SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS ANTONIO SAGGIO

vom 1. Juli 1999 *

1. Das Tribunal Superior de Justicia del País Vasco hat mit drei Beschlüssen gleichen Inhalts dem Gerichtshof eine Frage nach der Auslegung der Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) und 92 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 87 EG) zur Vorabentscheidung vorgelegt. Somit hat der Gerichtshof darüber zu befinden, ob örtliche Regelungen (Normas forales) dreier der Autonomen Region Baskenland angehörender Körperschaften, die dringliche steuerliche Maßnahmen zur Investitionshilfe und zur Förderung der Wirtschaftstätigkeit vorsehen, mit den erwähnten Bestimmungen vereinbar sind.

Das nationale Recht und die örtlichen Regelungen

2. Die steuerlichen Beziehungen zwischen dem spanischen Staat und der Autonomen Region Baskenland regeln sich nach dem Concierto Economico (Wirtschaftsvereinbarung), der durch das Gesetz 12/1981 vom 13. Mai 1981 [1] gebilligt und später durch das Gesetz 27/1990 vom 26. Dezember 1990 [2] geändert wurde. Diese Vereinbarung weist den Behörden der Historischen baskischen Territorien die Befugnis zur Regelung des Steuerrechts in ihrem Gebiet mit Ausnahme der Zolleinnahmen, der Einnahmen, die durch Finanzmonopole erhoben werden und der Abgaben auf Alkohol zu, deren Regelung ausschließlich dem Zentralstaat zusteht.

3. Im ersten Kapitel der Wirtschaftsvereinbarung sind die Kriterien für die Erhebung jeder einzelnen Abgabe zu dem Zweck festgelegt, die Zuständigkeiten der zentralen Steuerverwaltung und der lokalen Steuerverwaltungen abzugrenzen. Diese Abgrenzung erfolgt unter Wahrung des Grundsatzes der Solidarität, der die Einführung unmittelbarer oder mittelbarer steuerlicher Privilegien und die Gewährung von Subventionen durch Abgabenerstattungen verbietet (Artikel 4 Absatz 8); die von den Historischen Gebieten erlassenen Regelungen dürfen den Wettbewerb zwischen den Unternehmen nicht nachteilig beeinflussen und die Verteilung der Mittel sowie den freien Kapitalverkehr und die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nicht beeinträchtigen (Artikel 4 Absatz 11); schließlich wird ausgeschlossen, daß die Anwendung der Regelung der Wirtschaftsvereinbarung zu einer geringeren steuerlichen Belastung führen kann, als sie im gemeinsamen Gebiet besteht (Artikel 4 Absatz 12).

Nach Artikel 6 der Vereinbarung behält der spanische Staat die ausschließliche Zuständigkeit für die Verwaltung, Prüfung, Än-

* Originalsprache: Italienisch.

1 — *Boletín Oficial del Estado* vom 28. Mai 1981.

2 — *Boletín Oficial del Estado* vom 27. Dezember 1990.

derung und Erhebung sämtlicher Abgaben, wenn es sich bei dem Abgabenpflichtigen um eine natürliche Person oder ein Unternehmen mit oder ohne eigene Rechtspersönlichkeit handelt, die nach dem Steuerrecht des Staates nicht als in Spanien ansässig gilt. Schließlich gilt nach Artikel 7 Absatz 1 die Einkommensteuer für natürliche Personen als „konzertierte" Abgabe, die der Regelung durch die autonome Region unterliegt und von der örtlich zuständigen Diputación Foral erhoben werden kann, wenn der Steuerpflichtige seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Baskenland hat. Artikel 18 der Vereinbarung legt die Kriterien für die Anwendung der Körperschaftsteuer fest.

4. Auf der Grundlage der durch die erwähnten Regelungen festgelegten Gesetzgebungszuständigkeiten erließen die drei Juntas Generales der Diputaciones Forales von Guipúzcoa, Álava und Vizcaya die Normas forales (örtliche Regelungen) Nr. 11/93 vom 26. Juni 1993, Nr. 18/93 vom 5. Juli 1993 und Nr. 5/93 vom 24. Juni 1993 über dringliche steuerliche Maßnahmen zur Investitionshilfe und zur Förderung der Wirtschaftstätigkeit. Diese Regelungen führten für die Zeit von ihrem Inkrafttreten bis zum 31. Dezember 1994 eine Reihe steuerlicher Erleichterungen im Bereich der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer für natürliche Personen ein. Die erlassenen Maßnahmen gewährten den Unternehmen und den natürlichen Personen, die dem Steuerrecht der baskischen Regionen unterlagen, einige Vergünstigungen, die den der allgemeinen Regelung unterliegenden Unternehmen und natürlichen Personen nicht zustehen. In bezug auf juristische Personen handelte es sich im einzelnen um Befreiungen, Ermäßigungen oder steuerliche Abzüge bei der Gründung neuer Unternehmen, Investitionen in Anlagevermögen, Investitionen in Forschung und Entwicklung, Investitionen, die der Exportförderung dienen, der Abschreibung neuer Vermögensgegenstände, der Kapitalbildung kleiner Unternehmen sowie der Einstellung und Ausbildung von Personal. Die gleichen steuerlichen Vorteile galten für einkommensteuerpflichtige natürliche Personen, die unternehmerische oder freiberufliche Tätigkeiten ausüben und deren Nettoeinkommen nach dem System der unmittelbaren Schätzung bestimmt wird.

Der persönliche Geltungsbereich der vorerwähnten Steuererleichterungen bestimmte sich nach den genannten örtlichen Regelungen anhand dreier „Kaskaden"-Kriterien. Die Bestimmungen galten erstens für Steuerpflichtige, die Steuern ausschließlich an die Diputación Foral entrichten, die die Bestimmungen erlassen hat, zweitens für Steuerpflichtige, die Steuern gleichzeitig an die Diputación Foral, die die Bestimmungen erlassen hat, und an eine andere Diputación Foral entrichten und ihren steuerlichen Wohnsitz im Gebiet der Diputación Foral haben, die die Bestimmung erlassen hat oder die ihren Wohnsitz im gemeinsamen Hoheitsgebiet Spaniens haben und die ihren Umsatz überwiegend im Gebiet der Diputación Foral erzielen, die die Regelung erlassen hat, und schließlich für Steuerpflichtige, die die Steuern gemeinsam an die Diputación Foral, die die Bestimmung erlassen hat, und an den Staat oder an die Diputación Foral, die die Bestimmung erlassen hat, oder eine andere Diputación Foral und den Staat entrichten und ihren steuerlichen Wohnsitz im Historischen Gebiet der Diputación Foral haben, die die Bestimmung erlassen hat, und deren im Baskenland erzielter Umsatz im vorhergehenden Steuerjahr mehr als 25 % des Gesamtumsatzes ausmachte.

Bei der Steuer auf das Einkommen natürlicher Personen gelten die in den örtlichen Regelungen vorgesehenen Steuererleichterungen für Steuerpflichtige, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Gebiet der Diputaciones Forales Guipúzcoa, Álava und Vizcaya haben.

5. Das nationale Gericht führt im Vorlagebeschluß aus, daß die Anwendung der dargestellten Regelung dazu führe, daß die nicht im spanischen Hoheitsgebiet wohnhaften Steuerpflichtigen dem Steuerrecht des Staates unterlägen und daher von der Möglichkeit ausgeschlossen seien, die steuerlichen Vorteile zu genießen, die in den nach der angefochtenen regionalen Regelung vorgesehenen Maßnahmen enthalten seien.

