BESCHLÜSSE

BESCHLUSS (EU) 2022/1414 DER KOMMISSION

vom 4. Dezember 2020

über die von Portugal durchgeführte Beihilferegelung SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN) zugunsten der Freizone Madeira (Zona Franca da Madeira, ZFM) — Regelung III

(Bekannt gegeben unter Aktenzeichen C(2020) 8550)

(Nur der portugiesische Text ist verbindlich)

(Text von Bedeutung für den EWR)

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, insbesondere auf Artikel 108 Absatz 2 Unterabsatz 1,

gestützt auf das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum, insbesondere auf Artikel 62 Absatz 1 Buchstabe a,

nach Aufforderung der Beteiligten zur Stellungnahme nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union ([1]) und unter Berücksichtigung dieser Stellungnahmen,

in Erwägung nachstehender Gründe:

1. VERFAHREN

(1) Mit Schreiben vom 12. März 2015 ersuchte die Kommission im Rahmen der im Jahr 2015 durchgeführten Kontrolle (im Folgenden „Kontrolle von 2015“) ([2]) Portugal um Informationen, um zu prüfen, ob bei der Regelung der Zona Franca da Madeira (im Folgenden „ZFM-Regelung“ oder „Regelung III“), die von der Kommission als mit dem Binnenmarkt vereinbare Regionalbeihilfe genehmigt wurde, die geltenden Vorschriften und insbesondere die Entscheidung der Kommission vom 27. Juni 2007 ([3]) (im Folgenden „Kommissionsentscheidung 2007“), gültig vom 1. Januar 2007 bis zum 31. Dezember 2013, und der Beschluss der Kommission vom 2. Juli 2013 ([4]) (im Folgenden „Kommissionsbeschluss 2013“), gültig vom 1. Januar 2013 bis zum 31. Dezember 2013, eingehalten wurden. In einem ersten Schritt bat die Kommission um Informationen über den rechtlichen Rahmen der Regelung ([5]), in einem zweiten Schritt prüfte sie die Durchführung der Regelung anhand einer Stichprobe von 26 Begünstigten, die in den Jahren 2012 und 2013 von der ZFM-Regelung profitierten.

([1]) ABl. C 101 vom 15.3.2019, S. 7.

([2]) In Artikel 108 Absatz 1 AEUV heißt es: „Die Kommission überprüft fortlaufend in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten die in diesen bestehenden Beihilferegelungen.“ Siehe auch Artikel 21 Absatz 1 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 248 vom 24.9.2015, S. 9). Zu diesem Zweck prüft die Kommission regelmäßig anhand einer Stichprobe von Beihilferegelungen, ob die Mitgliedstaaten das Beihilferecht korrekt anwenden, und zwar sowohl im Hinblick auf die Einhaltung der nationalen Rechtsvorschriften als auch im Hinblick auf die Gewährung von Einzelbeihilfen, letzteres auf der Grundlage einer Stichprobe von Begünstigten. Die Kontrolle von 2015 bezog sich auf die Jahre 2012 und 2013.

([3]) Genehmigung staatlicher Beihilfen gemäß den Artikeln 87 und 88 des EG-Vertrags — Vorhaben, gegen die von der Kommission keine Einwände erhoben werden (ABl. C 240 vom 12.10.2007, S. 1).

([4]) Genehmigung staatlicher Beihilfen gemäß den Artikeln 107 und 108 des AEU-Vertrags — Vorhaben, gegen die von der Kommission keine Einwände erhoben werden (ABl. C 220 vom 1.8.2013, S. 1).

([5]) Artikel 36 der Regelung über Steuervergünstigungen (*Estatuto dos Benefícios Fiscais*, im Folgenden „EBF“), die durch das Gesetzesdekret Nr. 215/89 vom 1. Juli 1989 genehmigt, durch das Gesetzesdekret Nr. 108/2008 vom 26. Juni neu veröffentlicht und durch das Gesetz Nr. 83/2013 vom 9. Dezember geändert wurde. Siehe auch das Gesetzesdekret Nr. 165/86 vom 26. Juni, geändert durch Artikel 2 des Gesetzes Nr. 55/2013 vom 8. August, und die Verordnung Nr. 46/2010 vom 18. August des Regionalsekretariats für Finanzen (*Secretaria Regional do Plano e das Finanças*).

(2) Portugal hat am 4. Mai 2015 Informationen vorgelegt. Die Kommissionsdienststellen ersuchten am 5. Juni um zusätzliche Informationen, die Portugal am 6. Juli übermittelte. Am 1. Oktober 2015 übersandte die Kommission ein weiteres Auskunftsersuchen, das Portugal am 29. Oktober beantwortete. Am 29. Februar 2016 ersuchten die Kommissionsdienststellen um zusätzliche Informationen, die Portugal am 1., 8. und 12. April 2016 übermittelte. Nachdem die Kommissionsdienststellen am 29. März und 11. August 2017 um zusätzliche Informationen angesucht hatten, übermittelte Portugal diese am 2. Mai bzw. 11. September 2017. Nach einer Telefonkonferenz mit den portugiesischen Behörden am 26. Oktober 2017 übersandte die Kommission Portugal am 27. Oktober ein weiteres Auskunftsersuchen, das Portugal am 21. und 22. November 2017 beantwortete. Im Anschluss an ein Treffen zwischen der Kommission und den portugiesischen Behörden am 4. Dezember 2017 beantragte Portugal eine Verlängerung der Frist für die Übermittlung der fehlenden Informationen bis Ende Dezember 2017. Am 7. Dezember 2017 übermittelten die Kommissionsdienststellen Portugal die Fragen, zu denen noch Antworten erwartet wurden. Die Informationen wurden von Portugal am 2. Februar 2018 übermittelt. Auf Ersuchen Portugals fand am 27. März 2018 ein weiteres Treffen zwischen der Kommission und den portugiesischen Behörden statt.

(3) Mit Schreiben vom 6. Juli 2018 setzte die Kommission Portugal von ihrem Beschluss in Kenntnis, bezüglich der ZFM-Regelung das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) einzuleiten (im Folgenden „Einleitungsbeschluss“). ([6])

(4) Mit Schreiben vom 30. Juli 2018 wiesen die portugiesischen Behörden darauf hin, dass der vollständige Wortlaut des Einleitungsbeschlusses ihrer Ansicht nach vertrauliche Informationen darstelle, und ersuchten die Kommission, auf die Veröffentlichung dieses Beschlusses der Kommission zu verzichten und nur eine kurze Zusammenfassung des Beschlusses zu veröffentlichen, deren Wortlaut sie vorschlugen.

