URTEIL DES GERICHTS (Dritte erweiterte Kammer)

23. Oktober 2002 *

In den verbundenen Rechtssachen T-269/99, T-271/99 und T-272/99

Territorio Histórico de Guipúzcoa — Diputación Foral de Guipúzcoa,

Territorio Histórico de Álava — Diputación Foral de Álava,

Territorio Histórico de Vizcaya — Diputación Foral de Vizcaya,

Prozessbevollmächtigte: Rechtsanwälte A. Creus Carreras und B. Uriarte Valiente,

Kläger,

gegen

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch F. Santaolalla Gadea, G. Rozet und G. Valero Jordana als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Beklagte,

wegen Nichtigerklärung der Spanien mit Schreiben vom 17. August 1999 bekannt gegebenen Entscheidungen der Kommission über die Einleitung des Verfahrens

* Verfahrenssprache: Spanisch.

nach Artikel 88 Absatz 2 EG gegen den spanischen Staat wegen der steuerlichen Beihilfen in Form einer Steuergutschrift in Höhe von 45 % in den Territorios Históricos von Álava, Vizcaya und Guipúzcoa (ABl. 1999, C 351, S. 29 und ABl. 2000, C 71, S. 8)

erlässt

DAS GERICHT ERSTER INSTANZ
DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN (Dritte erweiterte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten M. Jaeger sowie der Richter R. García-Valdecasas und K. Lenaerts, der Richterin P. Lindh und des Richters J. Azizi,

Kanzler: B. Pastor, Hilfskanzlerin

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 10. April 2002,

folgendes

Urteil

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

1 Die Verfahrensregeln, die der EG-Vertrag auf dem Gebiet staatlicher Beihilfen aufstellt, unterscheiden sich zwischen bestehenden und neuen Beihilfen. Während

bestehende Beihilfen unter Artikel 88 Absätze 1 und 2 EG fallen, unterliegen neue Beihilfen zunächst Absatz 3 und später Absatz 2 dieser Vorschrift.

2 Hinsichtlich der bestehenden Beihilfen verleiht Artikel 88 Absatz 1 EG der Kommission die Befugnis zur fortlaufenden Überprüfung in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten. Im Rahmen dieser Überprüfung schlägt die Kommission den Mitgliedstaaten die zweckdienlichen Maßnahmen vor, die durch die fortschreitende Entwicklung und das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes erforderlich werden. Wenn sie, nachdem sie den Beteiligten eine Frist zur Äußerung gesetzt hat, feststellt, dass eine Beihilfe mit dem Gemeinsamen Markt nach Artikel 87 unvereinbar ist oder dass sie missbräuchlich angewandt wird, entscheidet sie sodann nach Artikel 88 Absatz 2 EG, dass der betreffende Staat die Beihilfe binnen einer von ihr bestimmten Frist aufzuheben oder umzugestalten hat.

3 Die neuen Beihilfen müssen der Kommission gemäß Artikel 88 Absatz 3 EG vorab mitgeteilt werden und dürfen nicht durchgeführt werden, bevor die Kommission eine abschließende Entscheidung erlassen hat. Nach derselben Vorschrift leitet die Kommission unverzüglich das in Artikel 88 Absatz 2 EG vorgesehene Verfahren ein, wenn sie der Auffassung ist, dass ein Vorhaben mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar ist.

4 Artikel 1 der am 16. April 1999 in Kraft getretenen 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, nachfolgend: Beihilfeverfahrensverordnung oder BVV) enthält folgende für die vorliegenden Rechtssachen relevante Definitionen:

„a) ‚Beihilfen' alle Maßnahmen, die die Voraussetzungen des Artikels [87] Absatz 1 [EG] erfüllen;

b) ‚bestehende Beihilfen'

i) ... alle Beihilfen, die vor Inkrafttreten des Vertrages in dem entsprechenden Mitgliedstaat bestanden, also Beihilferegelungen und Einzelbeihilfen, die vor Inkrafttreten des Vertrages eingeführt worden sind und auch nach dessen Inkrafttreten noch anwendbar sind;

ii) genehmigte Beihilfen, also Beihilferegelungen und Einzelbeihilfen, die von der Kommission oder vom Rat genehmigt wurden;

...

v) Beihilfen, die als bestehende Beihilfen gelten, weil nachgewiesen werden kann, dass sie zu dem Zeitpunkt, zu dem sie eingeführt wurden, keine Beihilfe waren und später aufgrund der Entwicklung des Gemeinsamen Marktes zu Beihilfen wurden, ohne dass sie eine Änderung durch den betreffenden Mitgliedstaat erfahren haben. Werden bestimmte Maßnahmen im Anschluss an die Liberalisierung einer Tätigkeit durch gemeinschaftliche Rechtsvorschriften zu Beihilfen, so gelten derartige Maßnahmen nach dem für die Liberalisierung festgelegten Termin nicht als bestehende Beihilfen;

c) ‚neue Beihilfen' alle Beihilfen, also Beihilferegelungen und Einzelbeihilfen, die keine bestehenden Beihilfen sind, einschließlich Änderungen bestehender Beihilfen;

...

f) ‚rechtswidrige Beihilfen' neue Beihilfen, die unter Verstoß gegen Artikel [88] Absatz 3 [EG] eingeführt werden;

...“

5 Gemäß Artikel 2 Absatz 1 BVV „teilen die Mitgliedstaaten der Kommission ihre Vorhaben zur Gewährung neuer Beihilfen rechtzeitig mit“. Nach Artikel 3 BVV darf eine neue Beihilfe „nicht eingeführt werden, bevor die Kommission eine diesbezügliche Genehmigungsentscheidung erlassen hat oder die Beihilfe als genehmigt gilt“. Gemäß Artikel 4 Absatz 4 BVV entscheidet die Kommission, das Verfahren nach Artikel 88 Absatz 2 EG (nachfolgend: förmliches Prüfverfahren) zu eröffnen, wenn sie nach einer vorläufigen Prüfung feststellt, dass die angemeldete Maßnahme Anlass zu „Bedenken hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt“ gibt.

6 Gemäß Artikel 6 Absatz 1 BVV enthält eine „Entscheidung über die Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens... 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“.

7 Nach Artikel 7 Absatz 1 BVV wird das „förmliche Prüfverfahren... durch eine Entscheidung nach den Absätzen 2 bis 5 dieses Artikels abgeschlossen“. Die Kommission kann entscheiden, dass die angemeldete Maßnahme keine Beihilfe darstellt (Artikel 7 Absatz 2), dass die angemeldete Beihilfe mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar ist (Artikel 7 Absatz 3), dass die angemeldete Beihilfe als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar angesehen werden kann, wenn bestimmte Bedingungen beachtet werden (Artikel 7 Absatz 4), oder dass die ange-

meldete Beihilfe mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar ist (Artikel 7 Absatz 5).

8 Hinsichtlich nicht angemeldeter Maßnahmen bestimmt Artikel 10 Absatz 1 BVV: „Befindet sich die Kommission im Besitz von Informationen gleich welcher Herkunft über angebliche rechtswidrige Beihilfen, so prüft sie diese Informationen unverzüglich." Nach Artikel 13 Absatz 1 BVV kann auf diese Prüfung eine Entscheidung zur Eröffnung eines förmlichen Prüfverfahrens ergehen.

9 Das Verfahren bei bestehenden Beihilferegelungen ist in den Artikeln 17 bis 19 BVV geregelt. Gemäß Artikel 18 schlägt die Kommission, wenn sie zu dem Schluss gelangt, dass eine bestehende Beihilferegelung mit dem Gemeinsamen Markt nicht oder nicht mehr vereinbar ist, dem betreffenden Mitgliedstaat zweckdienliche Maßnahmen vor. Stimmt der Mitgliedstaat den vorgeschlagenen Maßnahmen nicht zu, kann die Kommission gemäß Artikel 19 Absatz 2 ein förmliches Prüfverfahren nach Artikel 4 Absatz 4 einleiten.

Im Steuerrecht der Territorios Históricos von Álava, Vizcaya und Guipúzcoa eingeräumte Steuergutschrift

10 In den vorliegenden Rechtssachen geht es um steuerliche Beihilfen, die nach dem Steuerrecht der Territorios Históricos von Álava, Vizcaya und Guipúzcoa in Form einer Steuergutschrift gewährt werden sollen.