6. Schließlich sei darauf hingewiesen, daß die Kommission mit der an das Königreich Spanien gerichteten Entscheidung 93/337/EWG vom 10. Mai 1993 [3] zu den regionalen Regelungen 28/1988, 8/1988 und 6/1988 der Diputaciones Forales von Álava, Vizcaya und Guipúzcoa Stellung genommen hat. Es handelte sich um Maßnahmen, die steuerliche Erleichterungen identischen Inhalts umfaßten, wie sie in den regionalen Regelungen, die Gegenstand der Ausgangsverfahren sind, bestanden. In der Entscheidung stellte die Kommission fest, daß die Steuerbeihilferegelungen für Investitionen in den Teilen bezüglich der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer der natürlichen Personen nach Artikel 92 Absatz 1 EG-Vertrag mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar seien, da sie nach Artikel 52 EG-Vertrag zuwiderlaufenden Modalitäten gewährt würden [4]. Mit Artikel 1 Absatz 2 der Entscheidung forderte die Kommission Spanien auf, die Steuerregelung so zu ändern, daß die Verzerrungen unter dem Gesichtspunkt des Artikels 43 bis zum 31. Dezember 1993 abgestellt würden. Die Entscheidung wurde weder vom Adressaten gemäß Artikel 173 Absatz 1 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 230 EG) noch von den baskischen Behörden, die die Bestimmungen erlassen hatten, gemäß Artikel 173 Absatz 4 angefochten. Um der Entscheidung nachzukommen, erließ das Königreich Spanien mit dem Gesetz Nr. 42/1994 vom 30. Dezember 1994 [5] die Disposición Adicional Octava (Achte Zusatzbestimmung). Diese Bestimmung mit dem Titel „Gewährung von steuerlichen Anreizen und Subventionen für in der übrigen Europäischen Union ansässige Personen, die nicht in Spanien ansässig sind", änderte die vorherige Regelung insoweit ab, als sie vorsah, daß die Gesellschaften Anspruch auf Erstattung der tatsächlich gezahlten Beträge durch die spanische Steuerverwaltung haben, die dasjenige übersteigen, was die Gesellschaften hätten entrichten müssen, wenn sie sich auf die von der autonomen Region oder einem Historischen Gebiet des Baskenlandes erlassene Regelung hätten stützen können. Auf den Erlaß dieser Bestimmung hin gelangte die Kommission mit Schreiben vom 3. Februar 1995 an die Ständige Vertretung Spaniens bei der Europäischen Union zu dem Ergebnis, daß das baskische Steuerrecht keine Diskriminierung im Sinne von Artikel 52 des Vertrages mehr enthalte.

3 — Entscheidung über eine Steuerbeihilferegelung für Investitionen im Baskenland (ABl. L 134, S. 25).

4 — Artikel 1 Absatz 1 der Entscheidung 93/337.

5 — *Boletín Oficial del Estado* vom 31. Dezember 1994.

Die Ausgangsverfahren und die Vorlagefrage

7. Die drei von den baskischen Behörden erlassenen regionalen Regelungen wurden von der Administración General del Estado (Allgemeine Staatsverwaltung) im Juni und Oktober 1994 angefochten. Als Grund für die Anfechtung führte die Klägerin u. a. einen Verstoß gegen die Artikel 52 und 92 des Vertrages an. Nach Ansicht der spanischen Regierung beruhte dieser Verstoß darauf, daß die örtlichen Regelungen die Staatsbürger und die Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten von den Steuererleichterungen ausschlössen, die sich zwar im Baskenland wirtschaftlich betätigten, jedoch nicht in Spanien ansässig seien. Das Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, Kammer für verwaltungsrechtliche Streitigkeiten, hat dem Gerichtshof mit drei Beschlüssen gleichen Inhalts vom 30. Juli 1997 folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Artikel 52 EG-Vertrag dahin auszulegen, daß eine Regelung einer zu einer autonomen Region eines Mitgliedstaats gehörenden Gebietskörperschaft über dringliche steuerliche Maßnahmen zur Investitionshilfe und zur Förderung der Wirtschaftstätigkeit, die diejenigen Steuerpflichtigen in Anspruch nehmen können, die Steuern ausschließlich an die Steuerverwaltung dieser Gebietskörperschaft zahlen oder dort ihren steuerlichen Sitz haben oder den größten Teil ihres Umsatzes tätigen oder die ihren steuerlichen Sitz in dem betreffenden Gebiet haben und während des vorangegangenen Steuerjahres mehr als 25 % ihres Gesamtumsatzes in der autonomen Region getätigt haben, unter Ausschluß jeder anderen natürlichen oder juristischen Person, die im selben Staat oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft ansässig ist, gegen diese Bestimmung sowie gegebenenfalls gegen Artikel 92 Absatz 1 EG-Vertrag verstößt?

8. Die drei Rechtssachen sind gemäß Artikel 43 der Verfahrensordnung mit Beschluß des Präsidenten des Gerichtshofes vom 18. Dezember 1997 zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

Zur Zulässigkeit

9. Vorab ist die Frage der Zulässigkeit der von dem spanischen Gericht vorgelegten Frage zu behandeln. Die Juntas Generales und die baskische Regierung, die Beklagte und die Streithelfer in den Ausgangsverfahren, haben nämlich eine entsprechende Einrede erhoben. Nach ihrer Ansicht sind die Vorlagen für die Entscheidung der bei dem nationalen Gericht anhängigen Rechtsstreitigkeiten nicht unbedingt notwendig und liefern auch keine genauen tatsächlichen und rechtlichen Anhaltspunkte, wie dies die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofes verlange.

10. In bezug auf die Notwendigkeit der Vorlage und somit der Entscheidung des Gerichtshofes machen die erwähnten Verfahrensbeteiligten geltend, daß möglichen Unvereinbarkeiten der angefochtenen Regelungen mit dem Gemeinschaftsrecht durch den Erlaß der Achten Zusatzbestimmung zum Gesetz 42/94 bereits abgeholfen worden sei. Diese Bestimmung werde nämlich rückwirkend angewandt

und könne damit jeden möglichen Nachteil durch die Anwendung der Steuerregelung der Historischen Gebiete des Baskenlandes beseitigen. Die Kommission habe in dem erwähnten Schreiben vom Februar 1995 anerkannt, daß der Erlaß der in Rede stehenden Bestimmung jeden Zweifel an der Vereinbarkeit der örtlichen Regelungen mit dem einschlägigen Gemeinschaftsrecht beseitigt habe, und alle Beteiligten der drei Ausgangsverfahren hätten dem Gerichtshof mitgeteilt, daß sie eine Entscheidung über die Gültigkeit der angefochtenen Regelungen nicht als notwendig erachteten, da jede Unvereinbarkeit mit Artikel 52 des Vertrages durch die erwähnte Zusatzbestimmung beseitigt worden sei.

11. Der Gerichtshof hat gelegentlich Fragen im Rahmen von Vorabentscheidungsverfahren gemäß Artikel 177 des Vertrages (jetzt Artikel 234 EG) für unzulässig erklärt, da die Antwort auf diese Fragen nicht objektiv notwendig war, um den bei dem nationalen Gericht anhängigen Rechtsstreit zu entscheiden [6]. Ich meine allerdings, daß diese Lösung im vorliegenden Verfahren nicht angewandt werden sollte. Es darf nämlich nicht außer acht gelassen werden, daß das nationale Gericht die Vorlage an den Gerichtshof erst drei Jahre nach dem Erlaß der Zusatzbestimmung zum Gesetz 42/94 beschlossen hat. In Kenntnis des Standpunktes der Verfahrensbeteiligten, wonach mögliche Widersprüche der regionalen Regelung zu Artikel 52 des Vertrages durch den Erlaß der erwähnten Maßnahme beseitigt seien, hat das vorlegende Gericht es dennoch als notwendig erachtet, den Gerichtshof um Vorabentscheidung zu dem streitigen Problem zu ersuchen. Im Rahmen der Verteilung der Zuständigkeiten (und der Verantwortlichkeiten), die vom Vertrag gewollt war, obliegt diese Entscheidung grundsätzlich dem nationalen Gericht. Dieses kann nämlich wegen seiner unmittelbaren Kenntnis der Sachlage und der maßgebenden Rechtsfragen die Erheblichkeit der in dem Verfahren aufgeworfenen Fragen des Gemeinschaftsrechts am besten beurteilen [7]. Die vom nationalen Gericht hierfür angewandte Lösung kann vom Gerichtshof nur dann in Frage gestellt werden, wenn die Auslegung oder die Beurteilung der Gültigkeit einer Gemeinschaftsregelung offenkundig keinen Bezug zur Realität oder zum Gegenstand des Rechtsstreits hat.

