall die Frage der regionalen Selektivität zu prüfen, die von der Kommission eingehend in ihrer Entscheidung vom 30. März 2004 über die Körperschaftssteuerreform der Regierung von Gibraltar⁽¹⁹⁾ geprüft wurde.

Bestehende Beihilfe oder rechtswidrige Beihilfe

(68) Diese Frage wurde vom Gericht erster Instanz erörtert, das die Argumente der Regierung von Gibraltar gegen die vorläufige Einschätzung der Regelung über berechnete Unternehmen als rechtswidrige Beihilfe zurückgewiesen hat.⁽²⁰⁾ Ungeachtet der Frage, ob diese Regelung entsprechend der Regelung über steuerbefreite Unternehmen von 1967 konzipiert wurde, trat sie erst 1983 in Kraft, nach dem Beitritt des Vereinigten Königreichs zur Europäischen Gemeinschaft. Sie kann daher nicht als „bestehende Beihilfe“ im Sinne des Artikels 1 Buchstabe b) Ziffer i) der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 angesehen werden. Das Gericht erster Instanz selbst kam zu dem Schluss, dass es ausreichende Gründe für die Eröffnung eines förmlichen Prüfverfahrens durch die Kommission gebe.

(69) Bereits 1973 bestätigte der Europäische Gerichtshof ausdrücklich die Anwendbarkeit der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf steuerrechtliche Maßnahmen⁽²¹⁾. Auch wenn es nur wenig Beispiele für ein Vorgehen der Kommission gegen allgemeine Maßnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung gibt, hat das keine Auswirkungen auf die Frage, ob es sich um eine bestehende oder rechtswidrige Beihilfemaßnahme handelt. In diesem Fall geht es bei der Regelung über berechnete Unternehmen nicht um eine allgemeine Körperschaftssteuermaßnahme, sondern um eine hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs spezifische Maßnahme. Auf jeden Fall ist die erstmalige Anwendung einer Vertragsbestimmung auf eine besondere Situation nicht die rückwirkende Anwendung einer neuen Vorschrift.

(70) Die Regelung über berechnete Unternehmen war nicht, wie in Artikel 88 Absatz 3 EG-Vertrag vorgesehen, bei der Kommission angemeldet worden. Die Tatsache, dass sie der Primarolo-Gruppe zur Kenntnis gebracht wurde, kann nicht als förmliche Anmeldung bei der Kommission auf der Grundlage der Vorschriften über staatliche Beihilfen behandelt werden.

(71) Was die Frage anbelangt, ob die Mitteilung eine verwaltungstechnische Neuerung oder eine politische Erklärung darstellt, hat das Gericht erster Instanz bereits bestätigt⁽²²⁾, dass „die Kommission darin (in der Mitteilung) jedoch keine Änderung ihrer Entscheidungspraxis bei der Beurteilung von Steuermaßnahmen im Hinblick auf die Artikel 87 und 88 EG-Vertrag bekannt gibt“. Daraus folgt, dass das Vereinigte Königreich mit seiner Behauptung Unrecht hat, Maßnahmen wie die Regelung über berechnete Unternehmen könnten erst nach Veröffentlichung der Mitteilung als staatliche Beihilfe eingestuft werden.

(72) Indem die Regierung von Gibraltar geltend macht, dass die Regelung über berechnete Unternehmen erst nach Inkraftsetzung 1983 im Sinne des Artikels 1 Buchstabe b) Ziffer v) der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 zur Beihilfe wurde, behauptet sie mit Unterstützung des Vereinigten Königreichs, dass die Maßnahme der Liberalisierung des Kapitalverkehrs um zehn Jahre vorausging. Diese allgemeine Bemerkung wurde jedoch nicht von spezifischen Argumenten in Bezug auf berechnete Unternehmen untermauert und kann daher nicht per se als Begründung dafür herhalten, dass die Maßnahme im Jahr 1983 keine Beihilfe darstellte. Aus der Regelung selbst geht eindeutig hervor, dass es keine Einschränkungen hinsichtlich der Wirtschaftssektoren gibt, in denen berechnete Unternehmen tätig sein dürfen. Inwieweit nicht spezifizierte Restriktionen des Kapitalverkehrs 1983 Unternehmen, die von den Steuervorteilen dieser Maßnahme profitierten, überhaupt betroffen haben, ist daher nicht klar.