Im Steuerrecht des Territorio Histórico de Álava eingeräumte Steuergutschrift

11 Die Sechste Zusatzbestimmung zur Norma Foral Nr. 22/1994 vom 20. Dezember 1994 über den Vollzug des Haushalts des Territorio Histórico de Álava für das Jahr 1995 lautet wie folgt:

„Für die vom 1. Januar 1995 bis zum 31. Dezember 1995 getätigten Investitionen in neues Sachanlagevermögen, die nach Entscheidung der Diputación Foral de Álava 2,5 Milliarden [spanische Peseten (ESP)] übersteigen, wird eine Steuergutschrift in Höhe von 45 % des von der Diputación Foral de Álava festgesetzten Investitionsbetrags auf den geschuldeten Personensteuerbetrag gewährt.

Abzüge, die in Ermangelung eines ausreichend hohen Steuerbetrags nicht vorgenommen werden, können innerhalb von neun Jahren nach dem Jahr vorgenommen werden, in dem die Entscheidung der Diputación Foral de Álava ergangen ist.

Diese Entscheidung der Diputación Foral de Álava setzt die Fristen und Einschränkungen für den jeweiligen Fall fest.

Die im Rahmen der vorliegenden Bestimmung gewährten Vergünstigungen schließen sonstige Steuervergünstigungen für dieselben Investitionen aus.

Die Diputación Foral de Álava bestimmt ferner die Dauer des Investitionsvorgangs, der Investitionen umfassen kann, die in der Vorbereitungsphase des den Investitionen zugrunde liegenden Vorhabens getätigt wurden."

12 Die Geltungsdauer dieser Bestimmung wurde durch die Fünfte Zusatzbestimmung zur Norma Foral Nr. 33/1995 vom 20. Dezember 1995 in der durch Nummer 2.11 der Einzelausnahmebestimmung zur Norma Foral Nr. 24/1996 vom 5. Juli 1996 geänderten Fassung auf das Jahr 1996 erstreckt. Durch die Siebte Zusatzbestimmung zur Norma Foral Nr. 31/1996 vom 18. Dezember 1996 wurde die Maßnahme für das Jahr 1997 verlängert.

13 Die Steuergutschrift in Höhe von 45 % des Investitionsbetrags wurde für die Jahre 1998 und 1999 aufgrund der Elften Zusatzbestimmung zur Norma Foral Nr. 33/1997 vom 19. Dezember 1997 und aufgrund der Siebten Zusatzbestimmung zur Norma Foral Nr. 36/1998 vom 17. Dezember 1998 in geänderter Form beibehalten.

Im Steuerrecht der Territorios Históricos von Vizcaya und Guipúzcoa eingeräumte Steuergutschrift

14 Die Vierte Zusatzbestimmung zur Norma Foral Nr. 7/1996 von Vizcaya vom 26. Dezember 1996, deren Geltungsdauer durch die Zweite Bestimmung der Norma Foral Nr. 4/1998 vom 2. April 1998 verlängert wurde, und die Zehnte Zusatzbestimmung zur Norma Foral Nr. 7/1997 von Guipúzcoa vom 22. Dezember 1997 bestimmen:

„Für die seit dem 1. Januar 1997 getätigten Investitionen in neues Sachanlagevermögen, die nach Entscheidung der Diputación Foral de [Vizcaya/Guipúzcoa]

2,5 Milliarden [ESP] übersteigen, wird eine Steuergutschrift in Höhe von 45 % des von der Diputación Foral de [Vizcaya/Guipúzcoa] festgesetzten Investitionsbetrags auf den geschuldeten Personensteuerbetrag gewährt.

Abzüge, die in Ermangelung eines ausreichend hohen Steuerbetrags nicht vorgenommen werden, können auf die Veranlagungszeiträume übertragen werden, die in den fünf Jahren enden, die unmittelbar auf das Jahr folgen, für das die Entscheidung über die Gewährung der Abzüge ergangen ist.

Der Beginn der Frist für die Vornahme dieser Abzüge kann bis zum ersten Veranlagungszeitraum aufgeschoben werden, in dem während des Verjährungszeitraums positive Ergebnisse erzielt werden.

Die in Absatz 1 genannte Entscheidung setzt die Fristen und Einschränkungen für den jeweiligen Fall fest.

..."

Angefochtene Entscheidungen

15 Nach einer 1996 eingereichten Beschwerde untersuchte die Kommission die Gewährung der im Steuerrecht des Territorio Histórico de Álava vorgesehenen Steuergutschrift in Höhe von 45 % an das Unternehmen Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa). Mit der Entscheidung 1999/718/EG vom 24. Februar 1999 über die staatliche Beihilfe Spaniens zugunsten der Demesa (ABl. L 292, S. 1) stellte sie fest, dass die Gewährung der Steuergutschrift an das

betroffene Unternehmen eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare Beihilfe darstelle.

16 Dann prüfte die Kommission die im Steuerrecht des Territorio Histórico de Álava eingeräumte Steuergutschrift allgemein unter dem Blickwinkel der Artikel 87 EG und 88 EG. Gleichartige, in den Territorios Históricos von Vizcaya und Guipúzcoa geltende Steuermaßnahmen wurden ebenfalls geprüft (nachfolgend für die drei Historischen Gebiete des Baskenlands: streitige Steuermaßnahmen).

17 Im Verlauf dieser Prüfung erließ die Kommission die Spanien mit Schreiben vom 17. August 1999 bekannt gegebene Entscheidung SG (99) D/6871 über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens hinsichtlich der nach dem jeweiligen Steuerrecht der Territorios Históricos von Vizcaya und Guipúzcoa vorgesehenen Steuergutschrift. Diese Entscheidung, die in den Rechtssachen T-269/99 (Territorio Histórico de Guipúzcoa/Kommission) und T-272/99 (Territorio Histórico de Vizcaya/Kommission) angefochten wird, wurde gemäß Artikel 26 Absatz 2 BVV im *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* vom 4. Dezember 1999 (ABl. C 351, S. 29) auf Spanisch mit einer Zusammenfassung in der Sprache der jeweiligen Sprachausgabe des Amtsblatts veröffentlicht.

18 Ferner leitete die Kommission das förmliche Prüfverfahren hinsichtlich der im Steuerrecht des Territorio Histórico de Álava vorgesehenen Steuergutschrift ein. Die Entscheidung SG (99) D/6873 wurde Spanien mit Schreiben vom 17. August 1999 bekannt gegeben und im *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* vom 11. März 2000 (ABl. C 71, S. 8) auf Spanisch mit einer Zusammenfassung in der Sprache der jeweiligen Sprachausgabe des Amtsblatts veröffentlicht. Sie ist in der Rechtssache T-271/99 (Territorio Histórico de Álava/Kommission) angefochten.

19 In den beiden Entscheidungen über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens (nachfolgend: angefochtene Entscheidungen) stuft die Kommission die streitige Steuermaßnahme auf der Grundlage folgender Erwägungen vorläufig als staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG ein:

„Die fragliche Steuergutschrift erfüllt die vier in Artikel 87 EG-Vertrag festgelegten Kriterien. Insbesondere ist die Steuergutschrift spezifisch, da sie bestimmte Unternehmen begünstigt. Effektiv können nur Unternehmen, deren Investitionen den Schwellenwert von 2,5 Mrd. ESP (15 025 303 EUR) überschreiten, diese Steuergutschrift beanspruchen. Alle anderen Unternehmen sind — selbst wenn sie Investitionen tätigen, aber unter dem genannten Schwellenwert von 2,5 Mrd. ESP liegen — von dieser Beihilfe ausgeschlossen." (Nr. 3.1 der Zusammenfassung der Entscheidung SG [99] D/6871 und Nr. 2.1 der Zusammenfassung der Entscheidung SG [99] D/6873.)

20 Die Selektivität der Steuergutschrift ergibt sich nach Ansicht der Kommission auch aus dem Ermessen, über das die Steuerverwaltungen der betroffenen Historischen Gebiete bei der Gewährung des fraglichen Steuervorteils verfügten (ABl. 1999, C 351, S. 32 betreffend die Entscheidung SG [99] D/6871 und ABl. 2000, C 71, S. 12 betreffend die Entscheidung SG [99] D/6873).