12. Meines Erachtens liegt hier keiner dieser in der Tat außergewöhnlichen Fälle vor, die ich erwähnt habe. Die Zweifel, die die Verfahrensbeteiligten geäußert haben, betreffen nämlich nicht die Erheblichkeit der Frage für die Entscheidung der Ausgangsverfahren. Da es sich um eine Beurteilung der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bestimmungen anhand von Kriterien des Gemeinschaftsrechts handelt, kann nicht bezweifelt werden, daß die Auslegung der einschlägigen Bestimmungen des Vertrages durch den Gerichtshof für die Entscheidung des Rechtsstreits zweckdienlich ist. Die von den Beteiligten geäußerten Zweifel beziehen sich daher nicht so sehr auf die Erheblichkeit *der Vorlagefrage* für die Entscheidung des Ausgangsverfahrens, als vielmehr auf die Zweckdienlichkeit *der etwaigen Nichtigerklärung der angefochtenen Bestimmungen durch das nationale Gericht*, da die vorgetragenen Gründe der

6 — Vgl. Urteil vom 16. Juni 1981 in der Rechtssache 126/80 (Salonia, Slg. 1981, 1563) und Beschluß vom 16. Mai 1994 in der Rechtssache C-428/93 (Monin Automobiles, Slg. 1994, I-1707).

7 — Vgl. insbes. Urteile vom 29. November 1978 in der Rechtssache 83/78 (Pigs Marketing Board, Slg. 1978, 2347, Randnr. 25) und vom 7. Juli 1994 in der Rechtssache C-146/93 (McLachlan, Slg. 1994, I-3229, Randnr. 20).

Unvereinbarkeit schon durch den Erlaß der mehrfach zitierten Zusatzbestimmung beseitigt worden sind. Weiterhin bin ich der Ansicht, daß es nicht Aufgabe des Gerichtshofes ist, die Ausgangsverfahren unter dem erwähnten Gesichtspunkt zu erörtern und sich in Wertungen einzumischen, die entweder dem nationalen Gericht zustehen, das möglicherweise ein fehlendes Rechtsschutzinteresse gegenüber nicht mehr geltenden Regelungen feststellen könnte, oder aber den Beteiligten der Ausgangsverfahren. Vielmehr ist hierzu festzustellen, daß die Zentralverwaltung — die ja vor dem nationalen Gericht die Beseitigung der Gründe für die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der angefochtenen Regelungen hätte bestätigen können — die Klage nicht zurückgenommen hat, was beweist, daß die Ausgangsverfahren trotz der vorgenommenen Rechtsänderungen nicht erledigt sind.

Es läßt sich auch nicht unter Änderung der von den Verfahrensbeteiligten angeführten Gesichtspunkte der Unzulässigkeit entsprechend einer Orientierung der Rechtsprechung, die in Wirklichkeit mit den beiden Urteilen Foglia/Novello [8] entstanden ist und sich damit erschöpft hat, feststellen, daß der Rechtsstreit fiktiv wäre. Hierzu genügt die Feststellung — abgesehen von der Bewertung der Richtigkeit der in den beiden erwähnten Urteilen angewandten Lösung —, daß sich die Verfahrensbeteiligten nicht darüber, wie die Vorlagefrage zu beantworten ist, und somit über die Ausgangsverfahren einig sind, so daß diese alles andere als konstruiert sind.

8 — Urteile vom 11. März 1980 in der Rechtssache 104/79 (Slg. 1980, 745) und vom 16. Dezember 1981 in der Rechtssache 244/80 (Slg. 1981, 3045).

13. Hinzu kommt, daß aus den vorgelegten schriftlichen Erklärungen und aus dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung überhaupt nicht klar hervorgeht, welches der zeitliche Geltungsbereich der Bestimmung ist, die Spanien zum Zweck der Beseitigung der Unvereinbarkeit der örtlichen Regelungen mit den Bestimmungen des Vertrages erlassen hat, und auch nicht, ob diese Bestimmung die angeblich durch die Regelung hervorgerufene Ungleichbehandlung tatsächlich wirksam abstellt. In diesem Zusammenhang kann man sogar die berechtigte Frage aufwerfen, ob nicht eine Ausgleichsmaßnahme, wie sie in der Achten Zusatzbestimmung vorgesehen ist, konkret einer Nichtanwendung der örtlichen Regelungen gleichkommt, da sie auf alle Fälle auf seiten der Unternehmen eine Tätigkeit bedingt, die Zeit und weitere Kosten verursacht.

14. Noch weniger begründet erscheinen die weiteren Einreden der Unzulässigkeit der Vorlage, die von den Beklagten der Ausgangsverfahren erhoben werden. Unbeachtlich ist die Ansicht, die Vorlagen seien nicht unbedingt notwendig für die Entscheidung des Rechtsstreits, da die vor dem nationalen Gericht aufgeworfene Frage „teilweise" interner Natur sei. Die Diskriminierung oder die Beihilfeelemente bezögen sich auf eine Rechtslage, die im Baskenland ansässige natürliche oder juristische Personen im Vergleich zu denjenigen träfen, die im übrigen spanischen Hoheitsgebiet ansässig seien. Zur Widerlegung dieses Einwands genügt die Feststellung, daß die nachteilige Maßnahme in gleicher Weise im gemeinsamen spanischen Hoheitsgebiet ansässige Personen wie auch diejenigen trifft, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind.

Zur angeblichen Unvollständigkeit der drei Vorlagen, die nicht mit der notwendigen Genauigkeit klarstellten, daß in den verschiedenen Regionen des spanischen Hoheitsgebiets unterschiedliche Steuersysteme bestünden, sondern glauben machten, daß ein einziges allgemeines System mit Ausnahmen in bestimmten Gebieten vorhanden sei, genügt die Bemerkung, daß der Beschluß, wenn auch nur kurz, die für die Steuerpflichtigen in den Historischen Gebieten geltende Regelung, ihren persönlichen Geltungsbereich sowie die unterschiedliche Behandlung der der betreffenden Regelung unterliegenden natürlichen und juristischen Personen und derjenigen, die der gemeinsamen Regelung unterliegen, darstellt. Das Vorhandensein unterschiedlicher Steuersysteme wirft jedoch ein sachliches Problem auf, das an passender Stelle behandelt werden wird, d. h. im Rahmen der Würdigung der betreffenden Maßnahmen im Licht der Gemeinschaftsregelung für staatliche Beihilfen.

15. Aus den angegebenen Gründen stelle ich fest, daß der Gerichtshof über die von dem spanischen Gericht vorgelegte Frage zu befinden hat.