(73) Selbst wenn, wie vom Vereinigten Königreich behauptet, die Bankgesetze und Devisenkontrollen einiger Mitgliedstaaten zu jener Zeit die Nutzung solcher Offshore-Steuervorteile verhinderten, würde das Vorhandensein der Steuervorteile dennoch die Position der berechtigten Unternehmen gegenüber den Konkurrenzunternehmen in anderen Mitgliedstaaten an jenen Märkten gestärkt haben, die nicht diesen Restriktionen unterlagen. In dieser Hinsicht hat die Regierung von Gibraltar die gleichen Argumente vorgebracht wie in ihrer Einlassung vor dem Gericht erster Instanz. Das Gericht hat diese Argumente gegen die vorläufige Einstufung der Regelung über berechnete Unternehmen durch die Kommission zurückgewiesen und den Schluss gezogen, dass „diese allgemeine Argumentation nicht zu der Feststellung führen kann, dass die Steuerregelung von 1983 wegen ihrer Merkmale als bestehende Beihilferegelung zu betrachten wäre“⁽²³⁾. Das Gericht verwarf Parallelen zur Rechtssache betreffend die irische Körperschaftssteuer⁽²⁴⁾, da die Sach- und Rechtslage recht unterschiedlich seien⁽²⁵⁾. Die Kommission sieht daher keinen Grund, ihre Auffassung zu ändern.

⁽¹⁹⁾ Entscheidung der Kommission vom 30. März 2004, noch nicht im Amtsblatt veröffentlicht.

⁽²⁰⁾ Siehe verbundene Rechtssachen T-195/01 und T-207/01, Randnrn. 117-131.

⁽²¹⁾ Rechtssache 173/73, Italien/Kommission, Slg. 1974, 709, Randnr. 13.

⁽²²⁾ Verbundene Rechtssachen T-269/99, T-271/99 und T-272/99: *Diputación Foral de Guipúzcoa u. a./Kommission*, Slg. 2002, II-4217, Randnr. 79.

⁽²³⁾ Siehe verbundene Rechtssachen T-195/01 und T-207/01.

⁽²⁴⁾ ABl. C 395 vom 18.12.1998, S. 14.

⁽²⁵⁾ Verbundene Rechtssachen T-195/01 und T-207/01, Randnrn. 120 und 123.

- (74) Was die behauptete Verletzung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes anbelangt, gehen die Argumente der Regierung von Gibraltar von einem Ermessensspielraum aus, den die Kommission nicht besitzt. In der Rechtssache *Piaggio* ⁽²⁶⁾ hat das Gericht entschieden, dass die Einstufung des fraglichen Systems als bestehende Beihilfe vonseiten der Kommission aus Gründen der Zweckmäßigkeit, obwohl dieses System nicht gemäß Artikel 88 Absatz 3 EG-Vertrag angemeldet worden war, nicht akzeptiert werden könne. Dementsprechend muss die Einstufung einer Maßnahme als neue oder bestehende Beihilfe, wie vom Gericht erster Instanz bestätigt ⁽²⁷⁾, ohne Bezugnahme auf den Zeitraum, der seit Inkraftsetzung der Maßnahme verstrichen ist, und ungeachtet jedweder vorherigen Verwaltungspraxis erfolgen, ungeachtet behaupteter eventueller wirtschaftlicher Folgen. Aus diesen Gründen muss die Behauptung von Charles A. Gomez & Co. und dem Vereinigten Königreich zurückgewiesen werden, die Kommission habe unverhältnismäßig gehandelt, als sie der Meinung war, dass die Maßnahme hätte angemeldet werden müssen. Dementsprechend begründet die Verjährungsfrist nach Artikel 15 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 keinen allgemeinen Grundsatz, dem zufolge eine rechtswidrige Beihilfe in eine bestehende Beihilfe umgewandelt wird; es wird vielmehr nur die Rückforderung von Beihilfen ausgeschlossen, die mehr als zehn Jahre vor dem ersten Tätigwerden der Kommission eingeführt wurden.
- (75) Die Kommission stellt fest, dass sich das Verfahren nach Artikel 96 und Artikel 97 EG-Vertrag auf Unterschiede zwischen allgemeinen Bestimmungen der Mitgliedstaaten bezieht ⁽²⁸⁾. Im Gegensatz dazu ist die Regelung über berechnete Unternehmen keine solche allgemeine Bestimmung, sondern eine selektive Maßnahme mit engem Anwendungsbereich, die eindeutig in den Geltungsbereich der Vorschriften über staatliche Beihilfen gehört. Die Kommission stellt ferner fest, dass sich ihr Vorgehen vollkommen mit dem Buchstaben J des Verhaltenskodexes für die Unternehmensbesteuerung im Einklang befindet.
- Vereinbarkeit**
