SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN JULIANE KOKOTT

vom 8. Mai 2008 [1]

I — Einleitung

1. Die drei Historischen Territorien Vizcaya (Bizkaia), Álava (Araba) und Guipúzcoa (Gipuzkoa) sind eigenständige Gebietskörperschaften und bilden gemeinsam die Autonome Gemeinschaft des Baskenlands. Sie besitzen kraft überkommener Sonderrechte (Fueros) eigene Rechtsetzungsbefugnisse auf dem Gebiet des Steuerrechts. Gestützt auf diese Befugnisse haben sie den Körperschaftsteuersatz für die in ihrem jeweiligen Gebiet ansässigen Gesellschaften auf 32,5 % festgesetzt. In Spanien findet dagegen allgemein ein Körperschaftsteuersatz von 35 % Anwendung. Ferner haben die Territorien besondere Regelungen für die steuerliche Berücksichtigung bestimmter Investitionen eingeführt, die kein Gegenstück im Steuerrecht Spaniens haben.

2. Nach Ansicht der benachbarten Regionen La Rioja und Castilla y León sowie der Gewerkschaft Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA verstoßen diese steuerlichen Regelungen gegen höherrangiges innerstaatliches Recht und stellen rechtswidrige staatliche Beihilfen im Sinne der Art. 87 und 88 EG dar. Sie erhoben daher Klage vor dem Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, das die vorliegenden sieben weitgehend gleichlautenden Vorabentscheidungsersuchen [2] an den Gerichtshof gerichtet hat.

3. Unklar ist vor allem, ob die steuerlichen Maßnahmen der Historischen Territorien bestimmte „Unternehmen oder Produktionszweige“ gegenüber anderen begünstigen, ob sie also selektiven Charakter haben. Wählt man das gesamte Territorium Spaniens als Bezugsrahmen, so wäre eine regionale Selektivität gegeben. Denn nur die in einem bestimmten Teil Spaniens, nämlich in den Historischen Territorien ansässigen Unternehmen kommen in den Genuss der fraglichen steuerlichen Regelungen.

4. Jedoch hat der Gerichtshof in seinem Urteil Portugal/Kommission vom 6. September 2006 [3] im Zusammenhang mit steuerlichen Bestimmungen der portugiesischen Region Azoren (im Folgenden: Azoren-Urteil) klargestellt, dass bei steuerlichen Maßnahmen einer regionalen oder

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — C-428/06, Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA/Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.
C-429/06, Comunidad Autónoma de la Rioja/Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.
C-430/06, Comunidad Autónoma de la Rioja/Diputación Foral de Álava.
C-431/06, Comunidad Autónoma de la Rioja/Diputación Foral de Guipúzcoa.
C-432/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Juntas Generales de Guipúzcoa und Diputación Foral de Guipúzcoa.
C-433/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava und Diputación Foral de Álava.
C-434/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Diputación Foral de Vizcaya und Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.

3 — C-88/03, Slg. 2006, I-7115.

lokalen Körperschaft nicht zwangsläufig das gesamte Staatsgebiet des Mitgliedstaats den Bezugsrahmen abgibt. Wenn eine derartige Körperschaft hinreichende Autonomie besitze, könne auch allein ihr Territorium den maßgeblichen geografischen Bezugsrahmen bilden. In diesem Fall ist eine Regelung, die alle in dem Gebiet angesiedelten Unternehmen in gleicher Weise begünstigt, eine allgemeine, nicht selektive Maßnahme, die nicht den Tatbestand der staatlichen Beihilfe erfüllt.

5. Steuerliche Maßnahmen der Historischen Territorien Vizcaya, Álava und Guipúzcoa haben den Gerichtshof und das Gericht erster Instanz inzwischen in über 40 Verfahren beschäftigt bzw. beschäftigen sie noch. [4] Die vorliegend streitigen Bestimmungen waren jedoch noch nicht Gegenstand eines Verfahrens. Die Kommission und das Gericht erster Instanz haben den selektiven Charakter der bisher behandelten Maßnahmen nicht allein aus ihrem territorialen Anwendungsbereich hergeleitet, sondern auch aus weiteren Bedingungen, die den Kreis der Begünstigten einschränkten, etwa die Größe der Unternehmen oder die Tatsache, dass es sich um ein neu angesiedeltes Unternehmen handelt. [5]

6. In den vorliegenden Fällen ist dagegen nur der Charakter der Steuerregelungen als regionale Maßnahme entscheidend. Dies gibt dem Gerichtshof Gelegenheit, seine im Azoren-Urteil begonnene Rechtsprechung weiterzuentwickeln. Er muss insbesondere näher präzisieren, welche Anforderungen an die Autonomie regionaler und lokaler Körperschaften zu stellen sind, damit ihre steuerlichen Regelungen als eigenständige, nicht im gesamtstaatlichen Rahmen stehende Maßnahmen einzuordnen sind.

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Spanische Verfassung*

7. Folgende Bestimmungen der spanischen Verfassung sind im vorliegenden Kontext von besonderem Interesse:

„*Art. 2* — Die Verfassung gründet sich auf die unauflösliche Einheit der spanischen Nation, gemeinsames und unteilbares Vaterland aller Spanier; sie anerkennt und gewährleistet das Recht auf Autonomie der Nationalitäten und Regionen, aus denen sie sich zusammensetzt, und die Solidarität zwischen ihnen.

Art. 31 — (1) Alle tragen zur Bestreitung der öffentlichen Ausgaben bei, nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und mittels eines gerechten und auf den Grundsätzen der

4 — Zur.Zeit sind noch die verbundenen Rechtssachen T-30/01, T-31/01, T-32/01, T-86/02, T-87/02 und T-88/02 sowie die verbundenen Rechtssachen T-227/01, T-228/01, T-229/01, T-265/01, T-266/01 und T-270/01 beim Gericht erster Instanz anhängig.

5 — Vgl. Urteile des Gerichts vom 6. März 2002, Diputación Foral de Álava u. a./Kommission (T-127/99, T-129/99 und T-148/99, Slg. 2002, II-1275, Randnr. 146), Diputación Foral de Álava u. a./Kommission (T-92/00 und T-103/00, Slg. 2002, II-1385, Randnr. 27) und vom 23. Oktober 2002, Diputación Foral de Álava u. a./Kommission (T-346/99, T-347/99 und T-348/99, Slg. 2002, II-4259, Randnr. 52).

Gleichheit und der Progression beruhenden Steuersystems, das in keinem Fall konfiskatorischen Charakter haben darf.

…“

8. Titel VIII der Verfassung ist der territorialen Gliederung des Staates gewidmet und enthält u. a. folgende Bestimmungen:

„*Art. 137* — Das Staatsgebiet ist in Gemeinden, Provinzen und die sich konstituierenden Autonomen Gemeinschaften gegliedert. Sie alle genießen Autonomie bei der Verfolgung ihrer jeweiligen Interessen.

Art. 138 — (1) Der Staat gewährleistet die wirksame Realisierung des in Artikel 2 der Verfassung niedergelegten Grundsatzes der Solidarität, indem er sich für die Herstellung eines angemessenen und gerechten wirtschaftlichen Gleichgewichts zwischen den verschiedenen Teilen des Staatsgebietes einsetzt; er berücksichtigt insbesondere die Situation der Inseln.

(2) Die Unterschiede zwischen den Statuten der einzelnen Autonomen Gemeinschaften dürfen in keinem Fall zu wirtschaftlichen oder sozialen Privilegien führen.

Art. 139 — (1) Alle Spanier haben im gesamten Staatsgebiet die gleichen Rechte und Pflichten.

(2) Keine Behörde darf Maßnahmen ergreifen, die direkt oder indirekt die Freizügigkeit und Niederlassungsfreiheit von Personen sowie den freien Güterverkehr im gesamten spanischen Staatsgebiet behindern.

Art. 143 — (1) In Ausübung des in Artikel 2 der Verfassung anerkannten Rechts auf Autonomie können aneinandergrenzende Provinzen mit gemeinsamen historischen, kulturellen und wirtschaftlichen Eigenschaften, die Inselgebiete und die Provinzen, die historisch eine Regionaleinheit bilden, die Selbstregierung erlangen und sich nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Titels sowie den entsprechenden Statuten als Autonome Gemeinschaften konstituieren.

…“

9. Art. 148 und Art. 149 enthalten Aufzählungen der Gebiete, in denen die Autonomen Gemeinschaften die Zuständigkeit übernehmen können bzw. in denen die Zuständigkeit dem Staat vorbehalten ist. Zu den möglichen Aufgaben der Autonomen Gemeinschaften zählt dabei insbesondere die Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung der Autonomen Gemeinschaft im Rahmen der von der gesamtstaatlichen Wirtschaftspolitik gesetzten Ziele (Art. 148 Abs. 1 Ziff. 13).

10. Die Art. 156 bis 158 enthalten nähere Bestimmungen zur Finanzverfassung:

„*Art. 156* — (1) Die Autonomen Gemeinschaften genießen finanzielle Autonomie bei der Entwicklung und Ausübung ihrer Zuständigkeiten in Einklang mit den Grundsätzen der Koordinierung mit der staatlichen Finanzverwaltung und der Solidarität aller Spanier.

(2) Die Autonomen Gemeinschaften können nach Maßgabe der Gesetze und Statute bei der Erhebung, Verwaltung und Eintreibung der Steuern des Staates als Delegierte oder Mitarbeiter des Staates handeln.

Art. 157 — (1) Die Finanzmittel der Autonomen Gemeinschaften setzen sich zusammen aus:

a) ganz oder teilweise vom Staat überlassenen Steuern; Zuschlägen auf staatliche Steuern und anderen Anteilen an den Einnahmen des Staates;

b) eigenen Steuern, Gebühren und Sonderabgaben;

c) Überweisungen aus einem interterritorialen Ausgleichsfonds und anderen Zuweisungen zu lasten des Staatshaushalts;

d) Erträgen aus ihrem Vermögen und privatrechtlichen Einnahmen;

e) Einkünften aus Kreditgeschäften.

(2) Die Autonomen Gemeinschaften können in keinem Fall Besteuerungsmaßnahmen ergreifen, die sich auf Vermögen außerhalb ihres Gebietes beziehen oder die den freien Waren- und Dienstleistungsverkehr behindern.

…

Art. 158 — (1) Im Staatshaushalt können für die Autonomen Gemeinschaften Zuweisungen vorgesehen werden im Verhältnis zum Umfang der von ihnen übernommenen staatlichen Dienstleistungen und Tätigkeiten sowie zur Gewährleistung eines Mindestniveaus der auf dem gesamten spanischen Territorium grundlegenden öffentlichen Dienstleistungen.

(2) Zum Zwecke der Korrektur interterritorialer wirtschaftlicher Ungleichgewichte und der effektiven Verwirklichung des Solidaritätsprinzips wird ein Ausgleichsfonds für Investitionen geschaffen, dessen Mittel von den Cortes Generales unter den Autonomen Gemeinschaften und ggf. den Provinzen aufgeteilt werden."

B — *Autonomiestatut*

11. Die Autonome Gemeinschaft des Baskenlands findet ihre staatsrechtliche Grundlage in dem Autonomiestatut von 1979 [6], nach dessen Art. 40 sie über eine eigene autonome Finanzverwaltung verfügt.

