URTEIL DES GERICHTSHOFS (Große Kammer)

15. November 2011 *

Inhaltsverzeichnis

I — Rechtlicher Rahmen ..... I - 11181

II — Sachverhalt ..... I - 11182

A — Vorgeschichte der Körperschaftsteuerreform des Government of Gibraltar ... I - 11182

B — Körperschaftsteuerreform des Government of Gibraltar ..... I - 11184

III — Verwaltungsverfahren und streitige Entscheidung ..... I - 11187

IV — Verfahren im ersten Rechtszug und angefochtenes Urteil ..... I - 11191

V — Verfahren vor dem Gerichtshof und Anträge der Verfahrensbeteiligten ..... I - 11192

VI — Zu den Rechtsmitteln ..... I - 11195

A — Zum einzigen Rechtsmittelgrund der Kommission und zum achten Rechtsmittelgrund des Königreichs Spanien ..... I - 11195

1. Gründe des angefochtenen Urteils ..... I - 11195

2. Vorbringen der Verfahrensbeteiligten ..... I - 11198

3. Würdigung durch den Gerichtshof ..... I - 11204

a) Zur Voraussetzung der Gewinnerzielung und zur Steuerbegrenzung I - 11207

b) Zur Begünstigung der „Offshore-Unternehmen“ ..... I - 11209

* Verfahrenssprache: Englisch.

VII — Zu den Klagen vor dem Gericht ..... I - 11214

A — Zum zweiten Klagegrund des Government of Gibraltar und des Vereinigten Königreichs und zum zweiten Teil des dritten Klagegrundes des Government of Gibraltar ..... I - 11215

1. Zum zweiten Teil des zweiten Klagegrundes ..... I - 11216

2. Zu dem vom Government of Gibraltar geltend gemachten zweiten Teil des dritten Klagegrundes ..... I - 11217

3. Zum ersten Teil des zweiten Klagegrundes ..... I - 11217

a) Vorbringen der Verfahrensbeteiligten ..... I - 11217

b) Würdigung durch den Gerichtshof ..... I - 11219

4. Zum dritten Teil des zweiten Klagegrundes ..... I - 11221

a) Vorbringen der Verfahrensbeteiligten ..... I - 11221

b) Würdigung durch den Gerichtshof ..... I - 11222

B — Zum dritten Klagegrund des Vereinigten Königreichs und zum ersten Teil des dritten Klagegrundes des Government of Gibraltar: Verletzung der Verteidigungsrechte ..... I - 11225

1. Vorbringen der Verfahrensbeteiligten ..... I - 11225

2. Würdigung durch den Gerichtshof ..... I - 11227

C — Zum ersten Klagegrund: regionale Selektivität ..... I - 11232

VIII — Kosten ..... I - 11233

In den verbundenen Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P

betreffend zwei Rechtsmittel nach Art. 56 der Satzung des Gerichtshofs, eingelegt am 16. März 2009,

Europäische Kommission (C-106/09 P), vertreten durch R. Lyal, V. Di Bucci und N. Khan als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Rechtsmittelführerin,

andere Verfahrensbeteiligte:

Government of Gibraltar, vertreten durch J. Temple Lang, Solicitor, M. Llamas, Barrister, und A. Petersen, advokat,

Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland, vertreten durch I. Rao als Bevollmächtigte im Beistand von D. Anderson, QC, und M. Gray, Barrister,

Kläger im ersten Rechtszug,

unterstützt durch

Irland, vertreten durch D. O'Hagan als Bevollmächtigten im Beistand von B. Doherty, Barrister, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Streithelfer im Rechtsmittelverfahren,

Königreich Spanien, vertreten durch N. Díaz Abad und J. M. Rodríguez Cárcamo als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Streithelfer im ersten Rechtszug,

und

Königreich Spanien (C-107/09 P), vertreten durch N. Díaz Abad und J. M. Rodríguez Cárcamo als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Rechtsmittelführer,

andere Verfahrensbeteiligte:

Europäische Kommission, vertreten durch R. Lyal, V. Di Bucci und N. Khan als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Beklagte im ersten Rechtszug,

Government of Gibraltar, vertreten durch J. Temple Lang, Solicitor, M. Llamas, Barrister, und A. Petersen, advokat,

Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland, vertreten durch I. Rao als Bevollmächtigte im Beistand von D. Anderson, QC, und M. Gray, Barrister,

Kläger im ersten Rechtszug,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten V. Skouris, der Kammerpräsidenten A. Tizzano, J. N. Cunha Rodriguez, K. Lenaerts und J.-C. Bonichot, der Kammerpräsidentin A. Prechal, der Richter A. Rosas, K. Schiemann, E. Juhász, T. von Danwitz (Berichterstatter) und D. Šváby, der Richterin M. Berger sowie des Richters E. Jarašiūnas,

Generalanwalt: N. Jääskinen,
Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 16. November 2010,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 7. April 2011

folgendes

Urteil

1 Mit ihren Rechtsmitteln beantragen die Kommission der Europäischen Gemeinschaften und das Königreich Spanien die Aufhebung des Urteils des Gerichts erster Instanz der Europäischen Gemeinschaften vom 18. Dezember 2008, Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich/Kommission (T-211/04 und T-215/04, Slg. 2008, II-3745, im Folgenden: angefochtenes Urteil), mit dem die Entscheidung 2005/261/EG der Kommission vom 30. März 2004 über die Beihilferegelung, die das Vereinigte Königreich im Rahmen der Körperschaftsteuerreform der Regierung von Gibraltar beabsichtigt (ABl. 2005, L 85, S. 1, im Folgenden: streitige Entscheidung), für nichtig erklärt worden ist.

I — Rechtlicher Rahmen

2 Art. 6 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel [88 EG] (ABl. L 83, S. 1) bestimmt:

„Förmliches Prüfverfahren

(1) Die Entscheidung über die Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens enthält eine Zusammenfassung der wesentlichen Sach- und Rechtsfragen, eine vorläufige Würdigung des Beihilfecharakters der geplanten Maßnahme durch die Kommission und

Ausführungen über ihre Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt. Der betreffende Mitgliedstaat und die anderen Beteiligten werden in dieser Entscheidung zu einer Stellungnahme innerhalb einer Frist von normalerweise höchstens einem Monat aufgefordert. In ordnungsgemäß begründeten Fällen kann die Kommission diese Frist verlängern.

(2) Die von der Kommission erhaltenen Stellungnahmen werden dem betreffenden Mitgliedstaat mitgeteilt. Ersucht ein Beteiligter um Nichtbekanntgabe seiner Identität mit der Begründung, dass ihm daraus ein Schaden entstehen könnte, so wird die Identität des Beteiligten dem betreffenden Mitgliedstaat nicht bekannt gegeben. Der betreffende Mitgliedstaat kann sich innerhalb einer Frist von normalerweise höchstens einem Monat zu den Stellungnahmen äußern. In ordnungsgemäß begründeten Fällen kann die Kommission diese Frist verlängern."

II — Sachverhalt

A — *Vorgeschichte der Körperschaftsteuerreform des Government of Gibraltar*

3 Am 11. Juli 2001 eröffnete die Kommission das förmliche Prüfverfahren gemäß Art. 88 Abs. 2 EG im Hinblick auf zwei Regelungen, die in Gibraltar bei der Körperschaftsteuer angewandt wurden und „freigestellte Unternehmen" (ABl. 2002, C 26, S. 13) bzw. „berechtigte Unternehmen" (ABl. 2002, C 26, S. 9) betrafen.

4 Für die Anerkennung als freigestelltes Unternehmen mussten mehrere Voraussetzungen erfüllt sein. Dazu gehörte das Verbot der Ausübung einer gewerblichen oder sonstigen Tätigkeit in Gibraltar, ausgenommen Tätigkeiten mit anderen freigestellten oder berechtigten Unternehmen. Vorbehaltlich bestimmter Ausnahmen war ein freigestelltes Unternehmen in Gibraltar von der Einkommensteuer befreit und brauchte nur eine jährliche Pauschalsteuer von 225 GBP zu entrichten.

5 Für die Anerkennung als berechtigtes Unternehmen waren im Wesentlichen die gleichen Voraussetzungen zu erfüllen wie für die Anerkennung als freigestelltes Unternehmen. Die berechtigten Unternehmen zahlten Steuern in Höhe eines Satzes, der mit den Steuerbehörden von Gibraltar ausgehandelt wurde und zwischen 2 % und 10 % ihres Gewinns schwankte.

6 Mit Urteil vom 30. April 2002, Government of Gibraltar/Kommission (T-195/01 und T-207/01, Slg. 2002, II-2309), hat das Gericht erstens die Entscheidung über die Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens betreffend freigestellte Unternehmen für nichtig erklärt, da die Kommission die auf diese Unternehmen anwendbare Regelung insgesamt als neue Beihilfe eingestuft hatte, und zweitens die Klage auf Nichtigerklärung der Entscheidung über die Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens betreffend berechtigte Unternehmen abgewiesen.

7 Das Verfahren betreffend freigestellte Unternehmen führte zu einem Beschluss der Kommission vom 19. Januar 2005, geeignete Maßnahmen vorzuschlagen, der am 18. Februar 2005 vom Vereinigten Königreich akzeptiert wurde (ABl. 2005, C 228, S. 9). Im Anschluss an das Verfahren betreffend berechtigte Unternehmen erließ die Kommission am 30. März 2004 die Entscheidung 2005/77/EG über die vom Vereinigten Königreich zugunsten bestimmter Unternehmen in Gibraltar durchgeführte Beihilferegelung (ABl. 2005, L 29, S. 24), mit der sie die Regelung über diese Unternehmen für mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar erklärte.

B — *Körperschaftsteuerreform des Government of Gibraltar*

8 Unbeschadet der Frage, ob die Steuerregelungen für freigestellte und berechtigte Unternehmen staatliche Beihilfen darstellten, zeigte das Government of Gibraltar am 27. April 2002 an, dass es beabsichtige, alle Rechtsvorschriften im Bereich der Unternehmensbesteuerung aufzuheben und eine völlig neue Steuerregelung für alle Unternehmen in Gibraltar einzuführen. Diese Körperschaftsteuerreform des Government of Gibraltar ist Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits.

9 Mit Schreiben vom 12. August 2002 zeigte das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland der Kommission gemäß Art. 88 Abs. 3 EG die beabsichtigte Körperschaftsteuerreform an, die das Government of Gibraltar durchführen wollte (im Folgenden: Steuerreformvorhaben).

10 Um vom Government of Gibraltar angewandt werden zu können, musste die Steuerreform zunächst vom House of Assembly von Gibraltar verabschiedet werden. Im Rahmen dieser Reform sollten die bisherigen Rechtsvorschriften betreffend freigestellte Unternehmen und berechtigte Unternehmen mit sofortiger Wirkung aufgehoben werden.

11 Das Steuerreformvorhaben beinhaltet, wie aus Randnr. 18 des angefochtenen Urteils hervorgeht, ein Steuersystem, das für alle Unternehmen gilt, die in Gibraltar niedergelassen sind, und zusätzliche Steuern bzw. Steuerzuschläge („top-up tax“), die nur für Finanzdienstleistungsunternehmen und Versorgungsunternehmen gelten, wobei zu den Versorgungsunternehmen solche Unternehmen zählen, die in den Bereichen Telekommunikation, Strom und Wasser tätig sind.

12 Das Steuersystem, das durch dieses Vorhaben eingeführt werden soll, wird in den Randnrn. 21 bis 25 des angefochtenen Urteils wie folgt beschrieben:

„21 Das Steuersystem, das durch die Steuerreform eingeführt wird und für alle Unternehmen gilt, die in Gibraltar niedergelassen sind, besteht aus einer Lohnsummensteuer (payroll tax), einer Gewerbegrundbenutzungssteuer (business property occupation tax) und einer Eintragungsgebühr (registration fee):

— Lohnsummensteuer: Alle Unternehmen in Gibraltar haben für jeden Mitarbeiter jährlich eine Lohnsummensteuer in Höhe von 3000 GBP zu entrichten. Jeder ‚Arbeitgeber' in Gibraltar muss die Lohnsummensteuer für die Gesamtzahl seiner Vollzeit- und Teilzeit-‚Arbeitnehmer' zahlen, die ‚in Gibraltar beschäftigt' sind. Die Rechtsvorschriften über die Steuerreform enthalten Definitionen der vorgenannten Begriffe.

— Gewerbegrundbenutzungssteuer (business property occupation tax, im Folgenden: BPOT): Alle Unternehmen mit Geschäftsräumen in Gibraltar zahlen eine Gewerbegrundbenutzungssteuer in Höhe eines bestimmten Prozentanteils der allgemeinen Grundsteuer, die in Gibraltar für sie gilt.

— Eintragungsgebühr: Alle Unternehmen in Gibraltar haben eine jährliche Eintragungsgebühr zu entrichten, die 150 GBP für nicht gewinnorientierte Unternehmen und 300 GBP für gewinnorientierte Unternehmen beträgt.

22 Die Gesamtsteuerschuld für die Lohnsummensteuer zusammen mit der BPOT wird auf höchstens 15 % des Gewinns begrenzt. Aus dieser Begrenzung ergibt sich, dass Unternehmen nur dann Lohnsummensteuer und BPOT zahlen, wenn sie Gewinn machen, und dass der Höchstsatz bei 15 % des Gewinns liegt.