- (76) Insofern als die Regelung über berechnete Unternehmen eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG-Vertrag darstellt, muss ihre Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt in Anbetracht der in Artikel 87 Absätze 2 und 3 vorgesehenen Ausnahmen geprüft werden.
- (77) Die in Artikel 87 Absatz 2 EG-Vertrag vorgesehenen Ausnahmen, die Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher, Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind, und Beihilfen für bestimmte Gebiete der Bundesrepublik Deutschland betreffen, können auf diesen Fall nicht angewandt werden.
- (78) Insbesondere die Schließung der Naval Dockyard kann nicht als außergewöhnliches Ereignis im Sinne des Artikels 87 Absatz 2 Buchstabe b) EG-Vertrag angesehen werden. Entsprechend der Entscheidungspraxis der Kommission gilt diese Ausnahme nur in Situationen, wenn das außergewöhnliche Ereignis unvorhersehbar und jenseits der Kontrolle der Behörden der Mitgliedstaaten ist. Die Behörden des Vereinigten Königreichs haben die Schließung der Marinewerft 1981 angekündigt, drei Jahre bevor sie 1984 dann geschlossen wurde.
- (79) Die in Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe a) vorgesehene Ausnahme gilt für die Genehmigung von Beihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von Gebieten, in denen die Lebenshaltung außergewöhnlich niedrig ist oder eine erhebliche Unterbeschäftigung herrscht. Punkt 3.5 der Leitlinien der Kommission für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung ⁽²⁹⁾ legt das Verfahren fest, das auf die Ausweisung von Gebieten anzuwenden ist, die nach der Ausnahmeregelung in Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe a) EG-Vertrag als förderfähig gelten. Bei diesem Verfahren werden historische Zahlen zugrunde gelegt. Entgegen der Behauptung von Charles A. Gomez & Co. kann diese Bestimmung nicht prospektiv verwendet, sondern nur auf Gebiete angewandt werden, in denen die Bedingungen niedriger Lebenshaltung oder erheblicher Unterbeschäftigung bereits erfüllt sind. Solche Gebiete werden im Verzeichnis der Regionalbeihilfen des Vereinigten Königreichs festgelegt ⁽³⁰⁾. Die Behörden des Vereinigten Königreichs haben Gibraltar nicht als Unterstützungsgebiet vorgeschlagen und akzeptiert, dass in Gibraltar für den Zeitraum 2000—2006 keine Regionalbeihilfe gewährt werden kann. Da Gibraltar kein solches Gebiet ist und nie war, findet Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe a) keine Anwendung. Auf jeden Fall wurde nicht behauptet, dass das Pro-Kopf-Bruttoinlandsprodukt Gibaltars unter der in Punkt 3.5 der Leitlinien der Kommission für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung festgelegten Schwelle liegt. Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe a) kann nicht angewandt werden, um ungewisse und nicht quantifizierbare künftige Folgen abzuschwächen, die an sich durch die Verwendung anderer politischer Instrumente verhindert oder gemildert werden können.
- (80) Die Regelung über berechnete Unternehmen kann nicht als ein Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse oder zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats nach Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe b) EG-Vertrag angesehen werden. Wie die Regierung von Gibraltar festgestellt hat, legen die Kommission und der Gerichtshof Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe b) streng in dem Sinne aus, dass eine beträchtliche Störung das gesamte Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats beeinträchtigen muss ⁽³¹⁾. Die in Frage stehende Störung, die Schließung der Naval Dockyard, betraf nicht das gesamte Wirtschaftsleben des Vereinigten Königreichs. Zwar nimmt die Kommission das Argument der Regierung von Gibraltar zur Kenntnis, dass Gibraltar vom Vereinigten Königreich in verfassungsrechtlicher, politischer, gesetzgeberischer, wirtschaftlicher, steuerrechtlicher