Zur Niederlassungsfreiheit

16. Mit dem ersten Teil der Frage möchte das spanische Gericht wissen, ob Artikel 52 EG-Vertrag einer Regelung wie der der baskischen entgegensteht, die dringliche Maßnahmen zur Investitionshilfe enthält, in deren Genuß Steuerpflichtige kommen können, die ihre Steuern ausschließlich an die Steuerverwaltung des Gebietes einer Diputación Foral entrichten oder die dort ihren steuerlichen Wohnsitz haben oder aber dort den größten Teil ihres Umsatzes tätigen bzw. die ihren steuerlichen Wohnsitz in diesem Gebiet haben und im Laufe des vorhergehenden Steuerjahres mehr als 25 % ihres Gesamtumsatzes in der autonomen Region getätigt haben, ohne daß andere natürliche oder juristische Personen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft ansässig sind, in den Genuß dieser Maßnahmen kommen können.

Nach der Wirtschaftsvereinbarung (Artikel 6 des Gesetzes 12/1981 in der Fassung des Gesetzes 27/1990) unterliegen nämlich natürliche und juristische Personen, die nicht im spanischen Staat ansässig sind, dem Steuerrecht des Staates. Sie sind daher von den im Steuerrecht des Baskenlandes vorgesehenen Vergünstigungen ausgeschlossen.

17. Bevor ich die Frage in der Sache untersuche, halte ich eine Vertiefung dessen für angebracht, was ich bereits zu den von der spanischen Regierung erlassenen Korrekturbestimmungen ausgeführt habe. Im Einklang mit der Entscheidung 93/337 der Kommission hat die spanische Regierung in das Gesetz 42/94 vom 30. Dezember 1994 die Achte Zusatzbestimmung über die Gewährung von steuerlichen Anreizen und Subventionen für in der Europäischen Union ansässige Personen, die nicht in Spanien ansässig sind, eingefügt. Nach dieser Bestimmung haben Gesellschaften, die in den baskischen Territorien tätig sind, ohne von den Steuererleichterungen, die diese Territorien gewähren, Gebrauch machen zu können, Anspruch auf Erstattung derjenigen Beträge durch die Steuerverwaltung des Staates, die sie über die Beträge hinaus gezahlt haben, die sie hätten zahlen müssen, wenn sie von den Steuerer-

leichterungen der Rechtsordnung der Historischen Gebiete hätten Gebrauch machen können. Die spanische Regierung macht geltend, dank des Erlasses dieser Maßnahme sei jede mögliche Diskriminierung auf der Ebene des Gemeinschaftsrechts beseitigt worden. Die Kommission widerspricht aus Gründen der Kohärenz mit dem, was sie der spanischen Regierung mit Schreiben vom 3. Februar 1995 mitgeteilt hat, diesem Vorbringen nicht.

18. In diesem Zusammenhang ist die Feststellung nützlich, daß in der Bilanz eines Unternehmens ein erheblicher Unterschied zwischen von vornherein geltenden steuerlichen Befreiungen, wie sie durch die regionalen Regelungen gewährleistet werden, und der späteren Rückerstattung, die durch die Korrekturmaßnahme der spanischen Regierung anerkannt wird, besteht. Der Mechanismus des Solve et repete beseitigt nicht die Diskriminierung der ausländischen Gesellschaften. Zeit und Personal müssen auf alle Fälle eingesetzt werden, um die für die Erstattung erforderlichen Verwaltungsvorgänge auszuführen, was zu zusätzlichen Kosten für das Unternehmen führt. Daher ist die Achte Zusatzbestimmung zum Gesetz 42/94 nicht geeignet, die unterschiedliche Behandlung von Unternehmen, die ihren steuerlichen Sitz im Baskenland haben, und ausländischen Unternehmen durch die örtlichen Regelungen völlig zu beseitigen.

19. Ich komme nun zur Sache; vor allem sei der Klarheit wegen wiederholt, daß die Regelung der Territorien des Baskenlandes die Gewährung steuerlicher Erleichterungen von dem Erfordernis des Aufenthaltsorts, des steuerlichen Wohnsitzes oder eines maßgebenden Prozentsatzes des Gesamtumsatzes im Baskenland abhängig macht. Die Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats, die eine Filiale, Agentur oder Zweigniederlassung im Baskenland eröffnen möchte und ihre Tätigkeit (und somit ihren steuerlichen Sitz) im Ursprungsland beibehalten möchte, könnte nicht in den Genuß dieser Beihilfen gelangen.

20. Dies vorausgeschickt, sei daran erinnert, daß die den Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats durch Artikel 52 des Vertrages zuerkannte Niederlassungsfreiheit, die für sie die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten unter den Voraussetzungen umfaßt, die nach dem Recht des Aufnahmemitgliedstaats für seine eigenen Staatsangehörigen gelten, für nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründete Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, nach Artikel 58 des Vertrages (nach Änderung jetzt Artikel 48 EG) das Recht einschließt, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat über eine Filiale oder eine Agentur auszuüben [9].

Im Rahmen der Anwendung der Artikel 52 und 58 des Vertrages dient der Sitz einer Gesellschaft, wie die Staatsangehörigkeit bei natürlichen Personen, dazu, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Staates

9 — Urteil vom 12. April 1994 in der Rechtssache C-1/93 (Halliburton Services, Slg. 1994, I-1137, Randnr. 14).

zu bestimmen. Wie der Gerichtshof im Urteil Kommission/Frankreich [10] ausgeführt hat, „würde diese Vorschrift ausgehöhlt", wenn „man ... zulassen [würde], daß der Mitgliedstaat der Niederlassung nach seinem Belieben eine ungleiche Behandlung allein deshalb vornehmen kann, weil sich der Sitz einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat befindet".

21. Der dargestellte Grundsatz findet nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes auch in Fällen Anwendung, in denen eine nationale Steuerregelung allein Unternehmen, die ihren Sitz in diesem Staat haben, Erleichterungen gewährt. Zwar fällt in Ermangelung von Harmonisierungsmaßnahmen die Regelung der direkten Steuern grundsätzlich in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch müssen diese ihre Zuständigkeit unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben [11]. Daher wird eine diskriminierende steuerliche Behandlung, die die Ausübung des Niederlassungsrechts behindert oder beschränkt, vom Anwendungsbereich des Artikels 52 des Vertrages erfaßt [12].

22. Sodann hat der Gerichtshof mehrfach darauf hingewiesen, daß die Niederlassungsfreiheit eines der Grundprinzipien des Gemeinschaftsrechts darstellt und daß die Normen, die es verankern, ihren Adressaten absolute Rechte verleihen, die nur dann beschränkt werden können, wenn übergeordnete Interessen wie Gründe der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit vorliegen (Artikel 56 EG-Vertrag, nach Änderung jetzt Artikel 46 EG). Nur in diesen erschöpfend aufgezählten Ausnahmefällen können diskriminierende nationale Regelungen gerechtfertigt sein. Rein wirtschaftliche Überlegungen, wie der Verlust steuerlicher Einnahmen oder die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, können keine Beschränkungen eines vom Vertrag garantierten Grundrechts rechtfertigen [13].

23. Die baskischen Behörden vertreten jedoch die Ansicht, daß die erlassenen Maßnahmen durch die Notwendigkeit gerechtfertigt seien, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu gewährleisten. Ihres Erachtens beruht die unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen darauf, daß die Kriterien für die Anknüpfung die interne Zuständigkeitsaufteilung zwischen den Steuerbehörden des Baskenlandes und denjenigen des Staates wiedergäben. Zur Bekräftigung dieser Ansicht zitieren die Juntas Forales das Urteil Bachmann, in dem der Gerichtshof erstmals den Begriff der „Kohärenz der Steuerregelung" bei der Würdigung des Steuerrechts und seiner Auswirkungen auf in anderen Mitgliedstaaten niedergelassene Steuerpflichtige verwendet hat [14]. Der Begriff der „steuerlichen Kohärenz", verstanden als zwingender Grund des Allgemeininteresses, der die vom Vertrag gewährleisteten wirtschaftlichen Grundfreiheiten begrenzen kann, wurde später in mehreren Urteilen

10 — Urteil vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/93 (Slg. 1986, 273, Randnr. 18).