…

23 Für bestimmte Tätigkeitsbereiche, und zwar Finanzdienstleistungen und Versorgungsunternehmen, werden zusätzliche Steuern (bzw. Steuerzuschläge) auf Gewinne erhoben, die in diesen Tätigkeitsbereichen erzielt werden. Die zusätzlichen Steuern gelten nur für Gewinne, die diesen bestimmten Tätigkeitsbereichen zugerechnet werden können.

24 Abgesehen von der Lohnsummensteuer und der BPOT zahlen Finanzdienstleistungsunternehmen somit eine zusätzliche Steuer (bzw. Steuerzuschläge) auf Gewinne aus Finanzdienstleistungen zwischen 4 % und 6 % des Gewinns (berechnet gemäß den international anerkannten Bilanzierungsrichtlinien); die jährliche Gesamtsteuerschuld dieser Unternehmen (Lohnsummensteuer, BPOT und zusätzliche Steuer) beläuft sich auf höchstens 15 % des Gewinns.

25 Abgesehen von der Lohnsummensteuer und der BPOT zahlen Versorgungsunternehmen eine zusätzliche Steuer (bzw. Steuerzuschläge) auf Gewinne aus Versorgungsdienstleistungen in Höhe von 35 % des Gewinns (berechnet gemäß den international anerkannten Bilanzierungsrichtlinien). Diese Unternehmen dürfen die Lohnsummensteuer und die BPOT von der von ihnen zu zahlenden zusätzlichen Steuer abziehen. Auch wenn für die jährliche Gesamtsteuerschuld der Versorgungsunternehmen (Lohnsummensteuer und BPOT) ebenfalls ein Höchstsatz von 15 % des Gewinns gilt, ist mit der von Versorgungsunternehmen zu entrichtenden zusätzlichen Steuer sichergestellt, dass diese Unternehmen immer eine Steuer in Höhe von 35 % des Gewinns entrichten."

III — Verwaltungsverfahren und streitige Entscheidung

13 Nachdem das Vereinigte Königreich das Steuerreformvorhaben bei der Kommission angemeldet hatte, setzte diese den Mitgliedstaat mit Schreiben vom 16. Oktober 2002 von ihrer Entscheidung in Kenntnis, das Verfahren nach Art. 88 Abs. 2 EG einzuleiten (im Folgenden: Entscheidung über die Eröffnung des förmlichen Verfahrens), und forderte alle Beteiligten zur Stellungnahme auf (ABl. 2002, C 300, S. 2).

14 Diese Entscheidung verweist auf Nr. 9 der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (ABl. 1998, C 384, S. 3, im Folgenden: Mitteilung über staatliche Beihilfen im Bereich der Steuern). In den Nrn. 29 bis 33 und 37 bis 44 der Entscheidung stellt die Kommission vier Bestandteile des Steuerreformvorhabens dar, die sie als materiell selektive Vorteile ansieht, und zwar die Voraussetzung der Gewinnerzielung, die den nicht gewinnbringenden Unternehmen Vorteile verschaffe, die verschiedenen Steuerbegrenzungen, die den davon begünstigten Unternehmen Vorteile verschafften, die Steuerbefreiung für in bestimmten Gebieten von Gibraltar ansässige Unternehmen und schließlich die Befreiung von Zinserträgen aus Darlehen, die zur Verwirklichung bestimmter Ziele gewährt würden. „Offshore-Unternehmen" werden nicht als Unternehmen genannt, die einen selektiven Vorteil erlangten.

15 In Nr. 60 Buchst. f der Entscheidung über die Eröffnung des formellen Verfahrens ersucht die Kommission das Vereinigte Königreich um folgende Auskünfte:

„Geschätzte Zahl, Größe und Art der Tätigkeit der

— Unternehmen, die keinen Gewinn erzielen und daher nicht der Lohnsummensteuer oder BPOT unterliegen,

— Unternehmen, die Gewinn erzielen, ohne Arbeitnehmer zu beschäftigen (d. h. ohne zu berücksichtigende Einheiten von Arbeitnehmern),

— Unternehmen, die Gewinn erzielen und weniger als einen Arbeitnehmer beschäftigen (ausgenommen solche ohne Arbeitnehmer).“

16 Die Kommission erhielt Stellungnahmen vom Vereinigten Königreich, der Confederación Española de Organizaciones Empresariales (spanischer Unternehmerverband), von der Ålands Landskapsstyrelse (Exekutive von Åland, Finnland), vom Königreich Spanien und vom Government of Gibraltar.

17 Das Königreich Spanien führte in Nr. 3 seiner der Kommission am 3. Januar 2003 vorgelegten Stellungnahme aus:

„…

Ergänzend zu diesen Anmerkungen, mit denen den Einwänden der Kommission zugestimmt wird, die als solche grundsätzlich ausreichen, um die Gültigkeit der vom Vereinigten Königreich im Namen des Government of Gibraltar vorgeschlagenen Reform in Frage zu stellen, kommt es aus unserer Sicht darauf an, dass die Bewertung der Vereinbarkeit der Regelung dem tatsächlichen wirtschaftlichen und steuerlichen Kontext im Gebiet des vorschlagenden Hoheitsträgers gebührend Rechnung trägt.

Die vorgeschlagene Steuerreform enthält einige Besonderheiten, u. a.

…

c) Für die 28 800 Unternehmen, die nicht den in Buchst. a genannten zusätzlichen Steuern unterliegen, ist das vorgesehene Steuersystem in Wirklichkeit keine Gesamtsteuer auf Unternehmensgewinne, sondern eine Kombination von verschiedenen Einzelsteuern (Lohnsummensteuer, [BPOT], Eintragungsgebühr), für die es Höchstsätze gibt, aufgrund deren die zu entrichtenden Steuern entweder extrem gering sind oder erst gar nicht anfallen (das Vorhaben wird in Gibraltar nicht umsonst als ‚Nullsteuer' bezeichnet).

Es kann davon ausgegangen werden, dass die meisten der 28 800 registrierten Unternehmen ‚Briefkastenfirmen' oder Vermögensverwaltungsgesellschaften sind; sie müssten daher, sofern sie Gewinne erzielen, mit jährlich 3 000 GBP pro Mitarbeiter besteuert werden. Da die meisten von ihnen grundsätzlich nur einen Arbeitnehmer (einen Buchhalter oder -prüfer) haben, der meist als Teilzeitkraft beschäftigt ist, würden sie maximal lediglich 3 000 GBP jährlich an Steuern zahlen, wenn sie keine Geschäftsräume nutzen (was gewöhnlich der Fall ist), da sie dann keine [BPOT] zu zahlen hätten;

…

d) ‚Offshore-Unternehmen' würden von zwei der neuen Steuern überhaupt nicht erfasst: etwa 8 000 Unternehmen ohne physische Präsenz in Gibraltar wären damit befreit.

…

Eine solche Steuerreform weist eine Vielzahl von Besonderheiten auf und lässt die steuerliche Situation von Firmen ohne Personal oder Geschäftsräume in Gibraltar unangetastet.

…"

18 Die Kommission leitete diese Stellungnahmen an das Vereinigte Königreich weiter, das ihr mit Schreiben vom 13. Februar 2003 seine Anmerkungen übermittelte, ohne sich jedoch zu den Argumenten des Königreichs Spanien zur steuerlichen Behandlung der „Offshore-Unternehmen" zu äußern.

19 In Randnr. 163 der streitigen Entscheidung kam die Kommission zu dem Schluss, dass „[das Steuerreformvorhaben] eine staatliche Beihilferegelung im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 des EG-Vertrags ist. Keine der Ausnahmeregelungen in Artikel 87 Absatz 2 oder Artikel 87 Absatz 3 findet Anwendung. Daher ist das Vereinigte Königreich nicht befugt, die Reform umzusetzen".

20 Nach Auffassung der Kommission ist, wie aus den Randnrn. 98 bis 152 der streitigen Entscheidung hervorgeht, das Steuerreformvorhaben sowohl regional als auch materiell selektiv. Es sei regional selektiv, da es ein Körperschaftsteuersystem einführe, bei dem Unternehmen in Gibraltar allgemein niedriger besteuert würden als Unternehmen im Vereinigten Königreich (Randnr. 127 der streitigen Entscheidung).

21 Die Kommission hält bestimmte Bestandteile des Steuerreformvorhabens für materiell selektiv. Materiell selektiv seien erstens die Voraussetzung der Gewinnerzielung als Grundlage für die Erhebung von Lohnsummensteuer und BPOT, da sie Unternehmen begünstige, die keinen Gewinn erzielten (Randnrn. 128 bis 133 der streitigen Entscheidung), und zweitens die Obergrenze von 15 % des Gewinns, die für Lohnsummensteuer und BPOT gelte, da diese Obergrenze Unternehmen begünstige, die für das betreffende Steuerjahr im Verhältnis zur Zahl der Mitarbeiter und zur Nutzung von Geschäftsräumen niedrige Gewinne erzielten (Randnrn. 134 bis 141 der streitigen Entscheidung). Schließlich sei drittens auch die Festlegung einer Lohnsummensteuer und einer BPOT materiell selektiv, da diese beiden Steuern ihrem Wesen nach „Offshore-Unternehmen" begünstigten, die in Gibraltar nicht tatsächlich physisch präsent und daher nicht körperschaftsteuerpflichtig seien (Randnrn. 142 bis 144 und 147 bis 151 der streitigen Entscheidung).

22 Art. 1 des verfügenden Teils der streitigen Entscheidung lautet:

„Die vom Vereinigten Königreich gemeldeten Vorschläge zur Reform des Körperschaftsteuersystems in Gibraltar stellen Beihilferegelungen dar, die mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar sind.

Diese Vorschläge dürfen daher nicht umgesetzt werden."

IV — Verfahren im ersten Rechtszug und angefochtenes Urteil

23 Mit am 9. Juni 2004 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangenen Klageschriften haben das Government of Gibraltar in der Rechtssache T-211/04 und das Vereinigte Königreich in der Rechtssache T-215/04 jeweils Klage auf Nichtigerklärung der streitigen Entscheidung erhoben.

24 Die Kläger haben in diesen Rechtssachen im Wesentlichen drei gleiche Klagegründe geltend gemacht. Mit den ersten beiden Klagegründen werden Rechts- und Beurteilungsfehler bei der Anwendung des Kriteriums der regionalen und des Kriteriums der materiellen Selektivität gerügt. Mit dem dritten Klagegrund wird eine Verletzung wesentlicher Formvorschriften im Rahmen der Prüfung des als materiell selektiv eingestuften dritten Bestandteils des Steuerreformvorhabens in Bezug auf die „Offshore-Unternehmen" gerügt. Dieser letzte Klagegrund besteht aus zwei Teilen, erstens eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör, die sowohl vom Vereinigten Königreich als auch vom Government of Gibraltar geltend gemacht wird, und zweitens eine

Verletzung der Begründungspflicht, auf die sich nur das Government of Gibraltar beruft.

25 Mit Beschlüssen vom 14. Dezember 2004 und vom 15. Februar 2005 hat der Präsident der Dritten Kammer des Gerichts dem Antrag des Vereinigten Königreichs auf Zulassung als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge des Government of Gibraltar in der Rechtssache T-211/04 und dem Antrag des Königreichs Spanien auf Zulassung als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Kommission in der Rechtssache T-215/04 stattgegeben.

26 Das Gericht hat sowohl dem ersten Klagegrund bezüglich der regionalen Selektivität als auch dem zweiten Klagegrund bezüglich der materiellen Selektivität stattgegeben. Den dritten Klagegrund, mit dem eine Verletzung wesentlicher Formvorschriften geltend gemacht wurde, hat es nicht geprüft.

V — Verfahren vor dem Gerichtshof und Anträge der Verfahrensbeteiligten

27 Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 26. Juni 2009 sind die Rechtssachen C-106/09 P und C-107/09 P zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

28 Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 25. September 2009 ist Irland als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge des Vereinigten Königreichs und des Government of Gibraltar zugelassen worden.

29 Mit ihrem Rechtsmittel beantragt die Kommission,

— das angefochtene Urteil aufzuheben;

— die vom Government of Gibraltar und vom Vereinigten Königreich eingereichten Klagen auf Nichtigerklärung zurückzuweisen und

— dem Government of Gibraltar und dem Vereinigten Königreich die Kosten aufzuerlegen;

hilfsweise,

— die Rechtssachen zur neuerlichen Entscheidung an das Gericht zurückzuverweisen und

— die Kostenentscheidung für beide Rechtszüge vorzubehalten.

30 Mit seinem Rechtsmittel beantragt das Königreich Spanien,

— das angefochtene Urteil aufzuheben;

— die streitige Entscheidung für rechtmäßig zu erklären und

— den Rechtsmittelgegnern die Kosten aufzuerlegen.

31 Das Government of Gibraltar beantragt,

— die von der Kommission und dem Königreich Spanien eingelegten Rechtsmittel zurückzuweisen und

— der Kommission und dem Königreich Spanien die Kosten des Government of Gibraltar aufzuerlegen.