⁽²⁶⁾ Rechtssache C-295/97: *Piaggio/Ifitalia* u. a., Slg. 1999, I-3735.

⁽²⁷⁾ Verbundene Rechtssachen T-195/01 und T-207/01, Randnr. 121.

⁽²⁸⁾ Siehe Punkt 6 der Mitteilung.

⁽²⁹⁾ ABl C 74 vom 10.3.1998, S. 9.

⁽³⁰⁾ ABl C 272 vom 23.9.2000, S. 43, und Genehmigungsentscheidung der Kommission Nr. SG(2000) D/106293 vom 17. August 2000.

⁽³¹⁾ Siehe verbundene Rechtssachen T-132/96 und T-143/96: *Freistaat Sachsen u. a./Kommission*, Slg. 1999, II-3663, Randnrn. 166, 167 und 168.

cher und geografischer Hinsicht getrennt ist, doch ändert dies nichts an der Tatsache, dass Gibraltar zu Zwecken der Vorschriften über staatliche Beihilfen ein Teil des Vereinigten Königreichs darstellt, ungeachtet des nur hier anwendbaren Artikels 299 Absatz 4 EG-Vertrag. Immerhin gibt es andere Gebiete der Gemeinschaft, die ebenfalls auf unterschiedliche Weise und in unterschiedlichem Umfang von dem Mitgliedstaat getrennt sind, dem sie angehören. Keines dieser Gebiete wird zu Zwecken des Artikels 87 Absatz 3 Buchstabe b) als Mitgliedstaat in eigenem Recht behandelt. Die Parallelen, welche die Regierung von Gibraltar zu den Maßnahmen zieht, die als Reaktion auf die BSE-Krise im Vereinigten Königreich ergriffen wurden, sind nicht rechtserheblich. Die BSE-Krise wurde als außergewöhnliches Ereignis betrachtet, so dass diese Maßnahmen unter Artikel 87 Absatz 2 Buchstabe b) EG-Vertrag fielen. Es ist nicht erforderlich, dass das außergewöhnliche Ereignis den betreffenden Mitgliedstaat insgesamt beeinträchtigen muss, damit Artikel 87 Absatz 2 Buchstabe b) zur Anwendung gebracht werden kann.