11 — Urteile vom 4. Oktober 1991 in der Rechtssache C-246/89 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1991, I-4585), vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225), vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94 (Asscher, Slg. 1996, I-3089), vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95 (Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471) und vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96 (ICI, Slg. 1998, I-4695).

12 — Urteil vom 13. Juli 1993 in der Rechtssache 330/91 (Commerzbank, Slg. 1993, I-4017).

13 — Urteil vom 25. Juli 1991 in der Rechtssache C-288/89 (Collectieve Antennevoorziening Gouda u. a., Slg. 1991, I-4007); Urteil vom 14. November 1995 in der Rechtssache C-484/93 (Svensson und Gustavsson, Slg. 1995, I-3955).

14 — Urteil vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Slg. 1992, I-249, Randnr. 28).

klargestellt und beschrieben, u. a. in den Urteilen Svensson [15], Asscher [16] und Futura Participations und Singer [17].

24. Unbeschadet einer Beurteilung der Frage, ob es möglich ist, sich auf diese Ausnahme zu berufen, wenn offensichtlich diskriminierende Maßnahmen vorliegen [18], bin ich nicht der Ansicht, daß im vorliegenden Fall die Notwendigkeit, die Kohärenz der spanischen Steuerregelung zu wahren, in Betracht käme. Aus den erwähnten Urteilen ergibt sich nämlich, daß die Verwendung des erwähnten „zwingenden Grundes des Allgemeininteresses" für die Rechtfertigung nationaler Maßnahmen, die die Niederlassungsfreiheit und die Dienstleistungsfreiheit beschränken, einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Besteuerung und Abzug innerhalb ein und derselben Steuerregelung verlangt. Insbesondere muß eine Ausgleichsbeziehung zwischen den vom Staat aufgrund der Besteuerung vereinnahmten Beträgen und denjenigen bestehen, die dem Steuerpflichtigen in Form eines Abzugs erstattet werden [19].

Die „Kohärenz der Steuerregelung", auf die sich der Gerichtshof bezieht, betrifft nicht schon, wie dies die baskischen Behörden möchten, die Zuständigkeitsverteilung für Steuern innerhalb eines Mitgliedstaats, sondern den besonderen Zusammenhang zwischen zwei Vorgängen — einer mit negativem, der andere mit positivem Vorzeichen — innerhalb ein und desselben Steuersystems. Im vorliegenden Fall gibt es innerhalb des spanischen Steuersystems keine Steuer, die in unmittelbarem Zusammenhang mit den in der Regelung des Baskenlandes für Gesellschaften, die dort ihren steuerlichen Sitz haben, vorgesehenen Abzügen stünde.

25. Ich stelle daher fest, daß die Voraussetzungen der baskischen Regelung für den Genuß steuerlicher Erleichterungen eine diskriminierende Maßnahme im Sinne von Artikel 52 des Vertrages darstellen, und schlage deshalb vor, auf den ersten Teil der vom Tribunal Superior del País Vasco vorgelegten Frage zu antworten, daß Artikel 52 des Vertrages einer Regelung über dringliche steuerliche Maßnahmen zur Investitionshilfe entgegensteht, die diejenigen Steuerpflichtigen in Anspruch nehmen können, die Steuern ausschließlich an die Steuerverwaltung der Historischen baskischen Territorien zahlen oder dort ihren steuerlichen Sitz haben oder dort den größten Teil ihres Umsatzes tätigen oder die ihren steuerlichen Sitz in dem betreffenden Gebiet haben und während des vorangegangenen Steuerjahres mehr als 25 % ihres Gesamtumsatzes in der autonomen Region getätigt haben, ohne daß die anderen natürlichen oder juristischen Personen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft ansässig sind, in deren Genuß kommen können.

15 — Urteil vom 14. November 1995, (zitiert in Fußnote 13, Randnrn. 16 bis 18).

16 — Urteil vom 27. Juni 1996 (zitiert in Fußnote 11, Randnrn. 56 bis 60).

17 — Urteil vom 15. Mai 1997 (zitiert in Fußnote 11).

18 — Hierzu verweise ich auf meine Schlußanträge vom 10. Juni 1999 in der Rechtssache Vestergaard (C-5/98, Nrn. 27 ff.).

19 — In der Rechtssache Bachmann wurde der Verlust von Steuereinnahmen wegen des Abzugs von Lebensversicherungsbeiträgen durch die Steuer ausgeglichen, die von den Renten, Zinsen und Kapitalien erhoben wurden, die die Versicherer schuldeten. In der Rechtssache Svensson hat der Gerichtshof im übrigen ausgeführt, daß das Vorliegen eines solchen Zusammenhangs nicht genügt; es muß sich um einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen den beiden in Rede stehenden Vorgängen handeln. In diesem Fall, in dem es um eine Wohnungsbeihilfe in Form einer Zinsvergünstigung für Darlehen ging, die bei Kreditinstituten mit Sitz im Inland aufgenommen wurden, hat der Gerichtshof entschieden (Randnr. 18), daß „kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Gewährung der Zinsvergütung an die Darlehensnehmer und der Finanzierung dieser Vergütung durch die auf die Gewinne der Finanzinstitute erhobene Steuer" bestand.

Zum Begriff der staatlichen Beihilfen

26. Mit dem zweiten Teil der Vorlagefrage möchte das nationale Gericht wissen, ob die Maßnahmen zur Investitionsförderung, die die baskischen Behörden erlassen haben und die oben beschrieben worden sind, mit den Bestimmungen des Vertrages über staatliche Beihilfen (Artikel 92 ff. des Vertrages) vereinbar sind.

27. Hierzu sei zunächst vorausgeschickt, daß die Beurteilung, die das nationale Gericht gegebenenfalls mit Hilfe des Gerichtshofes bei der Einstufung einer nationalen Maßnahme als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 92 des Vertrages vornimmt, erheblich ist, da eine positive Beurteilung es ermöglichen wird, die Beihilfemaßnahmen per definitionem als rechtswidrig zu erachten, wenn sie bei der Kommission nicht gemäß Artikel 92 Absatz 3 EG-Vertrag (jetzt Artikel 88 Absatz 3 EG) angemeldet worden sind. Im Kontext der Ausgangsverfahren sind die Normas Forales Gegenstand einer Nichtigkeitsklage der Zentralregierung mit der Begründung, daß diese Bestimmungen eine steuerliche Bevorzugung der in den Historischen baskischen Territorien niedergelassenen Unternehmen ermöglichten. In diesem Zusammenhang hat das nationale Gericht zu beurteilen, ob im vorliegenden Fall die erforderlichen Voraussetzungen dafür vorliegen, daß eine nationale Maßnahme als „Beihilfe" im Sinne von Artikel 92 eingestuft werden kann. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes zu den Befugnissen des nationalen Gerichts bei nicht angemeldeten Beihilfen [20] würde eine Bejahung der Frage also das spanische Gericht in die Lage versetzen, die regionalen Bestimmungen für nichtig zu erklären, da sie unter Verstoß gegen die Pflicht zur Anmeldung bei der Kommission aus Artikel 93 des Vertrages erlassen worden sind [21]. Das nationale Gericht kann jedoch nicht über die Vereinbarkeit der Beihilfemaßnahmen mit dem Gemeinsamen Markt entscheiden, wenn es sich um eine Beurteilung handelt, die der Vertrag der Kommission vorbehalten hat; es kann jedoch für die Zwecke der Anwendung des Artikels 93 Absatz 3 entscheiden, ob die erlassene Maßnahme unter den Begriff der staatlichen Beihilfe fällt [22]. Zu diesem Zweck kann das nationale Gericht, wie im vorliegenden Fall, eine Frage nach der Auslegung von Artikel 92 des Vertrages vorlegen oder muß dies tun, wenn es sich um ein Gericht handelt, gegen dessen Entscheidungen kein Rechtsmittel gegeben ist.

