KOMMISSION

ENTSCHEIDUNG DER KOMMISSION
vom 16. Oktober 2002
über die Beihilferegelung C 49/2001 (ex NN 46/2000) für Koordinierungszentren, durchgeführt von Luxemburg

(Bekannt gegeben unter Aktenzeichen K(2002) 3740)

(Nur der französische Text ist verbindlich)

(Text von Bedeutung für den EWR)

(2003/501/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 Äußerung gemäß den genannten Artikeln [1],

in Erwägung nachstehender Gründe:

I. VERFAHREN

(1) Der Rat „Wirtschafts- und Finanzfragen" nahm 1997 einen Verhaltenskodex für die direkte Unternehmensbesteuerung zur Eindämmung schädlicher Praktiken in diesem Bereich [2] an. Gemäß der in diesem Kodex eingegangenen Verpflichtung veröffentlichte die Kommission 1998 eine Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung [3] (nachstehend: „Mitteilung"), und bekräftigte ihre Entschlossenheit, diese Vorschriften unter Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes strikt anzuwenden. Das vorliegende Verfahren fügt sich in diesen Rahmen ein.

(2) Mit Schreiben vom 12. Februar 1999 (D/50716) ersuchte die Kommission Luxemburg um Informationen über die luxemburgische Regelung für Koordinierungszentren. Die luxemburgischen Behörden teilten der Kommission mit Schreiben vom 26. März 1999 (A/32604) mit, dass die fragliche Maßnahme am 20. Februar 1996 außer Kraft gesetzt wurde.

(3) Mit Schreiben vom 25. April 2000 (D/51738) bat die Kommission um ergänzende Angaben, weil die betreffende Regelung trotz ihrer Aufhebung möglicherweise fortgewirkt hat bzw. fortwirken könnte. Diese Angaben wurden der Kommission mit Schreiben der luxemburgischen Behörden vom 10. Mai 2000 (A/34012) übermittelt.

(4) Mit Schreiben SG(2001) D/289761 vom 11. Juli 2001 hat die Kommission Luxemburg von ihrem Beschluss in Kenntnis gesetzt, wegen der steuerlichen Regelung für Koordinierungszentren das förmliche Prüfverfahren nach Artikel 88 Absatz 2 EG-Vertrag einzuleiten. Mit Schreiben vom 14. September 2001 (A/37236) übermittelte Luxemburg seine Stellungnahme zur Einleitung des Verfahrens.

(5) Der Beschluss der Kommission über die Einleitung des Verfahrens wurde im *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* [4] veröffentlicht. Die Kommission forderte die Beteiligten zur Äußerung zu der betreffenden Maßnahme auf. Die Kommission hat keine diesbezüglichen Stellungnahmen von Beteiligten erhalten.

(6) Mit Schreiben vom 25. März 2002 (D/51316) bat die Kommission Luxemburg um ergänzende Auskünfte, die mit Schreiben vom 17. April 2002 (A/32897) übermittelt wurden.

[1] ABl. C 304 vom 30.10.2001, S. 10.
[2] ABl. C 2 vom 6.1.1998, S. 1.
[3] ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 3.
[4] Siehe Fußnote 1.

II. BESCHREIBUNG DER MASSNAHME

(7) Der rechtliche Status von Koordinierungszentren wird durch den Runderlass zum EStG Nr. 119 vom 12. Juni 1989 (nachstehend „Runderlass 119" oder „Runderlass") geregelt. Dieser Runderlass wurde durch den Runderlass zum EStG Nr. 119 vom 20. Februar 1996 außer Kraft gesetzt. Es gab insgesamt fünf Gesellschaften, die als Koordinierungszentren zugelassen waren, von denen vier als solche arbeiteten.

(8) Ein Koordinierungszentrum ist eine gebietsansässige Kapitalgesellschaft mit multinationalem Charakter, deren Tätigkeit sich auf die Erbringung von ausschließlich den Gesellschaften oder Unternehmen ein und derselben ausländischen internationalen Unternehmensgruppe vorbehaltenen Dienstleistungen beschränkt. Im Sinne des Runderlasses handelt es sich bei einer ausländischen internationalen Unternehmensgruppe um finanziell verbundene und in mindestens zwei anderen Ländern als Luxemburg ansässige Gesellschaften, deren Muttergesellschaft nicht im Inland steuerpflichtig, jedoch im Ausland einer der luxemburgischen Körperschaftsteuer gleichzusetzenden Steuer unterworfen ist.

(9) Der Status als Koordinierungszentrum wurde durch eine vorherige Verwaltungsgenehmigung zuerkannt. Die Genehmigung war grundsätzlich auf vier Besteuerungsjahre begrenzt.

(10) Folgende Verwaltungsdienste werden von den Koordinierungszentren ausschließlich zugunsten anderer Gesellschaften der Unternehmensgruppe erbracht:

— zentrale Organisations- und Sekretariatsdienste;

— Werbung;

— Marketing und Marktstudien;

— Bereitstellung, Zusammenstellung und Bearbeitung von technischen oder Verwaltungsinformationen;

— Beziehungen zu nationalen oder internationalen Behörden;

— Zentralisierung administrativer Aufgaben in den Bereichen Rechnungsführung und Finanzierung, Informatik und Rechtsgutachten sowie Hilfe- und Serviceleistungen, die unmittelbar oder mittelbar mit den in Frage kommenden Tätigkeiten zusammenhängen.

(11) Der Runderlass besagt, dass hinsichtlich der Körperschaftsteuer mit den gruppeninternen Dienstleistungen ein angemessener betriebswirtschaftlicher Gewinn entsprechend dem normalen Gebaren eines umsichtigen Geschäftsführers in seinen Beziehungen zu unabhängigen Dritten erzielt werden muss. Zu diesem Zweck wird der steuerpflichtige Gewinn nach der so genannten Methode des erhöhten Selbstkostenpreises (Kost-Plus-System) ermittelt. Diese Methode besteht darin, auf sämtliche absetzbaren Kosten im Zusammenhang mit den für andere Gesellschaften der Unternehmensgruppe erbrachten Leistungen einen Pauschalsatz anzuwenden.

(12) Wenn allerdings der Gesamtbetrag der Ausgaben und Belastungen 30 000 000 LUF (ca. 750 000 EUR) nicht übersteigt, wird der betriebswirtschaftliche Gewinn pauschal auf 1 500 000 LUF (ca. 37 500 EUR) festgesetzt.

(13) Wenn das Koordinierungszentrum Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Begleichung von Rechnungen in Mehrfachwährungen ausübt, wird der betriebswirtschaftliche Gewinn nicht nach der Methode des erhöhten Selbstkostenpreises, sondern durch die Berücksichtigung einer angemessenen Vergütung, wie sie im Allgemeinen unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs für die Übernahme des Wechselkursrisikos durch einen Dritten gezahlt wird, ermittelt. Der Vergütungssatz muss mindestens 1 % des Gesamtbetrags der zu berücksichtigenden Rechnungen betragen und dem Wechselkursrisiko angemessen sein.