(5) Mit Schreiben vom 11. September 2018 übermittelte Portugal eine Liste aller in der ZFM registrierten Unternehmen für den Zeitraum 2007 bis 2014 sowie die Liste der 25 größten Begünstigten in den Jahren 2007 bis 2011 und 2014, wie in Erwägungsgrund 64 Nummern 1 und 2 des Einleitungsbeschlusses gefordert. Portugal beantragte außerdem eine Verlängerung der Frist für die Übermittlung der fehlenden Informationen bis Ende September 2018. Die Stellungnahme Portugals zur Einleitung des Verfahrens gemäß Artikel 108 Absatz 2 AEUV und zu den in Erwägungsgrund 64 Nummern 3 bis 7 des Einleitungsbeschlusses angeforderten Informationen wurde am 26. September 2018 übermittelt.

(6) Mit Schreiben vom 11. Februar 2019 ([7]) teilte die Kommission Portugal nach ausführlichen Gesprächen mit Portugal über Fragen der Vertraulichkeit im Zusammenhang mit dem Einleitungsbeschluss und ohne Einigung darüber mit, dass sie beschlossen habe, den von den portugiesischen Behörden gestellten Antrag auf vertrauliche Behandlung abzulehnen und den Beschluss in der am 6. Juli 2018 angenommenen Fassung zu veröffentlichen. Portugal verzichtete auf die Erhebung einer Klage gegen den Beschluss vor den Unionsgerichten und stimmte seiner Veröffentlichung mit Schreiben vom 5. März 2019 zu.

(7) Der Einleitungsbeschluss wurde am 15. März 2019 im *Amtsblatt der Europäischen Union* ([8]) veröffentlicht. Die Kommission forderte die Beteiligten darin auf, zu der Beihilferegelung Stellung zu nehmen.

(8) Auf Ersuchen Portugals fand am 10. April 2019 ein weiteres Treffen zwischen der Kommission und den portugiesischen Behörden statt. Bei diesem Treffen wurde Portugal daran erinnert, die fehlenden Informationen zu übermitteln, um die in Erwägungsgrund 64 des Einleitungsbeschlusses ersucht wurde. Im Anschluss an dieses Treffen übermittelte Portugal mit Schreiben vom 24. April 2019 Daten zu den von den nationalen Steuerbehörden durchgeführten Steuerkontrollen bei ZFM-Begünstigten. Darüber hinaus übermittelte Portugal für denselben Zeitraum Daten über Abweichungen, die in den Steuererklärungen von Unternehmen in der ZFM festgestellt wurden, sowie zusätzliche Angaben zu Berichtigungen der von Steuerpflichtigen in der ZFM geschuldeten Steuern.

(9) Die Kommission erhielt Stellungnahmen von anderen Beteiligten. Mit Schreiben vom 23. Mai und 12. Juni 2019 leitete die Kommission diese Stellungnahmen Portugal zu, dem die Möglichkeit eingeräumt wurde, dazu Stellung zu nehmen. Mit Schreiben vom 26. Juni 2019 ging die Stellungnahme Portugals ein.

([6]) Staatliche Beihilfen — Portugal — Staatliche Beihilfen SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN) — Freizone Madeira (Zona Franca da Madeira) — Regelung III — Aufforderung zur Stellungnahme nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. C 101 vom 15.3.2019, S. 7).

([7]) C(2019) 1066 final (nicht zur Veröffentlichung im Amtsblatt bestimmt).

([8]) Staatliche Beihilfe — Portugal, Staatliche Beihilfe SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN) — Freizone Madeira (Zona Franca da Madeira, ZFM) — Regelung III — Aufforderung zur Stellungnahme nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. C 101 vom 15.3.2019, S. 7).

2. AUSFÜHRLICHE BESCHREIBUNG DER BEIHILFEREGELUNG

2.1. Die ZFM-Regelung gemäß der Kommissionsentscheidung 2007

(10) Nach der Anmeldung Portugals genehmigte die Kommission 2007 die ZFM-Regelung ([9]) für den Zeitraum vom 1. Januar 2007 bis zum 31. Dezember 2013 auf der Grundlage der Leitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung 2007-2013 ([10]) (im Folgenden „Regionalbeihilfeleitlinien 2007“). Die Unternehmen, die vor dem 31. Dezember 2013 im Rahmen der Regelung ([11]) registriert und zugelassen wurden, konnten bis zum 31. Dezember 2020 in den Genuss einer reduzierten Körperschaftssteuer oder anderer Steuerbefreiungen kommen, wie in Erwägungsgrund 12 dieses Beschlusses beschrieben.

(11) Die Kommission genehmigte die ZFM-Regelung als mit dem Binnenmarkt vereinbare Betriebsbeihilfe für die Förderung der regionalen Entwicklung und der Diversifizierung der Wirtschaftsstruktur von Madeira. Da die Autonome Region Madeira (im Folgenden „ARM“) ein Gebiet in äußerster Randlage im Sinne von Artikel 299 Absatz 2 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (im Folgenden „EG-Vertrag“) (jetzt Artikel 349 AEUV) ist, kommt sie für regionale Betriebsbeihilfen nach Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe a EG-Vertrag (jetzt Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe a AEUV) in Betracht. Regionale Betriebsbeihilfen sollen die Mehrkosten ausgleichen, die den Unternehmen, die ihre Wirtschaftstätigkeit in dieser Region ausüben, durch die strukturellen Nachteile der Gebiete in äußerster Randlage entstehen ([12]).