28. Nach allem ist jetzt konkret zu beurteilen, ob die von den baskischen Behörden erlassenen Maßnahmen unter den Begriff der Beihilfe im Sinne von Artikel 92 Ab-

20 — Vgl. statt aller Urteil vom 11. Juli 1996 in der Rechtssache C-39/94 (SFEI u. a., Slg. 1996, I-3547, Randnr. 39), in dem der Gerichtshof ausgeführt hat: „Das Einschreiten der nationalen Gerichte ... beruht auf der unmittelbaren Wirkung, die dem in Artikel 93 Absatz 3 Satz 3 ausgesprochenen Verbot der Durchführung von beabsichtigten Beihilfemaßnahmen zuerkannt worden ist." Der Gerichtshof hat hinzugefügt, „daß die unmittelbare Anwendbarkeit des in diesem Artikel enthaltenen Durchführungsverbots jede Beihilfemaßnahme betrifft, die durchgeführt wird, ohne daß sie angezeigt worden ist".

21 — A. a. O., Randnr. 39. Vgl. die vor kurzem vorgetragenen Schlußanträge des Generalanwalts Ruiz-Jarabo Colomer in der Rechtssache C-295/97 (Piaggio, Slg. 1999, I-3735, I-3738, Nrn. 24 bis 27).

22 — Wie der Gerichtshof mehrfach (Urteile vom 22. März 1977 in der Rechtssache 78/76, Steinike und Weinlig, Slg. 1977, 595, Randnr. 14, vom 30. November 1993 in der Rechtssache C-189/91, Kirsammer-Hack, Slg. 1993, I-6185, Randnr. 14, und SFEI, Randnr. 49) entschieden hat, kann „ein nationales Gericht Veranlassung haben ..., den ... Begriff der Beihilfe auszulegen, um bestimmen zu können, ob eine ohne Beachtung des in Artikel 93 Absatz 3 vorgesehenen Vorprüfungsverfahrens eingeführte staatliche Maßnahme diesem Verfahren hätte unterworfen werden müssen".

satz 1 fallen. Die Untersuchung muß sich insbesondere auf drei Gesichtspunkte konzentrieren, nämlich ob die in Rede stehenden Maßnahmen dem spanischen Staat zuzurechnen sind, ob spürbare Vorteile oder Vergünstigungen für die Unternehmen aufgrund eines öffentlichen Tätigwerdens vorliegen und ob die staatliche Maßnahme insofern spezifisch ist, als sie bestimmte Unternehmen oder bestimmte Erzeugungen fördern soll.

29. Es läßt sich wohl nicht bezweifeln, daß die Maßnahmen, die die Juntas Forales aufgrund der Zuständigkeiten erlassen haben, die ihnen durch das Gesetz 12/81 vom 13. Mai 1981 über die Wirtschaftsvereinbarung verliehen worden sind, eine in Form steuerlicher Erleichterungen gewährte Beihilfe darstellen und dem Staat zuzurechnen sind.

30. Zur ersten erwähnten Voraussetzung, nämlich daß die konkret erlassenen Maßnahmen vom Begriff der Beihilfe im Sinne von Artikel 92 erfaßt werden, genügt die Feststellung, daß nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes der Begriff der Beihilfe weiter ist als der Begriff der Subvention, „denn er umfaßt nicht nur positive Leistungen wie Subventionen selbst, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen“ [23]. Was im einzelnen Maßnahmen angeht, die steuerliche Erleichterungen umfassen, hat der Gerichtshof im Urteil Banco Exterior ausgeführt, daß „eine Maßnahme, mit der die staatlichen Stellen bestimmten Unternehmen eine Abgabenbefreiung gewähren, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, aber die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Abgabepflichtigen, eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 92 Absatz 1 EWG-Vertrag ist“ [24]. Daraus kann gefolgert werden, daß die örtlichen Regelungen, um die es in der vorliegenden Rechtssache geht, eine Beihilfe darstellen, da sie bewirken, daß die steuerliche Belastung der Unternehmen verringert wird, die vom subjektiven Geltungsbereich der Regelungen erfaßt werden.

31. Zu der Frage, ob Maßnahmen, die, wie im vorliegenden Fall, von Gebietskörperschaften erlassen wurden, dem Staat zuzurechnen sind, genügt der Hinweis auf das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Deutschland/Kommission [25]. Es ging dabei um ein vom Land Nordrhein-Westfalen im Rahmen eines Programms zur Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur eingeführtes System von Beihilfen zugunsten von Unternehmen, die in bestimmten Gebieten des Landes niedergelassen waren. Die Regionalregelung wurde auf der Grundlage eines Rahmengesetzes des Bundes erlassen. Bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Entscheidung der Kommission, die festgestellt hatte, daß das regionale Beihilfeprogramm mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar sei, hat der Gerichtshof vorab festgestellt, daß „der Umstand, daß dieses Förderungsprogramm von einem Bundesland oder einer Gebietskörperschaft und nicht vom Bundes- oder Zentralstaat aufgestellt worden ist, der Anwendung von

23 — Urteil vom 23. Februar 1961 in der Rechtssache 30/59 (De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hohe Behörde, Slg. 1961, 1); in neuerer Zeit, Urteile vom 15. März 1994 in der Rechtssache C-387/92 (Banco Exterior de España, Slg. 1994, I-877) und vom 1. Dezember 1998 in der Rechtssache C-200/97 (Ecotrade, Slg. 1998, I-7907).

24 — A. a. O., Randnr. 14, und Urteil vom 19. Mai 1999 in der Rechtssache C-6/97 (Italien/Kommission, Slg. 1999, I-2981, Randnr. 16).

25 — Urteil vom 14. Oktober 1987 in der Rechtssache 248/84 (Slg. 1987, 4013).

Artikel 92 Absatz 1 EWG-Vertrag nicht entgegensteht, wenn die Tatbestandsmerkmale dieses Artikels erfüllt sind. Diese Vorschrift bezieht sich nämlich auf ‚staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art' und damit auf alle Beihilfen, die aus öffentlichen Mitteln finanziert werden. Folglich unterliegen Beihilfen, die von regionalen und lokalen Einrichtungen der Mitgliedstaaten gewährt werden, *unabhängig vom Status und von der Bezeichnung dieser Einrichtungen* [26] der Prüfung nach Artikel 92 EWG-Vertrag" [27]. Beihilfen von Gebietskörperschaften wurden ferner in der Rechtssache Exécutif régional wallon und Glaverbel/Kommission erörtert, die vom Gerichtshof mit Urteil vom 8. März 1988 [28] entschieden worden ist. In diesem Fall hat der Gerichtshof auf eine Klage der wallonischen Regionalregierung hin die Rechtmäßigkeit der an den belgischen Staat gerichteten Entscheidung geprüft, mit der festgestellt worden war, daß ein Vorhaben von Produktionsbeihilfen, die von der erwähnten Regionalregierung hätten gewährt werden sollen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar war [29]. Schließlich schließt der Umstand, daß die konkreten Beihilfemaßnahmen von Gebietskörperschaften erlassen oder gewährt werden, nicht aus, daß diese für die Anwendung der Gemeinschaftsregelung über staatliche Beihilfen dem Staat zugerechnet werden. Daher werden die im vorliegenden Fall in Rede stehenden Regelungen vom Geltungsbereich des Artikels 92 des Vertrages erfaßt.