12. Des Weiteren bestimmt Art. 41 Abs. 1 des Autonomiestatuts, dass die finanzrechtlichen Beziehungen zwischen dem Staat und dem Baskenland durch das traditionelle, auf die Fueros gegründete System des Concierto Económico (Finanzabkommen) geregelt werden. Art. 41 Abs. 2 stellt folgende Grundsätze für die Finanzabkommen auf:

„a) Die zuständigen Einrichtungen der Historischen Territorien [baskische Provinzen, in denen das Sonderrecht der Fueros gilt] können für ihr Gebiet unter Beachtung der allgemeinen abgabenrechtlichen Struktur des Staates, der Vorschriften des für sie geltenden Finanzabkommens über die Koordinierung, die abgabenrechtliche Harmonisierung und die Zusammenarbeit mit dem Staat sowie den von dem Baskischen Parlament erlassenen Vorschriften, die diese Zielsetzung innerhalb der Autonomen Gemeinschaft verfolgen, das Steuersystem aufrechterhalten, einrichten und regeln. …

b) Die Erhebung, Verwaltung, Vereinnahmung, Beitreibung und Kontrolle sämtlicher Abgaben mit Ausnahme der Zölle … obliegt in jedem Historischen Territorium der jeweiligen Diputación Foral, wobei die Zusammenarbeit mit dem Staat und seine Kontrollen unberührt bleiben.

c) Die zuständigen Organe der Historischen Territorien erlassen die einschlägigen Entscheidungen, um auf ihrem jeweiligen Gebiet die konjunkturellen steuerlichen Ausnahmeregelungen anzuwenden, die der Staat im allgemeinen Staatsgebiet anzuwenden beschlossen hat. Die Dauer ihrer Gültigkeit entspricht derjenigen der staatlichen Regelungen.

d) Die Leistung des Baskenlandes an den Staat besteht aus einem globalen Beitrag, der sich aus den jeweiligen Teilbeiträgen seiner Historischen Territorien zusammensetzt, die von ihnen als Anteil an den staatlichen Lasten zu erbringen sind, die die Autonome Gemeinschaft nicht übernimmt.

6 — Angenommen durch die Ley Orgánica de las Cortes Generales Españolas (des Spanischen Parlaments) Nr. 3/1979 vom 18. Dezember 1979. In deutscher Übersetzung abrufbar unter: www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/de/contenidos/informacion/estatuto_guernica/de_455/estatu_com_a.html.

e) Zur Festlegung der Teilbeiträge der Historischen Territorien, die zusammen den genannten globalen Beitrag bilden, wird eine gemischte Kommission eingesetzt, die einerseits aus einem Vertreter von jeder Diputación Foral sowie einer entsprechenden Anzahl von Vertretern der baskischen Regierung besteht und andererseits aus einer entsprechenden Anzahl von Vertretern der staatlichen Verwaltung. Der auf diese Weise festgesetzte Beitrag wird durch Gesetz für den Geltungszeitrum bestätigt, der im Finanzabkommen vorgesehen ist, unbeschadet seiner jährlichen Anpassung nach Maßgabe des ebenfalls im Finanzabkommen vorgesehenen Verfahrens.

f) Das System ist unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Solidarität anzuwenden, auf das in den Art. 138 und 156 der Verfassung Bezug genommen wird."

C — *Finanzabkommen*

13. Das vorliegend anwendbare Finanzabkommen zwischen der Autonomen Gemeinschaft des Baskenlands und Spanien von 2002[7] ersetzt das Vorgänger-Abkommen von 1981. Die Art. 2 bis 4 des Finanzabkommens stellen Grundsätze auf, die die Historischen Territorien bei der Ausgestaltung des Abgabensystems zu beachten haben:

„ Artikel 2. Allgemeine Grundsätze

Eins. Das Abgabensystem, das die Historischen Territorien einrichten, wird die folgenden Grundsätze befolgen:

Erstens. — Beachtung der Solidarität in dem in der Verfassung und im Autonomiestatut festgelegten Umfang.

Zweitens. — Beachtung der allgemeinen abgabenrechtlichen Struktur des Staates.

Drittens. — Koordinierung, abgabenrechtliche Harmonisierung und Zusammenarbeit mit dem Staat gemäß den Bestimmungen dieses Finanzabkommens.

Viertens. — Koordinierung, abgabenrechtliche Harmonisierung und Zusammenarbeit zwischen den Organen der Historischen Territorien nach den Vorschriften, die das Baskische Parlament hierfür erlässt.

7 — Angenommen durch das Gesetz Nr. 12/2002 vom 23. Mai 2002 (Ley por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, BOE Nr. 124 vom 24. Mai 2002). Abrufbar unter: www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-341/es/contenidos/informacion/concierto_quinquenal/es_4177/adjuntos/CAST.pdf.

Fünftens. — Unterwerfung unter die internationalen Verträge oder Übereinkünfte, die der Spanien unterzeichnet und ratifiziert hat oder denen es beigetreten ist.

Insbesondere sind die Bestimmungen der von Spanien geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Regelungen zur steuerlichen Harmonisierung der Europäischen Union zu beachten, wobei die Erstattungen vorzunehmen sind, die aus der Anwendung dieser Übereinkünfte und Regelungen folgen.

Zwei. Die Vorschriften dieses Abkommens sind nach den Bestimmungen für die Auslegung des Steuerrechts in der Ley General Tributaria (Abgabenordnung) auszulegen.

Artikel 3. Steuerliche Harmonisierung

Die Historischen Territorien werden bei der Ausarbeitung des Abgabenrechts:

a) sich der Ley General Tributaria in Bezug auf Terminologie und Begriffe unbeschadet der in diesem Finanzabkommen festgelegten Besonderheiten anpassen;

b) eine effektive Gesamtsteuerbelastung beibehalten, die derjenigen im übrigen Staatsgebiet entspricht;

c) die Freizügigkeit und die Niederlassungsfreiheit der Personen sowie den freien Waren-, Kapital- und Dienstleistungsverkehr im gesamten spanischen Hoheitsgebiet beachten und gewährleisten, ohne dass diskriminierende Wirkungen, eine Beeinträchtigung der Möglichkeiten des Wettbewerbs der Unternehmen oder eine Verzerrung bei der Zuweisung von Mitteln auftreten;

d) die gleiche Einteilung nach Tätigkeiten der Viehzucht, des Bergbaus, der Industrie, des Handels, sowie der freiberuflichen und künstlerischen Dienstleistungen wie im gemeinsamen Hoheitsgebiet unbeschadet einer etwaigen weiter gehenden Einteilung dieser Tätigkeiten verwenden.

Artikel 4. Grundsatz der Zusammenarbeit

Eins. Die zuständigen Organe der Historischen Territorien werden der Verwaltung des Staates die Entwürfe abgabenrechtlicher Vorschriften binnen angemessener Frist im Voraus übermitteln.

In gleicher Weise wird die Verwaltung des Staates diesen Organen entsprechende Entwürfe übermitteln.

Zwei. Der Staat wird die Mechanismen entwickeln, die die Mitarbeit der Organe des Baskenlandes an den internationalen Übereinkünften erlauben, die sich auf die Anwendung dieses Finanzabkommens auswirken.

Drei. Der Staat und die Historischen Territorien werden sich bei der Erfüllung ihrer Aufgaben im Bereich der Verwaltung, Kontrolle und Einnahme ihrer Abgaben gegenseitig unverzüglich und in angemessener Form Daten und Informationen übermitteln, die sie für erforderlich zur besseren Erhebung dieser Abgaben halten.

Insbesondere werden beide Verwaltungen

a) sich gegenseitig über ihre Datenverarbeitungszentren alle Auskünfte übermitteln, deren sie bedürfen. Zu diesem Zweck werden die erforderlichen technischen Mittel für die gegenseitige Kommunikation eingerichtet. Jährlich wird ein gemeinsamer und koordinierter Plan der Abgabendatenverarbeitung ausgearbeitet;

b) die Kontrolldienste bereiten gemeinsame Kontrollpläne für ausgewählte koordinierte Ziele, Bereiche und Verfahren sowie für Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz gewechselt haben, Unternehmen, die der steuerlichen Transparenz unterliegen, und Gesellschaften, die der Körperschaftsteuer nach Maßgabe der Umsätze unterliegen, vorbereiten."

14. Art. 14 Abs. 1 regelt die Aufteilung der Steuerhoheit im Bezug auf die Körperschaftsteuer wie folgt:

„Eins. Die Körperschaftsteuer ist eine abgestimmte, der autonomen Gesetzgebung unterliegende Steuer, für Steuerpflichtige, die ihren steuerlichen Wohnsitz im Baskenland haben.

Unbeschadet des vorstehenden Absatzes unterliegen Steuerpflichtige, deren Umsatz im vorangegangenen Steuerjahr 6 Millionen Euro überstiegen hat und die in jenem Steuerjahr mindestens 75 v. H. ihres Umsatzes im gemeinsamen Hoheitsgebiet erzielt haben, weiterhin dem Recht dieses Gebiets.

Ebenso wird das autonome Recht auf Steuerpflichtige mit steuerlichem Wohnsitz im gemeinsamen Hoheitsgebiet angewandt, wenn deren Umsatz im vorangegangenen Steuerjahr 6 Millionen Euro überstiegen hat und sie ihren gesamten Umsatz im Baskenland erzielt haben."

15. Die Art. 48 bis 60 des Finanzabkommens regeln die Finanzbeziehungen zwischen dem Staat und dem Baskenland; Art. 48 bis 50 lauten:

„Artikel 48. Allgemeine Grundsätze

Für die Finanzbeziehungen zwischen dem Staat und dem Baskenland gelten folgende Grundsätze:

Erstens. — Fiskalische und finanzielle Selbständigkeit der Organe des Baskenlandes für die Regelung und Durchführung ihrer Befugnisse.

Zweitens. — Wahrung der Solidarität in dem in der Verfassung und dem Autonomiestatut vorgesehenen Umfang.

Drittens. — Koordinierung und Zusammenarbeit mit dem Staat im Bereich der Stabilität des Haushalts.

Viertens. — Beitrag des Baskenlandes zu den Lasten des Staates, die die Autonome Gemeinschaft nicht übernimmt, in der in diesem Finanzabkommen bestimmten Form.

Fünftens. — Die Möglichkeiten der Finanzaufsicht, die der Staat jeweils im Bereich der Gebietskörperschaften entwickelt, stehen den zuständigen Organen des Baskenlandes zu, ohne dass dies ein niedrigeres Niveau an Selbständigkeit der baskischen Gebietskörperschaften bedeutet, als es den Gebietskörperschaften des gemeinsamen Systems zusteht.

Artikel 49. Finanzbeitrag

Der Beitrag des Baskenlandes für den Staat besteht in einem Gesamtfinanzbeitrag, der aus dem auf jedes einzelne seiner Historischen Territorien entfallenden Beitrag besteht, als Beitrag zu allen Lasten des Staates, die die Autonome Gemeinschaft des Baskenlandes nicht übernimmt.

Artikel 50. Zeitliche Geltung und Aktualisierung des Finanzbeitrags

Eins. Alle fünf Jahre wird die Methode für die Regelung des Finanzbeitrags, die für den folgenden Fünfjahreszeitraum gilt, gemäß den in diesem Abkommen aufgestellten allgemeinen Grundsätzen durch Gesetz, das nach vorheriger Zustimmung des Gemischten Ausschusses für das Finanzabkommen von den Cortes Generales (Spanisches Nationalparlament) verabschiedet wird, festgelegt und der Finanzbeitrag für das erste Jahr des Fünfjahreszeitraums gebilligt.

Zwei. In jedem der auf das erste Jahr folgenden Jahre aktualisiert der Gemischte Ausschuss für das Finanzabkommen den Finanzbeitrag unter Anwendung der in dem Gesetz, auf das sich der vorstehende Absatz bezieht, gebilligten Methode.

Drei. Die Grundsätze, die die in diesem Abkommen enthaltene Methode zur Bestimmung des Finanzbeitrags bilden, können im Gesetz über den Finanzbeitrag geändert werden, wenn die bei ihrer Anwendung auftretenden Umstände und die dabei gewonnenen Erfahrungen dies ratsam erscheinen lassen."

16. Nach Art. 63 und 64 kann die Vereinbarkeit einer Abgabenregelung mit dem Finanzabkommen vor ihrer Veröffentlichung von einem paritätisch zusammengesetzten Ausschuss für Koordinierung und normative Bewertung geprüft werden. Auf Antrag eines seiner Mitglieder geht der Ausschuss Einwänden gegen Regelungen nach und versucht, eine einvernehmliche Lösung zu erzielen.

D — *Gesetz über den Finanzbeitrag im Fünfjahreszeitraum 2002-2006*

17. Durch das Gesetz Nr. 13/2002 [8] wurde die Methode zur Festlegung des Finanzbeitrags des Baskenlands für die Jahre 2002-2006 angenommen. Es enthält u. a. die folgenden Bestimmungen.