21 Die Kommission stellt fest, dass Spanien seine Pflicht zur vorherigen Anmeldung gemäß Artikel 88 Absatz 3 EG nicht erfüllt habe, und bewertet dann die Vereinbarkeit der streitigen Steuermaßnahme mit dem Gemeinsamen Markt. Sie kommt zu dem Schluss, dass an dieser Zweifel beständen, und entscheidet, das förmliche Prüfverfahren einzuleiten (Nrn. 3.2 und 3.3 der Zusammenfassung der Entscheidung SG [99] D/6871 und Nrn. 2.2 und 2.3 der Zusammenfassung der Entscheidung SG [99] D/6873).

22 Nach Erlass der angefochtenen Entscheidungen prüfte die Kommission im Einzelnen die Gewährung der im Steuerrecht des Territorio Histórico de Álava vorgesehenen Steuergutschrift in Höhe von 45 % an ein bestimmtes Unternehmen. Diese Prüfung wurde mit der Entscheidung 2000/795/EG der Kommission

vom 22. Dezember 1999 über die staatliche Beihilfe Spaniens zugunsten von Ramondín SA und Ramondín Cápsulas SA (ABl. 2000, L 318, S. 36) abgeschlossen.

Verfahren und Anträge der Parteien

23 Mit Klageschriften, die am 3. November 1999 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen sind, haben die Kläger die vorliegenden Klagen erhoben.

24 Das Territorio Histórico de Guipúzcoa, Kläger in der Rechtssache T-269/99, beantragt,

— die Klage für zulässig zu erklären;

— die Entscheidung SG (99) D/6871 der Kommission für nichtig zu erklären, soweit sie die in der Norma Foral Nr. 7/1997 von Guipúzcoa vom 22. Dezember 1997 vorgesehene Steuergutschrift als staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 87 EG einstuft;

— der Kommission die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

25 Das Territorio Histórico de Álava, Kläger in der Rechtssache T-271/99, beantragt,

— die Klage für zulässig zu erklären;

— die Entscheidung SG (99) D/6873 der Kommission für nichtig zu erklären, soweit sie die in der Norma Foral Nr. 22/1994 von Álava vom 20. Dezember 1994 und in ihren späteren Änderungen vorgesehene Steuergutschrift als staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 87 EG einstuft;

— der Kommission die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

26 Das Territorio Histórico de Vizcaya, Kläger in der Rechtssache T-272/99, beantragt,

— die Klage für zulässig zu erklären;

— die Entscheidung SG (99) D/6871 der Kommission für nichtig zu erklären, soweit sie die in der Norma Foral Nr. 7/1996 von Vizcaya vom 26. Dezember 1996 und in ihren späteren Änderungen vorgesehene Steuergutschrift als staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 87 EG einstuft;

— der Kommission die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

27 Mit gesonderten Schriftsätzen, die am 26. Januar 2000 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen sind, hat die Kommission gemäß Artikel 114 § 1 der Verfahrensordnung des Gerichts in den drei Rechtssachen jeweils eine Einrede der Unzulässigkeit erhoben. Mit Beschlüssen des Gerichts (Dritte erweiterte Kammer) vom 6. Juli 2000 ist die Entscheidung über diese Einreden dem Endurteil vorbehalten worden.

28 Die Kommission beantragt in den drei Rechtssachen,

— die Klage für unzulässig zu erklären;

— hilfsweise, die Klage für unbegründet zu erklären;

— dem Kläger die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

29 Mit Beschluss des Präsidenten der Dritten erweiterten Kammer des Gerichts vom 12. Januar 2001 sind die Rechtssachen T-269/99, T-271/99 und T-272/99 verbunden worden.

30 Auf Bericht des Berichterstatters hat das Gericht (Dritte erweiterte Kammer) beschlossen, die mündliche Verhandlung zu eröffnen. Im Rahmen prozessleitender Maßnahmen gemäß Artikel 64 der Verfahrensordnung ist den Klägern eine schriftliche Frage gestellt worden, die sie fristgemäß beantwortet haben.

31 Die Parteien haben in der Sitzung vom 10. April 2002 mündlich verhandelt und Fragen des Gerichts beantwortet.

Zur Zulässigkeit

Vorbringen der Parteien

32 Die Kommission macht geltend, die angefochtenen Entscheidungen seien vorbereitende Akte, die die Rechtsstellung der Kläger nicht veränderten. Sie stellten deshalb keine anfechtbaren Handlungen im Sinne des Artikels 230 EG dar. Wenn die Entscheidung über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens endgültige Rechtswirkungen hinsichtlich der Einstufung einer Maßnahme als staatliche Beihilfe erzeugte, so würde die Möglichkeit einer Klage gegen diese Einstufung innerhalb der gesetzlichen Frist die Klage gegen die endgültige Entscheidung über den Beihilfecharakter der Maßnahme unzulässig machen, da es sich dann nur um die Wiederholung eines früheren endgültigen Aktes handelte.

33 Weiter habe der Gerichtshof in seinem Urteil vom 14. Februar 1990 in der Rechtssache C-301/87 (Frankreich/Kommission, Slg. 1990, I-307) entschieden, dass die Kommission den Mitgliedstaat anweisen könne, die Beihilfe auszusetzen, bevor sie die Prüfung der Vereinbarkeit der Beihilfe mit dem Gemeinsamen Markt abgeschlossen habe. Diese Anordnung, die in einem anderen Verfahren als dem des Artikels 88 Absatz 2 EG ergehe, unterscheide sich von der Entscheidung über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens und könne im Gegensatz zu dieser Gegenstand einer Klage sein (Urteil Frankreich/Kommission, Randnr. 18). Dass der Gerichtshof es für erforderlich gehalten habe, zu verlangen, dass die Aussetzungsanordnung Gegenstand eines Verfahrens und einer Entscheidung sei, die sich vom Verfahren und der Entscheidung über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens unterschieden, lasse erkennen, dass diese Anordnung nicht bereits aus der Einstufung der in der Entscheidung über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens untersuchten Maßnahme als Beihilfe folge.

34 Schließlich hätten die spanischen Zentral-, Regional- und Provinzbehörden im Verfahren, das dem Erlass der streitigen Entscheidungen vorausgegangen sei, im Unterschied zu den Entscheidungen, die Gegenstand der Urteile des Gerichtshofes vom 30. Juni 1992 in den Rechtssachen C-312/90 (Spanien/Kommission, Slg. 1992, I-4117) und C-47/91 (Italien/Kommission, Slg. 1992, I-4145) und vom 9. Oktober 2001 in der Rechtssache C-400/99 (Italien/Kommission, Slg. 2001, I-7303, nachfolgend: Urteil Tirrenia) gewesen seien, niemals geltend gemacht, dass es sich bei den streitigen Steuermaßnahmen um bestehende Maßnahmen handele.

35 Die Kläger erwidern unter Berufung auf die in Randnummer 34 genannten Urteile, dass eine Entscheidung über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens eine anfechtbare Handlung sei, wenn sie unmittelbare und endgültige Rechtswirkungen erzeuge. Die Kommission sei nicht befugt gewesen, das förmliche Prüfverfahren einzuleiten, da die mit den streitigen Steuermaßnahmen eingeführte Steuergutschrift nicht die Merkmale einer staatlichen Beihilfe aufweise. In den Rechtssachen T-271/99 und T-272/99 fügen sie hinzu, dass es sich bei den streitigen Steuermaßnahmen, wenn sie denn Beihilfen im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG darstellen sollten, um bestehende Beihilfen handele. Die Steuergutschrift sei nämlich 1984 durch die Steuergesetze der Territorios Históricos von Álava und Vizcaya eingeführt worden.

Würdigung durch das Gericht

36 Im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Entscheidungen waren die streitigen Steuermaßnahmen von den Klägern bereits durchgeführt worden. Die Kläger sind nämlich stets der Ansicht gewesen, dass die mit diesen Maßnahmen eingeführte Steuergutschrift keine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG sei.

37 Eine Entscheidung über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens erzeugt insbesondere hinsichtlich der Aussetzung der fraglichen Maßnahme eigenständige Rechtswirkungen (Urteil Tirrenia, zitiert oben in Randnr. 34, Randnrn. 62 und

69). Das gilt nicht nur dann, wenn die in der Durchführung begriffene Maßnahme vom betroffenen Mitgliedstaat als bestehende Beihilfe angesehen wird, sondern auch dann, wenn dieser der Ansicht ist, die von der Entscheidung über die Einleitung betroffene Maßnahme falle nicht unter Artikel 87 Absatz 1 EG (Urteil Tirrenia, zitiert oben in Randnr. 34, Randnrn. 59, 60 und 69).