32. Das dritte erwähnte Erfordernis, daß die Beihilfe „bestimmte Unternehmen oder bestimmte Erzeugungen begünstigen" muß, verlangt eine eingehendere Untersuchung, die sich auf die Natur der von den baskischen Behörden erlassenen Investitionsförderungsmaßnahmen bezieht. Es geht nämlich um die Klarstellung, ob diese Maßnahmen in Wirklichkeit eine „staatliche Beihilfe" darstellen, die einen Wettbewerbsvorteil gegenüber anderen Unternehmen verschafft, die dem gemeinsamen System unterliegen, oder ob es sich um eine Maßnahme allgemeiner Art handelt, die als solche zu den auf Gemeinschaftsebene gemäß den Bestimmungen in den Artikel 92 ff. des Vertrages nicht überprüfbaren und gegebenenfalls anderen, weniger strikten Bestimmungen des Vertrages [30] unterliegenden wirtschaftspolitischen Entscheidungen des Staates gehören. Zu diesem Zweck kann man zunächst unter „allgemeine Maßnahmen" Gesetzes- und Verordnungsbestimmungen verstehen, die allgemein in einem bestimmten Mitgliedstaat Anwendung finden, während die dem Staat zuzurechnenden Maßnahmen, die bestimmte Wirtschafts-

26 — Hervorhebung von mir.

27 — A. a. O., Randnr. 17. In der folgenden Randnummer hat der Gerichtshof hinzugefügt, daß „Beihilfeprogramme einen ganzen Wirtschaftssektor betreffen oder aber eine regionale Zweckbestimmung in dem Sinne haben können, daß Unternehmen zu Investitionen in einer bestimmten Region angeregt werden sollen". In beiden Fällen liegen Maßnahmen vor, die vom Begriff der Beihilfe im Sinne von Artikel 92 des Vertrages erfaßt werden.

28 — Verbundene Rechtssachen 62/87 und 72/87 (Slg. 1988, 1573).

29 — Daß von Gebietskörperschaften ergriffene Beihilfemaßnahmen den Staaten zugerechnet werden können, läßt sich tatsächlich aus der allgemeinen Systematik des Vertrages ableiten, wonach der Staat der einzige Ansprechpartner der Kommission im Verfahren der Prüfung von Beihilfen wie in allen späteren Phasen der zentralisierten Beurteilungsregelung nach Artikel 93 des Vertrages ist. In diesem Zusammenhang verweise ich auf das Urteil vom 11. Juli 1984 in der Rechtssache 130/83 (Kommission/Italien, Slg. 1984, 2849). Bei dieser Gelegenheit hat der Gerichtshof die Italienische Republik dafür gerügt, daß sie einer Entscheidung der Kommission nicht nachgekommen war, mit der die Unvereinbarkeit bestimmter, von der Region Sizilien aufgrund eines Regionalgesetzes gewährter Subventionen und Beihilfen festgestellt wurde, und ist dabei dem Vorbringen der italienischen Regierung nicht gefolgt, daß diese mehrfach bei der Region Sizilien vorstellig geworden sei, um die von der Entscheidung der Kommission erfaßten Bestimmungen aufheben zu lassen (Randnr. 3 des Urteils).

30 — Ich verweise auf Artikel 99 EG-Vertrag (jetzt Artikel 93 EG), der den Rat ermächtigt, die Bestimmungen zur Harmonisierung der Steuern zu erlassen.

sektoren oder bestimmte Marktteilnehmer gegenüber anderen begünstigen, als „Beihilfen" im Sinne von Artikel 92 zu betrachten sind.

33. Der Rechtsprechung des Gerichtshofes dürfte sich wohl nicht mit Sicherheit ein allgemeines Kriterium entnehmen lassen, das eine sichere Abgrenzung zwischen beiden Begriffen ermöglichte. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes hat bis jetzt im wesentlichen das Element der Spezifität der Maßnahme anhand der *Empfänger der Beihilfe* behandelt: Beihilfen für bestimmte Sektoren [31], für ein bestimmtes Unternehmen [32] oder für in einer bestimmten Region niedergelassene Unternehmen [33]. Ein weiteres Kriterium, das Generalanwalt Darmon in seinen Schlußanträgen in der Rechtssache Sloman Neptun [34] verwendet hat, stützt sich dagegen auf den *Ausnahmecharakter* der Maßnahme im Vergleich zur Struktur des allgemeinen Systems, zu dem sie gehört.

34. Im vorliegenden Fall werden steuerliche Erleichterungen erörtert, die ausschließlich Unternehmen gewährt werden, die bestimmten, in den regionalen Regelungen aufgeführten Anforderungen genügen, d. h. im wesentlichen den Unternehmen, die ihren steuerlichen Sitz im Baskenland haben. Derartige Erleichterungen werden von den drei Historischen Territorien auf der Grundlage des Finanzausgleichsgesetzes von 1981 gewährt, das bei der Festsetzung der direkten Steuern weitgehende Autonomie verleiht.

35. Ich meine, daß die von den Juntas Forales erlassenen Bestimmungen als „Beihilfen" im Sinne von Artikel 92 des Vertrages und nicht als allgemeine wirtschaftspolitische Maßnahmen zu qualifizieren sind. Diese Maßnahmen haben nämlich selektiven Charakter, wenn man auf die Adressaten der Beihilfe abstellt oder wenn man das Kriterium des Ausnahmecharakters der gesetzgeberischen Maßnahme gegenüber dem allgemeinen System verwendet. Sie sind ausschließlich für Unternehmen gedacht, die in einer bestimmten Region des betreffenden Mitgliedstaats niedergelassen sind, und stellen für diese Unternehmen eine Vergünstigung dar, in deren Genuß Unternehmen nicht kommen können, die vergleichbare wirtschaftliche Tätigkeiten in anderen Gebieten desselben Staates ausüben möchten.

36. Ich bin auch nicht der Ansicht, daß diese Maßnahmen wegen der besonderen Gestaltung der Zuständigkeiten in bezug auf die Besteuerung im spanischen Recht gerechtfertigt sein können, wie die Beklagten der Ausgangsverfahren und die spanische Regierung geltend machen. Die Beklagten möchten nämlich zwischen vom Staat erlassenen steuerlichen Maßnahmen, deren Geltungsbereich sich auf eine bestimmte Region des Staatsgebiets beschränkt, und Maßnahmen allgemeinen Charakters unterscheiden, die von einer zuständigen Behörde innerhalb des Hoheitsgebiets erlassen werden. Während im ersten Fall eine bestimmte Selektivität in bezug auf die Steuerpflichtigen bestehe, da

31 — Urteil vom 2. Juli 1974 in der Rechtssache 173/73 (Italien/Kommission, Slg. 1974, 709, Randnrn. 27 und 28).

32 — Urteile vom 2. Juli 1974 (Italien/Kommission, a. a. O.) und vom 2. Februar 1988 in den Rechtssachen 67/85, 68/85 und 70/85 (Van der Kooy u. a., Slg. 1988, 219).

33 — Urteil Deutschland/Kommission (zitiert in Fußnote 25).

34 — Urteil vom 17. März 1993 in den Rechtssachen C-72/91 und C-73/91 (Slg. 1993, I-887).

sich die Maßnahme in ihrem Geltungsbereich auf einen Teil der Steuerpflichtigen beschränke, die deren Adressaten sein könnten, fehle es im zweiten Fall an der Selektivität, da die Maßnahme an alle Steuerpflichtigen gerichtet sei, die aufgrund der Regelung der Zuständigkeitsverteilung der Steuerregelung der örtlichen Behörden unterliegen.