8 — Gesetz Nr. 13/2002, vom 23. Mai 2002 (Ley por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006, BOE Nr. 124 vom 24. Mai 2002). Abrufbar unter: www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-341/es/contenidos/informacion/concierto_quinquenal/es_4177/adjuntos/CAST.pdf.

„Artikel 3. Bestimmung des Finanzbeitrags für das Basisjahr

Der effektive Finanzbeitrag für das Basisjahr des Fünfjahreszeitraums 2002-2006 bestimmt sich durch die Anwendung des Koeffizienten für die Anrechnung auf den Gesamtbetrag der nicht von der Autonomen Gemeinschaft übernommenen Lasten und durch die Vornahme der entsprechenden Berichtigungen und Ausgleichszahlungen in dem in den folgenden Artikeln vorgesehenen Umfang.

Artikel 4. Lasten des Staates, die von der Autonomen Gemeinschaft nicht übernommen werden

Eins. Als Lasten des Staates, die von der Autonomen Gemeinschaft nicht übernommen werden, gelten die Lasten, die den Zuständigkeiten entsprechen, deren Ausübung nicht tatsächlich von dieser Gemeinschaft übernommen worden ist.

Zwei. Für die Bestimmung des Gesamtbetrags dieser Lasten wird von den Gesamtausgaben im Haushalt des Staates die Gesamtheit der Haushaltsmittel abgezogen, die auf Staatsebene den Zuständigkeiten entsprechen, die die Autonome Gemeinschaft übernommen hat, beginnend mit dem in den entsprechenden Königlichen Dekreten festgesetzten Zeitpunkt für das Wirksamwerden der Übertragung. …

Artikel 5. Berichtigungen

Eins. Unbeschadet der Bestimmungen in den folgenden Artikeln 14 und 15 werden die Zahlen, die sich aus der Anrechnung, auf die sich Artikel 4 Abs. Vier bezieht, zur Vervollständigung der Schätzung der Einkünfte aus direkten Steuern, die dem Baskenland und dem übrigen Staatsgebiet zurechenbar sind, gemäß Artikel 55 des Abkommens berichtigt. …

Artikel 6. Ausgleich

Eins. Von dem auf jedes Historische Territorium entfallenden Finanzbeitrag werden die folgenden Posten abgezogen:

a) der anrechenbare Teil der nicht abgestimmten Abgaben;

b) der anrechenbare Teil der Haushaltseinnahmen ohne Abgabencharakter;

c) der anrechenbare Teil des Defizits, das im allgemeinen Staatshaushalt ausgewiesen wird. …

Artikel 7. Index der Anrechnung

Der Index der Anrechnung, auf den sich die vorstehenden Artikel 4 und 6 beziehen, der nach Maßgabe der Einnahmen der Historischen Territorien im Verhältnis zum Staat bestimmt wird, beträgt für den laufenden Fünfjahreszeitraum 6,24 v. H.“

18. Weitere Bestimmungen des Gesetzes regeln die Anpassungen des Finanzbeitrags, die ausgehend vom Basisjahr 2002 in den Folgejahren vorgenommen werden müssen.

E — *Baskische Vorschriften*

19. Das durch die vorstehend wiedergegebenen Bestimmungen errichtete Finanz- und Abgabensystem wird durch das Gesetz des Baskenlands Nr. 27/1983 vom 25. November 1983 ergänzt. Darin wird der Anteil der Steuereinnahmen festgelegt, den die Historischen Territorien nach Abzug des Beitrags an den Staat an das Baskenland abführen müssen.

20. Außerdem wurde durch das Gesetz des Baskenlands Nr. 3/1989 vom 30. Mai 1989 ein Organ für die abgabenrechtliche Koordination innerhalb des Baskenlands eingerichtet. Dieses Organ erstattet Gutachten über die abgabenrechtlichen Normsetzungsvorhaben der Historischen Territorien.

F — *Die streitigen Regelungen der Historischen Territorien*

21. Die Rechtssachen C-428/06, C-429/06 und C-434/06 betreffen die Norma Foral Nr. 7/2005 der Juntas Generales von **Vizcaya** vom 23. Juni 2005, durch deren Art. 2 die Norma Foral Nr. 3/1996 vom 26. Juni 1996 über die Körperschaftsteuer (del Impuesto sobre Sociedades) geändert wurde [9]:

— Art. 2 Nr. 4 ändert Art. 29 der Norma Foral Nr. 3/1996 dahin gehend, dass der Steuersatz auf 32,5 % festgesetzt wird;

— Art. 2 Nr. 6 ändert Art. 37 der Norma Foral Nr. 3/1996 und sieht vor, dass Investitionen in neues Sachanlagevermögen bestimmter Art, das für den wirtschaftlichen Betrieb des Unternehmens bestimmt ist, in Höhe von 10 % von der Körperschaftsteuerschuld abgezogen werden können;

— Art. 2 Nr. 7 ändert Art. 39 der Norma Foral Nr. 3/1996. Nach dieser Bestimmung können Steuerpflichtige einen Betrag in Höhe von 10 % des Bilanzergebnisses des Geschäftsjahrs als Rückstellung für Produktionsinvestitionen und/oder als Rückstellung für Tätigkeiten zur Erhaltung oder Verbesserung der Umwelt von der Körperschaftsteuerschuld abziehen.

22. Damit weicht der in Vizcaya geltende Körperschaftsteuersatz von dem allgemein in Spanien geltenden Satz von 35 % ab. [10] Die Steuerabzüge nach den Art. 37 und 39 der Norma Foral Nr. 3/1996 haben keine Entsprechung im spanischen Körperschaftsteuergesetz.

23. Gegenstand der Rechtssachen C-430/06 und C-433/06 ist das Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal Nr. 2/2005 des Consejo de Diputados von **Álava** vom 24. Mai 2005, dessen einziger Artikel Abs. 4 und 5 die Art. 29 und 37 der Norma Foral Nr. 24/1996 vom 5. Juli 1996 über die Körperschaftsteuer ändert. Die Vorschriften entsprechen den angefochtenen Bestimmungen Vizcayas

24. Die Rechtssachen C-431/06 und C-432/06 beziehen sich schließlich auf das Decreto Foral Nr. 32/2005 der Diputación Foral de **Guipúzcoa** vom 24. Mai 2005, das die Art. 29 und 37 der Norma Foral Nr. 7/1996 vom 4. Juli 1996 über die Körperschaftsteuer novelliert. Die Vorschriften entsprechen den angefochtenen Bestimmungen der anderen Historischen Territorien.

9 — Dabei beantragten die Kläger in den Ausgangsverfahren zu den Rechtssachen C-428/06 und C-429/06 die Aufhebung von Art. 2 Nrn. 4, 6 und 7 der Norma Foral, während in der Rechtsache C-434/06 nur Art. 2 Nrn. 4 und 6 streitig sind.

10 — Vgl. Art. 28 Abs. 1 des durch Real Decreto-Legislativo Nr. 4/2004 vom 5. März 2004 neu gefassten Körperschaftsteuergesetzes.

III — Sachverhalt und Vorlagefragen

25. Bereits vor Erlass der vorliegend streitigen Bestimmungen existierten entsprechende Regelungen der drei Historischen Territorien. Mit Urteil vom 9. Dezember 2004 erklärte das Tribunal Supremo diese Vorgängerbestimmungen jedoch für nichtig (Kassationsverfahren Nr. 7893/1999) [11]. Das Gericht prüfte die Normas Forales dabei insbesondere am Maßstab der Verfassungsprinzipien der Autonomie, der Gleichbehandlung, der Einheit des Staates und der Solidarität sowie des Wettbewerbs und der Niederlassungsfreiheit. Dabei hob es hervor, dass die genannten Prinzipien nicht jede vom allgemeinen Steuersystem abweichende Besteuerung in den Historischen Territorien ausschlössen. Denn es müsse auch ihrer verfassungsrechtlich garantierten Autonomie Rechnung getragen werden. Andererseits seien die Grenzen des verfassungsrechtlich Zulässigen überschritten, wenn die Unterschiede staatliche Beihilfen im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG darstellten.

26. Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofs und des Gerichts erster Instanz analysierte das Tribunal Supremo sodann die einzelnen Bestimmungen und kam u. a. hinsichtlich des ermäßigten Steuersatzes, der Regelungen über den Abzug bestimmter Investitionen in Sachanlagevermögen und der Sonderrückstellungen zu dem Ergebnis, dass es sich dabei um Beihilfen handele. Es hob diese und einige andere Bestimmungen auf, da sie nicht gemäß Art. 88 Abs. 3 EG der Kommission notifiziert worden waren, ohne den Gerichtshof um Vorabentscheidung zu ersuchen.

27. Nachdem die Historischen Territorien darauf die vorliegend streitigen Regelungen gleichen Inhalts erlassen hatten, fochten die Nachbarregionen La Rioja und Castilla y León sowie die UGT-RIOJA diese wiederum vor dem Tribunal Superior de Justicia del País Vasco an. Wegen des zwischenzeitlich ergangenen Azoren-Urteils des Gerichtshofs [12] hielt dieses Gericht ein Vorabentscheidungsersuchen für erforderlich und legte mit Beschlüssen vom 20. September 2006 folgende Vorlagefrage in den Rechtssachen C-428/06, C-429/06 und C-434/06 vor:

Ist Art. 87 Abs. 1 des Vertrags dahin gehend auszulegen, dass die von den Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia erlassenen Steuermaßnahmen, mit denen die Art. 29 Abs. 1 a, 37 und 39 der Regelung über die Körperschaftsteuer neu gefasst werden, selektiv im Sinne des Begriffs der staatlichen Beihilfen der genannten Vorschrift und deshalb gemäß Art. 88 Abs. 3 EG der Kommission mitzuteilen sind, weil sie für das Gebiet dieser unterstaatlichen autonomen Einheit einen Steuersatz festlegen, der unter dem in den Gesetzen des spanischen Staats

11 — Anhang 8 zum Schriftsatz der Kommission.

12 — Zitiert in Fn. 3.

vorgesehenen allgemeinen Steuersatz liegt, und steuerliche Abzüge regeln, die im staatlichen Steuerrecht nicht vorgesehen sind?

IV — Rechtliche Würdigung

A — *Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens*

28. Die Vorlagefragen in den anderen Rechtssachen beziehen sich auf die parallelen Bestimmungen von Álava (C-430/06 und C-433/06) und Guipúzcoa (C-431/06 und C-432/06), lauten aber im Übrigen gleich.

29. Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 30. November 2006 wurden die Rechtssachen verbunden.

30. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA, die Comunidad Autónoma de La Rioja, Comunidad de Castilla y León, die Diputación Foral de Guipúzcoa, Confederación Empresarial Vasca (Confebask), die spanische, die italienische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs sowie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften Stellung genommen. Ferner haben sich die Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, die Diputación Foral de Álava, la Diputación Foral de Vizcaya und die Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao gemeinsam geäußert.

31. UGT-RIOJA und die Comunidad Autónoma de La Rioja hatten ursprünglich die Unzulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens gerügt. Die erstgenannte Beteiligte hatte dazu vorgetragen, die Norma Foral Nr. 7/2005 der Juntas Generales von Viscaya sei bereits für nichtig erklärt bzw. ihre Anwendung ausgesetzt worden. Die Comunidad Autónoma de La Rioja hatte behauptet, die streitigen Vorschriften aller drei Territorien seien durch einen Beschluss des Tribunal Superior de Justicia del País Vasco vom 14. November 2005 (bestätigt durch einen Beschluss vom 17. März 2006) im Zuge der Durchführung des Urteils des Tribunal Supremo vom 9. Dezember 2004 für nichtig erklärt worden.

32. Beide Beteiligten haben ihre Einrede der Unzulässigkeit jedoch kurz vor der mündlichen Verhandlung wieder zurückgenommen. Die Auskünfte zum Stand der genannten Gerichtsverfahren, die die Beteiligten auf eine Frage des Gerichtshofs in der mündlichen Verhandlung gaben, vermittelten kein klares Bild. Die im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes angegriffenen Vorschriften scheinen teils ausgesetzt worden zu sein, wobei die entsprechenden Beschlüsse im Bezug auf einige Normas Forales wohl nicht rechtskräftig sind.