- (81) Die Regelung über berechnete Unternehmen hat nicht die Förderung der Kultur und die Erhaltung des kulturellen Erbes zum Ziel, die in Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe d) EG-Vertrag vorgesehen sind.
- (82) Schließlich muss die Regelung über berechnete Unternehmen im Lichte des Artikels 87 Absatz 3 Buchstabe c) EG-Vertrag betrachtet werden, der die Genehmigung von Beihilfen zur Förderung der Entwicklung bestimmter Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete vorsieht, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft. Die mit der Regelung über berechnete Unternehmen gewährten Steuervorteile stehen nicht im Zusammenhang mit Investitionen, der Schaffung von Arbeitsplätzen oder mit spezifischen Projekten. Sie stellen schlicht eine Senkung der Abgaben dar, die ein Unternehmen normalerweise im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit zu entrichten hat, und müssen daher als staatliche Betriebsbeihilfe angesehen werden, deren Vorteile nicht mehr bestehen, sobald die Beihilfe eingestellt wird. Entsprechend der ständigen Praxis der Kommission kann nicht davon ausgegangen werden, dass eine solche Beihilfe die Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete nach Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe c) EG-Vertrag fördert. Eine Betriebsbeihilfe kann gemäß den Punkten 4.15 und 4.16 der Leitlinien der Kommission für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung nur unter außergewöhnlichen Umständen oder unter Sonderbedingungen gewährt werden. Außerdem ist Gibraltar nicht im Verzeichnis der Regionalbeihilfen des Vereinigten Königreichs 2000—2006 aufgeführt, das von der Kommission unter der Nummer für staatliche Beihilfen N 265/00 genehmigt wurde⁽³²⁾.

Rückforderung

- (83) Der Gerichtshof hat wiederholt entschieden, dass, wenn zu Unrecht gewährte staatliche Beihilfen als mit dem Gemeinsamen Markt nicht vereinbar angesehen werden, die logische Folge einer solchen Feststellung darin besteht, die Beihilfe von den Begünstigten zurückzufordern⁽³³⁾. Durch die Rückforderung der Beihilfe wird die vor Gewährung der Beihilfe vorhandene Wettbewerbsposition so weit wie möglich wiederhergestellt. Allerdings sieht Artikel 14 Absatz 1 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 vor, dass „die Kommission keine Rückforderung der Beihilfe verlangt, wenn dies gegen einen allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts verstoßen würde“.
- (84) Die Argumente der Regierung von Gibraltar müssen zurückgewiesen werden, dass nämlich durch die Unsicherheit hinsichtlich des Anwendungsbereichs der Vorschriften über staatliche Beihilfen sowie durch die Tatsache, dass es sich um eine seltene oder neue Vorgehensweise der Kommission gegen steuerrechtliche Maßnahmen, seien es nun Offshore- oder anderweitige Maßnahmen, handelt, berechnete Erwartungen geschaffen wurden. Nur unter außergewöhnlichen Umständen kann ein Empfänger rechtswidriger Beihilfen von der Verpflichtung entbunden werden, eine solche Beihilfe zurückzuzahlen, und es ist allein Sache der nationalen Gerichte, die Umstände des Einzelfalls zu beurteilen⁽³⁴⁾. Daher kann die Veröffentlichung der Mitteilung, da sie weder eine politische Erklärung der Kommission noch, wie vom Vereinigten Königreich impliziert, eine Verschärfung der Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen darstellte, keine berechneten Erwartungen geschaffen haben⁽³⁵⁾. Die erstmalige Anwendung einer Vertragsbestimmung auf eine spezifische Situation kann keine berechneten Erwartungen in Bezug auf die Vergangenheit wecken. Auf jeden Fall hat die unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung zwischen ansässigen und nichtansässigen Unternehmen entgegen den Behauptungen des Vereinigten Königreichs bei früheren Entscheidungen der Kommission über staatliche Beihilfen eine wichtige Rolle gespielt⁽³⁶⁾.
- (85) Durch die Tatsache, dass die Primarolo-Gruppe von der Regelung über berechnete Unternehmen in Kenntnis gesetzt wurde, wurden bei weitem keine berechneten Erwartungen geschaffen, sondern die Maßnahme eindeutig in den Aufgabenbereich der Kommission verwiesen, der unter Buchstabe J des Verhaltenskodexes für die Unternehmensbesteuerung genannt ist, nämlich die geltenden steuerrechtlichen Regelungen der Mitgliedstaaten zu prüfen oder zu überprüfen, mit allen Konsequenzen, die mit einer Untersuchung staatlicher Beihilfen verbunden sind.

⁽³³⁾ Siehe auch Rechtssache C-169/95: Spanien/Kommission, Slg. 1997, I-135, Randnr. 47.