(14) Diese Methode zur Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns kann auch bei Operationen Anwendung finden, die unter die Tätigkeiten fallen, die durch den Runderlass genehmigt und von einer in Luxemburg ansässigen ständigen Einrichtung einer ausländischen internationalen Unternehmensgruppe oder von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft als ein Koordinierungszentrum, die zu einer ausländischen internationalen Unternehmensgruppe gehört, durchgeführt wurden.

III. GRÜNDE FÜR DIE EINLEITUNG DES VERFAHRENS

(15) Bei ihrer Bewertung der von den luxemburgischen Behörden übermittelten Angaben hat sich die Kommission gefragt, ob die Art und Weise der Festlegung der Spannen, der Ausschluss einiger Kosten aus der Berechnung der Besteuerungsgrundlage und die Ausübung einer möglichen Ermessensbefugnis seitens der Behörden dazu geführt haben könnten, den Koordinierungszentren einen Vorteil zu verschaffen. Sie vertrat ferner die Auffassung, dass ein derartiger Vorteil aus staatlichen Mitteln gewährt werden könnte, dass er den Wettbewerb und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen und dass er selektiv sein könnte. Die Kommission schätzte schließlich ein, dass keine der Ausnahmeregelungen in Bezug auf das Verbot staatlicher Beihilfen zur Anwendung zu kommen scheint. Diese Zweifel veranlassen die Kommission, das förmliche Prüfverfahren einzuleiten.

IV. STELLUNGNAHME LUXEMBURGS

(16) Die Stellungnahme der luxemburgischen Behörden kann wie folgt zusammengefasst werden.

(17) Da die Regelung für Koordinierungszentren aufgehoben wurde, hat sie nicht mehr fortgewirkt. Eine Ausnahme bilden die Unternehmen, für die die Bestimmungen des Runderlasses 119 bis zum Ende des Jahres 2001 galten. Die luxemburgischen Behörden verwiesen außerdem auf die Problematik der Transferpreise ([5]) und verteidigten die im Großherzogtum angenommene Lösung. Schließlich vertraten sie die Auffassung, dass die Maßnahme keine Beihilfe im Sinne von Artikel 87 EG-Vertrag darstellte.

Transferpreise

(18) Die zwischen zwei Unternehmen einer Unternehmensgruppe bestehenden Verbindungen ermöglichen diesen (zumindest theoretisch), für die Lieferung von Gütern oder die Erbringung von Leistungen zwischen ihnen andere Bedingungen festzulegen als diejenigen, die gelten würden, wenn beide Seiten als eigenständige Unternehmen auf dem freien Markt gehandelt hätten. Die Unternehmen können daher versucht sein, ihre Gewinne innerhalb der Unternehmensgruppe so zu verteilen, dass die Gesamtsteuerlast für die Unternehmensgruppe insgesamt möglichst gering ausfällt. Bei multinationalen Unternehmensgruppen erfolgt eine derartige Verteilung häufig durch Erweiterung der Besteuerungsgrundlage in einem Land und ihre Einengung in einem anderen Land. Das erklärt, warum die Regierungen darauf bedacht sind, dass die Transferpreise innerhalb einer Unternehmensgruppe dem Marktpreis möglichst nahe kommen.

([5]) Transferpreise sind Preise, zu denen ein Unternehmen den mit ihm verbundenen Unternehmen Güter oder Leistungen in Rechnung stellt.

(19) Innerhalb der OECD, der die Mitgliedstaaten angehören, gilt der Grundsatz des vollständigen Wettbewerbs, um die Wirkung von Sonderbedingungen auf die Gewinnhöhe auszuschließen. Dieser in Artikel 9 des OECD-Musterabkommens enthaltene Grundsatz dient einem zweifachen Ziel, korrekte Besteuerung in jedem Land und Doppelbesteuerungen nach Möglichkeit zu vermeiden. Auf diese Weise können multinationale Unternehmen und unabhängige Unternehmen weitgehend gleich behandelt werden. Zu den angewandten Methoden zur Ermittlung der Transferpreise gehört die Methode der vergleichbaren Preise auf dem freien Markt oder als Alternative die Methode des erhöhten Selbstkostenpreises (auch Kost-Plus-System genannt).

(20) Bezug nehmend auf das Anliegen der Vermeidung von Steuerumgehung sowie auf den Grundsatz des vollständigen Wettbewerbs stellen die luxemburgischen Behörden fest, dass Artikel 164 des Gesetzes vom 4. Dezember 1967 über die Einkommensteuer die Grundlage der Rechtsvorschriften zu den Transferpreisen bildet. Vor diesem Hintergrund wurde der Runderlass 119 verabschiedet, um die Besteuerung einer bestimmten Art von Tätigkeit zu erleichtern. Normalerweise versuchen die luxemburgischen Behörden versuchen, die innerhalb einer Unternehmensgruppe angewandten Preise mit denen zu vergleichen, die im Rahmen vergleichbarer Transaktionen zwischen eigenständigen Unternehmen zur Anwendung kommen. Aufgrund fehlender Vergleichsangaben ist jedoch ein derartiger Ansatz nicht immer möglich.

(21) Deshalb haben sich die luxemburgischen Behörden im vorliegenden Fall für die Methode des erhöhten Selbstkostenpreises entschieden, um die Transferpreise für Dienstleistungen innerhalb einer Unternehmensgruppe zu ermitteln, die von den Koordinierungszentren erbracht werden. Durch Anwendung einer einheitlichen Methode, wie sie von der OECD empfohlen wird, wurde die Untergrenze von 5 % — ein Prozentsatz, der mit dem vergleichbar ist, der auf dem freien Markt erzielt werden kann — für diese Art von Dienstleistungen als angemessen angesehen. Dennoch konnte immer dann ein höherer Prozentsatz angesetzt werden, wenn die Steuerbehörde über Elemente mit einer höheren Gewinnspanne verfügte.

Der Runderlass 119 zog keine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 EG-Vertrag nach sich

Die Maßnahme muss einen Vorteil verschaffen

(22) Die Maßnahme zielte nicht darauf ab, die den Koordinierungszentren normalerweise zukommende Steuerlast zu verringern, sondern hatte den alleinigen Zweck, mit Hilfe der Methode des erhöhten Selbstkostenpreises so genau wie möglich einen Marktpreis für die gruppeninternen Dienstleistungen zu ermitteln. Luxemburg stellt fest, dass die Kommission unter Ziffer 13 der Mitteilung unterstreicht, dass rein steuertechnische Maßnahmen wie z. B. Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder der Steuerumgehung, keine staatlichen Beihilfen darstellen. Da der Runderlass 119 eine allgemeine Maßnahme war, die zum Ziel hatte, die Steuerumgehung zu vermeiden und einen den Koordinierungszentren angemessenen betriebswirtschaftlichen Gewinn zu erzielen, stellte er keine staatliche Beihilfe dar.

(23) Die Forderung, dass die Koordinierungszentren zu einer großen internationalen Unternehmensgruppe gehören, und die Besteuerung eines Mindestgewinns von 1 500 000 LUF (ca. 37 500 EUR) ermöglichte es, einen ausreichenden Arbeitsumfang in Luxemburg zu gewährleisten. Andernfalls wären die Gewinne aus steuerlicher Sicht derart unbedeutend gewesen, dass die Anwendung des Runderlasses 119 nicht gerechtfertigt gewesen wäre.