33. Dazu ist zunächst festzustellen, dass die Rücknahme der Unzulässigkeitseinreden unbeachtlich ist, da der Gerichtshof die Unzulässigkeit auch von Amts wegen feststellen müsste. Der Umstand, dass die streitgegenständlichen Regelungen möglicherweise aufgehoben oder ausgesetzt worden sind, könnte dabei Zweifel an der Erforderlichkeit des Vorabentscheidungsersuchens aufkommen lassen.

34. Nach ständiger Rechtsprechung ist es im Rahmen der Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten nach Art. 234 EG aber allein Sache des mit dem Rechtsstreit befassten nationalen Gerichts, in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende gerichtliche Entscheidung fällt, im Hinblick auf die Besonderheiten der bei ihm anhängigen Rechtssache die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung zum Erlass seines Urteils zu beurteilen. [13]

35. Sofern die von den nationalen Gerichten vorgelegten Fragen die Auslegung einer Bestimmung des Gemeinschaftsrechts betreffen, ist der Gerichtshof somit grundsätzlich gehalten, darüber zu befinden, es sei denn, er soll offensichtlich in Wirklichkeit dazu veranlasst werden, über einen konstruierten Rechtsstreit zu entscheiden oder Gutachten zu allgemeinen oder hypothetischen Fragen abzugeben, die begehrte Auslegung des Gemeinschaftsrechts steht in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Rechtsstreits oder der Gerichtshof verfügt nicht über die tatsächlichen oder rechtlichen Angaben, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind. [14]

36. In den noch immer anhängigen Ausgangsverfahren fechten die Kläger die Normen der Historischen Territorien an. In diesem Zusammenhang stellt das vorlegende Gericht eine Frage nach der Auslegung von Art. 87 EG. Es gibt keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die Rechtsstreite sich erledigt oder hypothetischen Charakter bekommen hätten, weil die Bestimmungen bereits in anderen Verfahren für nichtig erklärt worden sind. Jedenfalls hat das Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, auf dessen Einschätzung es in erster Linie ankommt, den Gerichtshof angerufen, obwohl die Gültigkeit der Bestimmungen nach Angaben der Beteiligten in Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes von eben jenem Gericht in Frage gestellt worden sein soll. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts und nicht des Gerichtshofs, die Wirkungen der in jenem Rahmen erlassenen Entscheidungen nach dem nationalen Prozessrecht zu beurteilen. [15]

37. Confebask hält die Vorlagen überdies deswegen nicht für erforderlich, weil sich die Antwort bereits ohne jeden Zweifel aus dem Azoren-Urteil ergebe. Der Gerichtshof könne auch durch Beschluss nach Art. 104 § 3 seiner Verfahrensordnung entscheiden. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um eine Unzulässigkeitseinrede im eigentlichen Sinne. Denn in den Anwendungsfällen des Verfahrens nach Art. 104 § 3 der Verfahrensordnung ist das Ersuchen nicht unzulässig,

13 — Urteile vom 15. Dezember 1995, Bosman (C-415/93, Slg. 1995, I-4921, Randnr. 59), vom 17. Juli 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Slg. 1997, I-4161, Randnr. 24) und vom 29. Januar 2008, Promusicae (C-275/06, Slg. 2008, I-271, Randnr. 36).

14 — Urteil Promusicae (zitiert in Fn. 13, Randnr. 37).

15 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. April 2004, Orfanopoulos und Oliveri (C-482/01 und C-493/01, Slg. 2004, I-5257, Randnr. 42), vom 30. Juni 2005, Tod's (C-28/04, Slg. 2005, I-5781, Randnr. 14), und vom 12. Januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, Slg. 2006, I-589, Randnr. 21).

sondern kann nur in einem vereinfachten Verfahren beantwortet werden. Dafür besteht aber kein Anlass, weil die Antwort auf die Vorlagefrage sich nicht klar aus der Rechtsprechung ergibt und ihre Beantwortung auch Raum für vernünftige Zweifel lässt.

38. Das Vorabentscheidungsersuchen ist somit zulässig

B — *Zur Vorlagefrage*

39. Das vorlegende Gericht möchte im Kern wissen, unter welchen Bedingungen steuerliche Maßnahmen lokaler Körperschaften, die günstiger sind als die im übrigen Gebiet des Mitgliedstaats geltenden Steuervorschriften, selektiven Charakter haben und damit staatliche Beihilfen im Sinne des Art. 87 Abs. 1 EG darstellen, die der Kommission nach Art. 88 Abs. 3 EG notifiziert werden müssen.

40. Bevor ich unter Berücksichtigung des Sachverhalts der Ausgangsverfahren näher untersuche, unter welchen Umständen Steuerregelungen als selektiv anzusehen sind, möchte ich die Grundzüge des Azoren-Urteils in Erinnerung rufen.

1. Das Azoren-Urteil

41. Im Azoren-Urteil hat sich der Gerichtshof erstmals vertieft mit der sogenannten regionalen Selektivität steuerlicher Vorschriften auseinandergesetzt. Den Ausgangspunkt bildet dabei zunächst die ständige Rechtsprechung zum Merkmal der Selektivität. Danach verlangt Art. 87 Abs. 1 EG die Feststellung, dass eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden [16]

42. Grundsätzlich sind Steuern zwar keine Vergünstigung, sondern eine Belastung. Steuerliche Maßnahmen können aber dann Beihilfen sein, wenn der Staat in bestimmten Fällen geringere Steuern erhebt als im Normalfall oder von einer Besteuerung absieht. Da der Begriff der staatlichen Beihilfe weiter ist als der Begriff der Subvention, erfasst er nämlich auch die Verminderung von Belastungen, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat. [17] Um den Beihilfecharakter einer steuerlichen Maßnahme zu beurteilen, bedarf es also einer „normalen“ Besteuerung als Bezugsrahmen, von dem die streitige Regelung in

16 — Azoren-Urteil (zitiert in Fn. 3, Randnr. 54) unter Verweis auf die Urteile vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Slg. 2001, I-8365, Randnr. 41, vom 29. April 2004, GIL Insurance u. a. (C-308/01, Slg. 2004, I-4777, Randnr. 68), und vom 3. März 2005, Heiser (C-172/03, Slg. 2005, I-1627, Randnr. 40).

17 — Vgl. Urteile vom 23. Februar 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hohe Behörde (30/59, Slg. 1961, 1, 43), vom 15. März 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Slg. 1994, I-877, Randnr. 13), und vom 1. Dezember 1998, Ecotrade (C-200/97, Slg. 1998, I-7907, Randnr. 34).

selektiver Weise abweicht.[18] Gerechtfertigt ist eine unterschiedliche Besteuerung, wenn die Differenzierung aus der Natur oder dem inneren Aufbau der Abgabenregelung folgt.[19]

43. Die entscheidende Neuerung des Azoren-Urteils ist, dass der Gerichtshof nicht zwingend den gesamten Mitgliedstaat als Bezugsrahmen angesehen hat. Vielmehr hat er es auch für möglich gehalten, dass für eine Steuerregelung einer lokalen oder regionalen Körperschaft allein deren Gebiet den Bezugsrahmen bildet, wenn diese Körperschaft gegenüber der Zentralregierung des Mitgliedstaats ausreichend autonom ist.[20]

44. In seiner früheren Rechtsprechung zu Beihilfen von Gebietskörperschaften hatte der Gerichtshof vor allem betont, dass diese dem Staat zuzurechnen seien.[21] Daran anknüpfend hat die Kommission in ihrer bisherigen Entscheidungspraxis Regelungen, die nicht auf das ganze Staatsgebiet anwendbar waren, als selektive Maßnahmen angesehen, auch wenn sie von Gebietskörperschaften erlassen worden waren.[22]

45. Im Zuge der Bestimmung des Bezugsrahmens für die Beurteilung eines ermäßigten Steuersatzes im Teilgebiet eines Mitgliedstaats unterschied der Gerichtshof im Azoren-Urteil ausgehend von den Schlussanträgen von Generalanwalt Geelhoed[23] drei Situationen:

— Die Zentralregierung beschließt einseitig, in einem bestimmten geografischen Gebiet einen niedrigeren Steuersatz als den anzuwenden, der auf nationaler Ebene gilt *(Situation 1)*.

— Die Steuerhoheit ist vom Zentralstaat auf alle lokalen Körperschaften einer bestimmten Ebene verlagert, die in den Grenzen der ihnen verliehenen Zuständigkeiten befugt sind, die Steuersätze für ihr Zuständigkeitsgebiet frei festzusetzen *(Situation 2)*.

18 — Azoren-Urteil (zitiert in Fn. 3, Randnr. 56).

19 — Azoren-Urteil (zitiert in Fn. 3, Randnr. 52) unter Verweis auf die Urteile vom 2. Juli 1974, Italien/Kommission (173/73, Slg. 1974, 709, Randnr. 33), und vom 15. Dezember 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, Slg. 2005, I-11137, Randnr. 51).

20 — Azoren-Urteil (zitiert in Fn. 3, Randnr. 58).

21 — Urteil vom 14. Oktober 1987, Deutschland/Kommission (248/84, Slg. 1987, 4013, Randnr. 17); siehe auch die Schlussanträge des Generalanwalts Saggio vom 1. Juli 1999, Juntas Generales de Guipúzcoa u. a. (C-400/97, C-401/97 und C-402/97, Slg. 2000, I-1073, I-1074, Nr. 31). Daran hielt der Gerichtshof auch im Azoren-Urteil grundsätzlich fest (vgl. Randnr. 55 dieses in Fn. 3 zitierten Urteils).

22 — Vgl. die im Azoren-Urteil streitgegenständliche Entscheidung 2003/442/EG der Kommission vom 11. Dezember 2002 über den Teil der Regelung zur Anpassung des portugiesischen Steuersystems an die besonderen Bedingungen der autonomen Region der Azoren, der die Einkommensteuersenkungen betrifft (ABl. 2003, L 150, S. 52, Randnrn. 26 bis 32), und 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, Randnrn. 102 bis 109), gegen die Nichtigkeitsklagen Gibraltars und des Vereinigten Königreichs vor dem Gericht erster Instanz anhängig sind (T-211/04 und T-215/04).

23 — Schlussanträge vom 20. Oktober 2005 in der Rechtssache Portugal/Kommission (C-88/03, Slg. 2006, I-7115, Nrn. 50 bis 54).

— Eine regionale oder lokale Körperschaft setzt in Ausübung von Befugnissen, die gegenüber der Zentralgewalt ausreichend autonom sind und über die andere Körperschaften nicht verfügen (Asymmetrie), einen unter dem nationalen Satz liegenden Steuersatz fest, der ausschließlich für die Unternehmen in ihrem Zuständigkeitsgebiet gilt *(Situation 3)*.

46. In der *Situation 1* liegt zweifelsfrei eine selektive Maßnahme vor. Da hier die gesamtstaatliche Ebene sowohl den allgemeinen Standard als auch die regionale Abweichung festlegt, kommt nur der Gesamtstaat als Bezugsrahmen in Betracht.

47. In der *Situation 2* fehlt es an einer für das gesamte Staatsgebiet geltenden „normalen Besteuerung", von der die Regelungen der einzelnen Gebietskörperschaften in begünstigender Weise abweichen. Daher stehen die jeweiligen lokalen Regelungen isoliert nebeneinander und sind nicht selektiv. [24]

48. Dies ähnelt dem Verhältnis der Steuerregelungen der Mitgliedstaaten zueinander. Da die direkten Steuern in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen [25], sind die Körperschaftsteuersätze nicht harmonisiert, sondern weichen in den verschiedenen Mitgliedstaaten erheblich voneinander ab. Während der Steuersatz in Bulgarien und Zypern nur bei 10 % liegt, beträgt der EU-Durchschnitt rund 25 %. [26] Auch wenn die unterschiedlichen Steuersätze durchaus den Wettbewerb beeinflussen, haben besonders niedrige Sätze, die für alle Unternehmen eines Mitgliedstaats gelten, keinen Beihilfecharakter, weil ein Gesamtsystem in der Gemeinschaft fehlt.