⁽³⁴⁾ Siehe auch Rechtssachen C-5/89: Kommission/Deutschland (Slg. 1990, I-3437), T-67/94: Ladbroke Racing/Kommission (Slg. 1998, II-1), T-459/93: Siemens/Kommission (Slg. 1995, II-1675).

⁽³⁵⁾ Siehe Fußnote 23.

⁽³⁶⁾ Siehe auch Entscheidung 95/452/EG der Kommission vom 12. April 1995 über die in Artikel 3 des italienischen Gesetzes Nr. 19 vom 9. Januar 1991 vorgesehenen Beihilfen in Form von Steuervorteilen zugunsten der Betreiberunternehmen des Zentrums für Finanz- und Versicherungsdienstleistungen in Triest (ABL L 264 vom 7.11.1995, S. 30, Erwägungsgrund 10).

⁽³²⁾ Verbundene Rechtssachen T-132/96 und T-143/96.

- (86) Was die Entwicklung des Gemeinsamen Marktes und die Liberalisierung des Kapitalverkehrs und der Finanzdienstleistungen angeht, hat die Regierung von Gibraltar nur allgemeine Argumente vorgebracht, die nicht ausreichen, um das Vorhandensein berechtigter Erwartungen zu begründen. Die Kommission stellt insbesondere fest, dass keine spezifische Argumentation dahin gehend geliefert wurde, wie die Entwicklung des Gemeinsamen Marktes zu solchen Erwartungen geführt haben kann, noch wurden Argumente in Bezug auf die Auswirkungen spezifischer Liberalisierungsmaßnahmen vorgebracht. Darüber hinaus ist klar, dass der Anwendungsbereich der Regelung über berechnete Unternehmen über jene Sektoren hinausgeht, die von den Restriktionen des Kapitalverkehrs und der Finanzdienstleistungen betroffen gewesen sein könnten.
- (87) Die Regierung von Gibraltar beruft sich auf die Rechtsache Defrenne, um ihr Argument zu erhärten, dass die Verzögerungen vor und während der Überprüfung der Regelung über berechnete Unternehmen berechnete Erwartungen geschaffen hätten. Die Sach- und Rechtslage im Fall Defrenne ist jedoch eine ganz andere. Insbesondere dadurch, dass die Kommission lange Zeit keine Vertragsverletzungsverfahren gegen bestimmte Mitgliedstaaten eingeleitet hatte, hat sie trotz eigener Untersuchungen der betreffenden Vertragsverletzungen und ihrer wiederholten Warnungen, Klage einzureichen, die Mitgliedstaaten darin bestärkt, von der Anwendbarkeit des Artikels 119 EG-Vertrag (jetzt Artikel 141) auszugehen. Im Gegensatz dazu wurde die Aufmerksamkeit der Kommission nicht immer wieder auf die Regelung über berechnete Unternehmen gelenkt, und erst bei Annahme des Verhaltenskodexes für die Unternehmensbesteuerung begann die Kommission mit einer systematischen Untersuchung der steuerrechtlichen Regelungen der Mitgliedstaaten.
- (88) Dementsprechend können auch die behaupteten Verzögerungen bei der Vorprüfung keine berechtigten Erwartungen geschaffen haben. Das Versäumnis des Vereinigten Königreichs, die in den Anforderungen von Auskünften festgesetzten Fristen einzuhalten, hat zu den Verzögerungen beigetragen, sofern es überhaupt welche gegeben hat. Die Vorprüfung muss außerdem in dem allgemeineren Kontext der von der Kommission im Nachgang zur Annahme des Verhaltenskodexes für die Unternehmensbesteuerung ergriffenen Maßnahmen gesehen werden, in deren Rahmen sie von den Mitgliedstaaten Auskünfte über ungefähr 50 steuerrechtliche Maßnahmen anforderte. Die Regelung über berechnete Unternehmen war nur eine dieser Maßnahmen. Die Kommission war während der Vorprüfung nicht untätig, musste jedoch die Regelung über berechnete Unternehmen gleichzeitig mit den Voruntersuchungen zu den anderen Maßnahmen bearbeiten.
- (89) Ein Teil der Zeit wurde für die Prüfung der Regelung über steuerbefreite Unternehmen verwendet, nach deren Muster, der Regierung von Gibraltar zufolge, die Regelung über berechnete Unternehmen fast „Wort für Wort“ formuliert wurde. In diesem Fall hat sich die Regierung von Gibraltar selbst auf Behauptungen bezogen, die sie zu den steuerbefreiten Unternehmen aufgestellt hat (beispielsweise in ihrem vom Vereinigten Königreich mit Schreiben vom 12. September 2000 vorgelegten Papier), dass nämlich die Bemerkungen über steuerbefreite Unternehmen sinngemäß auf berechnete Unternehmen zuträfen. Soweit die Kommission weiß, haben die Behörden des Vereinigten Königreichs die Regierung von Gibraltar über die Durchführung des Prüfverfahrens auf dem Laufenden gehalten. Die Regierung von Gibraltar hatte außerdem Gelegenheit, die Überprüfung ihrer Offshore-Steuerregelungen auf der Sitzung von 19. Oktober 2000 zu diskutieren, und konnte sich stets über den Fortgang, den Zeitplan und das mögliche Ergebnis informieren.
- (90) Es kann sein, dass es gewisse Zweifel hinsichtlich der Zweckmäßigkeit des Verfahrens für staatliche Beihilfen bei gewissen steuerrechtlichen Maßnahmen gab, da Fortschritte beim Abbau schädlicher Maßnahmen noch ausstanden. Dies bezog sich jedoch teilweise auf solche bestehenden Beihilfemaßnahmen, bei denen im Fall einer Rücknahme gemäß Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung ein Prüfverfahren wegen staatlicher Beihilfen keinen Sinn mehr gehabt hätte. Die Kommission vertrat auch die Meinung, dass es im Interesse einer Gleichbehandlung besser wäre, Prüfverfahren gegen eine Reihe von Maßnahmen zu eröffnen, von denen viele Mitgliedstaaten gleichzeitig betroffen sein würden, statt stückweise vorzugehen.
- (91) Was die Forderung nach einer Verjährungsfrist anbetrifft, ist festzustellen, dass eine solche ja tatsächlich existiert und in Artikel 15 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 vorgesehen ist. Gemäß den Verjährungsregeln ist ausgeschlossen, dass eine mehr als zehn Jahre vor dem ersten Tätigwerden der Kommission, in diesem Fall zehn Jahre vor dem Schreiben der Kommission vom 12. Februar 1999, festgelegte Beihilfe zurückgefordert werden kann.
- (92) Die Kommission nimmt die Stellungnahme der Regierung von Gibraltar zur Bedeutung der spezifischen Aufforderung der Kommission, zur Rückforderung der Beihilfe Stellung zu nehmen, zur Kenntnis. Während in der Aufforderung eindeutig die Unsicherheit der Kommission im Hinblick auf die Rückforderung zum Ausdruck kam, diente sie doch auch als ausdrückliches Signal an die Begünstigten, dass die Rückforderung ganz klar eine Möglichkeit darstelle und im Prinzip das logische Ergebnis wäre, wenn die Maßnahme als rechtswidrige und nicht vereinbarte Beihilfe erachtet werden sollte. Zwar stellt der Präsident des Gerichts erster Instanz fest, dass diese unübliche Aufforderung prima facie die etwaigen Besorgnisse der Begünstigten im Wesentlichen zerstreuen dürfte, doch kam er nicht zu dem Schluss, dass solche Besorgnisse auch tatsächlich zerstreut worden seien⁽³⁷⁾. In letzterem Fall wäre die Kommission in die absurde Lage gekommen, dass es als falsche Konsequenz aus einer Aufforderung zur Meinungsäußerung zu einer bestimmten Vorgehensweise ausgeschlossen wäre, eben diese Vorgehensweise zu wählen.
- (93) Dementsprechend dienten von der Kommission eventuell öffentlich geäußerte Zweifel hinsichtlich des Bestehens oder der Rechtswidrigkeit der Beihilfemaßnahme als Hinweis darauf, dass die Feststellung des Vorliegens einer rechtswidrigen Beihilfe mit all ihren Konsequenzen durchaus im Bereich des Möglichen liege.