(12) Die von der Kommission im Jahr 2007 genehmigte ZFM-Regelung sieht Beihilfen in der Form einer reduzierten Körperschaftssteuer ([13]) auf tatsächlich und materiell aus Aktivitäten auf Madeira erwirtschaftete Gewinne ([14]), eine Befreiung von kommunalen und lokalen Steuern sowie eine Befreiung von Grunderwerbssteuern für die Gründung eines Unternehmens in der ZFM ([15]) vor, wobei die Beihilfehöchstbeträge sich nach Obergrenzen in Bezug auf die jährliche Bemessungsgrundlage des Begünstigten richten. Diese Obergrenzen wiederum richten sich nach der Anzahl der Arbeitsplätze, die bei dem Begünstigten im jeweiligen Steuerjahr bestehen:

Anzahl der geschaffenen/erhaltenen Arbeitsplätze/Jahr	Maximale Bemessungsgrundlage in EUR	Beihilfehöchstbetrag in EUR
1-2	2 000 000	420 000
3-5	2 600 000	546 000
6-30	16 000 000	3 360 000
31-50	26 000 000	5 460 000
51-100	40 000 000	8 400 000
> 100	150 000 000	31 500 000

([9]) Die ZFM-Regelung umfasst das Internationale Geschäftszentrum von Madeira (Centro Internacional de Negócios da Madeira — CINM), das Internationale Schiffsregister (Registo Internacional de Navios — MAR) und die industrielle Freizone (Zona Franca Industrial — IFTZ). Sie wurde 1987 erstmals durch die Entscheidung der Kommission vom 27. Mai 1987 in der Sache N 204/86 (SG(87) D/6736) genehmigt (Regelung I); sie wurde dann 1992 durch Entscheidung der Kommission vom 27. Januar 1992 in der Sache E 13/91 (SG(92) D/1118) und 1995 durch die Entscheidung der Kommission vom 3. Februar 1995 in der Sache E 19/94 (SG(95) D/1287) verlängert. Die Nachfolgeregelung (Regelung II) wurde durch die Entscheidung der Kommission vom 11. Dezember 2002 in der Sache N222/A/2002 (ABl. C 65 vom 19.3.2003, S. 23) genehmigt. Im Jahr 2007 wurde eine dritte Nachfolgeregelung (Regelung III) durch die Entscheidung der Kommission vom 27. Juni 2007 in der Sache N 421/2006 (ABl. C 240 vom 12.10.2007, S. 1) genehmigt, die im Jahr 2013 (Änderung der Regelung III) durch den Beschluss der Kommission vom 2. Juli 2013 in der Sache SA.34160 (2011/N) (ABl. C 220 vom 1.8.2013, S. 1) geändert wurde. Im Jahr 2013 wurde ihre Laufzeit bis zum 30. Juni 2014 durch den Beschluss der Kommission vom 26. November 2013 in der Sache SA. 37668 (2013/N) (ABl. C 37 vom 7.2.2014, S. 10) und im Jahr 2014 (Verlängerung der Regelung III bis Ende 2014) durch den Beschluss der Kommission vom 8. Mai 2014 in der Sache SA. 38586 (2014/N) (ABl. C 210 vom 4.7.2014, S. 27) verlängert.

([10]) ABl. C 54 vom 4.3.2006, S. 13.

([11]) Nach den beiden Verlängerungen, die durch die in Fußnote 9 genannten Kommissionsbeschlüsse genehmigt wurden, hat sich das Auslaufdatum auf den 31. Dezember 2014 verschoben.

([12]) Abgelegenheit, Insellage, geringe Größe, schwierige Relief- und Klimabedingungen und wirtschaftliche Abhängigkeit von einigen wenigen Erzeugnissen.

([13]) 3 % von 2007 bis 2009, 4 % von 2010 bis 2012, 5 % von 2013 bis 2020.

([14]) Erwägungsgrund 14 der Kommissionsentscheidung 2007.

([15]) Erwägungsgrund 17 der Kommissionsentscheidung 2007. Siehe auch Artikel 36 Absätze 1 und 10 und Artikel 33 Absätze 4 bis 8 und 11 EBF.

(13) Unter bestimmten Voraussetzungen ([16]) konnten Unternehmen, die in der industriellen Freizone im Rahmen der ZFM-Regelung registriert sind, von einer weiteren Senkung der Körperschaftssteuer um 50 % profitieren.

(14) Der Zugang zur ZFM-Regelung beschränkte sich auf Tätigkeiten gemäß einer der Kommissionsentscheidung 2007 beigefügten Liste auf der Grundlage der statistischen Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft (NACE Rev. 1.1 ([17]): Landwirtschaft und Tierhaltung (Abschnitt A, Codes 01.4 und 02.02), Fischerei, Aquakultur und damit verbundene Dienstleistungen (Abschnitt B, Code 05), verarbeitendes Gewerbe (Abschnitt D), Energie- und Wasserversorgung (Abschnitt E, Code 40), Großhandel (Abschnitt G, Codes 50 und 51), Verkehr und Nachrichtenübermittlung (Abschnitt I, Codes 60-64), Grundstücks- und Wohnungswesen, Vermietung beweglicher Sachen, Dienstleistungen für Unternehmen (Abschnitt K, Codes 70-74), Hochschulwesen und/oder Erwachsenenbildung (Abschnitt M, Codes 80.3 und 80.4), sonstige kollektive Dienstleistungen (Abschnitt O, Codes 90, 92 und 93.01) ([18]). Die portugiesischen Behörden haben sich bereit erklärt, der Kommission etwaige Änderungen der Liste mitzuteilen, da sich die Klassifikationssysteme dieser Art weiterentwickeln können ([19]).

(15) Von der Anwendung der Regelung ausgenommen waren alle Tätigkeiten im Zusammenhang mit Finanzintermediationen, Versicherungs- und Hilfstätigkeiten im Finanz- und Versicherungsbereich (Abschnitt J, NACE-Codes 65-67) sowie konzerninterne Dienstleistungen (Koordinierungs-, Treasury- und Vertriebszentren), die nach Abschnitt K Code 74 (Dienstleistungen vorrangig für Unternehmen) hätten ausgeübt werden können ([20]). Die Kommissionsentscheidung 2007 enthielt auch die Verpflichtung der portugiesischen Behörden, der Kommission die Namen von Unternehmen mitzuteilen, denen die Registrierung in der ZFM-Regelung verwehrt worden war, sowie die Gründe für die Verweigerung darzulegen ([21]).