32 Das Vereinigte Königreich beantragt,

— die von der Kommission und dem Königreich Spanien eingelegten Rechtsmittel zurückzuweisen und

— der Kommission und dem Königreich Spanien die Kosten aufzuerlegen.

33 Irland beantragt,

— das von der Kommission eingelegte Rechtsmittel zurückzuweisen und

— der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

VI — Zu den Rechtsmitteln

34 Die Kommission macht als einzigen Rechtsmittelgrund einen Verstoß gegen Art. 87 Abs. 1 EG geltend. Dieser Rechtsmittelgrund, der die Feststellungen des Gerichts zur materiellen Selektivität des Steuerreformvorhabens betrifft, besteht aus sechs Teilen. Das Königreich Spanien trägt elf Rechtsmittelgründe vor, die sich in drei Gruppen zusammenfassen lassen, erstens regionale Selektivität des Vorhabens und Status von Gibraltar (Rechtsmittelgründe 1 bis 7 und 9), zweitens materielle Selektivität (achter Rechtsmittelgrund) und drittens Verfahren vor dem Gericht (zehnter und elfter Rechtsmittelgrund).

35 Es sind zunächst die Rechtsmittelgründe zur materiellen Selektivität, d. h. der einzige Rechtsmittelgrund der Kommission und der achte Rechtsmittelgrund des Königreichs Spanien, zu prüfen.

A — *Zum einzigen Rechtsmittelgrund der Kommission und zum achten Rechtsmittelgrund des Königreichs Spanien*

1. Gründe des angefochtenen Urteils

36 Bevor das Gericht die streitige Entscheidung geprüft hat, hat es in den Randnrn. 143 bis 146 des angefochtenen Urteils den Prüfungsrahmen festgelegt, den die Kommission einhalten muss, wenn sie untersucht, ob eine steuerliche Beihilferegelung selektiven Charakter hat. Dass die Kommission eine steuerliche Maßnahme als selektiv einstufe, setze zwingend voraus, dass sie auf einer ersten Stufe die „normale" Regelung des Steuersystems feststelle. Auf einer zweiten Stufe müsse die Kommission im Hinblick auf diese „normale" Steuerregelung den etwaigen selektiven Charakter der

Begünstigung, die mit der fraglichen steuerlichen Maßnahme verbunden sei, beurteilen und belegen, indem sie nachweise, dass die Maßnahme eine Ausnahme von der „normalen" Regelung bilde. Auf einer dritten Stufe sei zu prüfen, ob bei Vorliegen solcher Ausnahmen die Maßnahme, die eine Differenzierung zwischen Unternehmen bewirke, dennoch nichtselektiv sein könne, wenn diese Differenzierung aus der Natur und dem inneren Aufbau der betreffenden Lastenregelung folge.

37 Die Kommission dürfe diese ersten beiden Stufen der Prüfung des selektiven Charakters der fraglichen Maßnahme nicht auslassen, da sie sich sonst bei der Festlegung des Steuersystems des Mitgliedstaats und der „normalen" Regelung innerhalb dieses Systems an die Stelle des Mitgliedstaats setzen würde. Was die Festlegung des fraglichen Steuersystems betreffe, falle die direkte Besteuerung nach dem gegenwärtigen Entwicklungsstand des Unionsrechts in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten. Daher liege es in der ausschließlichen Zuständigkeit der Mitgliedstaaten und der unterhalb der staatlichen Ebene angesiedelten Einheiten, die über Steuerautonomie verfügten, die Körperschaftsteuersysteme zu entwickeln, die sie für die Bedürfnisse ihrer Wirtschaftssysteme am geeignetsten hielten.

38 In Randnr. 148 des angefochtenen Urteils hat das Gericht ausgeführt, dass „die Kommission [in der streitigen Entscheidung] fest[stellte], dass drei Bestandteile des mit [dem Steuerreformvorhaben] eingeführten Steuersystems den begünstigten Unternehmen selektive Vorteile verschafften und daher staatliche Beihilfen sein könnten, nämlich erstens die Voraussetzung der Gewinnerzielung als Grundlage für die Erhebung von Lohnsummensteuer und BPOT, zweitens die Obergrenze von 15 % des Gewinns, die für Lohnsummensteuer und BPOT gelte, und drittens das Wesen von Lohnsummensteuer und BPOT".

39 Sodann hat das Gericht die streitige Entscheidung im Hinblick auf den Prüfungsrahmen geprüft, wie er in den Randnrn. 143 bis 146 des angefochtenen Urteils festgelegt worden ist.

40 Hierzu hat das Gericht in Randnr. 170 des angefochtenen Urteils festgestellt, dass angesichts der Erklärungen des Government of Gibraltar und des Vereinigten Königreichs, dass sämtliche Bestandteile des Steuerreformvorhabens ein vollständiges eigenständiges Steuersystem bildeten, das als die „normale" Steuerregelung anzusehen sei, „die Kommission nicht davon absehen [durfte], ihrer … in Randnr. 143 [des angefochtenen Urteils] dargelegten Verpflichtung nachzukommen, zunächst die … ‚normale' Regelung des angemeldeten Steuersystems zu identifizieren und gegebenenfalls deren Einstufung durch die Behörden Gibraltars in Frage zu stellen". In den Randnrn. 171 bis 174 des angefochtenen Urteils hat das Gericht die Auffassung vertreten, dass die Kommission sich nicht an die Stufen dieses Prüfungsrahmens gehalten und dadurch die Grenzen ihrer Prüfungsbefugnis überschritten habe, da das Steuerwesen der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten unterliege.

41 Ferner heißt es in Randnr. 175 des angefochtenen Urteils: „Abgesehen davon, dass die Kommission … bei der Feststellung der Selektivität den Prüfungsrahmen nicht einhielt, können weder die … Randnummern der angefochtenen Entscheidung noch die Argumente, die die Kommission und das Königreich Spanien im Laufe des Verfahrens geltend gemacht haben, die Stichhaltigkeit der Definition der … ‚normalen' Regelung des angemeldeten Steuersystems in Frage stellen."

42 Hierzu hat das Gericht erstens in den Randnrn. 176 bis 178 des angefochtenen Urteils die Auffassung vertreten, dass es der Kommission nicht gelungen sei, darzutun, dass die Voraussetzungen für die Besteuerung, nämlich die Gewinnerzielung und die Begrenzung der Steuer auf 15 % des Gewinns, als Ausnahmen anzusehen seien und die steuerliche Regelung daher als selektiv einzustufen sei.

43 Das Gericht hat zweitens in den Randnrn. 179 bis 181 des angefochtenen Urteils festgestellt, dass die Selektivität des fraglichen Steuersystems weder dadurch dargetan werden könne, dass es von der Kommission als „hybrid" eingestuft werde, noch dadurch, dass ein Unternehmens ohne „physische Präsenz" in Gibraltar der Lohnsummensteuer und der BPOT entgehe.

44 Drittens hat das Gericht in den Randnrn. 182 bis 184 des angefochtenen Urteils ausgeführt, dass die Erwägungen der Kommission zu den verschiedenen in der streitigen Regelung festgelegten Kriterien für die Bestimmung der Besteuerung eines Unternehmens zu vage seien, um die von den Behörden Gibraltars geltend gemachte Definition dessen, was im Rahmen des Steuerreformvorhabens die „normale" Regelung sei, in Frage zu stellen.

45 In Randnr. 185 des angefochtenen Urteils ist das Gericht zu dem Ergebnis gelangt, dass keiner der von der Kommission festgestellten Bestandteile des Steuerreformvorhabens als selektive Begünstigung im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG betrachtet werden könne, da die Kommission nicht rechtlich hinreichend dargetan habe, dass es sich um Ausnahmen von der „normalen" Steuerregelung handele.

46 Schließlich heißt es in Randnr. 186 des angefochtenen Urteils, „dass dem Vergleich der Auswirkungen des durch [das Steuerreformvorhaben] eingeführten Steuersystems mit den Auswirkungen des früheren Steuersystems, wie er von der Kommission in Tabelle 1 und in Randnr. 150 der [streitigen] Entscheidung vorgenommen wurde, in der vorliegenden Rechtssache für die Zwecke der Anwendung von Art. 87 Abs. 1 EG nicht gefolgt werden kann".

2. Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

47 Die Kommission stützt ihr Rechtsmittel auf einen einzigen Rechtsmittelgrund, mit dem ein Verstoß gegen Art. 87 Abs. 1 EG gerügt wird und der sich auf die vom Gericht vorgenommene Prüfung der materiellen Selektivität bezieht. Dieser Rechtsmittelgrund besteht aus sechs Teilen.

48 Mit dem ersten Teil dieses Rechtsmittelgrundes rügt die Kommission, das Gericht habe das Verhältnis zwischen Art. 87 Abs. 1 EG und dem Umfang der steuerlichen Befugnisse der Mitgliedstaaten falsch beurteilt. Die steuerlichen Befugnisse der Mitgliedstaaten würden durch das Unionsrecht, insbesondere Art. 87 Abs. 1 EG, festgelegt, und eine nationale Vorschrift sei nicht, nur weil sie zum Steuerrecht gehöre, vom Erfordernis der Beachtung dieses Artikels ausgenommen, denn die staatlichen Maßnahmen würden in diesem Artikel nicht nach ihrem Grund oder ihren Zielen definiert, sondern nach ihren Wirkungen.

49 Mit dem zweiten Teil ihres einzigen Rechtsmittelgrundes wirft die Kommission dem Gericht vor, zu Unrecht angenommen zu haben, dass sie verpflichtet sei, zunächst die „normale" Regelung des in dem Reformvorhaben enthaltenen Steuersystems zu identifizieren und dann nachzuweisen, dass die fraglichen Maßnahmen gegenüber dieser Regelung Ausnahmen darstellten. Bei einem solchen Ansatz werde außer Acht gelassen, dass ein Mitgliedstaat ein Steuersystem einführen könne, das strukturbedingt durch eine systemimmanente Diskriminierung gekennzeichnet sei. So sei es Gibraltar durch eine geschickte Auswahl der in seinem vorgeblich „normalen" Steuersystem anzuwendenden Kriterien gelungen, weitgehend dieselben Wirkungen zu erzielen wie mit einer Regelung, die offenkundig eine staatliche Beihilfe zugunsten bestimmter Arten von Unternehmen beinhalte.

50 Mit dem dritten Teil ihres einzigen Rechtsmittelgrundes macht die Kommission, unterstützt durch das Königreich Spanien, geltend, das Gericht habe gegen die Grundsätze der Auslegung des Begriffs der staatlichen Beihilfe verstoßen, denen zufolge die nationalen Maßnahmen nach ihren Wirkungen und nicht nach dem mit ihnen verfolgten Ziel oder einer bestimmten Regelungstechnik zu beurteilen seien.

51 Mit dem vierten Teil des Rechtsmittelgrundes rügt die Kommission, dass der Ansatz des Gerichts dazu führe, dass sämtliche Merkmale eines Steuersystems ohne Rücksicht darauf, ob sie bestimmte Unternehmen begünstigten, automatisch einen integralen Bestandteil dieses Systems und keine Ausnahme darstellten und somit der Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen entzogen seien.

52 Mit dem fünften Teil des Rechtsmittelgrundes rügt die Kommission, das Gericht habe zu Unrecht angenommen, dass sie weder die „normale“ Steuerregelung identifiziert noch nachgewiesen habe, dass bestimmte Merkmale des Steuerreformvorhabens Ausnahmen von dieser Regelung darstellten. Sie habe eindeutig und rechtmäßig festgestellt, dass das angemeldete Steuersystem auf der Besteuerung der Beschäftigung von Arbeitskräften und der Nutzung von Geschäftsräumen beruhe. Im Übrigen habe das Gericht die streitige Entscheidung nicht aufgrund eines Begründungsmangels, sondern aufgrund eines Rechtsfehlers für nichtig erklärt.

53 Mit dem sechsten Teil ihres einzigen Rechtsmittelgrundes macht die Kommission geltend, dass das Gericht es unterlassen habe, die drei in der streitigen Entscheidung festgestellten Selektivitätsmerkmale zu prüfen, da es nicht den Befund der Kommission zu den konkreten Auswirkungen des Steuerreformvorhabens untersucht habe, wonach dieses für verschiedene Wirtschaftszweige in Gibraltar unterschiedliche Steuersätze vorsehe und „Offshore-Unternehmen“, die in Gibraltar keine Mitarbeiter beschäftigten und keine Geschäftsräume nutzten, einen selektiven Vorteil verschaffe.

54 Das Gericht habe zwar in den Randnrn. 156 bis 162 des angefochtenen Urteils die einschlägigen Stellen der streitigen Entscheidung angeführt, zu den darin identifizierten selektiven Bestandteilen des Steuerreformvorhabens aber nicht Stellung genommen. In Randnr. 186 des angefochtenen Urteils habe das Gericht verkannt, dass der Vergleich des Steuerreformvorhabens mit dem früheren Steuersystem relevant sei. Die Kommission habe in Bezug auf das frühere System festgestellt, dass mit der in der streitigen Entscheidung geprüften Regelung die frühere Situation beibehalten werden solle, indem trotz der Verwendung einer anderen Regelungstechnik dasselbe Ergebnis erzielt werde. Das Gericht habe mit seinem Ansatz daher maßgeblich auf steuertechnische Gesichtspunkte zulasten einer Beurteilung nach den Wirkungen der Maßnahme abgestellt.