38 Eine Entscheidung, über eine in der Durchführung begriffene und von der Kommission als neue Beihilfe eingestufte Maßnahme das förmliche Prüfverfahren einzuleiten, ändert — insbesondere im Hinblick auf die Fortführung der fraglichen Maßnahme — zwangsläufig deren rechtliche Bedeutung, sowie die Rechtslage der beihilfebegünstigten Unternehmen. Bis zum Erlass einer solchen Entscheidung können der Mitgliedstaat, die beihilfebegünstigten Unternehmen und die anderen Wirtschaftsbeteiligten davon ausgehen, dass die Maßnahme als allgemeine Maßnahme, die nicht unter Artikel 87 Absatz 1 EG fällt, oder als bestehende Beihilfe durchgeführt werden darf. Dagegen bestehen nach Erlass einer solchen Entscheidung zumindest erhebliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Maßnahme, die unbeschadet der Möglichkeit, eine gerichtliche einstweilige Anordnung zu beantragen, den Mitgliedstaat veranlassen müssen, die Maßnahme auszusetzen, da die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens es ausschließt, dass eine sofortige Entscheidung ergeht, mit der die Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt festgestellt würde und die es erlauben würde, die Durchführung der Maßnahme fortzusetzen. Eine solche Entscheidung könnte auch vor einem nationalen Gericht geltend gemacht werden, das alle Konsequenzen aus dem Verstoß gegen Artikel 88 Absatz 3 Satz 3 EG zu ziehen hätte. Schließlich kann sie zudem die von der Maßnahme begünstigten Unternehmen veranlassen, neue Zahlungen oder Vorteile zurückzuweisen oder Rückstellungen vorzunehmen, die für etwaige spätere Ausgleichszahlungen erforderlich sind. Auch die Geschäftskreise werden in ihren Beziehungen zu den Beihilfeempfängern deren geschwächte Rechts- und Finanzlage berücksichtigen (Urteil Tirrenia, zitiert oben in Randnr. 34, Randnrn. 59 und 69; Urteil des Gerichts vom 30. April 2002 in den Rechtssachen T-195/01 und T-207/01, Government of Gibraltar/Kommission, Slg. 2002, II-2309, Randnr. 85).

39 Im Unterschied zu einer an einen Mitgliedstaat gerichteten Aussetzungsanordnung, die unmittelbar verbindlich ist und deren Nichtbeachtung es der Kommission erlaubt, nach Artikel 12 BVV sofort den Gerichtshof anzurufen, damit dieser feststellt, dass die Nichtbeachtung eine Vertragsverletzung darstellt,

erzeugt zwar die Entscheidung, über in der Durchführung begriffene und von der Kommission als neue Beihilfen eingestufte Maßnahmen das förmliche Prüfverfahren einzuleiten, Rechtswirkungen, aus denen der betreffende Mitgliedstaat und gegebenenfalls die Wirtschaftsbeteiligten selbst die Konsequenzen ziehen müssen. Dieser Unterschied auf der Verfahrensebene wirkt sich jedoch nicht auf die Bedeutung dieser Rechtswirkungen aus (Urteil Tirrenia, zitiert oben in Randnr. 34, Randnr. 60).

40 Daraus folgt, dass die angefochtenen Entscheidungen Handlungen sind, gegen die gemäß Artikel 230 EG Klage erhoben werden kann.

41 Ferner sind die Kläger von den angefochtenen Entscheidungen im Sinne des Artikels 230 Absatz 4 EG unmittelbar und individuell betroffen. Die angefochtenen Entscheidungen betreffen Steuermaßnahmen, deren Urheber die Kläger sind, und sie hindern sie überdies daran, ihre eigenen Befugnisse, die ihnen nach innerstaatlichem spanischen Recht unmittelbar zustehen, in der von ihnen gewünschten Weise auszuüben (siehe in diesem Sinn Urteile des Gerichts vom 30. April 1998 in der Rechtssache T-214/95, Vlaamse Gewest/Kommission, Slg. 1998, II-717, Randnrn. 29 und 30, und vom 6. März 2002 in den Rechtssachen T-127/99, T-129/99 und T-148/99, Diputación Foral de Álava u. a./Kommission, Slg. 2002, II-1275, Randnr. 50).

42 Nach alledem sind die Klagen zulässig.

Zur Begründetheit

43 Die Kläger stützen ihre Klage auf fünf Klagegründe. Mit dem ersten wird ein Verstoß gegen Artikel 87 Absatz 1 EG geltend gemacht, mit dem zweiten ein

Verstoß gegen Artikel 88 Absätze 2 und 3 EG. Der dritte wird auf Ermessensmissbrauch gestützt, der vierte auf einen Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes. Mit dem fünften wird schließlich ein Verstoß gegen Artikel 253 EG gerügt.

Zum ersten Klagegrund: Verstoß gegen Artikel 87 Absatz 1 EG

44 Mit dem ersten Klagegrund bestreiten die Kläger, dass die mit den streitigen Steuermaßnahmen eingeführte Steuergutschrift eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG ist.

45 Die Kommission muss das förmliche Prüfverfahren einleiten, wenn sie bei einer ersten Prüfung die Frage, ob das untersuchte Vorhaben eine Beihilfe im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG darstellt, nicht ohne Schwierigkeiten beantworten kann; dies gilt zumindest dann, wenn sie bei dieser ersten Prüfung nicht die Überzeugung gewinnen konnte, dass das betreffende Vorhaben jedenfalls mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar wäre, wenn es eine Beihilfe sein sollte (Urteil des Gerichtshofes vom 2. April 1998 in der Rechtssache C-367/95 P, Kommission/Sytraval und Brink's France, Slg. 1998, I-1719, Randnr. 39; Urteil des Gerichts vom 15. September 1998 in der Rechtssache T-11/95, BP Chemicals/Kommission, Slg. 1998, II-3235, Randnr. 166).

46 Deshalb bestimmt Artikel 6 BVV, dass die Entscheidung über die Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens eine „vorläufige Würdigung des Beihilfecharakters der geplanten Maßnahme durch die Kommission" enthält.

47 Folglich ist die Einstufung als staatliche Beihilfe in einer Entscheidung über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens nicht endgültig. Die Einleitung des

förmlichen Prüfverfahrens soll es der Kommission gerade ermöglichen, alle Stellungnahmen einzuholen, die erforderlich sind, um eine endgültige Entscheidung in diesem Punkt fällen zu können (siehe in diesem Sinn Urteil des Gerichtshofes vom 3. Mai 2001 in der Rechtssache C-204/97, Portugal/Kommission, Slg. 2001, I-3175, Randnr. 33; Urteil des Gerichts vom 25. Juni 1998 in den Rechtssachen T-371/94 und T-394/94, British Airways u. a. und British Midland Airways/Kommission, Slg. 1998, II-2405, Randnr. 59).

48 Um eine Vermischung von Verwaltungs- und Gerichtsverfahren zu vermeiden und die Kompetenzverteilung zwischen der Kommission und dem Gemeinschaftsrichter zu beachten, müssen der Überprüfung der Rechtmäßigkeit einer Entscheidung über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens durch das Gericht zwangsläufig Grenzen gesetzt sein (siehe in diesem Sinn Urteil des Gerichtshofes vom 11. November 1981 in der Rechtssache 60/81, IBM/Kommission, Slg. 1981, 2639, Randnr. 20). Der Gemeinschaftsrichter hat sich nämlich einer abschließenden Entscheidung über von der Kommission nur vorläufig behandelte Fragen zu enthalten.

49 Stellen die Kläger bei einer Klage gegen eine Entscheidung über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens die Bewertung der Kommission betreffend die Einstufung der streitigen Maßnahme als staatliche Beihilfe in Frage, ist deshalb die Kontrolle durch den Gemeinschaftsrichter auf die Prüfung beschränkt, ob der Kommission ein offenkundiger Beurteilungsfehler unterlaufen ist, als sie der Meinung war, sie habe bei einer ersten Prüfung der betroffenen Maßnahme diese Frage nicht ohne Schwierigkeiten beantworten können (siehe Beschluss des Präsidenten des Gerichts vom 19. Dezember 2001 in den Rechtssachen T-195/01 R und T-207/01 R, Government of Gibraltar/Kommission, Slg. 2001, II-3915, Randnr. 79).