2.2. **Die ZFM-Regelung gemäß dem Kommissionsbeschluss 2013**

(16) Nach der von Portugal vorgenommenen Anmeldung genehmigte die Kommission 2013 eine Anhebung der Obergrenzen für die Bemessungsgrundlage, auf die eine ermäßigte Körperschaftssteuer angewandt wird, um 36,7 %. Ab dem Jahr 2013 gestalteten sich die Obergrenzen für die Bemessungsgrundlage und die Beihilfehöchstbeträge daher wie folgt:

Anzahl der geschaffenen/erhaltenen Arbeitsplätze/Jahr	Maximale Bemessungsgrundlage in EUR (2013-2014)	Beihilfehöchstbetrag in EUR (2013-2014)
1-2	2 730 000	546 000
3-5	3 550 000	710 000
6-30	21 870 000	4 374 000
31-50	35 540 000	7 108 000
51-100	54 680 000	10 936 000
> 100	205 500 500	41 100 000

(17) Im Rahmen der Anmeldung, die zu dem Kommissionsbeschluss 2013 führte, gaben die portugiesischen Behörden an, alle anderen Bedingungen der 2007 genehmigten Regelung seien unverändert geblieben ([22]).

([16]) Hierzu mussten wenigstens zwei der folgenden Voraussetzungen erfüllt sein: a) Modernisierung der regionalen Wirtschaftsstruktur durch technische Innovationen hinsichtlich der Produkte oder der Herstellungs- und Geschäftsmethoden, b) Diversifizierung der regionalen Wirtschaft, insbesondere durch die Einführung neuer Tätigkeiten von hohem Mehrwert, c) Beschäftigung hochqualifizierter Arbeitskräfte, d) Verbesserung der Umweltbedingungen und e) Schaffung von wenigstens 15 neuen Arbeitsplätzen für wenigstens fünf Jahre. (Erwägungsgrund 16 der Kommissionsentscheidung 2007 und Artikel 36 Absatz 5 EBF).

([17]) Verordnung (EG) Nr. 29/2002 der Kommission vom 19. Dezember 2001 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft (ABl. L 6 vom 10.1.2002, S. 3).

([18]) Erwägungsgrund 25 der Kommissionsentscheidung 2007.

([19]) Erwägungsgrund 29 der Kommissionsentscheidung 2007.

([20]) Erwägungsgrund 26 der Kommissionsentscheidung 2007.

([21]) Erwägungsgrund 32 der Kommissionsentscheidung 2007.

([22]) Erwägungsgrund 12 des Kommissionsbeschlusses 2013.

2.3. **Die von Portugal eingeführte ZFM-Regelung und die von Portugal im Rahmen der Kontrolle von 2015 vertretenen Standpunkte**

(18) Die Regelung III wurde für die Jahre 2012 und 2013 im Rahmen der Kontrolle von 2015 ([23]) überwacht. Aus den von Portugal bei der Kontrolle und der anschließenden von Amts wegen eingeleiteten Prüfung (im Folgenden „Prüfung von 2016“) vorgelegten Informationen geht Folgendes hervor:

2.3.1. *Herkunft der Gewinne, auf die der Einkommenssteuerabzug Anwendung findet*

(19) Wie in den Beschlüssen der Kommission von 2007 und 2013 erwähnt, gilt die im Rahmen der ZFM-Regelung gewährte Steuerermäßigung nur für „*tatsächlich und materiell aus Tätigkeiten auf Madeira erwirtschaftete Gewinne*“ ([24]). Im Zuge der Kontrolle von 2015 bat die Kommission um Klärung der Umsetzung dieser Bedingung. Während der Kontrolle von 2015 und der Prüfung von 2016 stellte sich heraus, dass einige der im Rahmen der ZFM-Regelung registrierten und in die Stichprobe einbezogenen Unternehmen eine ermäßigte Körperschaftssteuer auf Gewinne in Anspruch nahmen, die nicht „tatsächlich und materiell aus Tätigkeiten auf Madeira erwirtschaftet wurden“.

(20) Dies wurde von Portugal bestätigt, das in diesem Zusammenhang erklärte, dass Steuerpflichtige mit Sitz oder Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung auf Madeira für Zwecke der Körperschaftssteuer mit dem gesamten dortigen Gewinn besteuert würden, unabhängig davon, ob ihre Tätigkeit an einem anderen Ort als dem Sitz oder Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung zu einem Gewinn führt, Produktionsfaktoren einsetzt und/oder Kosten verursacht, sofern diese Gewinne, Produktionsfaktoren und Kosten von dem Unternehmen erwirtschaftet, zugeordnet und getragen werden und mit seiner Tätigkeit zusammenhängen. Alle diese Gewinne würden innerhalb oder außerhalb des portugiesischen Hoheitsgebiets erzielt, und sofern sie aus Tätigkeiten stammen, die in der ZFM zugelassen sind und von Unternehmen mit Sitz oder Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung auf Madeira ausgeübt werden, würden diese Gewinne gemeldet und bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage und des Betrags, auf den der entsprechende Steuersatz angewandt wird, berücksichtigt werden ([25]).

(21) Portugal erläuterte, dass die ZFM-Regelung eine getrennte Buchführung erfordern würde, nämlich für Gewinne, die als im portugiesischen Hoheitsgebiet erwirtschaftet gelten und der normalen Körperschaftssteuer unterliegen, und für Gewinne, die als außerhalb des portugiesischen Hoheitsgebiets erwirtschaftet gelten und dem ermäßigten Körperschaftssteuersatz der ZFM-Regelung unterliegen, damit sichergestellt werden könne, dass die Gewinne für Steuerzwecke korrekt angegeben werden. Erstere bestehen aus Gewinnen, die die ZFM-Begünstigten aus Geschäften mit Gebietsansässigen im portugiesischen Hoheitsgebiet oder in seinem geografischen Gebiet, das die ARM, aber nicht die Freihandelszone Madeira selbst umfasst, erzielen. Letztere bestehen aus den Gewinnen, die die ZFM-Begünstigten aus ihren Geschäften mit nicht im nationalen Hoheitsgebiet ansässigen Unternehmen erzielen, sowie aus den Gewinnen, die in der ZFM selbst erzielt werden ([26]).