55 Das Königreich Spanien rügt mit seinem achten Rechtsmittelgrund, das Gericht habe zu Unrecht angenommen, dass das Merkmal der materiellen Selektivität nicht erfüllt

sei. Eine große Mehrheit der in Gibraltar ansässigen Unternehmen, nämlich 28 798 von 29 000 Unternehmen, schaffe es, einen Steuersatz von null zu erzielen. Bei der Regelung, die das Gericht als „allgemein" einstufe, handele es sich daher in Wirklichkeit um eine Sonderregelung mit „De-facto-Selektivität".

56 In seiner Antwort auf die Rechtsmittelschrift der Kommission pflichtet das Königreich Spanien dem von der Kommission geltend gemachten Rechtsmittelgrund bei. Der eigentliche Zweck des Steuerreformvorhabens bestehe darin, weiterhin ausländisches Kapital anzuziehen, dessen Eigentümer die normalen Steuerregelungen umgehen wollten, denen sie in ihren Herkunftsländern unterlägen. Da die Prüfung einer Körperschaftsteuer eine komplexe wirtschaftliche Würdigung verlange, habe das Gericht außerdem hinsichtlich der von der Kommission in der streitigen Entscheidung identifizierten selektiven Gesichtspunkte zu Unrecht die von der Kommission vorgenommene wirtschaftliche Würdigung durch seine eigene Würdigung ersetzt.

57 Das Government of Gibraltar und das Vereinigte Königreich machen zunächst geltend, das Gericht habe den Ansatz der Kommission in der streitigen Entscheidung zu Recht zurückgewiesen. Dieser Ansatz sei fehlerhaft und widerspreche der normalen Vorgehensweise der Kommission, wie sie vor allem aus der Mitteilung über staatliche Beihilfen im Bereich der Steuern folge. Der neue Ansatz führe dazu, dass die den Mitgliedstaaten durch den EG-Vertrag und durch die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs gewährleistete Steuerhoheit zunichtegemacht werde, und erlaube der Kommission, eine Harmonisierung der direkten Steuern vorzunehmen.

58 Zum ersten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes der Kommission machen das Government of Gibraltar und das Vereinigte Königreich geltend, dieser stelle die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten für das Steuerwesen in Frage und beruhe auf einem falschen Verständnis des angefochtenen Urteils, da das Gericht die Begrenzung der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten durch das Unionsrecht nicht außer Acht gelassen habe.

59 Ebenso stelle das dem zweiten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes der Kommission zugrunde liegende Vorbringen die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten in Frage. Der bloße Umstand, dass eine Steuerregelung bestimmte Unternehmen begünstige, könne als solcher nicht genügen, um die Regelung als selektiv anzusehen, da zunächst die normale Regelung festgestellt werden müsse. Dies werde durch die Mitteilung über staatliche Beihilfen im Bereich der Steuern bekräftigt, die für die Kommission gemäß dem Grundsatz des Schutzes des berechtigten Vertrauens verbindlich sei.

60 Auch der dritte Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes der Kommission beruhe auf einem falschen Verständnis des angefochtenen Urteils, da die Kommission behaupte, das Gericht habe entschieden, dass sie die von den nationalen oder regionalen Behörden erklärten Ziele zugrunde legen müsse, statt den tatsächlichen Inhalt der fraglichen Regelungen zu prüfen.

61 Die von der Kommission im Rahmen des vierten Teils ihres einzigen Rechtsmittelgrundes vorgetragene Auffassung, dass ein „normales“ Steuersystem nicht mehr als ein Besteuerungskriterium anwenden dürfe, sei ebenfalls mit der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten unvereinbar. Es müsse den Mitgliedstaaten freistehen, die Steuern anzuwenden, die ihrer Meinung nach für ihre Bedürfnisse am geeignetsten seien, und die von ihnen gewünschten Besteuerungsgrundlagen zu wählen, wobei ihre Steuervorschriften die normalen und erforderlichen Bestimmungen über die Steuerkraft der Steuerpflichtigen umfassen könnten, die ein gemeinsames Merkmal der Steuern seien. Es sei völlig legitim, dass eine Steuerregelung mehr als einem einzigen Ziel diene.

62 Ferner sei die dem fünften Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes der Kommission zugrunde liegende Auffassung fehlerhaft. Ein auf der Verwendung mehrerer Besteuerungsgrundlagen beruhendes Steuersystem, das auch Bestimmungen über die Steuerkraft der Steuerpflichtigen umfasse, könne nicht als inkohärent erachtet werden. Außerdem sei die Behauptung der Kommission falsch, sie habe eine dreistufige Untersuchung vorgenommen.

63 Zum sechsten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes machen das Government of Gibraltar und die Regierung des Vereinigten Königreichs schließlich geltend, die Auffassung der Kommission, die Steuerregelung sei als selektiv anzusehen, weil die sogenannten „Offshore-Unternehmen" nicht besteuert würden, sei falsch. In keinem Steuersystem zahlten nämlich diejenigen Unternehmen, die nicht die in der nationalen Steuerregelung definierte Besteuerungsgrundlage aufwiesen, Steuern nach diesem System. Die Auffassung der Kommission liefe somit darauf hinaus, den Mitgliedstaaten ungeachtet ihrer Steuerhoheit die Auffassung der Kommission zu der Frage, welche Besteuerungsgrundlage geeignet sei, aufzuzwingen. Allein daraus, dass unterschiedliche Gesellschaften Steuern in unterschiedlicher Höhe zahlten, könne nicht auf die Selektivität des Steuerreformvorhabens geschlossen werden.

64 Zum achten Rechtsmittelgrund, den das Königreich Spanien zur materiellen Selektivität des Vorhabens geltend macht, weisen das Government of Gibraltar und das Vereinigte Königreich zunächst darauf hin, dass die Tatsache allein, dass bestimmte Gesellschaften keine Steuern zahlten, nicht für den Schluss auf die Selektivität der ihnen vorbehaltenen steuerlichen Behandlung und die Annahme einer staatlichen Beihilfe zugunsten dieser Gesellschaften ausreiche. Außerdem falle die Festlegung der Bestandteile der Besteuerungsgrundlage unter die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten. Insbesondere seien die zuständigen Behörden nicht verpflichtet, als Besteuerungsgrundlage die Einkünfte oder die Gewinne zu verwenden. Ferner sei die dreistufige Untersuchung einer steuerlichen Maßnahme, wie sie in der Mitteilung über staatliche Beihilfen im Bereich der Steuern vorgesehen und vom Gericht im angefochtenen Urteil bestätigt worden sei, erforderlich, um die selektiven Vorteile, die diese Maßnahme verschaffe, festzustellen. Was schließlich die Behauptung des Königreichs Spanien angeht, dass es 28 798 der 29 000 in Gibraltar ansässigen Unternehmen aufgrund des Steuerreformvorhabens schafften, effektiv einen „Steuersatz von null" zu erzielen, äußert das Vereinigte Königreich Zweifel an der Genauigkeit dieser Zahlen. Ohne auf die Behauptung des Königreichs Spanien im Einzelnen einzugehen, hält es das Government of Gibraltar für schwierig, abzuschätzen, wie viele Unternehmen in Gibraltar ansässig blieben, wenn das Steuerreformvorhaben durchgeführt würde, und weist in seiner Rechtsmittelbeantwortung darauf hin, dass von den derzeit 24 000 in Gibraltar eingetragenen Unternehmen ungefähr 3 000 im Sinne der früheren Steuerregelung

„befreit", 260 öffentliche oder Finanzunternehmen und 18 000 inaktive Unternehmen seien, die Vermögenswerte besäßen.

65 Nach Auffassung Irlands, das als Streithelfer die Anträge des Vereinigten Königreichs in der Rechtssache C-106/09 P unterstützt, ist das Rechtsmittel der Kommission als unzulässig zurückzuweisen, da es über die Ausführungen in der streitigen Entscheidung und dem angefochtenen Urteil hinausgehe. Mit dem ersten Teil ihres einzigen Rechtsmittelgrundes versuche die Kommission, den Mitgliedstaaten die Beweislast für die Vereinbarkeit der Art und Struktur ihres Steuersystems mit dem Unionsrecht aufzubürden. Außerdem versuche die Kommission, ihr Vorbringen auf das Diskriminierungsverbot zu stützen, obwohl die Vorschriften auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen ihren Ursprung nicht darin, sondern im Konzept des lauteren Wettbewerbs im Gemeinsamen Markt fänden. Was die übrigen Teile des einzigen Rechtsmittelgrundes der Kommission betreffe, sei die Kommission gemäß den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Schutzes des berechtigten Vertrauens durch ihre Mitteilung über staatliche Beihilfen im Bereich der Steuern gebunden. Es widerspreche der ständigen Rechtsprechung und der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten, ein Steuersystem aufgrund seiner Wirkungen als *ipso facto* diskriminierend anzusehen, ohne einen normalen Steuersatz feststellen zu können. Im Übrigen reiche es insbesondere nicht, ein Steuersystem als „hybrid" zu bezeichnen, um daraus zu schließen, dass die von diesem System begünstigten Unternehmen eine staatliche Beihilfe erhielten.

3. Würdigung durch den Gerichtshof

66 Entgegen dem Vorbringen Irlands ist der einzige Rechtsmittelgrund der Kommission zulässig, da er gemäß Art. 113 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs auf Aufhebung des angefochtenen Urteils abzielt, ohne den Gegenstand des Rechtsstreits vor dem Gericht ändern zu wollen. Die Kommission wirft dem Gericht vor, Art. 87 EG verkannt zu haben, indem es zu Unrecht angenommen habe, dass keiner der drei in der streitigen Entscheidung als selektiv eingestuften Bestandteile selektive Vorteile gewähre.

67 Zunächst ist die von der Kommission im Rahmen des zweiten Teils ihres einzigen Rechtsmittelgrundes geltend gemachte Rüge zurückzuweisen, mit der sie dem Gericht vorwirft, sich zu Unrecht auf die Mitteilung über staatliche Beihilfen im Bereich der Steuern gestützt zu haben, deren Inhalt es verkannt habe.

68 Zu dem Verweis auf diese Mitteilung in den Randnrn. 143 und 146 des angefochtenen Urteils genügt die Feststellung, dass das Gericht, wie aus den Formulierungen „[w]ie die Kommission … selbst … feststellte" und „im Übrigen" in diesen Randnummern hervorgeht, daraus keine tatsächlichen oder rechtlichen Konsequenzen gezogen hat, sondern seinen Ansatz, wie er in den Randnrn. 143 bis 146 des angefochtenen Urteils dargestellt wird, auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs und die Verteilung der steuerlichen Befugnisse zwischen der Union und den Mitgliedstaaten gestützt hat.

69 Daher ist die Rüge der Kommission, die gegen den Verweis auf die Mitteilung über staatliche Beihilfen im Bereich der Steuern gerichtet ist, gegenstandslos (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Oktober 2003, Salzgitter/Kommission, C-182/99 P, Slg. 2003, I-10761, Randnrn. 54 und 55), so dass in diesem Verfahrensstadium der Inhalt und die Tragweite dieser Mitteilung nicht zu prüfen sind.

70 Zur Prüfung des einzigen Rechtsmittelgrundes der Kommission und des achten Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien ist die Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Begriff des selektiven Vorteils im Bereich der Steuern heranzuziehen.

71 Nach ständiger Rechtsprechung ist der Begriff der Beihilfe weiter als der Begriff der Subvention, da er nicht nur positive Leistungen wie etwa die Subventionen selbst, sondern auch staatliche Maßnahmen umfasst, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen regelmäßig zu tragen hat, und die somit, obwohl sie keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen nach Art und Wirkungen gleichstehen (vgl. Urteile vom 8. November 2001, Adria-Wien

Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Slg. 2001, I-8365, Randnr. 38, und vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, Slg. 2011, I-7611, Randnr. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).

72 Daraus folgt, dass eine Maßnahme, mit der die staatlichen Stellen bestimmten Unternehmen eine steuerliche Vergünstigung 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 Art. 87 Abs. 1 EG ist (vgl. Urteile vom 15. März 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, Slg. 1994, I-877, Randnr. 14, und Paint Graphos u. a., Randnr. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

73 Dagegen stellen die Vorteile aus einer unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbaren allgemeinen Maßnahme keine staatlichen Beihilfen im Sinne von Art. 87 EG dar (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 19. September 2000, Deutschland/Kommission, C-156/98, Slg. 2000, I-6857, Randnr. 22, und vom 15. Juni 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 und C-41/05, Slg. 2006, I-5293, Randnr. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

74 Es ist daher festzustellen, ob das Steuerreformvorhaben einen selektiven Charakter hat, da die Selektivität zum Begriff der staatlichen Beihilfe gehört (vgl. Urteil vom 6. September 2006, Portugal/Kommission, C-88/03, Slg. 2006, I-7115, Randnr. 54).

75 Was die Beurteilung der Voraussetzung der Selektivität betrifft, muss nach ständiger Rechtsprechung gemäß Art. 87 Abs. 1 EG festgestellt werden, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige" gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zu begünstigen (Urteile Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer &

Peggauer Zementwerke, Randnr. 41, und vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission, C-487/06 P, Slg. 2008, I-10515, Randnr. 82 und die dort angeführte Rechtsprechung).