50 Die Kläger machen erstens geltend, die angefochtenen Entscheidungen beträfen allgemeine Maßnahmen, die nicht unter Artikel 87 Absatz 1 EG fielen. Die mit den streitigen Steuermaßnahmen eingeführte Steuergutschrift komme nämlich allen Steuerpflichtigen, die Investitionen über 2,5 Milliarden ESP tätigten, gleichermaßen zugute.

51 Zunächst habe die Kommission die Spezifität der streitigen Steuermaßnahmen aus ihrem regionalen Charakter abgeleitet. Die Territorios Históricos von Álava, Vizcaya und Guipúzcoa besäßen seit dem 19. Jahrhundert eine von der spanischen Verfassung anerkannte und geschützte Steuerautonomie. Diese Autonomie werde durch die angefochtenen Entscheidungen implizit in Frage gestellt.

52 Ebenso wenig könne die Kommission die Spezifität der streitigen Steuermaßnahmen aus einem angeblichen Ermessen der Diputacíones Forales bei der Gewährung der Steuergutschrift ableiten. Denn diese prüften nur, ob die in den streitigen Steuermaßnahmen vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt seien, ohne insoweit über irgendein Ermessen zu verfügen. Sie könnten die begünstigten Unternehmen nicht auswählen oder den Umfang der „Beihilfe" von besonderen Eigenschaften der Unternehmen abhängig machen.

53 Schließlich könne die Spezifität der Steuergutschrift auch nicht aus dem Erfordernis einer Mindestinvestition von 2,5 Milliarden ESP abgeleitet werden. Es handele sich um ein objektives, quantitatives Kriterium, das den Anwendungsbereich der fraglichen Steuervergünstigung begrenze.

54 Gemäß Artikel 87 Absatz 1 EG gilt eine Maßnahme nur als staatliche Beihilfe, wenn sie „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige" begünstigt. Die Spezifität oder die Selektivität einer Maßnahme ist damit eines der Merkmale des Begriffes der staatlichen Beihilfe (Urteil des Gerichtshofes vom 1. Dezember 1998 in der Rechtssache C-200/97, Ecotrade, Slg. 1998, I-7907, Randnr. 40; Urteil Diputacíon Foral de Álava u. a./Kommission, zitiert oben in Randnr. 41, Randnr. 144, und Urteil des Gerichts vom 29. September 2000 in der Rechtssache T-55/99, CETM/Kommission, Slg. 2000, II-3207, Randnr. 39).

55 Die Kommission hat sich in den angefochtenen Entscheidungen auf zwei Gesichtspunkte gestützt, um die Steuergutschrift vorläufig als selektive Maßnahme

im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG zu qualifizieren, nämlich auf den Mindestinvestitionsbetrag von 2,5 Milliarden ESP, der erforderlich ist, um in den Genuss des Steuervorteils zu kommen (Nr. 3.1 der Zusammenfassung der Entscheidung SG [99] D/6871 und Nr. 2.1 der Zusammenfassung der Entscheidung SG [99] D/6873), und auf das Ermessen, über das die Steuerverwaltungen der betroffenen Historischen Gebiete bei der Gewährung des Steuervorteils verfügen sollen (ABl. 1999, C 351, S. 32 betreffend die Entscheidung SG [99] D/6871 und ABl. 2000, C 71, S. 12 betreffend die Entscheidung SG [99] D/6873).

56 Entgegen den Ausführungen der Kläger hat sich die Kommission also in den angefochtenen Entscheidungen bei ihrem vorläufigen Schluss auf die Selektivität der Steuergutschrift nicht auf die Feststellung gestützt, dass die streitigen Steuermaßnahmen nur für einen Teil des spanischen Staatsgebiets, nämlich die Historischen Gebiete des Baskenlands, gälten. Die Kläger können daher nicht behaupten, die angefochtenen Entscheidungen stellten die Rechtsetzungszuständigkeit der drei Historischen Gebiete des Baskenlands für Steuermaßnahmen in Frage.

57 Aus den streitigen Steuermaßnahmen ergibt sich sodann, dass sie die Anwendung der Steuergutschrift auf Unternehmen beschränken, die Investitionen von mehr als 2,5 Milliarden ESP in neues Sachanlagevermögen tätigen. Die streitigen Steuermaßnahmen beschränken somit die Anwendung der Steuergutschrift faktisch auf Unternehmen, die über bedeutende finanzielle Mittel verfügen. Auf dieser Grundlage durfte die Kommission vorläufig davon ausgehen, dass die durch die streitigen Steuermaßnahmen eingeführte Steuergutschrift „bestimmten Unternehmen" im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG vorbehalten war (siehe Urteil Diputación Foral de Álava u. a./Kommission, zitiert oben in Randnr. 41, Randnr. 157).

58 Die Kläger machen allerdings geltend, die mit den streitigen Steuermaßnahmen eingeführte Steuergutschrift sei durch das Wesen oder den Zweck des Steuersystems gerechtfertigt, weil sie objektiven, einheitlich geltenden Kriterien folge und der Verwirklichung des Zieles diene, das mit den Steuerbestimmungen, durch die sie eingeführt worden sei, verfolgt werde.

59 Der mit der Steuergutschrift angestrebte Investitionsanreiz sei nämlich in einem Gebiet, das sonst nur wenige Wirtschaftsbeteiligte anziehe, erforderlich. Wenn ein Staat zu Investitionen ermuntere und damit erreiche, dass sich Unternehmen in seinem Gebiet niederließen, versichere er sich der Steuereinnahmen für die Zukunft, da diese Unternehmen in diesem Staat besteuert würden. Das mit den Steuermaßnahmen der betreffenden Provinzen verfolgte Ziel sei es also, wie bei solchen staatlichen Maßnahmen höchstmögliche Steuereinnahmen zu erzielen.

60 Eine staatliche Maßnahme, die durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt ist, erfüllt, selbst wenn sie einen Vorteil für die durch sie Begünstigten begründet, die Voraussetzung der Selektivität nicht (Urteile des Gerichtshofes vom 17. Juni 1999 in der Rechtssache C-75/97, Belgien/Kommission, „Maribel", Slg. 1999, I-3671, Randnr. 33, und vom 8. November 2001 in der Rechtssache C-143/99, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Slg. 2001, I-8365, Randnr. 42).

61 Um zu beurteilen, ob diese Rechtfertigung den vorliegenden Fall erfasst, ist zu prüfen, ob die Begrenzung des Kreises der potenziell durch die Steuergutschrift Begünstigten im baskischen Steuersystem sachgerecht ist (siehe Urteil Diputacíon Foral de Álava u. a./Kommission, zitiert oben in Randnr. 41, Randnr. 164).

62 Zunächst eignet sich der Umstand, dass die streitigen Steuermaßnahmen objektiven Kriterien und Voraussetzungen folgen, nicht als Nachweis dafür, dass die Begrenzung des Kreises der Begünstigten auf Unternehmen, die Investitionen von mindestens 2,5 Milliarden ESP tätigen, im Steuersystem der drei betroffenen Historischen Gebiete sachgerecht wäre (siehe Urteil Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, zitiert oben in Randnr. 60, Randnr. 53).

63 Was das Vorbringen anbelangt, dass die Steuergutschrift die wirtschaftliche Entwicklung des Baskenlands fördern solle, so kann eine Maßnahme der Ein-

stufung als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG nicht wegen des mit ihr verfolgten Zweckes entgehen (siehe Urteil Diputacíon Foral de Álava u. a./Kommission, zitiert oben in Randnr. 41, Randnr. 168 und die dort zitierten Fundstellen).

64 Schließlich ist das Vorbringen über das künftige Ansteigen der Steuereinnahmen schwerlich mit der Gewährung von Steuererleichterungen in Einklang zu bringen. Selbst wenn ein solches Ziel angestrebt worden sein sollte, ist davon auszugehen, dass es ebenso durch allgemeine Steuermaßnahmen erreicht werden könnte (siehe Urteil des Gerichts vom 6. März 2002 in den Rechtssachen T-92/00 und T-103/00, Diputacíon Foral de Álava u. a./Kommission, Slg. 2002, II-1385, Randnr. 62).