(22) Portugal brachte vor, dass angesichts der im Rahmen der ZFM-Regelung zugelassenen NACE-Codes und des überwiegend internationalen Charakters und Umfangs der in der ZFM ausgeübten Tätigkeiten die Bedingung, dass diese tatsächlich und materiell auf Madeira ausgeübt werden, weder bedeute noch bedeuten könne, dass sich die Tätigkeiten geografisch auf das Gebiet Madeiras beschränken und die Gewinne ausschließlich in diesem geografischen Gebiet erwirtschaftet werden müssen ([27]). Die „restriktive Auslegung“ der Kommission entspreche nicht der aktuellen Situation, sei nicht mit dem Zweck der Regelungen für Gebiete in äußerster Randlage vereinbar, der darin bestehe, Investitionen von innerhalb und außerhalb des Binnenmarktes anzuziehen, und stehe auch nicht im Einklang mit der grundlegenden Niederlassungsfreiheit und dem freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr in der Union. Die mangelnde Wettbewerbsfähigkeit der Regelung III im Vergleich zu anderen Gebieten, die mit Madeira im Wettbewerb stehen, war einer der Gründe, warum die Kommission 2013 die Anhebung der Obergrenzen der Regelung genehmigte: Es zeigte sich, dass die Anziehung internationaler und nicht nur regionaler Unternehmen für die Entwicklung der Gebiete in äußerster Randlage sehr wichtig war und ist.

([23]) Siehe Fußnote 2.
([24]) Siehe Fußnote 14.
([25]) Schreiben Portugals vom 11. September 2017 (2017/085166), S. 20-23.
([26]) Schreiben Portugals vom 11. September 2017, S. 22.
([27]) Schreiben Portugals vom 31. März 2016 (2016/031779), S. 6, und vom 11. September 2017, S. 18.

(23) Ferner erklärte Portugal, dass die Tätigkeit als tatsächlich und materiell in der ARM ausgeübt angesehen werden könne, wenn sie dort tatsächlich ausgeübt werde und wenn das Unternehmen dort über einen angemessenen Sitz, angemessenes Personal und Ressourcen sowie ein tatsächliches, effektives Entscheidungszentrum verfüge. Portugal machte außerdem geltend, dass dies nicht bedeute, dass das gesamte Personal des Unternehmens notwendigerweise alle seine Aufgaben dort ausführen müsse oder dass seine Tätigkeit ausschließlich auf das geografische Gebiet Madeiras beschränkt sein müsse. Abschließend erklärte Portugal, dass die in Erwägungsgrund 14 der Kommissionsentscheidung 2007 definierten „tatsächlich und materiell auf Madeira ausgeübten Tätigkeiten" nicht so ausgelegt werden können, dass darunter nur Tätigkeiten zu verstehen sind, die im Gebiet der ARM ausgeübt werden ([28]).

(24) Des Weiteren gab Portugal an, dass die jährlichen Steuererklärungen, auf deren Grundlage die geschuldete Steuer und die Steuerermäßigung ermittelt wurden, auf der Grundlage der Selbsteinschätzung der Begünstigten erstellt wurden. Die Steuerbehörden gehen davon aus, dass diese Angaben wahrheitsgetreu und korrekt sind, und sie werden im Weiteren auf zentraler Ebene von der Steuer- und Zollbehörde validiert. Im Zweifelsfall erlischt diese Vermutung, sodass die Steuerbehörden zusätzliche Informationen anfordern können, um zu prüfen, ob die dem ermäßigten Satz unterliegenden Einnahmen tatsächlich aus Geschäften mit Gebietsfremden stammen ([29]).

(25) Zum Schluss erklärte Portugal, dass Kontrollen im Rahmen von Steuerprüfungen durchgeführt wurden, wenn Zweifel bestanden, ob es sich um eine echte und tatsächlich durchgeführte Tätigkeit handelte, und dass eine internationale Zusammenarbeit mit anderen Steuerbehörden zum Austausch diesbezüglicher Informationen stattfand ([30]).

2.3.2. *Schaffung/Erhaltung von Arbeitsplätzen in der Region*

(26) In der von der Kommission genehmigten ZFM-Regelung wurde die Zahl der von den Begünstigten in der Region geschaffenen und erhaltenen Arbeitsplätze als eines der grundlegenden Vereinbarkeitskriterien festgelegt, wobei der zulässige Beihilfehöchstsatz an die Zahl der Arbeitsplätze als Beitrag zur regionalen Entwicklung geknüpft wurde.

(27) Während der Kontrolle von 2015 und der nachfolgenden Prüfung von 2016 stellte sich heraus, dass einige im Rahmen der ZFM-Regelung registrierten Unternehmen, die die ermäßigte Körperschaftssteuer in Anspruch genommen hatten, nicht nachweisen konnten, dass tatsächlich Arbeitsplätze in der Region geschaffen/erhalten wurden, dass die Zahl der Arbeitsplätze objektiv berechnet wurde oder dass die angegebenen Beschäftigten ihre Tätigkeit auf Madeira ausübten.

(28) Bei der Durchführung der ZFM-Regelung hat Portugal mitgeteilt, dass es als gültig geschaffene Arbeitsplätze jede Art von Arbeitsverhältnis betrachtet, die im nationalen Arbeitsgesetzbuch ([31]) vorgesehen ist, wonach das Arbeitsverhältnis in jeder der im Gesetz vorgesehenen Formen begründet werden kann ([32]). Auf dieser Grundlage hat Portugal für die Zwecke der Anwendung der ZFM-Regelung jede Beschäftigung gleich welcher rechtlichen Art als gültig anerkannt, unabhängig von der Anzahl der Stunden, Tage oder Monate aktiver Arbeit pro Jahr. Da Teilzeitarbeit und die Beschäftigung von Mitgliedern von Leitungsorganen nach nationalem Recht zulässig ist, wurden die Arbeitsplätze von Teilzeitbeschäftigten (unabhängig von der Art der Tätigkeit) und Mitgliedern von Leitungsorganen, die ihre Tätigkeit in mehr als einem begünstigten Unternehmen ausüben, bei der Berechnung der Obergrenze des Steuervorteils jedes begünstigten Unternehmens, das sie angegeben hat, als rechtmäßige Arbeitsplätze berücksichtigt.