76 Im Licht dieser Rechtsprechung ist zu prüfen, ob das Gericht Art. 87 Abs. 1 EG in der Auslegung durch den Gerichtshof verkannt hat, indem es befunden hat, dass keiner der drei durch die streitige Entscheidung festgestellten Bestandteile selektive Vorteile gewähre.

a) Zur Voraussetzung der Gewinnerzielung und zur Steuerbegrenzung

77 Das Gericht hat bezüglich der ersten beiden in der streitigen Entscheidung festgestellten selektiven Bestandteile der fraglichen Maßnahme, nämlich dem Umstand, dass eine Steuerschuld aus Lohnsummensteuer und BPOT nur entsteht, sofern der Steuerpflichtige Gewinne erzielt, und dass die Steuer gemäß diesen beiden Besteuerungsgrundlagen auf 15 % des Gewinns begrenzt ist, festgestellt, dass die Kommission nicht habe nachweisen können, dass diese Bestandteile selektive Vorteile gewährten.

78 Diese Folgerung des Gerichts ist nicht rechtsfehlerhaft.

79 Wie in Randnr. 73 des vorliegenden Urteils festgestellt, fallen unter den Begriff der staatlichen Beihilfe nur selektive Vorteile und keine Vorteile, die sich aus einer unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbaren allgemeinen Maßnahme ergeben.

80 Die Voraussetzung der Gewinnerzielung und die Begrenzung der Besteuerung des Gewinns sind als solche jedoch unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbare allgemeine Maßnahmen und können daher keine selektiven Vorteile verschaffen.

81 Die Feststellung der Kommission, dass das Kriterium der Gewinnerzielung der inhärenten Logik eines auf Lohnsummensteuer und BPOT beruhenden Besteuerungssystems fremd sei, bedeutet nicht, dass dieses an sich neutrale Kriterium selektiv wird.

82 Das Gericht hat rechtsfehlerfrei befunden, dass die Voraussetzung der Gewinnerzielung und die Begrenzung der Steuer auf 15 % des Gewinns keine selektiven Vorteile gewährten.

83 Die von der Kommission gerügten Vorteile, die sich aus Maßnahmen ergeben, die unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbar sind, nämlich aus der Voraussetzung der Gewinnerzielung, die den wenig gewinnbringend arbeitenden Wirtschaftsteilnehmern zugutekäme, und aus der Begrenzung der Besteuerung, die den sehr gewinnbringend arbeitenden Wirtschaftsteilnehmern zugutekäme, erlauben nicht, die geprüfte Steuerregelung als Regelung anzusehen, die selektive Wirkungen enthält. Diese Wirkungen sind nicht geeignet, „bestimmte Unternehmen“ oder „bestimmte Produktionszweige“ im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG zu begünstigen, sondern nur Folge des zufälligen Umstands, dass der fragliche Wirtschaftsteilnehmer im Veranlagungszeitraum wenig oder sehr gewinnbringend arbeitet.

84 Daraus folgt, dass die Rügen, die gegen die Schlussfolgerung des Gerichts gerichtet sind, dass die Kommission nicht habe nachweisen können, dass die ersten beiden in der streitigen Entscheidung festgestellten Bestandteile, nämlich die Voraussetzung der Gewinnerzielung und die Begrenzung der Besteuerung auf 15 % des Gewinns, einen selektiven Vorteil gewährten, zurückzuweisen sind.

b) Zur Begünstigung der „Offshore-Unternehmen“

85 Das Gericht ist in Randnr. 185 des angefochtenen Urteils zu dem Schluss gelangt, dass das Vorliegen einer selektiven Begünstigung der „Offshore-Unternehmen“ zu verneinen sei. Die Kommission habe, da sie den Prüfungsrahmen für die Ermittlung der Selektivität der steuerlichen Maßnahme — wie er in den Randnrn. 143 bis 146 des angefochtenen Urteils und in den Randnrn. 36 und 37 des vorliegenden Urteils dargestellt ist — nicht eingehalten habe, nicht nachweisen können, dass den „Offshore-Unternehmen“, die naturgemäß keine physische Präsenz in Gibraltar hätten, selektive Begünstigungen zugutekämen.

86 Diese Argumentation ist rechtsfehlerhaft.

87 Erstens unterscheidet Art. 87 Abs. 1 EG nach ständiger Rechtsprechung nicht nach den Gründen oder Zielen der staatlichen Maßnahmen, sondern beschreibt diese nach ihren Wirkungen und somit unabhängig von den verwendeten Techniken (vgl. Urteile British Aggregates/Kommission, Randnrn. 85 und 89 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 8. September 2011, Kommission/Niederlande, C-279/08 P, Slg. 2011, I-7671, Randnr. 51).

88 Der Ansatz des Gerichts, der allein auf die Regelungstechnik des Steuerreformvorhabens abstellt, erlaubt es jedoch nicht, die Wirkungen der fraglichen steuerlichen Maßnahme zu prüfen, und schließt *a priori* die Möglichkeit aus, das Fehlen jeglicher Besteuerung der „Offshore-Unternehmen“ als „selektive Begünstigung“ zu betrachten. Daher verstößt dieser Ansatz gegen die in Randnr. 87 des vorliegenden Urteils angeführte Rechtsprechung.

89 Zweitens verkennt der Ansatz des Gerichts auch die in Randnr. 71 des vorliegenden Urteils angeführte Rechtsprechung, der zufolge das Vorliegen einer selektiven Begünstigung eines Unternehmens voraussetzt, dass die Belastungen, die dieses Unternehmen regelmäßig zu tragen hat, vermindert werden.

90 Der Gerichtshof hat zwar in Randnr. 56 des Urteils Portugal/Kommission festgestellt, dass der Bestimmung des Bezugsrahmens im Fall steuerlicher Maßnahmen eine besondere Bedeutung zukommt, da das tatsächliche Vorliegen einer Begünstigung nur in Bezug auf eine sogenannte „normale“ Besteuerung festgestellt werden kann.

91 Gleichwohl ist entgegen der Argumentation des Gerichts sowie dem Vorbringen des Government of Gibraltar und des Vereinigten Königreichs nach dieser Rechtsprechung die Einstufung eines Steuersystems als „selektiv“ nicht davon abhängig, dass dieses so konzipiert ist, dass die Unternehmen, denen möglicherweise eine selektive Begünstigung zugutekommt, grundsätzlich denselben steuerlichen Belastungen unterliegen wie die sonstigen Unternehmen, dass sie aber von Ausnahmevorschriften profitieren, so dass die selektive Begünstigung im Unterschied zwischen der normalen steuerlichen Belastung und der Belastung der erstgenannten Unternehmen erblickt werden kann.

92 Ein solches Verständnis des Kriteriums der Selektivität würde entgegen der in Randnr. 87 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung voraussetzen, dass eine Steuerregelung, um als selektiv eingestuft werden zu können, nach einer bestimmten Regelungstechnik konzipiert ist, was dazu führen würde, dass nationale Steuervorschriften der Kontrolle auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen von vornherein aus dem bloßen Grund entzogen sind, dass sie auf einer anderen Regelungstechnik beruhen, obwohl sie rechtlich und/oder tatsächlich dieselben Wirkungen entfalten.

93 Dies gilt vor allem für ein Steuersystem, das, wie im vorliegenden Fall, statt allgemeine Vorschriften für sämtliche Unternehmen vorzusehen, von denen zugunsten bestimmter Unternehmen Ausnahmen gemacht werden, zu demselben Ergebnis führt, indem es die Steuervorschriften derart anpasst und verknüpft, dass ihre Anwendung selbst zu einer unterschiedlichen steuerlichen Belastung für die verschiedenen Unternehmen führt.

94 Drittens hat das Gericht der Kommission in den Randnrn. 184 bis 186 des angefochtenen Urteils zu Unrecht vorgeworfen, das Vorliegen einer selektiven Begünstigung der „Offshore-Unternehmen“ nicht nachgewiesen zu haben, da sie in der streitigen Entscheidung keinen Bezugsrahmen für die Feststellung einer selektiven Begünstigung festgelegt habe.

95 Diesen Randnummern lässt sich nämlich entgegen den Feststellungen des Gerichts zu den Randnrn. 143, 144 und 150 der streitigen Entscheidung entnehmen, dass die Kommission das Vorliegen einer selektiven Begünstigung der „Offshore-Unternehmen“ im Hinblick auf die fragliche Steuerregelung geprüft hat, die formell für alle Unternehmen gilt. In der streitigen Entscheidung wird diese Regelung daher offensichtlich als Bezugsrahmen festgelegt, im Hinblick auf den die „Offshore-Unternehmen“ tatsächlich begünstigt wären.

96 Schließlich hat die Kommission in der streitigen Entscheidung entgegen den Feststellungen des Gerichts rechtlich hinreichend nachgewiesen, dass den „Offshore-Unternehmen“ im Hinblick auf diesen Bezugsrahmen selektive Begünstigungen im Sinne der in Randnr. 75 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung zugutekommen.

97 Zwar fallen, wie das Gericht in Randnr. 146 des angefochtenen Urteils feststellt, mangels einer einschlägigen Unionsregelung die Bestimmung der Besteuerungsgrundlagen und die Verteilung der Steuerbelastung auf die unterschiedlichen Produktionsfaktoren und Wirtschaftssektoren in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten oder der unterhalb der staatlichen Ebene angesiedelten Einheiten, die über Steuerautonomie verfügen.

98 Gleichwohl hat das Gericht es versäumt, die fragliche Regelung insgesamt zu prüfen, und nicht die Gesichtspunkte berücksichtigt, die die Kommission ihrer Bewertung der fraglichen Regelung in der streitigen Entscheidung zugrunde gelegt hat.

99 In diesem Zusammenhang ist auf die charakteristischen Merkmale der fraglichen Regelung hinzuweisen, wie sie in den Randnrn. 21 bis 25 des angefochtenen Urteils beschrieben werden.

100 Kennzeichen dieser Regelung ist einerseits die Kombination von Lohnsummensteuer und BPOT als einzigen Besteuerungsgrundlagen, zu denen die Voraussetzung der Erzielung eines Gewinns hinzukommt, dessen Besteuerung auf 15 % begrenzt ist, und andererseits das Fehlen einer allgemein anwendbaren Besteuerungsgrundlage, die eine Besteuerung aller von dieser Regelung betroffenen Unternehmen vorsieht.

101 Angesichts ihrer in der vorangegangenen Randnummer aufgeführten Merkmale führt die streitige Regelung durch die Kombination dieser Grundlagen, auch wenn diese auf an sich allgemeinen Kriterien beruhen, in der Praxis offensichtlich zu einer unterschiedlichen Behandlung der Gesellschaften, die sich im Hinblick auf das mit dem Steuerreformvorhaben verfolgte Ziel, ein allgemeines Besteuerungssystem für alle in Gibraltar ansässigen Unternehmen einzuführen, in einer vergleichbaren Lage befinden.

102 Daher folgt aus der Kombination dieser Besteuerungsgrundlagen nicht nur eine Besteuerung, die von der Zahl der Arbeitnehmer und der Größe der genutzten Geschäftsräume abhängt, sie schließt vielmehr, da andere Besteuerungsgrundlagen fehlen, auch von vornherein jede Besteuerung der „Offshore-Unternehmen“ aus, da diese keine Arbeitnehmer beschäftigen und auch keine Geschäftsräume nutzen.

103 Zwar kann nach der in Randnr. 73 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung eine unterschiedliche steuerliche Belastung, die sich aus der Anwendung einer „allgemeinen“ Steuerregelung ergibt, als solche nicht ausreichen, um im Rahmen von Art. 87 Abs. 1 EG die Selektivität einer Besteuerung festzustellen.

104 Um als Kriterien angesehen werden zu können, die selektive Vorteile verschaffen, müssen die in einem Steuersystem als Besteuerungsgrundlage festgelegten Kriterien daher auch geeignet sein, die begünstigten Unternehmen anhand ihrer spezifischen Eigenarten als privilegierte Gruppe zu kennzeichnen, und damit die Einstufung eines solchen Systems als Regelung ermöglichen, die „bestimmte" Unternehmen oder „bestimmte" Produktionszweige im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG begünstigt.

105 Genau dies ist hier jedoch der Fall.

106 In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass der Umstand, dass die „Offshore-Unternehmen" nicht besteuert werden, keine zufällige Folge der fraglichen Regelung ist, sondern unvermeidliche Konsequenz der Tatsache, dass die Besteuerungsgrundlagen genau so konzipiert sind, dass die „Offshore-Unternehmen", die als solche keine Arbeitnehmer beschäftigen und keine Geschäftsräume nutzen, keine der in dem Steuerreformvorhaben enthaltenen Bemessungsgrundlagen aufweisen.

107 Der Umstand, dass die „Offshore-Unternehmen", die im Hinblick auf die in dem Steuerreformvorhaben enthaltenen Besteuerungsgrundlagen eine Gruppe von Unternehmen bilden, gerade aufgrund der typischen und spezifischen Merkmale dieser Gruppe nicht besteuert werden, erlaubt daher die Feststellung, dass diesen Unternehmen selektive Begünstigungen zugutekommen.