(24) Der Runderlass 119 forderte, dass die Muttergesellschaft im Ausland einer der luxemburgischen Körperschaftsteuer gleichzusetzenden Steuer unterworfen wird. Auf diese Weise scheint eine Übertragung der überhöhten abzugsfähigen Steuerlasten auf den fremden Staat ausgeschlossen. Der fremde Staat, in dem die Muttergesellschaft des Koordinierungszentrums ihren Sitz hat, konnte gegebenenfalls entweder die Anwendung der Regelung der „Mutter-Tochter-Richtlinie“ [6] für Gewinnausschüttungen des luxemburgischen Koordinierungszentrums ablehnen oder seinerseits Maßnahmen gegen die Steuerumgehung anwenden, wenn er der Auffassung war, dass das luxemburgische Besteuerungssystem zu günstig war.

(25) Luxemburg stellt fest, dass sich die Kommission darauf beschränkt, danach zu fragen, wie der Grundsatz des vollständigen Wettbewerbs eingehalten wird, und behauptet, dass dieses Ziel im Rahmen der Regelung für Koordinierungszentren nicht verfolgt würde und dass, wenn die Behörden über einen gewissen Spielraum verfügen, bestimmte Unternehmensgruppen begünstigt werden könnten.

(26) Die luxemburgischen Behörden sind der Ansicht, dass die Kommission zwei Aspekte im Hinblick auf die Begünstigung der Koordinierungszentren kritisiert: einerseits die praktische Anwendung der Methode des erhöhten Selbstkostenpreises anstelle der Verwendung der tatsächlich gezahlten Transferpreise und andererseits die Nichtberücksichtigung der nicht abzugsfähigen Ausgaben in der Besteuerungsgrundlage.

(27) In Bezug auf den ersten Aspekt unterstreicht Luxemburg, dass die Methode des erhöhten Selbstkostenpreises nur in dem Fall, in dem die von dem Unternehmen verwendeten Transferpreise höher gewesen wären als die mit Hilfe dieser Methode ermittelten Preise zu einem Vorteil für das Unternehmen hätte führen können, für das damit eine niedrigere Besteuerungsgrundlage zur Anwendung gekommen wäre. Die luxemburgischen Behörden räumen ein, dass der Runderlass 119 keinen expliziten Bezug auf den Grundsatz der Kopplung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz enthält und dass sie nicht ausschließen können, dass der eine oder andere Steuerpflichtige versucht haben könnte, sich diese Lücke zunutze zu machen, um in Luxemburg für die Leistungen, die er für andere Gesellschaften der Unternehmensgruppe erbracht hat, mehr zu berechnen. Luxemburg vertritt dennoch die Auffassung, dass die Drittländer über die Mittel verfügten, um feststellen zu können, ob derartige Mehrberechnungen praktiziert wurden. Sollte die Kommission zu der Schlussfolgerung gelangen, dass die Anwendung des Runderlasses 119 in derartigen Fällen zu rechtswidrigen staatlichen Beihilfen geführt hat, und deren Rückforderung verlangen, müssten diese Unternehmen ermittelt werden und für jedes Unternehmen eine gesonderte Berechnung auf der Grundlage der realen Transferpreise erfolgen.

[6] Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 6).

(28) Luxemburg weist darauf hin, dass die Kommission die Anwendung solcher Methoden wie der des erhöhten Selbstkostenpreises akzeptiert und dass keinerlei Vorteil daraus entstehen würde, wenn die Anwendung dieser alternativen Methoden zu einer ebenso hohen oder zumindest vergleichbaren Besteuerung wie diejenigen führen würde, die nach der klassischen Methode zwischen zwei unabhängigen Wirtschaftsteilnehmern hätte erreicht werden können, wonach der steuerpflichtige Gewinn auf der Grundlage der Differenz zwischen den Ergebnissen und den Aufwendungen des Unternehmens ermittelt wird. Nach Auffassung von Luxemburg schätzte die Kommission ein, dass ein Vorteil vorliege, wenn das unter Anwendung der Methode des erhöhten Selbstkostenpreises erzielte Ergebnis nicht hinreichend vergleichbar mit dem Ergebnis ist, das mit der klassischen Methode hätte erzielt werden können. Die Kommission geht jedoch nicht auf die Größe des angeblichen Vorteils ein, und Luxemburg ist der Ansicht, dass die Methode des erhöhten Selbstkostenpreises in keinem Fall zu einem derart bedeutenden Vorteil führt, dass das steuerpflichtige Einkommen nicht mehr mit demjenigen vergleichbar ist, das nach der klassischen Methode zwischen zwei unabhängigen Wirtschaftsteilnehmern hätte erzielt werden können.

(29) Was den zweiten Aspekt anbelangt, so ist Luxemburg der Auffassung, dass die Kommission vorzubringen scheint, die Nichtberücksichtigung der nicht abzugsfähigen Ausgaben nach Artikel 168 des Körperschaftsteuergesetzes in der Besteuerungsgrundlage könne dazu führen, dass den Koordinierungszentren ein Vorteil gewährt wird. Die luxemburgischen Behörden sind jedoch der Ansicht, dass derartige Ausnahmen gerechtfertigt sind. Hinsichtlich der Befreiung der Dividenden von der Körperschaft- und der Vermögensteuer stellen sie fest, dass sie Verwendungsarten des betriebswirtschaftlichen Ergebnisses und nicht tatsächliche Ausgaben darstellen, so dass sich die Frage ihrer Abzugsfähigkeit nicht stellt. Was die Tantiemen und Sitzungsgelder sowie Spenden für kulturelle, mildtätige oder gemeinnützige Zwecke anbelangt, so ist ihr Ausschluss aus der Bemessungsgrundlage des erhöhten Selbstkostenpreises durch die Notwendigkeit begründet, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Die Tantiemen stellen eine Verwendungsart der aus dem Nettoergebnis gebildeten Rücklagen dar.

(30) Luxemburg ist allerdings der Auffassung, dass alle diese nicht abzugsfähigen Ausgaben noch zum steuerlichen Ergebnis der Koordinierungszentren hinzukommen. Mit anderen Worten, sie sind auf jeden Fall Bestandteil der Steuerbemessungsgrundlage. Wenn sie bei der Bemessungsgrundlage für den erhöhten Selbstkostenpreis berücksichtigt würden, würden diese Ausgaben doppelt besteuert werden. Luxemburg stellt außerdem fest, dass der Runderlass 119 in seiner Gesamtheit zur Anwendung kommt und somit einen Vorteil in seiner Gesamtheit darstellen muss und die einzelnen Elemente nicht gesondert betrachtet werden können.

Der Vorteil muss durch staatliche Mittel gewährt werden

(31) Luxemburg räumt ein, dass wenn durch den Runderlass 119 ein Vorteil gewährt worden ist, dies durch staatliche Mittel geschah.