([28]) Schreiben Portugals vom 31. März 2016, S. 6, und vom 11. September 2017, S. 23.
([29]) Schreiben Portugals vom 21. November 2017 (2017/110431), S. 7.
([30]) Schreiben Portugals vom 2. Mai 2017 (2017/042449), S. 11, vom 11. September 2017, S. 25, und vom 21. November 2017, S. 28-29.
([31]) Gesetz Nr. 7/2009 vom 12. Februar 2009.
([32]) Einschließlich Entsendung (Artikel 7 und 8), Vertrag mit mehreren Arbeitgebern (Artikel 101), befristeter Vertrag und Telearbeit (Artikel 139), unbefristeter Vertrag (Artikel 147), Teilzeitarbeit (Artikel 150), intermittierende Arbeit (Artikel 157), Abordnung (Artikel 161), Zeitarbeit (Artikel 172), Verleih (Artikel 288), gelegentliche Aufträge (Artikel 289) usw. Siehe Schreiben Portugals vom 2. Mai 2017, S. 7.

(29) Bei der Berechnung des Steuervorteils für die ZFM-Begünstigten berücksichtigte oder kontrollierte Portugal also nicht die Vollzeitäquivalente (im Folgenden „VZÄ“) ([33]), sondern nur die Zahl der Arbeitsplätze, die von den Begünstigten in ihren jährlichen Steuererklärungen (Formular 22, im Folgenden „Modelo 22“ ([34])) und in bestimmten Fällen in den von den begünstigten Unternehmen eingereichten Erklärungen für die Quellensteuer auf das Einkommen ihrer Beschäftigten (Formular 10, im Folgenden „Modelo 10“, Formular 30, im Folgenden „Modelo 30“, oder die monatliche Vergütungserklärung, *declaração mensal de remunerações,* im Folgenden „DMR“ ([35])) angegeben wurden: Die letztgenannten Erklärungen erlauben einen Abgleich mit den Angaben zu den gemeldeten Arbeitsplätzen in „Modelo 22“ ([36]). Für alle diese Erklärungen gilt die Vermutung, dass sie im Sinne von Artikel 75 des Allgemeinen Steuergesetzes („*Lei Geral Tributária*“) den Tatsachen entsprechen. Wenn Unternehmen ihren Verpflichtungen nicht nachkommen, indem sie entweder die Erklärungen nicht einreichen oder falsche Angaben machen, kommen die in der allgemeinen Regelung für Steuervergehen („*Regime Geral das Infrações Tributárias*“) ([37]) festgelegten Sanktionen zur Anwendung.

(30) Seit 2013 enthält die „DMR“ monatliche Erklärungen ([38]), und Portugal gab an, dass nur die Zahl der im Dezember jedes Jahres gemeldeten Arbeitsplätze berücksichtigt wird, unabhängig davon, ob die betreffenden Beschäftigten das ganze Jahr über im Unternehmen tätig waren oder nicht. Auf die Aufforderung, Berechnungen der Zahl der Arbeitsplätze in Vollzeitäquivalenten (VZÄ) gemäß der Definition in den Regionalbeihilfeleitlinien 2007 vorzulegen, wies Portugal darauf hin, dass diese Definition von Beschäftigung nicht für regionale Betriebsbeihilfen gelte, sondern nur für Investitionsbeihilferegelungen, die im Rahmen der Regionalbeihilfeleitlinien 2007 genehmigt wurden, da sie nicht ausdrücklich im Abschnitt über Betriebsbeihilfen, sondern im Abschnitt über Investitionsbeihilfen enthalten sei. Portugal machte ferner geltend, dass sich die Definition der Beschäftigtenzahl in Artikel 5 des Anhangs I der Verordnung (EG) Nr. 800/2008 der Kommission ([39]) (Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung, im Folgenden „AGVO 2008“) nur auf die Definition von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) im Anwendungsbereich der AGVO 2008 beziehe und nicht für die Regelung III gelte, da sie Gegenstand eines Ad-hoc-Beschlusses sei. Zudem sei der Hauptzweck der genehmigten ZFM-Regelung nicht die Schaffung von Arbeitsplätzen oder der Ausgleich von Lohnkosten, sondern die Förderung des wirtschaftlichen, sozialen und territorialen Zusammenhalts in einem Gebiet in äußerster Randlage durch die Modernisierung und Diversifizierung seiner Wirtschaft ([40]).

(31) Im Rahmen der Prüfung von 2016 ersuchten die Kommissionsdienststellen Portugal, die Sozialversicherungsnummern aller von den ZFM-Begünstigten in den Jahren 2012 und 2013 beschäftigten Mitarbeiter zu übermitteln, um eine mögliche Doppelzählung von Arbeitsplätzen zu prüfen. Portugal übermittelte zwar die fraglichen Daten, gab aber an, dass diese für die Anwendung der ZFM-Regelung nicht relevant seien, da es sich um eine Steuerregelung handele und die Kontrollen anhand von Steuererklärungen durchgeführt würden ([41]).

([33]) Auf der Grundlage der Definition in Rn. 58 und Fußnote 52 der Regionalbeihilfeleitlinien 2007. (d. h. „*Die Zahl der Beschäftigten entspricht der Zahl der jährlichen Arbeitseinheiten (JAE), d. h. der Zahl der während eines Jahres vollzeitlich Beschäftigten, wobei Teilzeitarbeit oder Saisonarbeit JAE-Bruchteile darstellen.*“ Das Konzept der JAE wird auch in Artikel 5 des Anhangs I der Verordnung (EG) Nr. 800/2008 der Kommission (und der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission) als „Jahresarbeitseinheiten (JAE)“ bezeichnet. Siehe Fußnoten 39 und 56.

([34]) Gemäß den Artikeln 117 und 127 des Körperschaftssteuergesetzes (im Folgenden „CIRC“) legen die Unternehmen jährlich das „Modelo 22“ (Anhang D, Feld 6 — „*In der ZFM zugelassene Unternehmen*“) vor, aus dem die Zahl der geschaffenen/erhaltenen Arbeitsplätze hervorgeht, anhand derer festgestellt wird, ob die in Artikel 36 EBF genannten Voraussetzungen für die Beihilfefähigkeit erfüllt sind. Nach Angaben der portugiesischen Behörden können damit nur die quellensteuerpflichtigen Arbeitsplätze beziffert werden, die während des Zeitraums geschaffen und erhalten wurden (Beschluss Nr. 16566-A/2012 des Kabinetts des Finanzministers). Siehe Schreiben Portugals vom 21. November 2017, S. 3-4.