108 Nach alledem ist dem Gericht ein Rechtsfehler unterlaufen, indem es angenommen hat, dass das Steuerreformvorhaben den „Offshore-Unternehmen" keine selektiven Begünstigungen im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG gewähre.

109 Daher sind der einzige Rechtsmittelgrund der Kommission und der achte Rechtsmittelgrund des Königreichs Spanien in diesem Punkt begründet, so dass das angefochtene Urteil aus diesem Grund aufzuheben ist.

110 Folglich brauchen die ersten sieben Rechtsmittelgründe und der neunte Rechtsmittelgrund des Königreichs Spanien in Bezug auf die regionale Selektivität und den Status von Gibraltar nicht mehr geprüft zu werden. Auch die Prüfung des zehnten und des elften Rechtsmittelgrundes dieses Mitgliedstaats in Bezug auf das Verfahren vor dem Gericht ist nicht mehr erforderlich.

VII — Zu den Klagen vor dem Gericht

111 Gemäß Art. 61 Abs. 1 Satz 2 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union kann der Gerichtshof im Fall der Aufhebung der Entscheidung des Gerichts den Rechtsstreit selbst endgültig entscheiden, wenn dieser zur Entscheidung reif ist.

112 Im vorliegenden Fall ist der Gerichtshof der Ansicht, dass die von den Klägern im ersten Rechtszug erhobenen Klagen auf Nichtigerklärung der streitigen Entscheidung entscheidungsreif sind und endgültig über sie zu entscheiden ist.

113 Daher sind die vom Government of Gibraltar und vom Vereinigten Königreich beim Gericht erhobenen Klagen zu prüfen.

114 Die Kläger im ersten Rechtszug haben im Wesentlichen drei Klagegründe geltend gemacht. Mit dem ersten und dem aus drei Teilen bestehenden zweiten Klagegrund werden Fehler bei der Anwendung des Kriteriums der regionalen und des Kriteriums

der materiellen Selektivität gerügt. Mit dem dritten Klagegrund wird die Verletzung wesentlicher Formvorschriften im Rahmen der von der Kommission vorgenommenen Prüfung in Bezug auf die „Offshore-Unternehmen" gerügt. Dieser letzte Klagegrund besteht aus zwei Teilen, erstens eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör, die sowohl vom Government of Gibraltar als auch vom Vereinigten Königreich geltend gemacht wird, und zweitens ein Begründungsfehler, auf den sich nur das Government of Gibraltar beruft.

115 Als Erstes sind die drei Teile des zweiten Klagegrundes zur materiellen Selektivität und der zweite Teil des dritten Klagegrundes des Government of Gibraltar zu prüfen, der ebenfalls einen Gesichtspunkt der materiellen Selektivität betrifft. Als Zweites ist der erste Teil des dritten Klagegrundes zu den Verteidigungsrechten zu prüfen. Schließlich ist über den ersten Klagegrund zur regionalen Selektivität zu befinden.

A — *Zum zweiten Klagegrund des Government of Gibraltar und des Vereinigten Königreichs und zum zweiten Teil des dritten Klagegrundes des Government of Gibraltar*

116 Der zweite von den Klägern im ersten Rechtszug geltend gemachte Klagegrund zur materiellen Selektivität besteht aus drei Teilen. Mit dem ersten Teil werfen die Kläger der Kommission vor, sie sei von ihrer Entscheidungspraxis und der Mitteilung über staatliche Beihilfen im Bereich der Steuern abgewichen. Mit dem zweiten Teil, über den allein das angefochtene Urteil befunden hat, machen die Kläger geltend, dass keiner der drei in der streitigen Entscheidung festgestellten Bestandteile selektive Vorteile gewähre. Mit dem dritten Teil schließlich soll aufgezeigt werden, dass diese Entscheidung verkannt habe, dass mögliche selektive Vorteile jedenfalls durch die Natur und den inneren Aufbau des fraglichen Steuersystems gerechtfertigt seien. Mit dem zweiten Teil ihres dritten Klagegrundes macht das Government of Gibraltar einen Begründungsfehler in der streitigen Entscheidung geltend.

1. Zum zweiten Teil des zweiten Klagegrundes

117 Zu den im Rahmen des zweiten Teils des zweiten Klagegrundes erhobenen Rügen bezüglich der Einstufung der drei in der streitigen Entscheidung identifizierten Bestandteile ist darauf hinzuweisen, dass aus den Erwägungen in den Randnrn. 86 bis 110 des vorliegenden Urteils hervorgeht, dass die Kommission nicht gegen Art. 87 Abs. 1 EG verstoßen hat, indem sie in der angefochtenen Entscheidung die Auffassung vertreten hat, dass die fragliche Steuerregelung selektive Begünstigungen gewähre.

118 Zwar hat das Gericht nach den Randnrn. 77 bis 84 des vorliegenden Urteils keinen Rechtsfehler begangen, als es zu dem Ergebnis gelangt ist, dass die ersten beiden in der streitigen Entscheidung identifizierten Bestandteile, nämlich die Voraussetzung der Gewinnerzielung und die Begrenzung der Steuer auf 15 % des Gewinns, keine selektiven Vorteile verschafften, doch zum dritten in der streitigen Entscheidung identifizierten Bestandteil bezüglich der steuerlichen Behandlung der „Offshore-Unternehmen“ hat die Kommission zu Recht die Auffassung vertreten, dass diesen Unternehmen solche Vorteile zugutekämen.

119 Wenn aus der streitigen Entscheidung hervorgeht, dass die fragliche steuerliche Regelung selektive Begünstigungen gewährt, wird dieses Ergebnis rechtlich hinreichend durch das Vorliegen selektiver Begünstigungen der „Offshore-Unternehmen“ gerechtfertigt, ohne dass es darüber hinaus erforderlich wäre, dass die beiden anderen in dieser Entscheidung als selektiv festgestellten Bestandteile auch selektive Vorteile gewähren (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. Dezember 2005, Italien/Kommission, C-66/02, Slg. 2005, I-10901, Randnr. 98). Daher greift der zweite Teil des zweiten Klagegrundes nicht durch.

120 Der im ersten Rechtszug gegen die streitige Entscheidung vorgebrachte zweite Teil des zweiten Klagegrundes des Government of Gibraltar und des Vereinigten Königreichs ist daher zurückzuweisen.

2. Zu dem vom Government of Gibraltar geltend gemachten zweiten Teil des dritten Klagegrundes

121 Zunächst ist der zweite Teil des dritten Klagegrundes des Government of Gibraltar zurückzuweisen, mit dem ein Begründungsfehler der Kommission gerügt wird, wonach diese nicht festgestellt habe, welche Unternehmen den „großen Offshore-Sektor" bildeten, auf den Randnr. 143 der streitigen Entscheidung verweise, indem sie es unterlassen habe, ein bestimmtes Unternehmen, eine Anzahl bestimmter Unternehmen oder einen Wirtschaftssektor anzugeben, denen das Steuerreformvorhaben angeblich zugutekomme.

122 Hierzu genügt die Feststellung, dass sich die Kommission nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs im Fall einer Beihilferegelung darauf beschränken kann, deren allgemeine Merkmale zu untersuchen, ohne dass sie verpflichtet wäre, jeden einzelnen Anwendungsfall zu prüfen, um festzustellen, ob diese Regelung Elemente einer Beihilfe enthält (Urteil vom 9. Juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere" u. a./Kommission, C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P, Slg. 2011, I-4727, Randnr. 130 und die dort angeführte Rechtsprechung).

3. Zum ersten Teil des zweiten Klagegrundes

a) Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

123 Mit dem ersten Teil ihres zweiten Klagegrundes werfen die Kläger im ersten Rechtszug der Kommission vor, sie sei in der streitigen Entscheidung von der Mitteilung über staatliche Beihilfen im Bereich der Steuern abgewichen. Das Government of Gibraltar macht außerdem geltend, diese Entscheidung entspreche nicht der Entscheidungspraxis der Kommission.

124 Zur Tragweite der Mitteilung über staatliche Beihilfen im Bereich der Steuern machen die Kläger geltend, aus Nr. 13 dieser Mitteilung gehe hervor, dass die Mitgliedstaaten befugt seien, die Wirtschaftspolitik zu wählen, die sie für am geeignetsten hielten, und insbesondere die Steuerbelastung so auf die Produktionsfaktoren zu verteilen, wie es ihren Vorstellungen entspreche. Außerdem sei es gemäß Nrn. 9 und 16 dieser Mitteilung erforderlich, dass die Kommission feststelle, dass eine steuerliche Maßnahme zugunsten bestimmter Unternehmen der Mitgliedstaaten eine Ausnahme von der Anwendung des allgemein geltenden Steuersystems vorsehe; dies setze voraus, dass zunächst festgestellt werde, welche allgemeine Regelung gelte, von der sodann eine Ausnahme gemacht werde. Schließlich habe gemäß Nr. 14 dieser Mitteilung die Tatsache, dass bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige mehr als andere in den Genuss einer bestimmten steuerlichen Maßnahmen gelangten, nicht zur Folge, dass sie in den Anwendungsbereich der für staatliche Beihilfen relevanten Vorschriften fielen.

125 Der von der Kommission in der streitigen Entscheidung gewählte Ansatz in Bezug auf die Begünstigungen der „Offshore-Unternehmen" sei mit der Ausrichtung unvereinbar, die sich aus der Mitteilung ergebe. Die Kommission habe dadurch, dass sie von der Mitteilung abgewichen sei, den Grundsatz des Schutzes des berechtigten Vertrauens verletzt.

126 Das Government of Gibraltar zieht zur Stützung der nur von ihm vorgetragenen Rüge, die Kommission habe einen neuen Grundsatz der materiellen Selektivität entwickelt, der ihrer früheren Entscheidungspraxis nicht entspreche, einige Entscheidungen der Kommission heran.

127 Die Kommission beruft sich darauf, dass die Kläger im ersten Rechtszug die Mitteilung über staatliche Beihilfen im Bereich der Steuern nicht richtig ausgelegt hätten. Außerdem sei sie nicht von ihrer Entscheidungspraxis abgewichen, und der in der streitigen Entscheidung verwendete Ansatz füge sich in den Rahmen der Rechtsprechung des Gerichtshofs ein.

b) Würdigung durch den Gerichtshof

128 Erstens ist zu der Rüge, die Kommission sei in der streitigen Entscheidung von der Mitteilung über staatliche Beihilfen im Bereich der Steuern abgewichen, darauf hinzuweisen, dass diese Mitteilung, die als von der Verwaltung erlassene interne Maßnahme nicht als Rechtsnorm qualifiziert werden kann, gleichwohl eine Verhaltensnorm darstellt, die einen Hinweis auf die zu befolgende Verwaltungspraxis enthält und von der die Verwaltung im Einzelfall nicht ohne Angabe von Gründen abweichen kann, die mit dem Grundsatz der Gleichbehandlung vereinbar sind (vgl. zu den Leitlinien für staatliche Beihilfen Urteil vom 9. Juni 2011, Diputación Foral de Vizcaya u. a./Kommission, C-465/09 P bis C-470/09 P, Randnr. 120 und die dort angeführte Rechtsprechung).

129 Es ist daher zu prüfen, ob die Kommission bei der Prüfung der Selektivität der fraglichen Regelung tatsächlich von dieser Mitteilung abgewichen ist.

130 Hierzu ist zunächst festzustellen, dass Nr. 13 dieser Mitteilung entgegen dem Vorbringen der Kläger im ersten Rechtszug nicht dahin verstanden werden kann, dass sie die Befugnis der Mitgliedstaaten, die Steuerlast auf die verschiedenen Produktionsfaktoren aufzuteilen, jeder Kontrolle anhand der Vorschriften über staatlichen Beihilfen entzieht. Nr. 13 sieht lediglich vor, dass „[s]teuerliche Maßnahmen, die allen Wirtschaftsteilnehmern … zugutekommen", keine staatliche Beihilfe darstellen, während hier die steuerlichen Vorteile für die „Offshore-Unternehmen", wie aus Randnr. 102 des vorliegenden Urteils hervorgeht, nicht tatsächlich allen Wirtschaftsteilnehmern zugutekommen.

131 Sodann ist zu den Nrn. 9 und 16 der Mitteilung über staatliche Beihilfen im Bereich der Steuern darauf hinzuweisen, dass daraus entgegen dem Vorbringen der Kläger im ersten Rechtszug nicht hervorgeht, dass das Vorliegen einer Begünstigung nicht in anderer Weise nachgewiesen werden kann als durch die Feststellung, dass eine Ausnahme von einer normalen Steuerregelung vorliegt.

132 Zum einen werden in Nr. 9 nur Beispiele für selektive Vorteile angeführt, die weit verbreitet sind. Zum anderen können gemäß Nr. 16 Vorteile, die sich aus einer offensichtlich allgemeinen Maßnahme ergeben, gleichwohl als selektiv gelten. Diese Folgerung wird durch Nr. 13 der Mitteilung bestätigt, die erste Nummer, in der es um die Unterscheidung zwischen staatlichen Beihilfen und allgemeinen Maßnahmen geht und in der klargestellt wird, dass die Letzteren „tatsächlich allen Unternehmen in gleicher Weise offenstehen [müssen] und [dass] ihre Tragweite … nicht … verringert werden [darf]".