65 Der Kommission ist daher in den angefochtenen Entscheidungen bei ihrer vorläufigen Beurteilung der durch die streitigen Steuermaßnahmen eingeführten Steuergutschrift als selektive Maßnahme im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG kein offensichtlicher Beurteilungsfehler unterlaufen, da die Steuergutschrift nur den Unternehmen zugute kommt, die Investitionen von über 2,5 Milliarden ESP tätigen.

66 Deshalb ist nicht weiter zu prüfen, ob die Kommission auf der Grundlage der ihr zum Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Entscheidungen zur Verfügung stehenden Informationen mit gutem Grund feststellen konnte, dass die baskischen Steuerbehörden bei der Gewährung der Steuergutschrift über ein Ermessen verfügten und dieses angebliche Ermessen auch geeignet war, den streitigen Steuermaßnahmen einen selektiven Charakter zu verleihen (siehe oben, Randnr. 20).

67 Zweitens machen die Kläger geltend, die Kommission habe nicht nachgewiesen, dass die durch die streitigen Steuermaßnahmen eingeführte Steuergutschrift eine Wettbewerbsverzerrung mit sich bringe und den innergemeinschaftlichen Handel

beeinträchtige. Der Schluss, dass eine Maßnahme eine staatliche Beihilfe darstelle, sei nur erlaubt, wenn sie sich tatsächlich und spürbar auf den Wettbewerb auswirke (Urteile des Gerichtshofes vom 25. Juni 1970 in der Rechtssache 47/69, Frankreich/Kommission, Slg. 1970, 487, Randnr. 16, vom 14. Oktober 1987 in der Rechtssache 248/84, Deutschland/Kommission, Slg. 1987, 4013, Randnr. 18, und vom 2. Februar 1988 in den Rechtssachen 67/85, 68/85 und 70/85, Van der Kooy u. a./Kommission, Slg. 1988, 219, Randnr. 58).

68 Im Fall einer angeblichen Beihilferegelung kann sich die Kommission darauf beschränken, die Merkmale der fraglichen Regelung zu untersuchen, um zu beurteilen, ob sie den Begünstigten gegenüber ihren Wettbewerbern einen spürbaren Vorteil sichert und ihrem Wesen nach vor allem Unternehmen zugute kommt, die sich am Handel zwischen den Mitgliedstaaten beteiligen (Urteil „Maribel", zitiert oben in Randnr. 60, Randnr. 48, und Urteil des Gerichtshofes vom 7. März 2002 in der Rechtssache C-310/99, Italien/Kommission, Slg. 2002, II-2289, Randnr. 89). In einem Fall wie dem vorliegenden, in dem die angebliche Beihilferegelung nicht angemeldet wurde, muss die Begründung der abschließenden Entscheidung der Kommission und erst recht die Entscheidung über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens keine aktualisierte Würdigung der Auswirkungen der Regelung auf den Wettbewerb und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten enthalten (siehe Urteil „Maribel", zitiert oben in Randnr. 60, Randnr. 48).

69 In den angefochtenen Entscheidungen durfte die Kommission aber vorläufig davon ausgehen, dass die streitigen Steuermaßnahmen, die die Gewährung der Steuergutschrift faktisch auf Unternehmen beschränken, die über beträchtliche finanzielle Mittel verfügen, den durch diesen Steuervorteil Begünstigten gegenüber ihren Wettbewerbern einen spürbaren Vorteil sichern und ihrem Wesen nach vor allem Unternehmen zugute kommen, die sich am Handel zwischen den Mitgliedstaaten beteiligen.

70 Das in Randnummer 67 dargestellte Vorbringen der Kläger ist daher ebenfalls zurückzuweisen.

71 Nach alledem konnte die Kommission, ohne einen offensichtlichen Beurteilungsfehler zu begehen, der Auffassung sein, dass es ihr nicht gelungen sei, bei

einer ersten Prüfung ohne Schwierigkeiten die Frage zu beantworten, ob die betreffende Steuervergünstigung eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG darstelle.

72 Daher ist der auf einen Verstoß gegen Artikel 87 Absatz 1 EG gestützte Klagegrund zurückzuweisen.

Zum zweiten Klagegrund: Verstoß gegen Artikel 88 Absätze 2 und 3 EG

73 Die Kläger machen erstens in den Rechtssachen T-271/99 und T-272/99 geltend, bei der von den angefochtenen Entscheidungen betroffenen Steuergutschrift handele es sich um eine bestehende Beihilfe.

74 Zunächst habe es die fragliche Steuervergünstigung in den Territorios Históricos von Álava und Vizcaya schon vor dem Beitritt Spaniens zur Gemeinschaft gegeben. Sie sei nämlich 1984 eingeführt worden. Deshalb stelle die Steuergutschrift, falls sie als Beihilfe einzustufen sei, eine bestehende Beihilfe dar. Folglich seien die angefochtenen Entscheidungen, die ein für neue Beihilfen vorgesehenes Verfahren einleiteten, rechtswidrig.

75 Diesem Vorbringen ist nicht zu folgen. Denn die fragliche Steuervergünstigung ist offenkundig auf der Grundlage von Rechtsnormen, nämlich der Norma Foral Nr. 22/1994 der Provinz Álava vom 20. Dezember 1994 und der Norma Foral Nr. 7/1996 der Provinz Vizcaya vom 26. Dezember 1996, gewährt worden, die zu einem Zeitpunkt erlassen wurden, zu dem Spanien bereits ein Mitgliedstaat war (siehe in diesem Sinne Urteil vom 6. März 2002 in den Rechtssachen T-127/99, T-129/99 und T-148/99, Diputación Foral de Álava u. a./Kommission, zitiert

oben in Randnr. 41, Randnrn. 171 bis 177). Außerdem bringen die Kläger nichts vor, woraus hervorginge, dass es eine Wesensgleichheit und eine Kontinuität zwischen der angeblich 1984 eingeführten Steuervergünstigung und der von den angefochtenen Entscheidungen betroffenen Steuergutschrift gebe.

76 In der mündlichen Verhandlung haben die Kläger ferner behauptet, der Begriff der staatlichen Beihilfe habe mit der Zeit eine gewisse Entwicklung erfahren; dieses Phänomen werde in Artikel 1 Buchstabe b Ziffer v BVV anerkannt. Zum Zeitpunkt des Erlasses der streitigen Steuermaßnahmen habe die Kommission eine Steuervergünstigung, wie sie Gegenstand der angefochtenen Entscheidungen sei, nicht als eine selektive Maßnahme betrachtet. Aufgrund der Änderung der von der Kommission im Laufe der Zeit angewandten Selektivitätskriterien müsse die Steuergutschrift, wenn sie denn eine staatliche Beihilfe darstelle, als bestehende Beihilfe angesehen werden.

77 Die Kläger stützen ihr Vorbringen auf die Entscheidung 93/337/EWG der Kommission vom 10. Mai 1993 über eine Steuerbeihilferegelung für Investitionen im Baskenland (ABl. L 134, S. 25) und auf die Entscheidung 96/369/EG der Kommission vom 13. März 1996 über eine steuerliche Beihilfe in Form einer Abschreibungsregelung zugunsten der deutschen Luftverkehrsunternehmen (ABl. L 146, S. 42). Die im *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* am 12. Dezember 1998 veröffentlichte Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (ABl. C 384, S. 3) habe zum ersten Mal die Änderung der Selektivitätskriterien, die die Kommission bei ihrer Beurteilung von Steuermaßnahmen unter dem Blickwinkel des Artikels 87 Absatz 1 EG anwende, zutage treten lassen.

78 Gemäß Artikel 1 Buchstabe b Ziffer v BVV sind bestehende Beihilfen „Beihilfen, die als bestehende Beihilfen gelten, weil nachgewiesen werden kann, dass sie zu dem Zeitpunkt, zu dem sie eingeführt wurden, keine Beihilfe waren und später

aufgrund der Entwicklung des Gemeinsamen Marktes zu Beihilfen wurden, ohne dass sie eine Änderung durch den betreffenden Mitgliedstaat erfahren haben".