([35]) Das „Modelo 10“ wird von Unternehmen eingereicht, um die jährlichen steuerpflichtigen, steuerfreien und nicht steuerpflichtigen Einkünfte von Steuerpflichtigen (Unternehmensmitarbeiter) zu erklären, die die Einkommensteuer an der Quelle einbehalten und die für Steuerzwecke in Portugal ansässig sind. Das „Modelo 30“ ist die gleiche Art von Steuererklärung, allerdings für Einkünfte von Steuerpflichtigen (Unternehmensmitarbeiter), die nicht in Portugal ansässig sind. Nach Angaben der portugiesischen Behörden enthält diese Steuererklärung nur Angaben zum Wohnsitzland des Steuerpflichtigen, das nicht unbedingt mit dem Land übereinstimmt, in dem er seine Tätigkeit als Beschäftigter unter der Leitung des Unternehmens, für das er arbeitet, ausübt. Die „DMR“, die ab dem Steuerjahr 2013 in Kraft getreten ist (Ministerialverordnung Nr. 6/2013 vom 10. Januar 2013), hat dieselbe Funktion, allerdings nur für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und auf monatlicher Basis. Sie enthält auch Angaben über die Quellensteuer, die obligatorischen Beiträge zu den Sozialversicherungssystemen und die gesetzlichen Teilsysteme für Gesundheit und Gewerkschaften (siehe Schreiben Portugals vom 21. November 2017, S. 2-3). Alle diese Erklärungen werden von den portugiesischen Steuerbehörden als „Nebenverpflichtungen“ betrachtet, da sie nicht zu einer Steuerfestsetzung führen.

([36]) Schreiben Portugals vom 29. Oktober 2015 (2015/107167), vom 2. Mai 2017, S. 8-9, und vom 11. September 2017, S. 25.

([37]) Schreiben Portugals vom 21. November 2017, S. 2.

([38]) Siehe Fußnote 35.

([39]) Verordnung (EG) Nr. 800/2008 der Kommission vom 6. August 2008 zur Erklärung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt in Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag (ABl. L 214 vom 9.8.2008, S. 3).

([40]) Schreiben Portugals vom 11. September 2017, S. 15-16, und vom 21. November 2017, S. 5-6.

([41]) Schreiben Portugals vom 2. Mai 2017, S. 7, vom 11. September 2017, S. 14 und 17, und vom 21. November 2017, S. 1.

(32) Ferner wies Portugal darauf hin, dass die begünstigten Unternehmen der Steuerbehörde keine Nachweise über das Arbeitsverhältnis mit den angemeldeten Arbeitnehmern vorlegen mussten, weil die Steuerfestsetzung auf der Grundlage der in Erwägungsgrund 29 dieses Beschlusses genannten Steuererklärungen („Modelos“) vorgenommen wurde ([42]). Diese Informationen könnten von der Steuerbehörde nur dann angefordert werden, wenn der Verdacht besteht, dass Fehler, Auslassungen, Ungenauigkeiten usw. vorliegen ([43]). Nach Artikel 16 des portugiesischen Arbeitsgesetzbuchs, in dem der Schutz der Privatsphäre verankert ist, sei ein automatischer Zugriff auf personenbezogene Daten, die ein Arbeitsverhältnis betreffen, ohne Zustimmung der betroffenen Person nicht zulässig ([44]). Außerdem werde gemäß Artikel 59 Absatz 2 und Artikel 75 Absatz 1 des Lei Geral Tributária davon ausgegangen, dass die Steuerpflichtigen in gutem Glauben handeln. Dementsprechend werde davon ausgegangen, dass die von ihnen abgegebenen Erklärungen sowie die in ihren Büchern oder Aufzeichnungen enthaltenen Daten und Berechnungen wahrheitsgetreu und in gutem Glauben erstellt wurden ([45]).

(33) Weiterhin legte Portugal Informationen vor, aus denen hervorging, dass bei einigen ZFM-Begünstigten, die in der Stichprobe der Kontrolle von 2015 und der anschließenden Prüfung von 2016 einbezogen waren, ein Teil der Arbeitsplätze, für die Steuervorteile gewährt wurden, außerhalb Madeiras (einige sogar außerhalb der Union) angesiedelt waren. Portugal wies darauf hin, dass es bei der Anwendung der ZFM-Regelung Arbeitsplätze berücksichtigt, die innerhalb oder außerhalb der Region Madeira geschaffen wurden, solange die Arbeitsplätze von dem in der ZFM registrierten Unternehmen geschaffen wurden, wobei es nicht notwendig ist, dass sich diese Arbeitsplätze in der Region befinden. Da es den Unternehmen und den Beschäftigten nach portugiesischem Arbeitsrecht freisteht, den Ort, an dem der Beschäftigte seine Leistungen erbringt, vertraglich festzulegen, könne der Arbeitsplatz für die Zwecke der Anwendung der ZFM-Regelung überall liegen, auch außerhalb Madeiras und Portugals. Portugal führte weiter aus, dass die in den betreffenden Steuererklärungen angegebenen Daten der „Beschäftigten“ in keinem Zusammenhang mit deren Staatsangehörigkeit stehen (d. h., die Staatsangehörigkeit ist für steuerliche Zwecke irrelevant) ([46]). Ferner sind nach portugiesischer Auffassung die Beschäftigten der von der ZFM-Regelung begünstigten Unternehmen, die dauerhaft außerhalb Portugals arbeiten, objektiv bezahlte Beschäftigte des begünstigten Unternehmens und tragen durch ihre Arbeit zur Erzielung von Einnahmen für das begünstigte Unternehmen bei, sodass ihre Arbeitsplätze für die Anwendung der ZFM-Regelung als „geschaffene und erhaltene Arbeitsplätze“ zu berücksichtigen seien ([47]).