⁽³⁷⁾ Verbundene Rechtssachen T-195/01 R und T-207/01: Gibraltar/Kommission, Randnr. 113.

- (94) Die Behauptung, eine Rückforderungsentscheidung verletze den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, muss ebenfalls zurückgewiesen werden. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs⁽³⁸⁾, dass die Rückforderung zu Unrecht gewährter staatlicher Beihilfen zwecks Wiederherstellung der zuvor bestehenden Lage im Prinzip nicht als unverhältnismäßig angesehen werden kann.
- (95) Die Kommission weist die Behauptung zurück, dass eine Rückforderungsentscheidung für die Behörden Gibraltars eine unverhältnismäßige administrative Belastung bedeuten würde. Dem Vereinigten Königreich zufolge gibt es ungefähr 140 berechnete Unternehmen. Das sind weniger als 10 % der jedes Jahr in Gibraltar steuerlich veranlagten Unternehmen. Ausgehend von der Annahme, dass die meisten, wenn nicht alle, berechtigten Unternehmen eine gewisse Einkommensteuer, wenn auch zu einem reduzierten Satz, zahlen und dass solche Unternehmen üblicherweise eine „tatsächliche Geschäftsstelle“ in Gibraltar unterhalten, kommt die Kommission zu dem Schluss, dass die administrative Belastung nicht übermäßig hoch wäre. Was die Behauptung angeht, die Ermittlungsbefugnisse der Steuerbehörden in Gibraltar seien begrenzt, hat der Gerichtshof entschieden, dass die nationalen Bestimmungen so anzuwenden seien, dass eine Rückforderung nicht praktisch unmöglich werde⁽³⁹⁾.
- (96) Ähnliche Argumente wie unter Erwägungsgrund 37 in Bezug auf die Folgen der Rückforderung für die gibraltarische Wirtschaft wurden von der Regierung von Gibraltar in ihrem Versuch angeführt, die Veröffentlichung der Entscheidung über die Eröffnung eines förmlichen Prüfverfahrens zu verhindern⁽⁴⁰⁾. Jene Folgen haben sich nicht eingestellt. Und es ist längst nicht sicher, dass Vergleichbares infolge einer Rückforderungsentscheidung hier der Fall wäre. Die Kommission stellt auch fest, dass sich die Argumente hinsichtlich der Auswirkungen einer Rückforderung auf die gibraltarische Wirtschaft sowohl auf die Regelung über berechnete Unternehmen als auch auf die Regelung über steuerbefreite Unternehmen beziehen. Jedoch ist die Gefahr einer Rückforderung seit den Bemerkungen der Regierung von Gibraltar insofern geringer geworden, als nach der Nichtigerklärung der Entscheidung der Kommission über die Eröffnung eines förmlichen Prüfverfahrens wegen staatlicher Beihilfen⁽⁴¹⁾ jetzt geprüft wird, ob die ursprüngliche Regelung über steuerbefreite Unternehmen von 1967 als bestehende Beihilferegelung angesehen werden kann. Es kann keine Rückforderungsentscheidung in Bezug auf diese Regelung ergehen, und folglich werden die von der Regierung von Gibraltar vorausgesagten Auswirkungen, insoweit sich diese überhaupt einstellen, geringer sein. Auf jeden Fall kann die Kommission solche hypothetischen Erwägungen nicht zulassen, mit denen eine weitestgehende Wiederherstellung der Wettbewerbssituation verhindert werden soll, die vor der Einführung einer rechtswidrigen Beihilfemaßnahme bestanden hatte.
- (97) Die Kommission nimmt die Stellungnahme der Regierung von Gibraltar zur Kenntnis, dass einige der berechtigten Unternehmen in Gibraltar nicht steuerlich veranlagt würden, dass einige innerhalb ihres Zuständigkeitsbereichs keine Vermögenswerte besäßen, einige ihre Geschäftstätigkeit eingestellt hätten und andere eine Beihilfe unterhalb der De-minimis-Schwelle erhielten. Solche Erwägungen können jedoch nicht an sich bereits eine Rückforderungsentscheidung ausschließen. Auch entbinden sie die Behörden eines Mitgliedstaats nicht von der Verpflichtung, die erforderlichen Schritte einzuleiten, um eine Rückforderungsentscheidung vollständig umzusetzen, da sie nur im Zusammenhang mit einer Einzelfallprüfung relevant werden. In diesem Zusammenhang stellt die Kommission fest, dass die mit dem Status eines berechtigten Unternehmens verbundenen Vorteile weder auf De-minimis-Beihilfen noch auf Unternehmen begrenzt seien, die in Gibraltar zur Steuer veranlagt würden oder die keine Vermögenswerte innerhalb des Zuständigkeitsbereichs der gibraltarischen Behörden besäßen.
- (98) Die Kommission gibt keine Stellungnahme dazu ab, ob die gibraltarischen Behörden in gutem Glauben gehandelt haben oder nicht. Jedoch folgt aus den Urteilen des Gerichtshofs⁽⁴²⁾, dass durch die Änderung einer bestehenden Beihilfe der Anwendungsbereich der Maßnahme erweitert und/oder die angebotenen Vorteile erhöht werden müssen, wenn diese bestehende Beihilfe aufgrund der Änderung zu einer neuen Beihilfe werden soll oder die Änderung selbst eine neue Beihilfe darstellen soll.
- (99) Im vorliegenden Fall nimmt die Kommission das Urteil des Gerichts erster Instanz zur Kenntnis, dass die gibraltarische Regelung über steuerbefreite Unternehmen von 1967 als bestehende Beihilfemaßnahme betrachtet werden muss⁽⁴³⁾. Die Kommission nimmt ferner zur Kenntnis, dass sich die Regelung über berechnete Unternehmen sehr eng an der Regelung über steuerbefreite Unternehmen orientiert. Die Förderkriterien sind weitgehend identisch. Die substantiellen Unterschiede betreffen die Festsetzung der zu zahlenden Jahressteuer. Statt nur eine sehr niedrige feste Jahressteuer zu entrichten, führen die berechtigten Unternehmen einen Prozentsatz ihres Jahresgewinns ab. Daraus folgt also, dass die berechtigten Unternehmen eine Steuer auf ihren Gewinn zu einem höheren Satz zahlen als die steuerbefreiten Unternehmen. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG-Vertrag die restriktivere Regelung über berechnete Unternehmen gegenüber der Regelung über steuerbefreite Unternehmen einen geringeren Vorteil bietet. Die Kommission stellt außerdem fest, dass für den unwahrscheinlichen Fall, dass die von einem berechtigten Unternehmen gezahlte Steuer niedriger ist als die feste Jahressteuer eines äquivalenten steuerbefreiten Unternehmens, der Unterschied unterhalb der De-minimis-Schwelle liegen würde. Die Regelung sieht einen Mindeststeuersatz von 0 % für ein berechtigtes Unternehmen vor, wohingegen steuerbefreite Unternehmen eine feste Jahressteuer in Höhe von 225 GBP bis 300 GBP entrichten.