133 Schließlich findet die Behauptung der Kläger im ersten Rechtszug, die Kommission sei von der Mitteilung über staatliche Beihilfen im Bereich der Steuern abgewichen, auch keine Unterstützung in Nr. 14 der Mitteilung. Bereits aus der Wendung „hat nicht zwangsläufig zur Folge, dass diese in den Anwendungsbereich der für staatliche Beihilfen relevanten Wettbewerbsvorschriften fallen" geht hervor, dass diese Nummer nicht darauf abzielt, bestimmte Maßnahmen von der Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen kategorisch auszuschließen.

134 Daher ist die Rüge, die Kommission sei in der streitigen Entscheidung von der Mitteilung über staatliche Beihilfen im Bereich der Steuern abgewichen, zurückzuweisen.

135 Als Zweites ist die Rüge des Government of Gibraltar, die Kommission sei in der streitigen Entscheidung von ihrer Entscheidungspraxis abgewichen, zurückzuweisen.

136 Hierzu genügt der Hinweis, dass nach der Rechtsprechung der Beihilfecharakter einer bestimmten Maßnahme nur im Rahmen von Art. 87 Abs. 1 EG zu prüfen ist, nicht aber im Hinblick auf eine angebliche frühere Entscheidungspraxis der Kommission (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Juli 2011, Freistaat Sachsen und Land Sachsen-Anhalt/Kommission, C-459/10 P, Randnr. 50).

137 Nach alledem ist der erste Teil des zweiten Klagegrundes zurückzuweisen.

4. Zum dritten Teil des zweiten Klagegrundes

a) Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

138 Mit dem dritten Teil ihres zweiten Klagegrundes machen die Kläger im ersten Rechtszug im Wesentlichen geltend, dass die Kommission Art. 87 Abs. 1 EG verkannt habe, indem sie die selektive Begünstigung von „Offshore-Unternehmen" nicht für durch die Natur und den inneren Aufbau der Regelung gerechtfertigt gehalten habe.

139 Die Merkmale des Steuerreformvorhabens gingen darauf zurück, dass Gibraltar zwangsläufig über eine kleine Steuerverwaltung verfüge und eine schwache Steuerbasis habe, die dem Funktionieren und der Effektivität seines Steuerregimes unvermeidliche und inhärente Grenzen setze.

140 Die Verwendung der Lohnsumme und der Nutzung von Geschäftsräumen als Besteuerungsgrundlagen sei angesichts der spezifischen Merkmale von Gibraltar eine logische Entscheidung, da eine solche Steuerregelung zu einer einfachen und leicht kontrollierbaren Steuer führe, deren Erhebung kostengünstig und die mit den anderen Steuern, die die kleine Steuerverwaltung von Gibraltar gewöhnlich einziehe, vergleichbar sei. Das Government of Gibraltar weist auch darauf hin, dass das Steuerreformvorhaben zur Besteuerung sämtlicher Handelsunternehmen führe. Dass

Unternehmen, die gewerblich nicht aktiv seien, sondern nur Vermögenswerte besäßen, nicht besteuert würden, entspreche in Steuersystemen der Norm.

141 Die Kommission macht, unterstützt durch das Königreich Spanien, geltend, die selektiven Begünstigungen der „Offshore-Unternehmen" ließen sich nicht durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuerreformvorhabens rechtfertigen, da dieses seinem Wesen nach darin bestehe, ein System zu schaffen, das *de facto* unterschiedliche Steuersätze für unterschiedliche Arten von Unternehmen festlege.

142 Auch wenn das Steuerreformvorhaben eine vernünftige strategische Entscheidung des Government of Gibraltar darstellen könnte, sei es gleichwohl selektiv. Außerdem hätten die Kläger im ersten Rechtszug nicht erläutert, inwiefern es zur Vermeidung einer übermäßigen Besteuerung zahlreicher kleiner Unternehmen erforderlich sei, bestimmte Unternehmen zu besteuern und andere nicht, ohne die Steuerkraft der Unternehmen zu berücksichtigen. Das Vorbringen, das Government of Gibraltar hätte eine einfache Steuer einführen müssen, die wirksam kontrolliert werden könne, könne nicht rechtfertigen, dass eine erhebliche Anzahl der Unternehmen in Gibraltar steuerbefreit sei.

b) Würdigung durch den Gerichtshof

143 Um den dritten Teil des zweiten Klagegrundes der Kläger im ersten Rechtszug prüfen zu können, ist darauf hinzuweisen, dass die streitige Entscheidung die Frage einer möglichen Rechtfertigung der Begünstigung der „Offshore-Unternehmen" durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems nicht behandelt.

144 Es ist daher zu prüfen, ob die Kommission in der streitigen Entscheidung zu einer möglichen Rechtfertigung der selektiven Begünstigung der „Offshore-Unternehmen" durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems hätte Stellung nehmen müssen.

145 Nach ständiger Rechtsprechung umfasst der Begriff der staatlichen Beihilfe staatliche Maßnahmen, die eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen und damit *a priori* selektiv sind, dann nicht, wenn diese Differenzierung aus der Natur oder dem inneren Aufbau der Regelung folgt, mit der sie in Zusammenhang stehen (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Randnr. 42, Portugal/Kommission, Randnr. 52, und British Aggregates/Kommission, Randnr. 83).

146 Es obliegt dem Mitgliedstaat, der im Bereich von Belastungen eine derartige Differenzierung zwischen den Unternehmen vorgenommen hat, darzutun, dass sie tatsächlich durch die Natur oder den inneren Aufbau des fraglichen Systems gerechtfertigt ist (Urteile vom 29. April 2004, Niederlande/Kommission, C-159/01, Slg. 2004, I-4461, Randnr. 43, und Kommission/Niederlande, Randnr. 77).

147 Ein Mitgliedstaat, der die Ermächtigung zur Gewährung von Beihilfen in Abweichung von den Regeln des Vertrags beantragt, ist zur Zusammenarbeit mit der Kommission verpflichtet. Aufgrund dieser Verpflichtung hat er insbesondere alle Angaben zu machen, die diesem Organ die Prüfung erlauben, ob die Voraussetzungen für die beantragte Ausnahmeermächtigung vorliegen (vgl. Urteile vom 28. April 1993, Italien/Kommission, C-364/90, Slg. 1993, I-2097, Randnr. 20, und vom 29. April 2004, Italien/Kommission, C-372/97, Slg. 2004, I-3679, Randnr. 81).

148 Schließlich ist festzustellen, dass die Kommission im Interesse einer ordnungsgemäßen Anwendung der Vorschriften auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen eine sorgfältige und unvoreingenommene Prüfung der ihr vorliegenden Gesichtspunkte vorzunehmen hat (vgl. u. a. Urteil vom 2. April 1998, Kommission/Sytraval und Brink's France, C-367/95 P, Slg. 1998, I-1719, Randnr. 62).

149 Hierzu ist jedoch darauf hinzuweisen, dass zum einen das Vereinigte Königreich weder in der Anmeldung des Steuerreformvorhabens noch in dem dieses Vorhaben betreffenden förmlichen Prüfverfahren eine Rechtfertigung für die selektiven Vorteile für die „Offshore-Unternehmen" angeführt hat. Es steht nämlich fest, dass das Vereinigte Königreich in dem das Steuerreformvorhaben betreffenden förmlichen Prüfverfahren nicht zum Vorbringen des Königreichs Spanien zu diesen Vorteilen Stellung genommen hat.

150 Zum anderen tragen die Kläger im ersten Rechtszug in ihrer Klage vor dem Gericht auch nicht vor, die Kommission habe über Gesichtspunkte verfügt, aufgrund deren sie in der streitigen Entscheidung eine mögliche Rechtfertigung der selektiven Begünstigungen der „Offshore-Unternehmen" hätte prüfen müssen.

151 Im Ergebnis musste die Kommission daher keine mögliche Rechtfertigung der selektiven Begünstigungen der „Offshore-Unternehmen" durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems prüfen, so dass ihr kein Vorwurf daraus gemacht werden kann, dass sie diesen Punkt in der streitigen Entscheidung nicht behandelt hat.

152 Daher ist das Vorbringen der Kläger im ersten Rechtszug, die Kommission habe Art. 87 Abs. 1 EG verkannt, indem sie nicht berücksichtigt habe, dass die selektive Begünstigung der „Offshore-Unternehmen" durch die Natur und den inneren Aufbau der Regelung gerechtfertigt sei, zurückzuweisen.

153 Folglich ist der dritte Teil des zweiten Klagegrundes zurückzuweisen.

154 Nach alledem sind der zweite Klagegrund insgesamt und der vom Government of Gibraltar vorgetragene zweite Teil des dritten Klagegrundes zurückzuweisen.

B — *Zum dritten Klagegrund des Vereinigten Königreichs und zum ersten Teil des dritten Klagegrundes des Government of Gibraltar: Verletzung der Verteidigungsrechte*

155 Das Vereinigte Königreich und das Government of Gibraltar machen mit dem dritten Klagegrund bzw. dem ersten Teil des dritten Klagegrundes, die sie vor dem Gericht gegen die streitige Entscheidung vorgetragen haben, eine Verletzung ihrer Verteidigungsrechte geltend.

1. Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

156 Das Government of Gibraltar und das Vereinigte Königreich tragen vor, die Kommission habe ihre Verteidigungsrechte verletzt, indem sie die Frage der materiellen Selektivität unter dem Gesichtspunkt der angeblichen Bevorzugung der „Offshore-Unternehmen" zum ersten Mal in der streitigen Entscheidung aufgeworfen habe, denn diese Frage unterscheide sich von den Fragen, die in der vorläufigen Würdigung im Rahmen der Entscheidung über die Eröffnung des förmlichen Verfahrens geprüft worden seien.

157 Die Kommission müsse jedoch bei der Durchführung eines beihilferechtlichen Prüfverfahrens das berechtigte Vertrauen berücksichtigen, das die Ausführungen in der Entscheidung über die Eröffnung des Prüfverfahrens erwecken könnten, so dass sie ihre abschließende Entscheidung nicht auf Erwägungen stützen dürfe, bezüglich

deren die Beteiligten in Anbetracht dieser Ausführungen keine Stellungnahme für erforderlich gehalten hätten. Hierzu verweisen die Kläger im ersten Rechtszug u. a. auf Randnr. 126 des Urteils des Gerichts vom 5. Juni 2001, ESF Elbe-Stahlwerke Feralpi/Kommission (T-6/99, Slg. 2001, II-1523), und Randnr. 88 des Urteils des Gerichts vom 18. November 2004, Ferriere Nord/Kommission (T-176/01, Slg. 2004, II-3931).

158 Das Government of Gibraltar und das Vereinigte Königreich hätten weder aufgrund der in Randnr. 60 Buchst. f der Entscheidung über die Eröffnung des förmlichen Verfahrens an das Vereinigte Königreich gerichteten Frage zu den Unternehmen, die keinen Gewinn erzielten oder die keine Arbeitnehmer beschäftigten, noch aufgrund der Tatsache, dass sich das Königreich Spanien in seiner auf diese Entscheidung hin eingereichten Stellungnahme zum „Offshore-Sektor" geäußert habe, annehmen können, dass die Kommission die materielle Selektivität auch unter dem Gesichtspunkt der Behandlung der „Offshore-Unternehmen" prüfen werde.

159 Zum einen habe diese Frage nicht im Zusammenhang mit der ausführlichen Prüfung des Steuerreformvorhabens in den Randnrn. 2 bis 59 der Entscheidung über die Eröffnung des förmlichen Verfahrens gestanden. Zum anderen seien die Anmerkungen des Königreichs Spanien rein formaler Art gewesen, und die Kommission habe zu keinem Zeitpunkt zu erkennen gegeben, dass sie diesen Gesichtspunkt als für ihre Prüfung relevant ansehe.

160 Hätte die Kommission ihre Aufmerksamkeit vorschriftsgemäß auf den Gesichtspunkt der steuerlichen Behandlung der „Offshore-Unternehmen" gelenkt, hätte das Prüfverfahren zu einem anderen Ergebnis führen können.

161 Die Kommission, unterstützt durch das Königreich Spanien, ist der Auffassung, dass die Verteidigungsrechte des Government of Gibraltar und des Vereinigten Königreichs nicht verletzt worden seien.

162 Die Frage des selektiven Charakters der Besteuerung der „Offshore-Unternehmen" sei sowohl in Randnr. 60 Buchst. f der Entscheidung über die Eröffnung des förmlichen Verfahrens als auch vom Königreich Spanien in seiner im förmlichen Prüfverfahren vorgelegten Stellungnahme aufgeworfen worden, zu der sich das Government of Gibraltar und das Vereinigte Königreich hätten äußern können.

163 Hilfsweise trägt die Kommission vor, der Ausgang des Verfahrens wäre nicht anders gewesen, selbst wenn die Verteidigungsrechte des Government of Gibraltar und des Vereinigten Königreichs verletzt worden sein sollten.