Die Maßnahme muss selektiv sein

(32) Was die angebliche Selektivität anbelangt, die sich aus einer Ermessenspraxis ergäbe, bekräftigen die luxemburgischen Behörden, dass die Verwaltung über keinerlei Ermessensbefugnis verfügt, um die Anwendung der Regelung für Koordinierungszentren zu gewähren oder abzulehnen. Wenn sich eine solche Selektivität hingegen aus einer Ausnahme legislativer oder administrativer Art in den Steuervorschriften ergibt, so versichern sie, dass die Vorschriften für staatliche Beihilfen niemals auf eine mit dem vorliegenden Fall vergleichbare Situation angewendet wurden. Die Kommission führt keinen einzigen Präzedenzfall an.

(33) Luxemburg verweist darauf, dass die Kommission unter Ziffer 20 der Mitteilung erläutert, dass bestimmte Steuervorteile manchmal auf bestimmte Arten von Unternehmen, bestimmte Unternehmensfunktionen oder bestimmte Produktionszweige beschränkt sind und dass sie staatliche Beihilfen darstellen können. Luxemburg stellt jedoch fest, dass es kein Beispiel einer Entscheidung oder eines Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften gibt, in denen eine Maßnahme als selektiv eingestuft worden wäre, weil sie nur für bestimmte Unternehmensformen oder bestimmte Unternehmensfunktionen zur Anwendung kam.

(34) Nach Auffassung Luxemburgs wird das Kriterium der Besonderheit nicht erfüllt, da sich der Runderlass 119 aus der normalen Anwendung der in Luxemburg geltenden Steuerregelung ergibt. Er gilt für sämtliche internationalen Unternehmensgruppen von hinreichender Größe und steht in Zusammenhang mit der Bekämpfung unnormal niedriger Transferpreise. Die einzigen zwingenden Voraussetzungen beziehen sich auf die Größe der Unternehmensgruppe und ihre Standorte in mehreren Staaten. Derartige Beschränkungen sind notwendig, um die Seriosität und einen ausreichenden Umfang der von Luxemburg aus geführten Operationen zu gewährleisten, der so groß ist, dass es zu Schwierigkeiten bei der Festlegung der Transferpreise der betreffenden Unternehmen kommen kann. Die im Runderlass vorgeschlagenen Grundsätze für die Ermittlung des steuerpflichtigen Ergebnisses eines Koordinierungszentrums gründet sich auf die von der OECD erarbeiteten Regeln für Transferpreise, die von allgemeiner Bedeutung sind und für alle Steuerpflichtigen gelten, die mit gruppeninternen Verrechnungen konfrontiert sind. Der Runderlass beinhaltet nicht die Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes für Koordinierungszentren, sondern er sieht allenfalls eine Sonderregelung für die Berechnung der Bemessungsgrundlage unter Berücksichtigung der Besonderheit multinationaler Unternehmen vor. Es handelt sich also um eine rein steuertechnische Angelegenheit, die nach Auffassung der Kommission keine staatliche Beihilfe darstellt.

(35) Sollte der Runderlass aufgrund einer Lücke in dessen Formulierung dazu benutzt worden sein, eine niedrigere Besteuerung zu erreichen, so wäre die Annahme, dass die Ausnutzung einer Lücke durch einen Steuerpflichtigen eine Beihilfe darstellt, eine rechtswidrige Erweiterung des Begriffs der staatlichen Beihilfe.

(36) Weiter ist Luxemburg der Auffassung, dass selbst wenn die Regelung für Koordinierungszentren von der Kommission als Ausnahmeregelung gegenüber dem normalen System angesehen werden sollte, sie aufgrund des Wesens und der Struktur des Systems gerechtfertigt ist. Die luxemburgischen Behörden wollten den Grundsatz der Rechtssicherheit mit dem Grundsatz des vollständigen Wettbewerbs in Einklang bringen. Aus den oben dargelegten Gründen haben sie die Methode des erhöhten Selbstkostenpreises gewählt, um den betroffenen Steuerpflichtigen mit der Festlegung einer Mindestschwelle für die Besteuerung der in gruppeninternen Operationen erzielten Gewinne eine Bezugsgröße zu geben.

Die Maßnahme verfälscht den Wettbewerb und beeinträchtigt den Handel zwischen Mitgliedstaaten

(37) Da die Regeln für Transferpreise dazu bestimmt sind, durch unangemessene Verrechnungsmethoden entstehende verdeckte Gewinnverlagerungen ins Ausland zu vermeiden, zielt der Runderlass 119 auf internationale Unternehmensgruppen ab. Der Zweck bestand nicht darin, eine pauschale Verringerung des steuerpflichtigen Gewinns innerhalb internationaler Unternehmensgruppen zu ermöglichen, sondern die Steuerumgehung zu verhindern. Daher kann der Runderlass nach Auffassung Luxemburgs nicht als Vorteil zur Verbesserung der Wettbewerbsposition der Unternehmen dieser Gruppen auf dem Gemeinsamen Markt angesehen werden.

Der Grundsatz des berechtigten Vertrauens

(38) Nach Auffassung Luxemburgs besteht seitens der Steuerpflichtigen, für die der Runderlass 119 galt, ein berechtigtes Vertrauen, das der Rückforderung einer möglichen staatlichen Beihilfe gemäß dem genannten Runderlass entgegensteht. Es gibt keinen Präzedenzfall für die Anwendung der Regelung für staatliche Beihilfen auf die Wahl der Berechnungsmethoden der Besteuerungsgrundlage. Eine solche Anwendung würde eine radikale und nicht vorhersehbare Ausweitung des derzeitigen Geltungsbereichs von Artikel 88 EG-Vertrag bedeuten.

(39) Außerdem war die Kommission seinerzeit der Ansicht, dass die steuerrechtlichen Regelungen für die Besteuerung der in Europa ansässigen internationalen Unternehmensgruppen nach dem Sitzstaatprinzip nicht unter die Anwendung der Bestimmungen des EG-Vertrages über staatliche Beihilfen fallen ([7]). Ebenso hatte die Kommission keine Einwände hinsichtlich der Besteuerung der Koordinierungszentren in Belgien erhoben. Demzufolge konnte Luxemburg zu Recht an die Rechtmäßigkeit des Runderlasses glauben.

(40) Zudem war die Gemeinschaftspolitik in Bezug auf staatliche Beihilfen bis zur Veröffentlichung der Mitteilung im Jahr 1998 nicht eindeutig. Eine Rückforderung könnte allenfalls für die nach der Veröffentlichung der Mitteilung erlangten Vorteile erfolgen.

Das Prinzip der Nichtrückwirkung der Steuergesetze

(41) Luxemburg ist der Auffassung, dass eine Forderung nach Rückzahlung der angeblichen Beihilfen einer rückwirkenden Änderung des gemeinrechtlichen Steuersystems gleichkäme, was dem Verfassungsgrundsatz der Nichtrückwirkung der Steuergesetze zuwiderlaufen würde. Die Kommission darf vernunftgemäß die Rückzahlung nicht auferlegen, wenn die Beihilfen aus einem von der Kommission nachträglich angefochtenen allgemeinen Steuersystem resultieren.