79 Zunächst lassen die von den Klägern vorgebrachten Gesichtspunkte nicht darauf schließen, dass sich die Selektivitätskriterien, die die Kommission bei ihrer Beurteilung von Steuermaßnahmen unter dem Blickwinkel des Artikels 87 Absatz 1 EG anwendet, nach dem Erlass der streitigen Steuermaßnahmen geändert hätten. In den beiden oben in Randnummer 77 zitierten Entscheidungen hielt die Kommission die geprüften Steuermaßnahmen für selektiv und stufte sie als mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfen ein. In diesen Entscheidungen gibt es keinen Anhaltspunkt dafür, dass die Kommission die streitigen Steuermaßnahmen als nicht unter Artikel 87 Absatz 1 EG fallende allgemeine Maßnahmen angesehen hätte, wenn sie sie zum Zeitpunkt ihres Erlasses hätte prüfen müssen. Die Mitteilung der Kommission vom 12. Dezember 1998, die sich weitgehend auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts stützt, enthält Klarstellungen zur Anwendung der Artikel 87 EG und 88 EG auf Steuermaßnahmen. Die Kommission gibt darin jedoch keine Änderung ihrer Entscheidungspraxis bei der Beurteilung von Steuermaßnahmen im Hinblick auf die Artikel 87 EG und 88 EG bekannt.

80 Selbst wenn die Kläger eine Änderung der Entscheidungspraxis der Kommission nachgewiesen hätten, wäre dem auf das Bestehen der streitigen Steuermaßnahmen gestützten Vorbringen nicht zu folgen. Die Kläger legen nämlich nicht dar, dass die Änderung der von der Kommission angewandten Selektivitätskriterien eine Folge der „Entwicklung des Gemeinsamen Marktes" im Sinne des Artikels 1 Buchstabe b Ziffer v BVV sei. Die Eigenschaft einer staatlichen Maßnahme als bestehende oder als neue Beihilfe kann aber nicht von der subjektiven Einschätzung der Kommission abhängen und ist unabhängig von einer etwaigen früheren Verwaltungspraxis der Kommission zu bestimmen (Urteil Government of Gibraltar/Kommission, zitiert oben in Randnr. 38, Randnr. 121).

81 Zweitens haben die Kläger in der mündlichen Verhandlung in allen drei Rechtssachen geltend gemacht, die Kommission habe gegen Artikel 88 Absatz 2

EG verstoßen, da sie die Steuergutschrift in den angefochtenen Entscheidungen vorbehaltlos als staatliche Beihilfe eingestuft habe. Sie habe in den angefochtenen Entscheidungen somit in diesem Punkt abschließend entschieden. Damit seien die Verfahrensrechte der Kläger aus Artikel 88 Absatz 2 EG verletzt worden.

82 Die Kommission muss das förmliche Prüfverfahren einleiten, wenn sie bei einer ersten Prüfung die Frage, ob das untersuchte Vorhaben eine Beihilfe im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG darstellt, nicht ohne alle Schwierigkeiten beantworten kann; dies gilt zumindest dann, wenn sie bei dieser ersten Prüfung nicht die Überzeugung gewinnen konnte, dass das betreffende Vorhaben jedenfalls mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar wäre, wenn es eine Beihilfe sein sollte (Urteile Kommission/Sytraval und Brink's France, zitiert oben in Randnr. 45, Randnr. 39, und BP Chemicals/Kommission, zitiert oben in Randnr. 45, Randnr. 166). Die Entscheidung über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens enthält also eine vorläufige Bewertung des Vorhabens im Hinblick auf seine Einstufung als staatliche Beihilfe und in Bezug auf seine Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt.

83 Deshalb bestimmt Artikel 6 Absatz 1 BVV, dass die Entscheidung über die Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens zum einen „eine vorläufige Würdigung des Beihilfecharakters der... Maßnahme durch die Kommission" und zum anderen „Ausführungen über ihre Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt" enthält.

84 Dass die Kommission in den angefochtenen Entscheidungen keine ausdrücklichen Vorbehalte hinsichtlich der Einstufung der Steuergutschrift als staatliche Beihilfe formuliert hat, belegt also keineswegs, dass diese Einstufung nicht vorläufig war (siehe Urteil des Gerichtshofes vom 14. November 1984 in der Rechtssache 323/82, Intermills/Kommission, Slg. 1984, 3809, Randnr. 21). Die Kommission muss nämlich in einer Entscheidung über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens Bedenken nur hinsichtlich der Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Gemeinsamen Markt ausdrücklich äußern.

85 Dass die Einstufung einer staatlichen Maßnahme als staatliche Beihilfe in einer Entscheidung über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens immer vorläufig ist, ergibt sich auch aus Artikel 7 Absatz 2 BVV, nach dem die Kommission nach Abschluss des förmlichen Prüfverfahrens feststellen kann, dass die Maßnahme keine Beihilfe darstellt.

86 Schließlich folgt aus den nach Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens abgegebenen Stellungnahmen der Kläger, die der Kommission mit Schreiben vom 9. November 1999 übermittelt wurden, dass die Kläger selbst der Ansicht waren, die Kommission habe die Steuergutschrift in den angefochtenen Entscheidungen vorläufig als staatliche Beihilfe eingestuft. In ihren Stellungnahmen fordern sie die Kommission nämlich auf, das Verfahren mit der Entscheidung abzuschließen, dass die fragliche Steuervergünstigung keine staatliche Beihilfe darstelle.

87 Drittens weisen die Kläger darauf hin, dass die Kommission die mit den streitigen Steuermaßnahmen eingeführte Steuergutschrift deshalb als rechtswidrige Beihilfe eingestuft habe, weil die Anmeldepflicht des Artikels 88 Absatz 3 EG nicht beachtet worden sei. Da die Steuergutschrift keine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG darstelle, habe es für Spanien auch keine Anmeldepflicht gegeben.

88 Aus der Erörterung oben in den Randnummern 73 bis 80 ergibt sich jedoch, dass die Kommission der Ansicht sein durfte, dass die Steuergutschrift als neue Beihilfe anzusehen war, falls sie eine staatliche Beihilfe darstellen sollte. Daher durfte sie vorläufig davon ausgehen, dass die spanischen Behörden dadurch gegen Artikel 88 Absatz 3 EG verstoßen hatten, dass sie die fraglichen Maßnahmen nicht vorab bei ihr angemeldet hatten. Jede andere Auslegung von Artikel 88 Absatz 3 EG brächte die Gefahr mit sich, die Pflicht zur vorherigen Anmeldung neuer Beihilfen ihrer praktischen Wirksamkeit zu berauben.

89 Folglich ist auch der zweite Klagegrund zurückzuweisen.

Zum dritten Klagegrund: Ermessensmissbrauch

90 Die Kläger machen geltend, die Kommission habe ihr Ermessen missbraucht, da sie die Handlungsbefugnisse, die ihr in den Artikeln 87 EG und 88 EG verliehen seien, in Wirklichkeit zur Verfolgung von Steuerharmonisierungszwecken benutzt habe.

91 Die angefochtenen Entscheidungen ständen mit einer pauschalen Vorgehensweise der Kommission im Zusammenhang, mit der das baskische Steuersystem insgesamt in Frage gestellt werden solle. Die Kommission versuche, eine bestimmte steuerliche Harmonisierung unter Einsatz der Politik der staatlichen Beihilfen zu verwirklichen, anstatt den angemessenen, vom EG-Vertrag dafür vorgesehenen Weg über das Verfahren nach den Artikeln 96 EG und 97 EG zu beschreiten.

92 Eine Entscheidung ist nur dann ermessensmissbräuchlich, wenn aufgrund objektiver, schlüssiger und übereinstimmender Indizien anzunehmen ist, dass sie ausschließlich oder zumindest vorwiegend zu anderen als den angegebenen Zwecken getroffen wurde (Urteile des Gerichts vom 23. Oktober 1990 in der Rechtssache T-46/89, Pitrone/Kommission, Slg. 1990, II-577, Randnr. 71, und vom 6. März 2002 in den Rechtssachen T-92/00 und T-103/00, Diputacíon Foral de Álava u. a./Kommission, zitiert oben in Randnr. 64, Randnr. 84).