49. *Situation 3* ist durch eine asymmetrische Kompetenzaufteilung gekennzeichnet. In einigen Gebieten verfügen die lokalen bzw. regionalen Körperschaften über bestimmte Regelungsbefugnisse, die im übrigen Staatsgebiet dem Zentralstaat zukommen. Entscheidend ist hier der Grad der Autonomie, den die Gebietskörperschaften bei ihrer Rechtsetzungstätigkeit besitzen.

50. Determiniert tatsächlich der Zentralstaat den Inhalt der lokalen Regelungen und/oder trägt die entsprechenden wirtschaftlichen Folgen, besteht keine echte Autonomie. Die

24 — Vgl. die Schlussanträge zum Azoren-Fall (zitiert in Fn. 23, Nr. 53). So wohl im Ergebnis auch die Kommission (Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung von 1998, ABl. C 384, S. 3, Randnr. 16, und Bericht über die Umsetzung dieser Mitteilung vom 9. Februar 2004, C[2004]434, Randnr. 33). In der Literatur wird daher etwa das deutsche System der Gewerbesteuer, in dem die Gemeinden den Steuersatz festlegen, als nicht selektiv angesehen (R. M. Stein, *Bestimmtheit von Regionalbeihilfen*, 2007, S. 167 f.).

25 — Vgl. u. a. Urteile vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 29), vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnr. 40), und vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Randnr. 36).

26 — Die Zahlen sind der Studie von Eurostat, *Taxation trends in the European Union*, 2007, S. 32, Tabelle I-6, entnommen, abrufbar unter: www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2007.pdf.

lokale Regelung ist dem Zentralstaat zuzurechnen. Dessen allgemeine Regelungen bilden den Vergleichsmaßstab für die Beurteilung, ob die lokale Regelung eine selektive Begünstigung gewährt. Würde man das Gebiet der Körperschaft allein deswegen als Bezugsrahmen heranziehen, weil die Regelung formal von der Gebietskörperschaft erlassen wurde, könnten die Mitgliedstaaten das Verbot staatlicher Beihilfen leicht umgehen. Sie müssten die Zuständigkeiten zum Erlass entsprechender Regelungen lediglich formal auf die Gebietskörperschaften verlagern. [27]

— Der Norm setzenden regionalen oder lokalen Körperschaft ist verfassungsrechtlich ein gegenüber der Zentralregierung eigener politischer und administrativer Status eingeräumt worden — *institutionelle Autonomie*.

— Die Regelungen sind getroffen worden, ohne dass die Zentralregierung die Möglichkeit hatte, ihren Inhalt unmittelbar zu beeinflussen — *prozedurale Autonomie*.

— Die finanziellen Auswirkungen einer Senkung des nationalen Steuersatzes für die Unternehmen in der Region dürfen nicht durch Zuschüsse oder Subventionen aus den anderen Regionen oder von der Zentralregierung ausgeglichen werden — *finanzielle Autonomie*.

51. Wurde die streitige Maßnahme der lokalen Körperschaft dagegen in Ausübung ausreichend autonomer Befugnisse erlassen, so ist die *Situation 3* der *Situation 2* vergleichbar: Die Regelungen mehrerer in eigener Zuständigkeit handelnder Gesetzgeber — hier des Zentralstaats und der Gebietskörperschaften — stehen ohne einen gemeinsamen Bezugsrahmen nebeneinander.

2. Übertragung der Erkenntnisse aus dem Azoren-Urteil auf die Maßnahmen der Historischen Territorien

52. Ob eine ausreichende Autonomie besteht, hat der Gerichtshof wie Generalanwalt Geelhoed [28] an drei kumulativ zu erfüllenden Kriterien festgemacht:

53. Ebenso wie im Fall der Azoren liegt es bei den Historischen Territorien nahe, von einer asymmetrischen Kompetenzaufteilung im Sinne der *Situation 3* auszugehen. Denn auch in Spanien fällt die Steuergesetzgebung grundsätzlich in die Zuständigkeit des Zentralstaats. Anders als die übrigen lokalen und regionalen Körperschaften besitzen nur die Historischen Territorien eigene Befugnisse

27 — Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge des Generalanwalts Saggio, Juntas Generales de Guipúzcoa u. a. (zitiert in Fn. 21, Nr. 37).

28 — Vgl. Schlussanträge zum Azoren-Fall (zitiert in Fn. 23, Nr. 54).

auf diesem Gebiet.[29] Ob die im Ausgangsverfahren streitigen Steuerregelungen mit den für das übrige Spanien geltenden Bestimmungen in Bezug zu setzen oder als selbständige Regelungen zu betrachten sind, hängt daher entscheidend von der Autonomie der Territorien bei der Ausübung ihrer Befugnisse ab.

a) Vorbemerkungen

54. Vorab möchte ich daran erinnern, dass die Europäische Union gemäß Art. 6 Abs. 3 EU die nationale Identität ihrer Mitgliedstaaten achtet. Dies schließt ein, dass die Union die verfassungsrechtliche Ordnung eines Mitgliedstaats, sei sie zentralistisch oder föderal, nicht berührt und grundsätzlich auch keinen Einfluss auf die Verteilung der Zuständigkeiten innerhalb eines Mitgliedstaats hat. Die Neufassung dieser Bestimmung durch den Vertrag von Lissabon betont die Achtung der verfassungsmäßigen Strukturen der Mitgliedstaaten durch die Union ausdrücklich.[30]

55. Jedoch kann sich ein Mitgliedstaat nach ständiger Rechtsprechung nicht auf Bestimmungen, Übungen oder Umstände seiner internen Rechtsordnung einschließlich solcher, die sich aus seinem verfassungsmäßigen Aufbau ergeben, berufen, um damit die Nichteinhaltung seiner Verpflichtungen aus dem Gemeinschaftsrecht zu rechtfertigen.[31]

56. Im Azoren-Urteil hat der Gerichtshof einen angemessenen Ausgleich zwischen diesen beiden Grundsätzen hergestellt. Er respektiert einerseits die Autonomie, die die Verfassung des jeweiligen Mitgliedstaats seinen Gebietskörperschaften einräumt. Würde nämlich allein der eingeschränkte territoriale Anwendungsbereich einer lokalen Steuerregelung immer schon die Selektivität einer Maßnahme begründen, wäre die Autonomie, die die nationale Verfassung der Gebietskörperschaft einräumt, erheblich in Frage gestellt. Jede im Vergleich zum Steuerrecht des Zentralstaats günstigere lokale Regelung, die auch die weiteren Voraussetzungen des Beihilfetatbestands erfüllt und die De-minimis-Schwelle überschreitet, bedürfte der Genehmigung der Kommission. Diese würde nur erteilt, wenn eine Rechtfertigung eingreift, etwa die Förderung wirtschaftlich unterentwickelter Gebiete gemäß Art. 87 Abs. 3 Buchst. a EG.

57. Andererseits wird durch die Anforderungen an die Autonomie des lokalen Gesetzgebers gewährleistet, dass sich die Mitgliedstaaten nicht hinter ihrer verfassungsrechtlichen Ordnung verschanzen und das Beihilfeverbot des Art. 87 EG durch

29 — Außer Vizcaya, Álava und Guipúzcoa verfügt auch die Autonome Gemeinschaft Navarra gestützt auf historische Sonderrechte (Fueros) über eine entsprechende Steuerhoheit.

30 — Art. 3a Abs. 2 Satz 1 EU (nach neuer Nummerierung Art. 4 EU) in der Fassung des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, unterzeichnet in Lissabon am 13. Dezember 2007 (ABl. C 306, S. 1), lautet: „Die Union achtet die Gleichheit der Mitgliedstaaten vor den Verträgen und ihre jeweilige nationale Identität, die in ihren grundlegenden politischen und verfassungsmäßigen Strukturen einschließlich der regionalen und lokalen Selbstverwaltung zum Ausdruck kommt."

31 — Vgl. insbesondere Urteil vom 1. April 2008, Regierung der Französischen Gemeinschaft und Wallonische Regierung (C-212/06, Slg. 2008, I-1683, Randnr. 58, m.w.N.).

eine rein formale Verlagerung von Rechtsetzungsbefugnissen umgehen können.

58. Diesem Gleichgewicht muss bei der Übertragung der Feststellungen im Azoren-Urteil auf die vorliegenden Rechtssachen Rechnung getragen werden.

59. Zwei Umstände unterscheiden die vorliegenden Fälle allerdings vom Azoren-Fall. Erstens liegt eine andere prozessuale Situation vor: Das Azoren-Urteil ist auf eine Nichtigkeitsklage Portugals gemäß Art. 230 Abs. 1 EG gegen eine Entscheidung der Kommission ergangen. Der Gerichtshof musste also selbst abschließend entscheiden, ob der Kommission der Nachweis gelungen ist, dass die streitige Maßnahme eine staatliche Beihilfe darstellt.

60. In den vorliegenden Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 234 EG beschränkt sich die Aufgabe des Gerichtshofs dagegen auf die Auslegung von Art. 87 Abs. 1 EG. Auch wenn er dabei die spezifische Lage des Ausgangsrechtsstreit im Blick hat, so bleibt es doch dem vorlegenden Gericht vorbehalten, abschließend zu beurteilen, ob die streitigen Regelungen der Historischen Territorien als selektive Maßnahmen und damit als staatliche Beihilfen einzuordnen sind. [32] Die Vorlagefrage, die auf eine Beurteilung der konkreten Maßnahmen durch den Gerichtshof zielt, muss daher in dem Sinne verstanden werden, wie ich sie in Nr. 39 dieser Schlussanträge gefasst habe.

61. Zweitens ist zu berücksichtigen, dass den Azoren die Befugnis zugewiesen wurde, den nationalen Steuersatz abzusenken, um strukturelle Nachteile für die Unternehmen der Region aufgrund der Insellage auszugleichen. [33] Damit die Absenkung des Steuersatzes nicht zugleich zu einer finanziellen Schwächung der Region führte, glich der Zentralstaat die daraus resultierenden Steuermindereinnahmen aus. Daraus leitete der Gerichtshof ab, dass die finanzielle Verantwortung für die regionalen Steuerregelungen nicht von der Region selbst, sondern letztlich vom Zentralstaat getragen wird, und zog deswegen das allgemeine Steuerniveau des Staates als Bezugsrahmen für die Beurteilung der Selektivität des regionalen Steuersatzes heran. [34]

62. Es ist nicht ersichtlich, dass die Steuerregelungen der Historischen Territorien des Baskenlands ähnliche geografische oder sonstige strukturelle Nachteile ausgleichen sollen. Die im Vergleich zu den allgemeinen Regelungen günstigeren steuerlichen Rahmenbedingungen zielen vielmehr darauf, besondere Anreize für die Ansiedlung von Unternehmen zu schaffen. Zugleich liegt es dann aber — anders als im Fall der Azoren — auch nicht in der Logik des Systems, dass der Zentralstaat Mindereinnahmen ausgleicht, die den Historischen Territorien durch die Steuervergünstigungen entstehen.

32 — Vgl. in diesem Sinne auch die in Fn. 13 zitierte Rechtsprechung.

33 — Dies erkannte die Kommission auch grundsätzlich an und hielt die Steuersenkung gestützt auf Art. 87 Abs. 3 Buchst. a EG teilweise für gerechtfertigt. Sie beanstandete lediglich, dass der ermäßigte Steuersatz auch für den Finanzsektor galt, der nicht in gleicher Weise von der Insellage betroffen ist (vgl. Azoren-Urteil, zitiert in Fn. 3, Randnrn. 27 f.).

34 — Azoren-Urteil (zitiert in Fn. 3, Randnrn. 71 ff.).

63. Schließlich ist davon auszugehen, dass die streitigen Regelungen tatsächlich auf alle der Steuerhoheit der Historischen Territorien unterworfenen Wirtschaftsteilnehmer in gleicher Weise Anwendung finden. In diesem Zusammenhang macht die Kommission geltend, teils würden die Historischen Territorien auch Einkünfte besteuern, die außerhalb ihres Gebiets erzielt würden, teils würden sie innerhalb der Territorien erwirtschaftete Einnahmen nicht besteuern.