Unmöglichkeit der Rückforderung der angeblichen Beihilfe

(42) Luxemburg ist der Auffassung, dass nach ständiger Rechtsprechung ein Mitgliedstaat nicht zur Rückzahlung gehalten sein kann, wenn es tatsächlich unmöglich ist, eine rechtswidrige Beihilfe zurückzuzahlen. In dieser Situation befindet sich Luxemburg im vorliegenden Fall. Die Höhe der Beihilfe ist nicht bezifferbar, da es nicht möglich wäre, die realen Transferpreise zu ermitteln, die von den Koordinierungszentren hätten angewendet werden müssen, oder die Anwendung einer anderen von der OECD beschriebenen Methode in Betracht zu ziehen.

([7]) Schriftliche Anfrage Nr. 1735/90 (ABl. C 63 vom 11.3.1991, S. 37).

V. **WÜRDIGUNG DER MASSNAHME**

(43) Nach Prüfung der Bemerkungen der luxemburgischen Behörden bekräftigt die Kommission die in ihrem Schreiben vom 11. Juli 2001 ([8]) an Luxemburg zum Ausdruck gebrachte Position, das förmliche Prüfverfahren nach Artikel 88 Absatz 2 EG-Vertrag einzuleiten. Sie ist der Auffassung, dass die von ihr geäußerten Bedenken durch die Stellungnahme Luxemburgs nicht ausgeräumt werden konnten, und ist daher der Ansicht, dass die in Rede stehende steuerliche Regelung eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag darstellt. Darüber hinaus ist sie der Auffassung, dass diese Beihilfe rechtswidrig ist und dass es sich um eine Betriebsbeihilfe handelt, die nicht als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar angesehen werden kann. Sie gelangt jedoch zu der Schlussfolgerung, dass Luxemburg und die begünstigten Unternehmen im vorliegenden Fall Grund zu einem der Rückforderung der Beihilfe entgegenstehenden berechtigten Vertrauen hatten.

(44) Die Kommission kann den Bemerkungen Luxemburgs zur Problematik der Transferpreise im internationalen Rahmen zunächst einmal zustimmen. Nichts hindert die Steuerverwaltungen daran, ein System des erhöhten Selbstkostenpreises anzuwenden, um die Steuerbemessungsgrundlage für die von den Koordinierungszentren erbrachten gruppeninternen Dienstleistungen zu ermitteln. Dieses System ist vergleichbar einer steuertechnischen Maßnahme gemäß Ziffer 13 Absatz 2 der Mitteilung. Einige Anwendungsmodalitäten der Methode haben jedoch im vorliegenden Fall zur Folge, dass die Möglichkeit der Gewährung von Beihilfen nicht ausgeschlossen werden kann.

(45) Eine Maßnahme ist als Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag anzusehen, wenn sie die im Folgenden erläuterten vier Kriterien sämtlich erfüllt.

Vorteil

(46) Erstens muss die Maßnahme dem Unternehmen einen Vorteil verschaffen, durch den seine normalerweise zu tragenden Belastungen vermindert werden. Alternative Methoden zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte, mit denen verhindert werden soll, dass bestimmte Transaktionen ungerechtfertigte Vorteile oder Zuwendungen mit dem alleinigen Zweck der Steuerumgehung verdecken, müssen normalerweise das Ziel verfolgen, die Besteuerung so durchzuführen, dass sie mit derjenigen vergleichbar ist, die im Rahmen der Beziehungen zwischen unabhängigen Wirtschaftsteilnehmern nach der klassischen Methode hätte erreicht werden können, wonach der steuerpflichtige Gewinn auf der Grundlage der Differenz zwischen dem Betriebsergebnis und den betrieblichen Aufwendungen ermittelt wird. Dies entspricht dem Grundsatz des vollständigen Wettbewerbs. Im Bereich der Transferpreise ist dieser internationale Grundsatz in Artikel 9 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen enthalten (und wird in den OECD-Leitlinien für Transferpreise von 1995 präzisiert). Da eine Analyse die Berücksichtigung der einzelnen Fakten und Umstände erfordert, raten die OECD-Leitlinien nicht zur Anwendung von Sicherheitszonen (z. B. festgelegte Margen).

([8]) Siehe Fußnote 1.

(47) Die luxemburgischen Behörden haben keine Auskünfte darüber erteilt, wie in der Praxis die Margen ermittelt werden, die zur Festlegung der Besteuerungsgrundlage für die Koordinierungszentren unter Anwendung der Methode des erhöhten Selbstkostenpreises verwendet werden. Wenn die Kommission das Argument gelten lassen kann, dass die Verwaltung über keinerlei Ermessensspielraum verfügt, um die Anwendung der Regelung für Koordinierungszentren zu gewähren oder abzulehnen, geht aus den Antwortschreiben Luxemburgs klar hervor, dass die Verwaltung bei der Festlegung der anzuwendenden Marge doch einen solchen Spielraum hatte. Der Runderlass 119 hat einen Mindestsatz von 5 % festgelegt. Er hat jedoch weder Modalitäten noch Leitlinien für die Festlegung der Spanne in der Praxis vorgesehen. Im Gegenteil, die luxemburgischen Behörden haben ausdrücklich darauf hingewiesen, dass nur der im Runderlass empfohlene Satz von 5 % angewendet wurde. Die Kommission schlussfolgert daher, dass die Koordinierungszentren und die Unternehmensgruppen, zu denen sie gehören, aus der Tatsache, dass Luxemburg in der Praxis systematisch den Mindestsatz von 5 % eingeräumt hat, ohne zu überprüfen, ob dieser Mindestsatz die wirtschaftliche Realität der zugrunde liegenden Dienstleistungen widerspiegelt, einen Vorteil ziehen konnten. Daraus ergibt sich, dass die luxemburgischen Behörden zumindest in einigen Fällen darauf verzichtet haben, die Koordinierungszentren in einer solchen Weise zu besteuern, die mit der vergleichbar ist, die auf die Mehrzahl der dem luxemburgischen Steuersystem unterworfenen Unternehmen zutraf.

(48) Die Tatsache, dass der Runderlass 119 forderte, dass die Muttergesellschaft im Ausland einer der luxemburgischen Körperschaftsteuer gleichzusetzenden Steuer unterworfen ist und dass der fremde Staat, in dem die Muttergesellschaft ihren Sitz hat, Maßnahmen gegen die Steuerumgehung ergreifen kann, ist nicht relevant, da sie weder deutlich macht, dass die luxemburgische Regelung für Koordinierungszentren keinen möglichen Vorteil gewährte noch dass ein möglicher Vorteil gerechtfertigt gewesen wäre. Das Verhalten anderer Staaten und insbesondere die Möglichkeit, dass diese dem Vorteil Rechnung tragen, den ein anderer Staat gewährt, um zu versuchen, die Auswirkungen dieses Vorteils gering zu halten, ändert nichts daran, dass dieser Vorteil existiert. Auf jeden Fall besteht die Gefahr, dass die von Luxemburg angewandte Methode der Besteuerung der grenzüberschreitenden gruppeninternen Dienstleistungen, die sich auf den erhöhten Selbstkostenpreis gründet, nicht mit der von anderen Staaten angewandten übereinstimmt, wenn der steuerpflichtige Gewinn auf der Grundlage der Differenz zwischen dem Betriebsergebnis und den betrieblichen Aufwendungen ermittelt wird. In diesem Fall besteht die Gefahr, dass die Überfakturierung der Transaktion zu einer Verringerung der Steuerlast in einem anderen Mitgliedstaat führt, die nicht durch eine Erhöhung der Steuerlast in Luxemburg kompensiert würde. Dann würde zu dem in Luxemburg erlangten Vorteil noch der in einem anderen Mitgliedstaat erlangte Vorteil hinzukommen, ohne in irgendeiner Weise kompensiert zu werden.