93 Die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens soll es der Kommission ermöglichen, alle Stellungnahmen einzuholen, die erforderlich sind, um eine endgültige Entscheidung über die Einstufung der geprüften Maßnahme und ihre Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt fällen zu können (siehe in diesem Sinn Urteile Portugal/Kommission, zitiert oben in Randnr. 47, Randnr. 33, und British Airways u. a. und British Midland Airways/Kommission, zitiert oben in Randnr. 47, Randnr. 59).

94 Die Kläger bringen keinen objektiven Anhaltspunkt dafür vor, dass das von der Kommission mit dem Erlass der angefochtenen Entscheidungen verfolgte wahre Ziel ein anderes als das gewesen wäre, solche Stellungnahmen einzuholen. Das ganze Vorbringen der Kläger baut auf subjektiven Spekulationen über etwaige den angefochtenen Entscheidungen zugrunde liegende Motive auf.

95 Der auf einen Ermessensmissbrauch gestützte Klagegrund ist daher ebenfalls zurückzuweisen.

Zum vierten Klagegrund: Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes

96 Die Kläger weisen auf die Entscheidung 93/337 der Kommission hin, in der diese festgestellt habe, dass bestimmte im Baskenland geltende Steuervergünstigungen, darunter eine Steuergutschrift für die getätigten Investitionen, wegen Verstoßes gegen Artikel 43 EG mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare Beihilfen dar-

stellten. Die Kommission habe jedoch keine Einwände dagegen erhoben, dass die Anwendung der Steuergutschrift an eine Mindestinvestition geknüpft gewesen sei.

97 Indem sie nun in den angefochtenen Entscheidungen die Auffassung vertrete, dass das Erfordernis einer Mindestinvestition von 2,5 Milliarden ESP der Steuergutschrift einen selektiven Charakter verleihe, habe sie das berechtigte Vertrauen der Kläger verletzt.

98 Zunächst unterscheiden sich die von der Entscheidung 93/337 betroffenen Steuermaßnahmen von denen, um die es in den angefochtenen Entscheidungen geht. Die Entscheidung 93/337 betrifft nämlich die steuerlichen Beihilfen, die durch die Normas Forales Nr. 28/1988 von Álava, Nr. 8/1988 von Vizcaya und Nr. 6/1988 von Guipúzcoa eingeführt wurden.

99 Zwar geht es auch in der Entscheidung 93/337 um Steuermaßnahmen, mit denen im Baskenland eine Steuergutschrift eingeführt wurde. Dass die Kommission die Selektivität der in jener Entscheidung geprüften Steuermaßnahmen auf die Feststellung gestützt hat, dass die Steuergutschrift nur für ausschließlich im Baskenland tätige Einrichtungen gelte, bedeutet jedoch nicht, dass sie die Selektivität jener Maßnahmen nicht auch auf der Grundlage anderer Kriterien hätte feststellen können.

100 Folglich konnte die Entscheidung 93/337, in der die durch die Normas Forales von 1988 eingeführte Steuergutschrift wohlgemerkt für mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar erklärt wurde, bei den Klägern keine begründeten Erwartungen dahin entstehen lassen, dass die Kommission nicht das förmliche Prüfverfahren über die durch die streitigen Steuermaßnahmen eingeführte Steuergutschrift einleiten werde.

101 Der auf einen Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes gestützte Klagegrund ist daher zurückzuweisen.

Zum fünften Klagegrund: Verstoß gegen Artikel 253 EG

102 Die Kläger machen geltend, die angefochtenen Entscheidungen seien nicht hinreichend begründet. Erstens sei ihre Begründung weniger ausführlich als die der Entscheidungen 1997/718 betreffend Demesa und 2000/795 betreffend Ramondín. Zweitens habe die Kommission in den angefochtenen Entscheidungen nicht geprüft, inwieweit die Steuergutschrift als durch das Wesen oder den Zweck des baskischen Steuersystems gerechtfertigt angesehen werden könnte. Drittens habe die Kommission die potenziellen Auswirkungen der Steuergutschrift auf den Wettbewerb und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten nicht konkret untersucht. Viertens sei schließlich die Bewertung der Vereinbarkeit der Steuergutschrift mit dem Gemeinsamen Markt nicht hinreichend begründet.

103 Wie bekannt, muss die nach Artikel 253 EG vorgeschriebene Begründung der Natur des betreffenden Rechtsakts angepasst sein und die Überlegungen des Gemeinschaftsorgans, das den Rechtsakt erlassen hat, so klar und eindeutig zum Ausdruck bringen, dass die Betroffenen ihr die Gründe für die erlassene Maßnahme entnehmen können und der Gemeinschaftsrichter seine Kontrollaufgabe wahrnehmen kann. In der Begründung brauchen nicht alle tatsächlich oder rechtlich einschlägigen Gesichtspunkte genannt zu werden, da die Frage, ob die Begründung eines Rechtsakts den Erfordernissen des Artikels 253 EG genügt, nicht nur anhand ihres Wortlauts zu beurteilen ist, sondern auch anhand ihres Kontexts sowie sämtlicher Rechtsvorschriften auf dem betreffenden Gebiet (Urteil Kommission/Sytraval und Brink's France, zitiert oben in Randnr. 45, Randnr. 63).

104 Beschließt die Kommission, das förmliche Prüfverfahren einzuleiten, so kann die Entscheidung über die Einleitung nach Artikel 6 BVV auf eine Zusammenfassung der wesentlichen Sach- und Rechtsfragen, eine „vorläufige Würdigung" des Beihilfecharakters der fraglichen staatlichen Maßnahme und Ausführungen über die Bedenken hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt beschränkt werden; danach bemisst sich der Umfang der Pflicht zur Begründung einer Entscheidung über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens.

105 Somit muss die Einleitungsentscheidung es den Betroffenen erlauben, sich in wirksamer Weise am förmlichen Prüfverfahren zu beteiligen, in dem sie ihre Argumente geltend machen können. Hierfür genügt es, dass die Beteiligten erfahren, welche Überlegungen die Kommission zu der vorläufigen Ansicht veranlasst haben, dass die in Rede stehende Maßnahme eine neue, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare Beihilfe darstellen könnte (Urteil Government of Gibraltar/Kommission, zitiert oben in Randnr. 38, Randnr. 138).

106 In den angefochtenen Entscheidungen führt die Kommission klar aus, aus welchen Gründen sie vorläufig zu dem Schluss kommt, dass die fraglichen Steuermaßnahmen staatliche Beihilfen seien (Nr. 2 der Entscheidung SG [99] D/6871 und Nr. 3.1 ihrer Zusammenfassung; Entscheidung SG [99] D/6873, ABl. 2000, C 71, S. 11, und Nr. 2.1 der Zusammenfassung dieser Entscheidung). Sodann legt sie die Gründe dar, aus denen sie der Ansicht ist, dass es Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit der Steuermaßnahmen mit dem Gemeinsamen Markt gebe (Nr. 4 der Entscheidung SG [99] D/6871 und Nr. 3.3 ihrer Zusammenfassung; Entscheidung SG [99] D/6873, ABl. 2000, C 71, S. 12, und Nr. 2.3 der Zusammenfassung dieser Entscheidung).

107 Die Begründung der angefochtenen Entscheidungen hat es den Klägern somit ermöglicht, von den Gründen Kenntnis zu nehmen, die die Kommission zu diesen Entscheidungen veranlasst haben, und sie ermöglicht es dem Gemeinschaftsrichter, die Rechtmäßigkeitskontrolle durchzuführen.

108 Im Übrigen zeigen die von den Klägern nach Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens abgegebenen Stellungnahmen, dass sie sich über die Gedankengänge der Kommission in den angefochtenen Entscheidungen im Klaren waren.

109 Daher ist festzustellen, dass die angefochtenen Entscheidungen hinreichend begründet sind.

110 Auch der letzte Klagegrund ist daher zurückzuweisen.

111 Nach alledem werden die Klagen abgewiesen.

Kosten

112 Nach Artikel 87 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kläger unterlegen sind, sind ihnen entsprechend dem Antrag der Kommission außer ihren eigenen Kosten auch die der Kommission aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen

hat

DAS GERICHT (Dritte erweiterte Kammer)

für Recht erkannt und entschieden:

1. Die Klagen werden abgewiesen.

2. Die Kläger tragen ihre eigenen sowie die Kosten der Kommission.

Jaeger García-Valdecasas Lenaerts

Lindh Azizi

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 23. Oktober 2002.

Der Kanzler

H. Jung

Der Präsident

K. Lenaerts