64. Dieser Umstand ist darauf zurückzuführen, dass die Aufteilung der Steuerhoheit zwischen dem Zentralstaat und dem Baskenland gemäß Art. 14 Abs. 1 Satz 1 des Finanzabkommens in erster Linie an den Sitz des Unternehmens anknüpft. Innerhalb gewisser Grenzen werden Einkünfte, die nicht am Sitz erzielt werden, dennoch der Besteuerung nach dem Sitzstatut unterworfen. Eine generelle beschränkte Steuerpflicht für Betriebsstätten am Ort ihrer Niederlassung verbunden mit einer Anrechnung der Steuer bzw. der Freistellung dieser Einkünfte am Hauptsitz des Unternehmens ist dagegen nicht vorgesehen. Insoweit unterscheidet sich die Aufteilung der Steuerhoheit von den im internationalen Steuerrecht verbreiteten Regeln. Daraus folgt aber nicht, dass die Besteuerung im Baskenland selektiv wäre. Vielmehr findet sie in gleicher Weise auf alle entsprechend der Aufteilung der Steuerhoheit ihrem Steuerregime unterworfenen Unternehmen Anwendung.

b) Sachlicher Umfang der politischen und finanziellen Autonomie

65. Nach dem Verständnis der Kommission verlangt der Gerichtshof im Azoren-Urteil für die Beurteilung der Autonomie der lokalen Körperschaft eine zweistufige Prüfung. Zuerst müsse untersucht werden, ob die Körperschaft „eine grundlegende Rolle bei der Festlegung des politischen und wirtschaftlichen Umfelds spielt, in dem die Unternehmen tätig sind“. [35] Erst wenn dies feststehe, komme es auf das Vorliegen der drei Autonomie-Kriterien in Randnr. 67 des Urteils an.

66. Tatsächlich hätten die Historischen Territorien nur sehr eingeschränkte Befugnisse bei der Festlegung der Rahmenbedingungen für die Wirtschaft. Nach Art. 41 des Autonomiestatuts könnten sie zwar das Steuerrecht regeln. Jedoch hätten sie kaum Einfluss auf die Verwendung der Steuergelder. Vielmehr würden die Einnahmen weitgehend an die Autonome Gemeinschaft des Baskenlands und den Staat abgeführt. Folglich sei schon deswegen keine ausreichende Autonomie gegeben.

67. Der Kommission ist zwar zuzugeben, dass die Wettbewerbssituation von Unternehmen nicht allein von den steuerlichen Rahmenbedingungen, sondern von vielen weiteren Standortfaktoren beeinflusst wird, wie etwa der Verfügbarkeit qualifizierter Arbeitskräfte, der Ausgestaltung des

35 — Azoren-Urteil (zitiert in Fn. 3, Randnr. 58).

Arbeitsrechts und der sozialen Sicherheit oder der Infrastruktur. Dies führt jedoch nicht zwingend dazu, dass eine „ausreichende Autonomie" nur dann angenommen werden kann, wenn eine staatliche Gliederung so umfassende Kompetenzen besitzt, dass sie alle diese Faktoren zu beeinflussen vermag.

68. Eine vollständige wirtschaftspolitische Autonomie besitzen heute nicht einmal mehr die Mitgliedstaaten selbst. Sie müssen ihre Wirtschaftspolitik nach den Grundsätzen des Art. 98 EG ausrichten und gemäß Art. 99 EG im Rat koordinieren. Viele standortrelevante Regelungen etwa auf dem Gebiet des Arbeitsrechts, des Umweltschutzes, des Rechts der öffentlichen Aufträge und des Schutzes geistigen Eigentums sind gemeinschaftsweit harmonisiert. In einigen Bereichen, z. B. der Landwirtschaft, dem Außenhandel und dem Verkehr, wird die nationale Politik zudem von einer Gemeinschaftspolitik überlagert.

69. Bei einer genaueren Betrachtung der entscheidenden Passage des Azoren-Urteils, die die Kommission nur verkürzt wiedergibt, wird ebenfalls deutlich, dass es dem Gerichtshof um eine Autonomie bei Erlass der konkreten Maßnahmen geht und nicht um die allgemeine wirtschaftspolitische Handlungsfreiheit. So hielt er es für möglich, „dass eine unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelte Einrichtung aufgrund ihrer rechtlichen und tatsächlichen Stellung gegenüber der Zentralregierung eines Mitgliedstaats so autonom ist, dass sie — und nicht die Zentralregierung — *durch die von ihr erlassenen Maßnahmen* [36] eine grundlegende Rolle bei der Festlegung des politischen und wirtschaftlichen Umfelds spielt, …". [37] Dabei bezog sich der Gerichtshof offenbar auf die im Azoren-Fall streitgegenständlichen Steuerregelungen.

70. Hätte die Kommission mit ihrer Auslegung des Azoren-Urteils Recht, so wäre nicht verständlich, weshalb der Gerichtshof nicht auch in jenem Fall die Autonomie schon an den auf die Anpassung des Steuersatzes beschränkten regionalen Kompetenzen hat scheitern lassen. Stattdessen hat er im Einzelnen untersucht, ob die Region bei der Ausübung dieser Kompetenz in institutioneller, prozeduraler und finanzieller Hinsicht autonom handelte.

71. Diese These der Kommission ist folglich zurückzuweisen.

c) Der richtige Anknüpfungspunkt: die einzelnen Historischen Territorien oder die Autonome Gemeinschaft des Baskenlands?

72. Bei der Beurteilung der Selektivität der streitigen Maßnahmen und der Prüfung der Autonomie der jeweiligen Gebietskörperschaften stellt sich zunächst die Frage,

36 — Hervorhebung durch den Verf.

37 — Azoren-Urteil (zitiert in Fn. 3, Randnr. 58).

ob dabei die Autonome Gemeinschaft des Baskenlands als Ganze oder die drei Historischen Territorien dem Zentralstaat gegenüberzustellen sind.

73. Der Erlass steuerrechtlicher Regelungen, auf die es im vorliegenden Kontext — wie gerade ausgeführt — in erster Linie ankommt, obliegt gemäß Art. 41 Abs. 1 des Autonomiestatuts den Historischen Territorien. An sie richten sich die Vorgaben der Art. 2 bis 4 des Finanzabkommens. Sie tauschen unmittelbar mit der Finanzverwaltung des Zentralstaats Informationen über die Steuergesetzgebung aus und entsenden eigene Vertreter in den Ausschuss für Koordinierung und normative Bewertung nach Art. 63 und 64 des Finanzabkommens. Dies spricht dafür, die Autonomie der einzelnen Historischen Territorien zu prüfen.

74. Auffällig ist allerdings, dass die innerbaskische Koordinierung offenbar dazu führt, dass die Normas Forales aller drei Territorien weitgehend identisch sind. Daher könnte man an der Eigenständigkeit der Rechtsetzung der einzelnen Territorien zweifeln. In diesem Zusammenhang sind zwei Hypothesen zu unterscheiden:

— Die Historischen Territorien sind durch die innerbaskische Koordinierung rechtlich oder faktisch gezwungen, einheitliche Normen zu erlassen, wobei die Koordinierung von Vorgaben des Zentralstaats unabhängig ist.

— Die Territorien sind im Rahmen der Koordinierung an Vorgaben der Autonomen Gemeinschaft gebunden, die ihrerseits auf zentralstaatlichen Vorgaben beruhen.

75. Im ersten Fall würde die Steuerhoheit von allen drei Territorien und möglicherweise auch der autonomen Gemeinschaft gemeinschaftlich ausgeübt. Die innerbaskische Koordinierung der Normsetzung schränkte in diesem Fall möglicherweise die Autonomie der Territorien im Verhältnis zueinander ein, nicht aber die (gemeinsame) Autonomie im Verhältnis zum Zentralstaat. Nur auf das Verhältnis zwischen dem Zentralstaat und der lokalen oder regionalen Körperschaft kommt es aber bei der Beurteilung der Selektivität einer Steuerregelung an, die für alle Unternehmen dieser Körperschaft in gleicher Weise gilt. Zu prüfen wäre hier also, ob die gemeinschaftlich agierenden Territorien bzw. die Territorien und die Autonome Gemeinschaft zusammen ausreichende Autonomie gegenüber dem Zentralstaat besitzen.

76. Bei Vorliegen der zweiten Hypothese wäre die Autonomie der Historischen Territorien durch die indirekten Vorgaben des Zentralstaats dagegen in Frage gestellt. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts zu klären, ob eine der beiden Hypothesen vorliegt, und die daraus folgenden Konsequenzen zu ziehen.

77. Schließlich wäre es noch denkbar, dass die Autonome Gemeinschaft des Baskenlands die Steuerrechtsetzung der Historischen Territorien in der Weise beeinflussen

kann, dass in einem Teil des Baskenlands günstigere Bedingungen gelten als in anderen Teilen. In diesem Fall könnte eine selektive Maßnahme gegeben sein, wobei nicht der Zentralstaat, sondern das Baskenland den Bezugsrahmen abgäbe. Für diese Annahme finden sich aber keine Anhaltspunkte in den Informationen, die dem Gerichtshof vorliegen.

d) Die Anwendung der einzelnen Kriterien

78. Die institutionelle Autonomie der Historischen Territorien und ihrer Organe steht für das vorlegende Gericht und alle Beteiligten am Verfahren vor dem Gerichtshof außer Zweifel. Dieses Kriterium bedarf daher keiner weiteren Erörterung. Die Einwände der Kläger in den Ausgangsverfahren und der Kommission richten sich nur gegen die prozedurale und finanzielle Autonomie der Historischen Territorien.

79. Dabei identifiziert die Kommission im Rahmen der prozeduralen Autonomie zu recht zwei Aspekte. Der eine Aspekt, den man auch Verfahrensautonomie im engeren Sinne nennen könnte, betrifft die Freiheit der lokalen Körperschaft, die Steuervorschriften in einem Verfahren zu erlassen, in dem der Zentralstaat keinen oder jedenfalls keinen entscheidenden Einfluss besitzt. Der andere Aspekt bezieht sich auf den materiellen Handlungsspielraum der lokalen Körperschaft, der ihr nach der innerstaatlichen Rechtsordnung zusteht. Um auch diesen zweiten Aspekt besser widerzuspiegeln, möchte ich im Folgenden statt des Begriffs der prozeduralen Autonomie den Begriff der *Gestaltungsautonomie*, und zwar der formellen und materiellen Gestaltungsautonomie verwenden.

i) Gestaltungsautonomie

80. Wie der Gerichtshof in Randnr. 67 des Azoren-Urteils festgestellt hat, muss die lokale Norm erlassen worden sein, „ohne dass die Zentralregierung die Möglichkeit hatte, ihren Inhalt unmittelbar zu beeinflussen".

81. Allerdings verweist er in diesem Zusammenhang auf Nr. 54 der Schlussanträge, in der der Generalanwalt eine etwas weiter gehende Formel verwendete: „Der Beschluss muss in einem Verfahren erlassen worden sein, bei dem die Zentralregierung keinerlei Möglichkeit hat, in das Verfahren der Festsetzung des Steuersatzes unmittelbar einzugreifen, *und die lokale Körperschaft nicht verpflichtet ist, bei der Festsetzung des Steuersatzes zentralstaatliche Belange zu berücksichtigen*" [38].

82. In Randnr. 68 des Urteils heißt es schließlich, eine ausreichende politische und fiskalische Autonomie gegenüber der Zentralregierung setze voraus, dass die lokale Körperschaft befugt sei, Steuersenkungen

38 — Hervorhebung durch den Verf.

ohne jede Rücksichtnahme auf das Verhalten des Zentralstaats zu erlassen.

83. Angesichts dieser Formulierungen sind die Beteiligten uneinig darüber, inwieweit es die Autonomie in Frage stellt, dass die Historischen Territorien bei ihrer Steuergesetzgebung an bestimmte rechtliche Vorgaben gebunden sind. Die Einhaltung dieser Vorgaben unterliegt der gerichtlichen Kontrolle, in letzter Instanz der Kontrolle durch das Tribunal Supremo, also ein Gericht auf zentralstaatlicher Ebene. Auch darin sehen einige Beteiligte eine Einschränkung der Autonomie der Historischen Territorien.