(49) Hinsichtlich der Anmerkung Luxemburgs, wonach der Runderlass 119 keinen Bezug auf den Grundsatz der Kopplung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz enthält, äußert die Kommission keinerlei Kritik. Es gilt festzustellen, dass es im Falle von grenzüberschreitenden gruppeninternen Dienstleistungen nicht darum geht, das System des erhöhten Selbstkostenpreises mit den tatsächlichen Transferpreisen zu vergleichen, sondern zu gewährleisten, dass das System eine Besteuerung ermöglicht, die mit der vergleichbar ist, die nach der klassischen Methode hätte erreicht werden können. In diesem Stadium der Analyse soll nicht der Umfang des aus dem System gezogenen Vorteils festgestellt werden, sondern nur im Hinblick auf eine mögliche Rückforderung der Beihilfe: Die Kommission stellt fest, dass im vorliegenden Fall der Mindestsatz von 5 % systematisch angewendet wurde. Luxemburg hat keinen Hinweis darauf, dass es eine Kontrolle gibt, um zu gewährleisten, dass die Anwendung des Mindestsatzes der mit Hilfe der klassischen Methode ermittelten Besteuerungshöhe angemessen ist. Deshalb ist die Kommission der Ansicht, dass das Verhalten der Steuerverwaltung die Gewährung eines Vorteils bewirkte.

(50) Was die Nichtberücksichtigung der nicht abzugsfähigen Ausgaben in der Besteuerungsgrundlage betrifft, auf die die angewandte Spanne nach der Methode des erhöhten Selbstkostenpreises zutrifft, kann die Kommission einige der von Luxemburg vorgebrachten Argumente akzeptieren. Die Logik derartiger Ausnahmen ergibt sich eindeutig aus einem Vergleich mit der klassischen Besteuerungsmethode. Die Steuern sind keine echten Geschäftsausgaben, sondern eine Verwendungsart des Geschäftsergebnisses. Der Ausschluss von Spenden scheint der gleichen Logik zu folgen, und zwar in dem Sinne, dass sie keine echten Geschäftsausgaben darstellen. Anders gesagt, diese nicht abzugsfähigen Ausgaben tragen nicht zur Erwirtschaftung eines zu versteuernden Ergebnisses bei. Aufgrund des im Zusammenhang mit der systematischen Anwendung eines Satzes von 5 % bestehenden Vorteils ist es nicht notwendig zu ermitteln, ob die gleichen Überlegungen auch auf die Tantiemen und Sitzungsgelder zutreffen, sofern sie Reingewinnausschüttungen darstellen.

Beeinträchtigung des Wettbewerbs und des Handels zwischen den Mitgliedstaaten

(51) Dieses Kriterium ist erfüllt, da die Koordinierungszentren überwiegend Leistungen für außerhalb von Luxemburg ansässige Gesellschaften erbringen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs [9] und gemäß Ziffer 11 der Mitteilung berechtigt außerdem schon die Tatsache, dass die Maßnahme die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen im innergemeinschaftlichen Handel konkurrierenden Unternehmen stärkt, zu der Feststellung, dass der Handel beeinträchtigt wurde. Im vorliegenden Fall konnten sich die Koordinierungszentren oder die Unternehmen der Gruppen, zu denen sie gehören, aufgrund der Minderung der steuerlichen Belastung ihres Hauptsitzes in Luxemburg in einer derartigen gestärkten Stellung befinden. Unter Berücksichtigung der Möglichkeit, dass die fraglichen Unternehmensgruppen in durch Handel zwischen den Mitgliedstaaten geprägten Sektoren tätig sind, ist die Kommission der Auffassung, dass die Maßnahme diesen Handel beeinträchtigen kann.

(52) Selbst wenn, wie die luxemburgischen Behörden behaupten, das Hauptziel des Runderlasses 119 nicht darin bestand, eine generelle Minderung des steuerpflichtigen Gewinns zu ermöglichen, sondern verdeckte Transfers zu verhindern, muss eine Maßnahme nach ihren Auswirkungen und nicht nach ihren Zielen bewertet werden. Nach einer ständigen Rechtsprechung [10] kann die fragliche Regelung nicht wegen des von ihr verfolgten Ziels von der Einordnung als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag ausgenommen werden.

[9] Urteil des Gerichtshofs vom 17. September 1980, Philip Morris/Kommission (Rechtssache 730/79, Slg. 1980, S. 2671).

[10] Urteil des Gerichtshofs vom 17. Juni 1999, Belgien/Kommission (Rechtssache C-75/97, Slg. 1999, S. I-3671, Randnr. 25).

Selektivität

(53) Da die fraglichen steuerlichen Bestimmungen nur Koordinierungszentren betreffen, die zu multinationalen Unternehmensgruppen gehören, die in mindestens zwei anderen Ländern als Luxemburg ansässig sind und deren Sitz sich außerhalb von Luxemburg befindet, kommen nur bestimmte Unternehmen in den Genuss der oben beschriebenen Vorteile. Darüber hinaus sind, wie aus Ziffer 20 der Mitteilung hervorgeht, bestimmte steuerliche Vorteile mitunter auf bestimmte Tätigkeiten beschränkt wie beispielsweise gruppeninterne Dienstleistungen. Dies ist auch bei der luxemburgischen Regelung für Koordinierungszentren der Fall. Das Kriterium der Selektivität ist somit erfüllt.

(54) Ein anderes Element der Selektivität ergibt sich aus der Tatsache, dass wenn der Gesamtbetrag der Ausgaben des Koordinierungszentrums 30 000 000 LUF (ca. 750 000 EUR) nicht übersteigt, der anrechenbare betriebswirtschaftliche Gewinn pauschal auf 1 500 000 LUF (ca. 37 500 EUR) festgesetzt wird. Dies bedeutet eine Selektivität zugunsten der großen Unternehmensgruppen, da Gruppen, die unterhalb der Mindestausgabenschwelle liegen, von der Gleichbehandlung bei der Anwendung der Methode des erhöhten Selbstkostenpreises ausgeschlossen würden. Die luxemburgischen Behörden selbst räumen ein, dass durch die Forderung, dass die Koordinierungszentren zu einer großen internationalen Unternehmensgruppe gehören und dass ein Mindestgewinn besteuert wird, es ermöglichte, einen ausreichenden Tätigkeitsumfang für Luxemburg zu gewährleisten.