⁽³⁸⁾ Siehe auch verbundene Rechtssachen C-278/92, C-279/92 und C-280/92: Spanien/Kommission, Slg. 1994, I-4103.

⁽³⁹⁾ Siehe auch Rechtssache C-24/95: Rheinland-Pfalz/Alcan, Slg. 1997, I-1591.

⁽⁴⁰⁾ Verbundene Rechtssachen T-195/01 R und T-207/01: Gibraltar/Kommission, Randnrn. 94-105.

⁽⁴¹⁾ Verbundene Rechtssachen T-195/01 und T-207/01, Randnr. 115.

⁽⁴²⁾ Verbundene Rechtssachen T-195/01 und T-207/01, Randnr. 111.

⁽⁴³⁾ Verbundene Rechtssachen T-195/01 und T-207/01, Randnr. 113.

- (100) Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs kann sich ein umsichtiger Geschäftsmann in dem Fall, dass er in der Lage war, den Erlass einer seine Interessen berührenden Gemeinschaftsmaßnahme vorherzusehen, nicht auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen, wenn die Maßnahme tatsächlich erlassen wird⁽⁴⁴⁾. Angesichts der Ähnlichkeiten zwischen den Regelungen über steuerbefreite und über berechnigte Unternehmen ist kaum erkennbar, wie ein umsichtiger Wirtschaftsteilnehmer hätte voraussehen können, dass die beiden Regelungen Gegenstand unterschiedlicher Verfahren für staatliche Beihilfen werden würden. Die Unterschiede zwischen den beiden Regelungen sind weniger in ihrer Konzeption begründet, sie spiegeln vielmehr die Praxis der Behörden von Gibraltar wider, von jenen Offshore-Unternehmen mit einer tatsächlichen Geschäftsstelle in Gibraltar die Zahlung von Steuern, wenn auch zu einem niedrigen Satz, zu verlangen. Man kann daher begründeterweise annehmen, dass ein umsichtiger Geschäftsmann, der in gutem Glauben handelte, mit Recht hätte davon ausgehen können, dass er mit einer Entscheidung für die weniger großzügige Regelung über berechnigte Unternehmen statt für die offensichtlich rechtmäßige (hinsichtlich staatlicher Beihilfen, bestehende) Regelung über befreite Unternehmen unter eine Regelung fallen würde, deren Rechtmäßigkeit nicht in Zweifel steht. Folglich kommt die Kommission zu dem Schluss, dass eine Rückforderungsentscheidung unter den außergewöhnlichen Umständen dieses Falls gegen einen allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts verstößen würde.

VIII. SCHLUSSFOLGERUNG

- (101) Abschließend sei festgestellt, dass die Regelung über berechnigte Unternehmen in Gibraltar eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG-Vertrag darstellt und dass keine der in Artikel 87 Absatz 2 oder 3 vorgesehenen Ausnahmen zur Anwendung kommt. Es sei ferner festgestellt, dass das Vereinigte Königreich die in Frage stehende Regelung unter Verstoß gegen Artikel 88 Absatz 3 EG-Vertrag rechtswidrig eingeführt hat. Die

Begünstigten dieser Regelung konnten jedoch begründeterweise berechnigte Erwartungen hegen, dass die Rechtmäßigkeit der Regelung nicht in Zweifel gezogen würde. Eine Rückforderung von aufgrund der Regelung über berechnigte Unternehmen gewährter Beihilfe sollte daher nicht verlangt werden —

HAT FOLGENDE ENTSCHEIDUNG ERLASSEN:

Artikel 1

Die staatliche Beihilferegelung, die das Vereinigte Königreich auf der Grundlage der Regelung über berechnigte Unternehmen, enthalten im Einkommensteuergesetz von Gibraltar (Income Tax (Amendment) Ordinance) vom 14. Juli 1983 und in den Einkommenssteuervorschriften (berechnigte Unternehmen) von Gibraltar (Income Tax (Qualifying Companies) Rules) vom 22. September 1983, durchgeführt hat, ist mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar.

Artikel 2

Das Vereinigte Königreich soll die in Artikel 1 genannte Regelung zurücknehmen.

Artikel 3

Das Vereinigte Königreich soll die Kommission innerhalb von zwei Monaten nach Mitteilung dieser Entscheidung über die Maßnahmen zu deren Umsetzung unterrichten.

Artikel 4

Die Entscheidung ist an das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland gerichtet.

Brüssel, 30. März 2004

Für die Kommission

Mario MONTI

Mitglied der Kommission

⁽⁴⁴⁾ Siehe auch Rechtssache 265/85: Van den Bergh und Jurgens/Kommission, Slg. 1987, S. 1155, Randnr. 44.