2. Würdigung durch den Gerichtshof

164 Es ist zunächst zu prüfen, ob die Verteidigungsrechte des Vereinigten Königreichs verletzt worden sind.

165 Nach ständiger Rechtsprechung erfordert die Wahrung der Verteidigungsrechte im förmlichen Prüfverfahren gemäß Art. 88 Abs. 2 EG, dass der betroffene Mitgliedstaat zum Vorliegen und zur Erheblichkeit der von der Kommission angeführten Tatsachen und Umstände sowie zu den von ihr zur Stützung ihrer Behauptung, dass eine Verletzung des Unionsrechts vorliege, herangezogenen Schriftstücken (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 10. Juli 1986, Belgien/Kommission, 40/85, Slg. 1986, 2321, Randnr. 28, und Belgien/Kommission, 234/84, Slg. 1986, 2263, Randnr. 27) und zu den Äußerungen, die beteiligte Dritte nach Art. 88 Abs. 2 EG abgegeben haben, sachgerecht Stellung nehmen kann. Die Kommission darf diese Äußerungen in ihrer Entscheidung gegen den Mitgliedstaat nicht berücksichtigen, soweit dieser keine Gelegenheit hatte, hierzu Stellung zu nehmen (vgl. Urteile vom 14. Februar 1990,

Frankreich/Kommission, C-301/87, Slg. 1990, I-307, Randnr. 30, vom 21. März 1990, Belgien/Kommission, C-142/87, Slg. 1990, I-959, Randnr. 47, und vom 5. Oktober 2000, Deutschland/Kommission, C-288/96, Slg. 2000, I-8237, Randnr. 100).

166 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass im vorliegenden Fall feststeht, dass das Vereinigte Königreich zum Vorliegen und zur Erheblichkeit der angeführten Tatsachen und Umstände sowie zu den Äußerungen beteiligter Dritter, hier die Äußerungen des Königreichs Spanien, sachgerecht Stellung nehmen konnte, so dass die Verpflichtungen, die sich aus der in der vorangegangenen Randnummer genannten Rechtsprechung ergeben, eingehalten worden sind.

167 Soweit das Vereinigte Königreich geltend macht, dass es nicht sachgerecht habe Stellung nehmen können, da zum einen die in der Entscheidung über die Eröffnung des förmlichen Verfahrens enthaltene vorläufige Würdigung keine Erwägungen zu den „Offshore-Unternehmen“ enthalten habe und zum anderen die Kommission in ihren Gesprächen mit dem Government of Gibraltar und dem Vereinigten Königreich im Lauf des förmlichen Prüfverfahrens nicht darauf hingewiesen habe, dass sie der Ansicht sei, dass den „Offshore-Unternehmen“ selektive Begünstigungen zuteil würden, kann seinem Vorbringen nicht gefolgt werden.

168 Als Erstes ist zu dem Umstand, dass die vorläufige Würdigung keine Erwägungen zu den „Offshore-Unternehmen“ enthielt, festzustellen, dass die Kommission, wenn sie ein förmliches Prüfverfahren eröffnet, zwar verpflichtet ist, ihre Zweifel an der Vereinbarkeit der Beihilfe klar zu formulieren, um dem Mitgliedstaat und den Betroffenen zu ermöglichen, sich so umfassend wie möglich dazu zu äußern (Urteil vom 8. Mai 2008, Ferriere Nord/Kommission, C-49/05 P, Randnr. 92).

169 Dass die vorläufige Würdigung des Steuerreformvorhabens keine Erwägungen zu den „Offshore-Unternehmen“ enthielt, konnte gleichwohl nicht Anlass für ein berechtigtes Vertrauen des Vereinigten Königreichs geben, dass die Kommission ihre Prüfung

auf die in diesen vorläufigen Bewertungen geprüften Gesichtspunkte beschränken würde. Ebenso wenig ergibt sich aus diesem Umstand, dass die Kommission ihre Verpflichtung, ihre Zweifel klar zum Ausdruck zu bringen, verkannt hätte.

170 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Entscheidung über die Eröffnung des förmlichen Verfahrens in Randnr. 60 Buchst. f Fragen enthielt, die sich genau auf diesen Sektor bezogen, auch wenn der Begriff „Offshore“ nicht verwendet wurde.

171 Folglich wurde das Vereinigte Königreich bereits durch die Entscheidung über die Eröffnung des förmlichen Verfahrens hinreichend darüber unterrichtet, dass sich die vertiefte Prüfung des Steuerreformvorhabens im förmlichen Prüfverfahren auch auf die Sektoren würde beziehen können, die nicht besteuert werden, da sie keine Arbeitnehmer beschäftigen und keine Geschäftsräume benötigen.

172 Ferner ist die gemäß Art. 6 Abs. 1 der Verordnung Nr. 659/1999 in der Entscheidung über die Eröffnung des förmlichen Verfahrens enthaltene Würdigung, wie aus dem Wortlaut dieser Vorschrift hervorgeht, nur eine „vorläufige Würdigung“, die den Beginn des förmlichen Prüfverfahrens markiert und vor allem den Beteiligten die Möglichkeit einräumt, ihren Standpunkt sachgerecht darzulegen.

173 Um insbesondere die Wirksamkeit dieser Möglichkeit sicherzustellen, darf die Kommission nicht daran gehindert werden, in ihrer endgültigen Entscheidung nach dem förmlichen Prüfverfahren ihre „vorläufige“ Würdigung zu vervollständigen, indem sie sich den von den Beteiligten geäußerten Standpunkt zu eigen macht.

174 Folglich führt der Umstand allein, dass die vorläufige Würdigung des Steuerreformvorhabens keine spezifischen Erwägungen zu den „Offshore-Unternehmen“ enthielt, nicht zu einer Verletzung der Verteidigungsrechte des Vereinigten Königreichs.

175 Als Zweites ist festzustellen, dass die Stellungnahme des Königreichs Spanien im förmlichen Prüfverfahren entgegen dem Vorbringen des Vereinigten Königreichs nicht nur Tatsachenvorbringen enthält, sondern gerade zeigen soll, dass das angemeldete Steuerreformvorhaben auch selektiv ist, soweit es die „Offshore-Unternehmen“ begünstigt, denen eine vollständige Steuerbefreiung zugutekommt.

176 Die Kommission hat diese Stellungnahme dem Vereinigten Königreich übermittelt, das sich in seinem Schreiben vom 13. Februar 2003 dazu geäußert hat, ohne jedoch zum Thema „Offshore-Unternehmen“ Stellung zu nehmen.

177 Indem das Vereinigte Königreich geltend macht, es habe seinen Standpunkt nicht sachgerecht darlegen können, da die Kommission nicht zu erkennen gegeben habe, dass sie der Stellungnahme des Königreichs Spanien Bedeutung beimesse, trägt sie eine Argumentation vor, die darauf hinausläuft, dass die Kommission verpflichtet sei, im förmlichen Prüfverfahren zu den Äußerungen der Beteiligten Stellung zu nehmen.

178 Das Bestehen einer solchen Verpflichtung ergibt sich jedoch nicht aus der Verordnung Nr. 659/1999. Art. 6 Abs. 2 dieser Verordnung legt der Kommission nur die Verpflichtung auf — der die Kommission hier vollständig nachgekommen ist —, dem betroffenen Mitgliedstaat die Äußerungen mitzuteilen, die sie im förmlichen Prüfverfahren erhalten hat.

179 Demnach ist der dritte Klagegrund des Vereinigten Königreichs, mit dem dieses eine Verletzung seiner Verteidigungsrechte rügt, zurückzuweisen, ohne dass geprüft zu werden braucht, ob das Verfahren ohne die behauptete Regelwidrigkeit zu einem anderen Ergebnis hätte führen können, was Voraussetzung dafür wäre, dass eine Verletzung der Verteidigungsrechte zur Nichtigerklärung der streitigen Entscheidung führt (vgl. Urteile Frankreich/Kommission, Randnr. 31, vom 21. März 1990, Belgien/Kommission, Randnr. 48, und vom 5. Oktober 2000, Deutschland/Kommission, Randnr. 101).

180 Zu den Verteidigungsrechten des Government of Gibraltar ist zunächst festzustellen, dass dieses die Möglichkeit hatte, sich gegenüber der Kommission zu äußern, und von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht hat. Sofern das Government of Gibraltar im Wesentlichen dieselben Argumente wie das Vereinigte Königreich geltend macht, genügt der Hinweis, dass die Verteidigungsrechte dieses Mitgliedstaats nicht verletzt worden sind, so dass für die Verteidigungsrechte des Government of Gibraltar dasselbe gilt. Die Verfahrensrechte des Government of Gibraltar sind jedenfalls weniger umfassend als diejenigen des Vereinigten Königreichs als der im förmlichen Prüfverfahren gemäß Art. 88 Abs. 2 EG betroffene Mitgliedstaat.

181 Hierzu geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass andere Beteiligte als der betroffene Mitgliedstaat, wie im vorliegenden Fall das Government of Gibraltar, in einem Verfahren zur Kontrolle staatlicher Beihilfen nur die Möglichkeit haben, der Kommission sämtliche Informationen zu übermitteln, die dazu beitragen können, ihr Klarheit über ihr weiteres Vorgehen zu verschaffen, und dass sie selbst keinen Anspruch auf eine streitige Erörterung mit der Kommission haben, wie sie zugunsten des Mitgliedstaats eingeleitet wird (vgl. Urteile Kommission/Sytraval und Brink's France, Randnr. 59, und vom 24. September 2002, Falck und Acciaierie di Bolzano/Kommission, C-74/00 P und C-75/00 P, Slg. 2002, I-7869, Randnrn. 80 und 82).

182 Nach alledem sind der dritte Klagegrund des Vereinigten Königreichs und der erste Teil des dritten Klagegrundes des Government of Gibraltar als unbegründet zurückzuweisen.

C — *Zum ersten Klagegrund: regionale Selektivität*

183 Die Kläger im ersten Rechtszug machen mit ihrem ersten Klagegrund geltend, dass die streitige Entscheidung unter Verstoß gegen Art. 87 Abs. 1 EG erlassen worden sei, da das Steuerreformvorhaben darin als regional selektiv erachtet worden sei.

184 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass, wie sich aus den Randnrn. 86 bis 108 des vorliegenden Urteils ergibt, das Steuerreformvorhaben materiell selektiv ist, soweit es den „Offshore-Unternehmen" selektive Vorteile gewährt.

185 Diese Feststellung erlaubt bereits für sich die Rechtfertigung des verfügenden Teils der streitigen Entscheidung, dem zufolge das Steuerreformvorhaben eine staatliche Beihilferegelung im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG darstellt, die das Vereinigte Königreich nicht umsetzen darf.

186 Daher kann der erste Klagegrund betreffend die regionale Selektivität, da er das Vorliegen materiell selektiver Vorteile nicht in Frage stellt, nicht zur Nichtigerklärung oder teilweisen Nichtigerklärung der streitigen Entscheidung führen (vgl. entsprechend Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 25. Juni 1998, Niederländische Antillen/Rat, C-159/98 P[R], Slg. 1998, I-4147, Randnr. 111).

187 Es ist somit festzustellen, dass der erste Klagegrund, selbst wenn er begründet wäre, nicht zur Nichtigerklärung der streitigen Entscheidung führen könnte und daher ins Leere geht.

188 Nach alledem sind die Klagen, die das Government of Gibraltar und das Vereinigte Königreich erhoben haben, in vollem Umfang abzuweisen.

VIII — Kosten

189 Nach Art. 122 Abs. 1 seiner Verfahrensordnung entscheidet der Gerichtshof über die Kosten, wenn das Rechtsmittel begründet ist und er selbst den Rechtsstreit endgültig entscheidet. Nach Art. 69 § 2 der Verfahrensordnung, der gemäß ihrem Art. 118 auf das Rechtsmittelverfahren entsprechende Anwendung findet, ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Art. 69 § 4 Abs. 1 der Verfahrensordnung bestimmt, dass die Mitgliedstaaten, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten tragen.

190 Da den Rechtsmitteln der Kommission und des Königreichs Spanien stattgegeben wird und die Klagen des Government of Gibraltar und des Vereinigten Königreichs gegen die streitige Entscheidung abgewiesen werden, sind dem Government of Gibraltar und dem Vereinigten Königreich, wie von der Kommission und dem Königreich Spanien beantragt, neben ihren eigenen Kosten die Kosten der Kommission und des Königreichs Spanien im Rechtsmittelverfahren sowie die Kosten der Kommission im ersten Rechtszug aufzuerlegen.

191 Das Königreich Spanien und Irland als Streithelfer vor dem Gericht bzw. vor dem Gerichtshof tragen ihre eigenen Kosten.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Große Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

1. **Das Urteil des Gerichts erster Instanz der Europäischen Gemeinschaften vom 18. Dezember 2008, Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich/Kommission (T-211/04 und T-215/04), wird aufgehoben.**

2. Die Klage des Government of Gibraltar und die Klage des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland werden abgewiesen.

3. Das Government of Gibraltar und das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland tragen neben ihren eigenen Kosten die Kosten der Europäischen Kommission und des Königreichs Spanien im Rechtsmittelverfahren sowie die Kosten der Europäischen Kommission im ersten Rechtszug.

4. Das Königreich Spanien und Irland als Streithelfer vor dem Gericht erster Instanz der Europäischen Gemeinschaften bzw. vor dem Gerichtshof der Europäischen Union tragen ihre eigenen Kosten.

Unterschriften