(55) Die Kommission ist der Auffassung, dass diese Selektivitätselemente nicht durch die Natur und den inneren Aufbau des luxemburgischen Steuersystems gerechtfertigt sind. Insbesondere erachtet die Kommission derartige Beschränkungen nicht als notwendig, um die Seriosität und einen Umfang der von Luxemburg aus getätigten Geschäfte zu gewährleisten, der hinreichend groß ist, um zu Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Transferpreise der betroffenen Unternehmen zu führen ([11]). Die Schwierigkeiten im Zusammenhang mit der Festsetzung der Transferpreise betreffen grundsätzlich alle Dienstleistungen oder Warenlieferungen zwischen verbundenen Gesellschaften. Diese Schwierigkeiten können zwar aufgrund des internationalen Charakters der Leistungen oder Lieferungen zunehmen, jedoch sind davon nicht ausschließlich die Gesellschaften betroffen, die einer großen multinationalen Unternehmensgruppe angehören, deren Sitz sich außerhalb von Luxemburg befindet. Auf jeden Fall sind die fraglichen Schwierigkeiten nicht relevant, da ja die luxemburgischen Behörden systematisch einen Prozentsatz von 5 % für die Berechnung des erhöhten Selbstkostenpreises angewendet haben.

(56) Was die Bemerkung Luxemburgs anbelangt, es gäbe keinen Präzedenzfall in Form einer Entscheidung oder eines Urteils des Gerichtshofs, so stellt die Kommission lediglich fest, dass derartige Präzedenzfälle nicht notwendig sind. Die Einstufung der Regelung für Koordinierungszentren als staatliche Beihilfe ergibt sich direkt aus Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag. Gleichwohl ist darauf zu verweisen, dass nach neuerer Rechtsprechung steuerliche Maßnahmen selektiven Charakter haben und staatliche Beihilfen darstellen, wenn ihr Nutzen Unternehmen vorbehalten ist, die über einen bestimmten Betrag hinausgehende Investitionen durchführen oder eine bestimmte Anzahl von Arbeitsplätzen schaffen ([12]). Nach Auffassung der Kommission muss im vorliegenden Fall die gleiche Argumentation gelten.

(57) Was die Absicht betrifft, den Grundsatz der Rechtssicherheit mit dem Grundsatz des vollständigen Wettbewerbs zu verbinden und den Steuerpflichtigen eine Bezugsgröße zu geben, so werden die Steuerverwaltungen durch nichts daran gehindert, die Methode des erhöhten Selbstkostenpreises zu wählen. Die Kommission kritisiert nicht, dass dieses System angewendet wurde, um die Festlegung der Transferpreise für Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen zu erleichtern. Im vorliegenden Fall muss jedoch die systematische Anwendung des Mindestsatzes von 5 % als Abweichung von der korrekten Anwendung der Methode des erhöhten Selbstkostenpreises betrachtet werden, die bestimmten Unternehmen einen Vorteil verschafft haben könnte, ohne das dies aufgrund des Wesens oder der Struktur des Systems gerechtfertigt wäre.

Staatliche Mittel

(58) Im vorliegenden Fall führt die Herabsetzung des Steuerbetrages infolge der Anwendung des Runderlasses 119 zu einer Verringerung der Steuereinnahmen, die staatliche Mittel darstellen.

Vereinbarkeit

(59) Die luxemburgischen Behörden haben die in dem Beschluss über die Einleitung eines förmlichen Prüfverfahrens dargelegte vorläufige Beurteilung der Vereinbarkeit der Regelung für Koordinierungszentren ([13]) nicht bestritten, die von der Kommission bestätigt wird und wie folgt zusammengefasst werden kann:

(60) Die in Artikel 87 Absatz 2 EG-Vertrag vorgesehenen Ausnahmeregelungen betreffend 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 kommen im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung.

(61) Die Ausnahmeregelung nach Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe a) EG-Vertrag, die die Möglichkeit vorsieht, Beihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von Gebieten vorsieht, in denen die Lebenshaltung außergewöhnlich niedrig ist oder eine erhebliche Unterbeschäftigung herrscht, zu genehmigen, kann nicht geltend gemacht werden.

(62) Ebenso fällt die Regelung für Koordinierungszentren nicht unter die Kategorie der Vorhaben von gemeinsamem europäischen Interesse, die nach der in Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe b) EG-Vertrag vorgesehenen Ausnahmeregelung beihilfefähig sind, und da sie nicht zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes bestimmt ist, kann dafür die Ausnahmeregelung nach Buchstabe d) des genannten Artikels nicht zur Anwendung kommen.

([11]) Siehe Randnummer 34: von Luxemburg dargelegtes Argument.

([12]) Urteile des Gerichtshofs vom 6. März 2002, Territorio Histórico de Álava — Diputación Foral de Álava u. a./Kommission (verbundene Rechtssachen T-127/99, T-129/99 und T-148/99, Randnummer 157, und verbundene Rechtssachen T-92/00 und T-103/00, Randnrn. 39-40 und Randnrn. 49-50, noch nicht in der Sammlung veröffentlicht).

([13]) Siehe Fußnote 1.

(63) Darüber hinaus ist zu prüfen, ob die Regelung für Koordinierungszentren unter die Ausnahmeregelung nach Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe c) EG-Vertrag fallen kann, die Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete genehmigt, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft. Die im Rahmen der genannten Regelung gewährten Steuervorteile sind nicht an die Durchführung von Investitionen, die Schaffung von Arbeitsplätzen oder spezifische Vorhaben gebunden. Sie stellen lediglich eine Verringerung der fortlaufenden Belastungen dar und sind demzufolge als Betriebsbeihilfen einzuordnen. Die Kommission ist daher der Auffassung, dass die fraglichen Beihilfen den Handel in einem Maß beeinträchtigen können, das dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft, und demzufolge nicht unter die Ausnahmeregelung nach Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe c) EG-Vertrag fallen können.

Rückforderung

(64) Die Maßnahmen können nicht als bestehende Beihilfen im Sinne von Artikel 88 Absatz 1 EG-Vertrag und Artikel 1 Buchstabe b) der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags [14] (jetzt Artikel 88 EG-Vertrag) angesehen werden. Sie kamen nach Inkrafttreten des Vertrags zur Anwendung, wurden der Kommission nicht gemäß Artikel 88 Absatz 3 EG-Vertrag mitgeteilt, fallen nicht unter die Verjährung und stellten bereits vom Zeitpunkt ihres Inkrafttretens an Beihilfen dar. Sie sind also neue Beihilfen. Wenn sich rechtswidrig gewährte staatliche Beihilfen als unvereinbar mit dem Gemeinsamen Markt erweisen, so ist die natürliche Folge einer derartigen Schlussfolgerung, dass die Beihilfe gemäß Artikel 14 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 von den Empfängern zurückgefordert werden müsste. Die Rückforderung der Beihilfe zielt darauf ab, nach Möglichkeit den Wettbewerbszustand wiederherzustellen, der vor der Gewährung der Beihilfe bestand. Weder die Tatsache, dass es keinen Präzedenzfall für die Anwendung der Beihilferegelungen auf die Wahl von Methoden zur Berechnung der Besteuerungsgrundlage gibt, noch die angebliche mangelnde Klarheit der Gemeinschaftspolitik im Bereich der staatlichen Beihilfen würden eine Abweichung von diesem Grundprinzip rechtfertigen.