84. Die verfassungsrechtlichen Vorgaben, einschließlich der Vorgaben im Autonomiestatut und im Finanzabkommen, begrenzen den materiellen Handlungsspielraum der Territorien. Daher werde ich diesen Aspekt im Rahmen der materiellen Gestaltungsautonomie untersuchen. In jenem Kontext möchte ich auch die Ex-post-Kontrolle der Steuervorschriften durch die Gerichte erörtern. Da sie nicht unmittelbar auf die Willensbildung während des Rechtsetzungsverfahrens einwirkt, berührt sie nicht die Gestaltungsautonomie im formellen Sinne, sondern dient der Wahrung der Grenzen der materiellen Gestaltungsautonomie.

— Formelle Gestaltungsautonomie

85. Formelle Gestaltungsautonomie ist gegeben, wenn der Zentralstaat keine Möglichkeit hat, direkt in das Verfahren einzugreifen, das in den Erlass der Steuervorschriften mündet, etwa indem er die Vorschriften genehmigen muss, ein Veto gegen ihre Verabschiedung einlegen oder die Zuständigkeit zu ihrem Erlass an sich ziehen kann.

86. Dagegen berührt es die formelle Gestaltungsautonomie nicht, wenn der Zentralstaat und die lokale Körperschaft sich gegenseitig über Normsetzungsvorhaben informieren oder konsultieren, wie das Vereinigte Königreich zutreffend ausführt. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die lokale Körperschaft im Ergebnis frei bleibt, an ihrem Vorhaben — auch im Falle einer ablehnenden Stellungnahme der Zentralregierung — festzuhalten.

87. Ohne der abschließenden Beurteilung des vorlegenden Gerichts vorgreifen zu wollen, scheint sich aus den Vorschriften der Verfassung, des Autonomiestatuts und des Finanzabkommens kein entsprechendes Letztentscheidungsrecht der Zentralregierung zu ergeben. Zwar sieht Art. 4 des Finanzabkommens eine Koordinierung und Zusammenarbeit der Steuerbehörden vor, die durch den Ausschuss für Koordinierung und normative Bewertung nach Art. 63 und 64 des Finanzabkommens einen institutionellen Rahmen erhält. Dennoch scheint die Koordinierung und Zusammenarbeit nicht zu einer Bindung der Historischen Territorien an Vorgaben des Zentralstaats gegen ihren Willen zu führen.

— Materielle Gestaltungsautonomie

88. Materielle Gestaltungsautonomie bedeutet, dass der lokale Gesetzgeber frei über die Ausgestaltung der Steuervorschriften entscheiden kann. Eine völlige Freiheit des Gesetzgebers gibt es allerdings in keiner demokratischen und rechtsstaatlichen Ordnung. Vielmehr ist der Gesetzgeber immer an verfassungsrechtliche Vorgaben, insbesondere an die Beachtung der Grund- und Menschenrechte, gebunden. Auch das Gemeinschaftsrecht setzt der innerstaatlichen Gesetzgebung Schranken.

89. Deshalb schließt die Tatsache, dass die Historischen Territorien bei der Steuerrechtsetzung verfassungsrechtliche Schranken beachten müssen, die materielle Gestaltungsautonomie nicht von vornherein aus. Jedoch dürfen diese Vorgaben die Handlungsfreiheit nicht derart eng begrenzen, dass die Territorien praktisch keine eigenen finanzpolitischen Ziele bei der Steuerrechtsetzung mehr verfolgen können.

90. In diesem Zusammenhang ist zunächst Art. 2 der Verfassung zu erwähnen, der einerseits das Recht der Nationalitäten und Regionen Spaniens auf Autonomie garantiert, sie aber zugleich zur Solidarität untereinander verpflichtet. Der Grundsatz der Solidarität ist ferner auch in den Art. 138 und 156 der Verfassung verankert. Geht die Autonomie so weit, dass die Regionen in den Steuerwettbewerb miteinander treten können, oder widerspricht dies dem Grundsatz der Solidarität? Dies ist die Kernfrage des ganzen Streits, die allerdings nicht der Gerichtshof, sondern die nationalen Gerichte beantworten müssen.

91. Art. 31 der Verfassung sieht außerdem die Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und mittels eines gerechten und auf den Grundsätzen der Gleichheit und der Progression beruhenden Steuersystems vor. Wenn man daraus ableitet, dass es nur ein Steuersystem in Spanien geben darf, zu dem alle Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit beitragen, dann dürften die lokalen Gesetzgeber keine niedrigeren Steuersätze einführen. Dies führt nämlich dazu, dass die Höhe der Steuerlast nicht allein von der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen abhängt, sondern auch von seinem Sitz. Möglicherweise schließt es Art. 31 aber auch nicht aus, dass es mehrere Steuersysteme in Spanien gibt, *innerhalb derer* die genannten Prinzipien jeweils verwirklicht werden müssen.

92. Auf der Ebene der Verfassung ist des Weiteren Art. 139 zu erwähnen, der zur Gleichbehandlung aller Bürger verpflichtet und Maßnahmen verbietet, die direkt oder indirekt die Freizügigkeit und Niederlassungsfreiheit von Personen behindern. Art. 3 Buchst c des Finanzabkommens ergänzt, dass die Steuerregelungen der Territorien auch keine diskriminierenden Wirkungen haben oder den Wettbewerb der Unternehmen beeinträchtigen dürfen.

93. Unterschiedlich hohe Steuersätze oder verschiedene steuerliche Abzugsmöglichkeiten können die Steuerpflichtigen zwar

bei ihrer Standortentscheidung beeinflussen. Der Gerichtshof hat in seiner Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten allerdings ausgeführt, dass der EG-Vertrag den Steuerpflichtigen keine steuerneutrale Verlagerung ihrer Tätigkeiten in einen anderen Mitgliedstaat garantiert.[39] Aufgrund der Unterschiede im Steuerrecht der Mitgliedstaaten könne eine solche Verlagerung für den Erwerbstätigen je nach Einzelfall Vor- oder Nachteile in Bezug auf die Besteuerung haben. Diese Aussage beruht darauf, dass kein gemeinschaftsweit einheitliches Steuersystem existiert.[40] Die Übertragbarkeit dieser Feststellung auf die Verhältnisse innerhalb Spaniens hängt daher ebenfalls davon ab, inwieweit man die Steuerrechtsordnung der Historischen Territorien als gegenüber der zentralstaatlichen Ordnung eigenständiges System ansehen kann.

94. Weitere Bindungen ergeben sich aus Art. 41 Abs. 2 Buchst. a des Autonomiestatuts, der die Territorien verpflichtet, die allgemeine abgabenrechtliche Struktur des Staates sowie die Vorschriften des Finanzabkommens über die Koordinierung, die abgabenrechtliche Harmonisierung und die Zusammenarbeit mit dem Staat zu beachten.

95. Art. 2 Ziff. 2 und Art. 3 Buchst a des Finanzabkommens führen dazu näher aus, dass die Territorien die allgemeine abgabenrechtliche Struktur des Staates beachten und sich der Ley General Tributaria in Bezug auf Terminologie und Begriffe anpassen müssen. Die Einhaltung einheitlicher steuerrechtlicher Strukturen und Begriffe steht der Verfolgung eigener finanzpolitischer Ziele indes nicht zwingend entgegen. Hierfür ist vielmehr entscheidend, ob die materiellen Parameter wie der Steuersatz und die Bemessungsgrundlage abweichend vom zentralstaatlichen Recht festgelegt werden können.

96. Eine weitere Einschränkung liegt in dem Gebot, den Steuerpflichtigen eine effektive Gesamtsteuerbelastung aufzuerlegen beibehalten, die derjenigen im übrigen Staatsgebiet entspricht (Art. 3 Buchst b des Finanzabkommens). Diese Vorgabe erlaubt es den Historischen Territorien aber möglicherweise, die Gewichte zwischen der Einkommensteuer natürlicher Personen oder sonstiger Steuern einerseits und der Körperschaftsteuer andererseits zu verschieben, ohne dass die durchschnittliche Steuerquote pro Einwohner sich verändert. Denkbar wäre es auch, die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes durch eine Ausweitung der Bemessungsgrundlage zu kompensieren.

97. Zusammenfassend halte ich fest, dass es Sache des vorlegenden Gerichts ist, festzustellen, ob die Historischen Territorien gemäß den Vorgaben der Verfassung, des Autonomiestatuts und des Finanzabkommens über einen eigenen Gestaltungsspielraum bei der Steuergesetzgebung verfügen, der es ihnen erlaubt, eigene finanzpolitische Ziele zu verfolgen. Dies wäre der Fall, wenn sie maßgebliche Parameter wie den Steuersatz oder die Bemessungsgrundlage nicht unwesentlich abweichend von der zentralstaatlichen Steuergesetzgebung festlegen dürfen.

39 — Urteil vom 29. April 2004, Weigel (C-387/01, Slg. 2004, I-4981, Randnr. 55).

40 — Vgl. dazu oben, Nr. 45, Situation 2.

98. Einige Beteiligte argumentieren, aus der Rechtsprechung der spanischen Obergerichte ergäbe sich bereits, dass ein solcher Spielraum nicht bestehe. Ich kann dies nicht abschließend beurteilen, möchte aber kurz auf die beiden Urteile eingehen, die in diesem Zusammenhang in erster Linie zitiert werden.

99. Soweit in diesem Zusammenhang auf das Urteil des Tribunal Constitutional 96/2002 vom 25. April 2002 [41] Bezug genommen wird, ist zu bemerken, dass diese Entscheidung die Rechtsetzungskompetenzen der Historischen Territorien gerade nicht unmittelbar zum Gegenstand hatte. Sie bezog sich vielmehr auf Regelungen des Zentralstaats, die den foralen Steuerregelungen analoge Vergünstigungen einführten. Begünstigt wurden Unternehmen, die aufgrund ihres Sitzes in einem anderen Mitgliedstaat der Steuerhoheit des Zentralstaats unterlagen und deswegen nicht von Steuervergünstigungen nach den Normas Forales für die Errichtung einer Betriebsstätte in den Historischen Territorien profitieren konnten. Ihnen wurden nach den streitigen zentralstaatlichen Bestimmungen die Steuer erstattet, soweit sie den Betrag überschritt, den sie bei Anwendung des foralen Steuerrechts geschuldet hätten.

100. Das Verfassungsgericht hat diese Ungleichbehandlung von zwei Kategorien von Unternehmen — Unternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat und Unternehmen mit Sitz in Spanien, aber außerhalb des Baskenlands —, die sich im Hinblick auf die Errichtung einer Betriebsstätte im Baskenland in der gleichen Lage befinden, für unvereinbar mit der Verfassung gehalten. [42] Diese Ungleichbehandlung erfolgte aber innerhalb derselben Rechtsordnung. Es hat dagegen offenbar nicht die Situation der in den Territorien ansässigen und dem foralen Steuerrecht unterworfenen Wirtschaftsteilnehmer mit der Situation von Unternehmen mit Sitz im übrigen Staatsgebiet verglichen, die den allgemeinen Steuerregelungen unterliegen.

101. Auch das Urteil des Tribunal Supremo vom 9. Dezember 2004 [43] gibt nicht unbedingt eine abschließende Antwort auf die Frage, ob die innerstaatlichen Vorgaben den Historischen Territorien ausreichende materielle Gestaltungsautonomie belassen. Soweit ersichtlich hat das Gericht die Grenze ihres Handlungsspielraums dort gezogen, wo die foralen Steuerbestimmungen die Schwelle zur staatlichen Beihilfe überschreiten. Dabei konnte es freilich noch nicht das später ergangene Azoren-Urteil des Gerichtshofs berücksichtigen.