Daher, so fügen die erwähnten Verfahrensbeteiligten hinzu, unterscheide sich die Regelung über die Zuweisung der steuerlichen Zuständigkeiten an die Behörden der Historischen Territorien unter diesem Gesichtspunkt nicht von der Regelung der Aufteilung der Zuständigkeit auf die souveränen Steuerbehörden zweier Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Die Unterschiede zwischen Steuersystemen könnten keine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 92 bilden, während die einzige Abhilfe für die entstandenen Verzerrungen des Marktes der Erlaß von Maßnahmen zur Harmonisierung der nationalen Regelungen sei. Würde man hingegen die Verteilung der Zuständigkeiten im steuerlichen Bereich zwischen dem Staat und den Historischen Territorien als Vertragsverletzung in bezug auf Beihilfen betrachten, so würde dies einem Werturteil über die verfassungsrechtliche Struktur des spanischen Staates gleichkommen.

37. Diese Ansicht kann nicht geteilt werden. Der Umstand, daß die in Rede stehenden Maßnahmen von Gebietskörperschaften mit ausschließlicher Zuständigkeit im Sinne des nationalen Rechts erlassen worden sind, dürfte vielmehr, wie die Kommission ausführt, einen rein formalen Gesichtspunkt darstellen, der nicht dafür ausreicht, die Vorzugsbehandlung der Unternehmen zu rechtfertigen, die vom Geltungsbereich der örtlichen Regelungen erfaßt werden. Andernfalls könnte der Staat leicht die Anwendung des Gemeinschaftsrechts über staatliche Beihilfen in einem Teil seines Hoheitsgebiets dadurch verhindern, daß er Änderungen an der internen Zuständigkeitsverteilung auf bestimmten Gebieten vornimmt und sich auf diese Weise auf die „allgemeine Natur" der betreffenden Maßnahme für ein bestimmtes Gebiet beruft. Ferner ließe sich eine derartige Lösung im Licht der Rechtsprechung des Gerichtshofes schwer rechtfertigen, der der Wendung „gleich welcher Art" in Artikel 92 die Bedeutung beimißt, daß bei der Auslegung die Wirkungen der Beihilfe und nicht die Natur des Organs, das sie gewährt, oder dessen Zuständigkeiten nach der internen Regelung zu prüfen sind [35]. In der erwähnten Rechtssache Exécutif régional wallon/Kommission [36] hat der Gerichtshof beispielsweise den Begriff der staatlichen Beihilfe bei Maßnahmen ausgelegt, die die wallonische Regionalregierung getroffen hatte, wenn auch im Rahmen eines staatlichen Gesetzes, das Maßnahmen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung eingeführt hatte. Im Urteil Deutschland/Kommission hat der Gerichtshof im übrigen die Möglichkeit ausgeschlossen, die interne verfassungsrechtliche Struktur des betreffenden Staates zu berücksichtigen, denn er hat das Gewicht auf den Umstand gelegt, daß sich Artikel 92 „auf staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art und damit auf alle Beihilfen

35 — Vgl. Urteil vom 14 November 1984 in der Rechtssache 223/82 (Intermills/Kommission, Slg. 1984, 3809).

36 — A. a. O., Randnr. 6: „Einer der beiden Kläger ist die Exécutif régional wallon, die nach den geltenden Rechtsvorschriften in Belgien nunmehr für die Gewährung von Beihilfen an Unternehmen in der Region Wallonien ... zuständige Stelle."

[bezieht], die aus öffentlichen Mitteln finanziert werden. Folglich unterliegen Beihilfen, die von regionalen und lokalen Einrichtungen der Mitgliedstaaten gewährt werden, *unabhängig vom Status und von der Bezeichnung dieser Einrichtungen* [37] der Prüfung nach Artikel 92 EWG-Vertrag" [38]. Schließlich hat der Gerichtshof im Urteil Kommission/Italien der Zentralregierung aufgegeben, das Notwendige zu unternehmen, damit von einem Gesetz der Region Sizilien in einem Bereich, in dem diese über eine ausschließliche Zuständigkeit verfügte, eingeführte Beihilfemaßnahmen aufgehoben wurden. Letztlich ergibt sich aus dieser Rechtsprechung, daß alle Maßnahmen, die einen auf Unternehmen, die in einer bestimmten Region des Mitgliedstaats investieren, beschränkten Wettbewerbsvorteil verschaffen, dem betreffenden Staat zuzurechnen sind und daher begrifflich in der Systematik der Steuerregelung des Staates nicht als Maßnahmen allgemeiner Art verstanden werden können.

38. Es sei mit der Kommission hinzugefügt, daß „die Natur und der innere Aufbau des Systems", die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes [39] eine unterschiedliche Behandlung im Vergleich zur allgemein anwendbaren Regelung rechtfertigen können, sich nicht auf formale Umstände wie den Grad der Autonomie der betreffenden Gebietskörperschaft beziehen, sondern auf das Vorliegen einer anderen Sachlage, die es rechtfertigt, daß von den Allgemeinregeln abgewichen wird. Im vorliegenden Fall läßt sich jedoch schwer bestimmen, welche Umstände im Zusammenhang mit der Natur und dem inneren Aufbau des Systems die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnten, die sich aus den baskischen Maßnahmen ergibt. Die steuerliche Autonomie der baskischen Gebiete stellt nämlich keine Besonderheit des betreffenden Gebietes — im Bereich der wirtschaftlichen Bedingungen wie des Beschäftigungsstandes, der Erzeugungskosten der Infrastrukturen und der Arbeitskosten — dar, die mittelbar eine andere steuerliche Behandlung verlangte, als im übrigen Spanien gilt. Die Regelung aufgrund der in Rede stehenden Bestimmungen entspricht nur der Logik, daß die Investitionen in den Historischen Gebieten gefördert werden sollen. Die Gründe, die die baskischen Behörden für den Erlaß der in Rede stehenden Maßnahmen anführen, beweisen in der Tat, daß es sich um konjunkturelle Maßnahmen handelt, die geeignet sind, die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen zu verbessern, auf die sie angewandt werden, damit diese auf dem Markt bestehen können. Dies läßt erneut den Ausnahmecharakter der betreffenden Maßnahmen im Vergleich zur allgemeinen Systematik der Steuerregelung klar erkennen.

37 — Hervorhebung von mir.

38 — A. a. O., Randnr. 17.

39 — Urteile vom 2. Juli 1974 (Italien/Kommission, zitiert in Fußnote 31) und vom 9. Dezember 1997 in der Rechtssache C-353/95 P (Tiercé Ladbroke, Slg. 1997, I-7007).

Ergebnis

39. Nach allem schlage ich vor, auf die Frage des Tribunal Superior de Justicia del País Vasco wie folgt zu antworten:

Die Artikel 52 und 92 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG und 87 EG) sind so auszulegen, daß sie der Regelung einer zu einer autonomen Region eines Mitgliedstaats gehörenden Gebietskörperschaft über dringliche steuerliche Maßnahmen zur Investitionshilfe und zur Förderung der Wirtschaftstätigkeit entgegenstehen, die diejenigen Steuerpflichtigen in Anspruch nehmen können, die Steuern ausschließlich an die Steuerverwaltung dieser Gebietskörperschaft entrichten, dort ihren steuerlichen Sitz haben oder dort den größten Teil ihres Umsatzes tätigen oder aber ihren steuerlichen Sitz in dem betreffenden Gebiet haben und während des vorangegangenen Steuerjahres mehr als 25 % ihres Gesamtumsatzes in der autonomen Region getätigt haben, unter Ausschluß jeder anderen natürlichen oder juristischen Person, die in demselben Staat oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft ansässig ist.