(65) Was die angebliche Unmöglichkeit der Rückforderung der Beihilfe und den Grundsatz der Nichtrückwirkung der Steuergesetze anbelangt, so hat die Rechtsprechung hervorgehoben, dass die Nachforderung der angerechneten Steuern, auch wenn sie administrative Schwierigkeiten aufwerfen mag, nicht als technisch unmöglich angesehen werden kann [15]. Nach ständiger Rechtsprechung kann sich ein Mitgliedstaat zudem nicht auf Bestimmungen, Übungen oder Umstände berufen, um sich der Durchführung gemeinschaftsrechtlicher Verpflichtungen zu entziehen. Insbesondere muss eine Bestimmung, die die Rücknahme eines begünstigenden Verwaltungsakts nur binnen einer bestimmten Frist zulässt, wie alles andere nationale Recht dergestalt angewandt werden, dass die gemeinschaftsrechtlich vorgeschriebene Rückforderung nicht praktisch unmöglich und das Gemeinschaftsinteresse voll berücksichtigt wird [16]. Andernfalls könnten sich die Mitgliedstaaten durch Nichteinhaltung der in Artikel 88 Absatz 3 EG-Vertrag vorgesehenen Verpflichtung zur vorherigen Mitteilung der Beihilfevorhaben einer wirksamen Kontrolle der staatlichen Beihilfen entziehen.

Berechtigtes Vertrauen

(66) Gleichwohl besagt Artikel 14 Absatz 1 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999: „Die Kommission verlangt nicht die Rückforderung der Beihilfe, wenn dies gegen einen allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts verstoßen würde". Durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs und die eigene Entscheidungspraxis der Kommission wurde festgestellt, dass eine Rückforderungsanordnung der Beihilfe einen allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts verletzen würde, wenn infolge des Wirkens der Kommission ein berechtigtes Vertrauen des Begünstigten einer Maßnahme besteht, dass die Beihilfe entsprechend den gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften gewährt wurde.

(67) In der Rechtssache Van den Bergh und Jurgens [17] hat der Gerichtshof erklärt:

> „Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes kann sich jeder Wirtschaftsteilnehmer, bei dem ein Gemeinschaftsorgan begründete Erwartungen geweckt hat, auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen. Ist ein umsichtiger und besonnener Wirtschaftsteilnehmer in der Lage, den Erlass einer seine Interessen berührenden Gemeinschaftsmaßnahme vorherzusehen, so kann er sich im Fall ihres Erlasses nicht auf diesen berufen."

(68) In der Entscheidung 2001/168/EGKS der Kommission vom 31. Oktober 2000 über die spanischen Körperschaftsteuervorschriften [18] verwies die Kommission auf die Ähnlichkeiten zwischen dem spanischen System und einem französischen System, das sie aufgrund dessen genehmigt hatte, dass es keine Beihilfe im Sinne von Artikel 92 Absatz 1 EWG-Vertrag (jetzt Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag) darstellte. Im vorliegenden Fall stellt die Kommission fest, dass die luxemburgische Regelung für Koordinierungszentren dem durch den königlichen Erlass Nr. 187 vom 30. Dezember 1982 über die Besteuerung der Koordinierungszentren in Belgien eingeführten System sehr ähnelt. Beide Systeme betreffen gruppeninterne Tätigkeiten und verwenden die Methode des erhöhten Selbstkostenpreises zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlage. In ihrer Entscheidung vom 2. Mai 1984 vertrat die Kommission die Auffassung, dass das System keine Beihilfe im Sinne von Artikel 92 Absatz 1 EWG-Vertrag nach sich zieht. Die Entscheidung wurde zwar nicht veröffentlicht, jedoch wurde die Tatsache, dass die Kommission keine Einwände gegen das belgische System der Koordinierungszentren erhoben hat, seinerzeit im XIV. Bericht über die Wettbewerbspolitik sowie in einer Antwort auf eine parlamentarische Anfrage [19] publik gemacht.

---

[14] ABl. L 83 vom 27.3.1999, S. 1.

[15] Siehe Urteile des Gerichtshofs vom 29. Januar 1998, Kommission/Italien (C-280/95, Slg. 1998, S. I-259, Randnr. 23) und vom 3. Juli 2001, Kommission/Belgien (C-378/98, Slg. 2001, S. I-5107, Randnr. 42).

[16] Urteil des Gerichtshofs vom 20. September 1990, Kommission/Bundesrepublik Deutschland (C-5/89, Slg. 1990, S. I-3437, Randnrn. 18 und 19).

[17] Urteil des Gerichtshofs vom 11. März 1987, Van den Bergh und Jurgens u. a./Kommission (Rechtssache 265/85, Slg. 1987, S. 1155, Randnr. 44).

[18] ABl. L 60 vom 1.3.2001, S. 57.

[19] Siehe Fußnote 7.

(69) In diesem Zusammenhang verweist die Kommission darauf, dass ihre Entscheidung zur belgischen Regelung für Koordinierungszentren vor dem Inkrafttreten der luxemburgischen Regelung erlassen wurde. Die Kommission stellt außerdem fest, dass alle Begünstigten der Regelung bereits vor dem Beschluss der Kommission vom 11. Juli 2001 über die Einleitung eines förmlichen Prüfverfahrens als Koordinierungszentren zugelassen wurden. Die Kommission stellt weiter fest, dass der Runderlass 119 am 20. Februar 1996 aufgehoben wurde und seit dem 31. Dezember 2001 nicht mehr auf die Begünstigten angewandt wird. Folglich akzeptiert die Kommission die Argumente Luxemburgs bezüglich des Bestehens eines berechtigten Vertrauens bei den Begünstigten der Regelung und verzichtet auf die Anordnung der Rückforderung der gewährten Beihilfen.

VI. **SCHLUSSFOLGERUNGEN**

Die Kommission gelangt zu dem Schluss, dass die luxemburgische Regelung für Koordinierungszentren eine Beihilferegelung im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag darstellt und keine der in Artikel 87 Absatz 2 oder Absatz 3 EG-Vertrag vorgesehenen Ausnahmeregelungen zur Anwendung kommt. Die Kommission verweist ferner darauf, dass Luxemburg das fragliche System unter Verletzung von Artikel 88 Absatz 3 EG-Vertrag rechtswidrig angewendet hat. Die Kommission stellt jedoch fest, dass das System am 20. Februar 1996 aufgehoben wurde und die den Begünstigten gewährten Steuervorteile seit dem 31. Dezember 2001 nicht mehr wirksam sind. Schließlich räumt die Kommission in Bezug auf die Beihilfeempfänger ein, dass ein berechtigtes Vertrauen bestand, das der Rückforderung staatlicher Beihilfen, die mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar sind, entgegensteht. Daher verlangt die Kommission nicht die Rückzahlung dieser Beihilfen —

HAT FOLGENDE ENTSCHEIDUNG ERLASSEN:

Artikel 1

Die vom Großherzogtum Luxemburg gemäß dem Runderlass zum EStG Nr. 119 vom 12. Juni 1989 durchgeführte steuerliche Regelung für Koordinierungszentren ist eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare Beihilferegelung.

Artikel 2

Diese Entscheidung ist an das Großherzogtum Luxemburg gerichtet.

Brüssel, den 16. Oktober 2002

Für die Kommission

Mario MONTI

Mitglied der Kommission