102. Im Licht der Grundsätze dieses Urteils betrachtet sind zwei Interpretationen der Aussage des Tribunal Supremo denkbar. Entweder hat es bereits implizit unterstellt, dass mangels einer ausreichenden Autonomie der Historischen Territorien allein das staatliche Steuersystem als Bezugsrahmen für

41 — Anhang 7 zum Schriftsatz der Kommission.

42 — Letztlich hat es damit eine Inländerdiskriminierung für unzulässig erklärt.

43 — Siehe dazu oben, Nr. 25.

die Beurteilung der Selektivität der foralen Steuerbestimmungen in Frage kommt. Oder es hat den Umfang der Autonomie vom gemeinschaftsrechtlichen Beihilfebegriff abhängig machen wollen.

103. Unter Berücksichtigung des Azoren-Urteils führte der zuletzt genannte Ansatz aber zu einem Zirkelschluss. Denn der Gerichtshof knüpft das Vorliegen einer Beihilfe darin gerade umgekehrt an die fehlende Autonomie des lokalen Steuergesetzgebers nach innerstaatlichem Recht. Um einen solchen Zirkelschluss zu vermeiden, ist die Ermittlung der Befugnisse des lokalen Steuergesetzgebers als Vorbedingung für die Anwendung des Beihilfebegriffs des Art. 87 Abs. 1 EG anzusehen. Die dafür erforderliche Auslegung des nationalen Rechts kann der Gerichtshof den innerstaatlichen Gerichten nicht abnehmen.

104. Abschließend ist noch auf das Argument einzugehen, dass es den Historischen Territorien an einer ausreichenden Autonomie mangele, weil ihre Vorschriften der gerichtlichen Kontrolle unterlägen, und zwar in letzter Instanz durch ein zentralstaatliches Gericht.

105. Wenn die innerstaatlichen Vorschriften dem Gestaltungsspielraum des lokalen Steuergesetzgebers Grenzen ziehen, ist es in einem Rechtsstaat nicht ungewöhnlich, dass die Einhaltung dieser Grenzen der gerichtlichen Kontrolle unterliegt. Solange die Prüfung sich nur darauf und nicht auch auf Zweckmäßigkeit der lokalen Steuergesetze erstreckt, liegt in der gerichtlichen Kontrolle keine zusätzliche Einschränkung der Autonomie der Gebietskörperschaft. Dass dabei in letzter Instanz ein Gericht auf der Ebene des Zentralstaats zuständig ist, ändert daran nichts. Unbeachtlich ist auch, dass für die Anfechtung der lokalen Normen als untergesetzliche Vorschriften der Rechtsweg zu den ordentlichen Gerichten eröffnet ist, während regionale und zentralstaatliche Gesetze nur vor dem Verfassungsgericht angefochten werden können.

e) Finanzielle Autonomie

106. Finanzielle Autonomie besitzt eine lokale Gebietskörperschaft, wenn sie die finanziellen Folgen ihrer Steuerregelungen selbst tragen muss und keinen Ausgleich vom Zentralstaat für Steuermindereinnahmen erhält, die aus Abweichungen der lokalen von den zentralstaatlichen Regelungen herrühren.

107. Die Anwendung dieses Kriteriums wirft erhebliche praktische Schwierigkeiten auf, wenn die Absenkung des Steuersatzes oder die Einräumung sonstiger Vergünstigungen sich nicht — wie im Fall der Azoren — als Element einer Art indirekter Regionalhilfe des Zentralstaats entpuppt. Dann besteht nämlich keine innere Logik zwischen der Steuersenkung und kompensatorischen Finanzströmen zwischen dem Zentralstaat und der lokalen oder regionalen Gebietskörperschaft. Vielmehr bedarf es in Konstellationen wie in denen der Ausgangsrechtsverfahren einer umfassenden Würdigung der

Finanzbeziehungen zwischen dem Zentralstaat und seinen Untergliederungen.

108. Erschwert wird diese Untersuchung noch dadurch, dass neben den allgemeinen Haushalten des Staates, der Regionen und anderer staatlicher Gebietskörperschaften diese überlagernde staatliche Sondervermögen existieren, insbesondere die Systeme der sozialen Sicherheit, über die es zu weiteren finanziellen Verschiebungen zwischen verschiedenen geografischen Gebieten und staatlichen Ebenen kommen kann.

109. Dabei ist eine finanzielle Autonomie der unterstaatlichen Gliederung nicht immer schon dann abzulehnen, wenn im Ergebnis dieser Gesamtbetrachtung *per saldo* ein Finanztransfer vom Zentralstaat an die lokale oder regionale Körperschaft zu konstatieren ist. Denn ein solcher Finanztransfer kann vielfältige Gründe haben, die in keinerlei Zusammenhang mit den lokalen oder regionalen Steuerregelungen stehen.

110. Um einen Zusammenhang zwischen solchen Finanzströmen und der lokalen Steuergesetzgebung festzustellen, müssen daher mindestens zwei Voraussetzungen erfüllt sein. Zum einen muss die Höhe der lokalen Steuereinnahmen überhaupt als Parameter bei der Festlegung etwaiger Finanztransfers einfließen. Zweitens muss eine Verringerung der Steuereinnahmen auch zu einer entsprechenden kompensatorischen Anpassung der Übertragung der Mittel zwischen den staatlichen Ebenen führen.

111. Für die weitere Untersuchung ist davon auszugehen, dass der niedrigere Steuersatz und die besonderen Abzüge, die die foralen Steuerregelungen in Abweichung von den zentralstaatlichen Bestimmungen vorsehen, jedenfalls in einem bestimmten Veranlagungszeitraum zu Steuermindereinnahmen führt. Die Behauptung der Historischen Territorien, dass ihre Steuerpolitik die Steuereinnahmen tatsächlich auf längere Sicht erhöhe, da sie eine vermehrte Ansiedlung von Unternehmen nach sich ziehe, muss unberücksichtigt bleiben. Würde man eine entsprechende Verteidigung im Rahmen der Beihilfeprüfung gelten lassen, liefe das Beihilfeverbot praktisch leer. Denn staatliche Beihilfen werden häufig mit dem Ziel gewährt, eine positive wirtschaftliche Entwicklung der begünstigten Unternehmen anzustoßen, so dass sich die „Investition" am Ende durch die Schaffung von Arbeitsplätzen, die Entlastung der Sozialversicherungssysteme und den Rückfluss von Steuergeldern für den Staat rentiert. [44]

112. Das maßgebliche Instrument der Finanzbeziehungen zwischen dem Zentralstaat und der Autonomen Gemeinschaft des Baskenlands und mittelbar auch

44 — In diesem Zusammenhang trägt die Kommission insbesondere vor, es komme nach der Rechtsprechung auf den Effekt einer Beihilfe zugunsten eines einzelnen Unternehmens an und nicht auf die damit verfolgten Ziele (vgl. Urteile vom 29. Februar 1996, Belgien/Kommission [C-56/93, Slg. 1996, I-723, Randnr. 79], vom 26. September 1996, Frankreich/Kommission [C-241/94, Slg. 1996, I-4551, Randnr. 20] und vom 17. Juni 1999, Belgien/Kommission [C-75/97, Slg. 1999, I-3671, Randnr. 25]).

den Historischen Territorien, auf das das vorlegende Gericht und die Beteiligten im Verfahren vor dem Gerichtshof abstellen, ist der sogenannte Finanzbeitrag (Cupo).

113. Das System des Finanzbeitrags findet seine Grundlage in Art. 42 Abs. 2 Buchst. d bis f des Autonomiestatuts, Art. 48 ff. des Finanzabkommens sowie dem Gesetz über den Finanzbeitrag im Fünfjahreszeitraum 2002-2006. Letztlich geht es dabei um eine Übertragung des überwiegenden Teils der Steuereinnahmen von den Historischen Territorien an die Autonome Gemeinschaft des Baskenlands und den Zentralstaat. Dieser Transfer ist notwendig, weil ein Großteil der Steuereinnahmen den Historischen Territorien zufließt, die staatlichen Leistungen aber überwiegend vom Zentralstaat und der Autonomen Gemeinschaft erbracht werden.

114. Sehr vereinfacht wird die Höhe des Globalbeitrags des Baskenlands, der sich wiederum aus Teilbeiträgen der Historischen Territorien zusammensetzt, zum Budget des Staates in folgenden Schritten ermittelt. Es werden die Ausgaben für die Aufgaben des Staates berechnet, die die Regionen nicht selbst erbringen, wobei fiktiv unterstellt wird, dass alle spanischen Regionen Aufgaben in demselben Umfang wahrnehmen wie das Baskenland. Dann wird ein Faktor angewendet, der dem Anteil der Einnahmen der Historischen Territorien im Verhältnis zum Gesamtstaat entsprechen soll. Dieser Faktor beträgt seit 1981 unverändert 6,24 %. Es folgen verschiedene Anpassungen und Korrekturen, die aber in keinem direkten Zusammenhang mit der Höhe des Steueraufkommens stehen. Am Ende ergibt sich ein Betrag, den das Baskenland an den Staat abzuführen hat. Er belief sich im Basisjahr 2002 auf rund eine Milliarde Euro und kann in den Folgejahren Gegenstand weiterer Anpassungen sein.

115. Es ist schwer zu beurteilen, inwieweit die Steuereinnahmen der Historischen Territorien und ihre Veränderungen aufgrund der streitigen Bestimmungen Einfluss auf die Höhe des Finanztransfers von ihnen bzw. von der autonomen Gemeinschaft des Baskenlands an den Staat haben. Insgesamt vermitteln die Erläuterungen der Beteiligten in den Schriftsätzen und auf eine entsprechende Frage des Gerichtshofs in der mündlichen Verhandlung den Eindruck, dass die Festlegung des Finanzbeitrags im Ergebnis eher einen politischen Kompromiss und keine unmittelbare Folge der Veränderung bestimmter wirtschaftlicher Parameter darstellt, wie insbesondere der Höhe der Steuereinnahmen. Dies deutet allein der Umstand an, dass der Aufteilungsfaktor, der eigentlich einen Zusammenhang zu der anteiligen Höhe der Steuereinnahmen der Historischen Territorien herstellen soll, seit über 25 Jahren nicht verändert wurde, obwohl die Steuereinnahmen tatsächlich sicher Schwankungen unterworfen waren.

116. Die spanische Regierung ist jedenfalls der Ansicht, dass die Veränderung der Steuereinnahmen der Historischen Territorien keinen Einfluss auf die Höhe des Finanzbeitrags hat. Sollte das vorlegende Gericht zu demselben Ergebnis kommen und sollten keine anderweitigen Kompensationsmechanismen eingreifen, wäre eine ausreichende finanzielle Autonomie der Historischen Territorien gegeben.

V — Ergebnis

117. Somit ist auf die Vorlagefrage des Tribunal Superior de Justicia del País Vasco wie folgt zu antworten:

Art. 87 Abs. 1 EG ist dahin gehend auszulegen, dass die steuerliche Regelung einer lokalen Körperschaft eines Mitgliedstaats, die für alle ihrer Steuerhoheit unterworfenen Unternehmen in gleicher Weise gilt und die günstiger ist als die allgemeinen Steuervorschriften jenes Mitgliedstaats, keine Begünstigung bestimmter Unternehmen und Produktionszweige darstellt, wenn die lokale Körperschaft ausreichende Autonomie bei der Ausübung ihrer Rechtsetzungsbefugnisse auf dem Gebiet des Steuerrechts besitzt. Eine entsprechende Autonomie hat zur Voraussetzung, dass

— die lokale Körperschaft institutionelle Eigenständigkeit besitzt,

— der Zentralstaat im Verfahren, das zum Erlass der lokalen Steuervorschrift führt, keinen entscheidenden Einfluss nehmen kann (formelle Gestaltungsautonomie),

— die lokale Körperschaft über einen ausreichend großen Spielraum bei der Ausgestaltung ihrer Steuervorschriften verfügt, der es ihr erlaubt, eigenständige finanzpolitische Ziele zu verfolgen (materielle Gestaltungsautonomie), und

— die lokale Körperschaft selbst die finanzielle Verantwortung für Steuermindereinnahmen trägt, die aus den im Vergleich zum allgemeinen Steuerrecht günstigeren Regelungen resultieren (finanzielle Autonomie).