(34) Zu den von den portugiesischen Behörden durchgeführten Kontrollen der Zahl der von den ZFM-Begünstigten geschaffenen und erhaltenen Arbeitsplätze gab Portugal an, dass im Falle von Diskrepanzen zwischen den Angaben in den verschiedenen Erklärungen das „Modelo 10“ und das „Modelo 30“ sowie die „DMR“ (ab dem 1. Januar 2013) Vorrang vor dem „Modelo 22“ haben ([48]). Auf das Auskunftsersuchen der Kommissionsdienststellen zu mehreren Unstimmigkeiten, die bei der Kontrolle von 2015 festgestellt worden waren, erklärte Portugal, das „Modelo 22“ erlaube nur die Ermittlung von der Quellensteuer unterliegenden Arbeitsplätzen, die in dem betreffenden Zeitraum geschaffen und erhalten wurden. Dies könne zu Abweichungen gegenüber den anderen „Modelos“ führen, insbesondere bei Arbeitnehmern, deren Arbeitseinkommen unter einem bestimmten Schwellenwert liegt, der nicht der Quellensteuer unterliegt. Außerdem teilte Portugal mit, dass die Steuerbehörden die betreffenden Unternehmen aufforderten, die in ihren jährlichen Steuererklärungen angegebene Zahl der Arbeitsplätze zu korrigieren, ohne dass der tatsächliche Nachweis für das Vorhandensein der Arbeitsplätze jemals in Frage gestellt wurde.

(35) Portugal wies ferner darauf hin, dass bei der Anwendung der Regelung III die jährlichen Steuererklärungen auch dann als ordnungsgemäß eingereicht galten, wenn die Begünstigten die Zahl der in der Region geschaffenen Arbeitsplätze nicht angegeben hatten, sodass die Festsetzung der geschuldeten Steuer und die Höhe der Steuerermäßigung davon unberührt blieb.

([42]) Schreiben Portugals vom 6. Juli 2015 (2015/065783), S. 8, vom 31. März 2016, S. 19, und vom 11. September 2017, S. 17.

([43]) Schreiben Portugals vom 29. Oktober 2015, S. 11, vom 11. September 2017, S. 25, und vom 21. November 2017, S. 7. Wenn die nationale Steuerbehörde es für erforderlich hält, fordert sie die Unternehmen auf, den Arbeitsvertrag der bei ihnen beschäftigten Mitarbeiter vorzulegen. Liegt kein Arbeitsvertrag vor (in vielen Fällen wird das Arbeitsverhältnis ohne schriftliche Form begründet — unbefristete und Vollzeitverträge —, für die nach portugiesischem Recht der Grundsatz der Formfreiheit gilt (Artikel 219 des Bürgerlichen Gesetzbuchs)), kann der Steuerpflichtige aufgefordert werden, das Bestehen des Arbeitsverhältnisses auf andere Weise nachzuweisen. Siehe insbesondere die Schreiben Portugals vom 31. März und 2. Mai 2017, S. 5 bzw. 9.

([44]) Schreiben Portugals vom 11. September 2017, S. 16-17.

([45]) Schreiben Portugals vom 21. November 2017, S. 7-8.

([46]) Schreiben Portugals vom 21. November 2017, S. 4.

([47]) Schreiben Portugals vom 31. März 2016, S. 5-6.

([48]) Schreiben Portugals vom 2. Mai 2017, S. 9, und vom 21. November 2017, S. 2.

(36) Schließlich machte Portugal geltend, dass im Rahmen der ZFM-Regelung für eine bestimmte Art von Holdinggesellschaften — die „Sociedades Gestoras de Participações Sociais“ (im Folgenden „SGPS“) — die Schaffung von Arbeitsplätzen nicht erforderlich ist, damit sie in den Genuss der Körperschaftssteuerermäßigung kommen können. Nach Angaben Portugals war die Ausnahme von der Verpflichtung zur Schaffung von Arbeitsplätzen für SGPS in dem der Anmeldung beigefügten Entwurf eines Gesetzesdekrets ([49]) enthalten. Die Kommissionsentscheidung 2007, mit der die Regelung genehmigt wurde, habe diese Ausnahmeregelung zusammen mit den anderen Bestimmungen desselben Gesetzes implizit gebilligt.

3. GRÜNDE FÜR DIE EINLEITUNG DES FÖRMLICHEN PRÜFVERFAHRENS

(37) In ihrem Einleitungsbeschluss vertrat die Kommission die vorläufige Auffassung, dass es sich bei der ZFM-Regelung um eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV handelt, an deren Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt in der von Portugal durchgeführten Form sie ernsthafte Zweifel hegte.

(38) Hinsichtlich des Vorliegens einer Beihilfe kam die Kommission zu dem vorläufigen Schluss, dass die ZFM-Regelung, die Portugal zugunsten der Unternehmen in der ZFM durchgeführt hat, eine staatliche Beihilfe darstellt ([50]). Sie wird vom Staat beschlossen und ist ihm zuzurechnen ([51]). Die Beihilfe ist selektiv, da sie den in der ZFM niedergelassenen Unternehmen insofern einen Vorteil verschafft, als sie den Unternehmen in der ZFM eine Steuerermäßigung auf die normalerweise fällige Körperschaftssteuer ermöglicht, was durch die Logik des Steuersystems nicht zu rechtfertigen ist ([52]). Da die in der ZFM registrierten Unternehmen Tätigkeiten ausübten, die dem internationalen Wettbewerb offen standen, kam die Kommission vorläufig zu dem Schluss, dass die ZFM-Regelung den Wettbewerb verfälschte oder zu verfälschen drohte, da sie geeignet war, die Wettbewerbsposition der ZFM-Begünstigten gegenüber anderen Unternehmen, mit denen sie im Wettbewerb standen, zu verbessern ([53]).

(39) Im Hinblick auf die Rechtmäßigkeit der ZFM-Regelung beschloss die Kommission, ein förmliches Prüfverfahren zu zwei Fragen einzuleiten ([54]):

i) die geografische Herkunft der Gewinne und

ii) die nicht nachgewiesene Schaffung/Erhaltung von Arbeitsplätzen in der Region.

(40) Gemäß den Beschlüssen der Kommission von 2007 und 2013 wurde die ZFM-Regelung unter der Bedingung genehmigt, dass der zulässige Einkommenssteuerabzug auf Gewinne aus Tätigkeiten gewährt wird, die tatsächlich und materiell in der Region ausgeübt werden. Diese grundsätzliche Bedingung hängt eng mit dem Ziel der regionalen Betriebsbeihilfen für die Gebiete in äußerster Randlage zusammen (d. h. Ausgleich der Mehrkosten, die den Unternehmen in diesen Gebiete aufgrund der strukturellen Nachteile der Gebiete entstehen); dadurch wird auch verständlich, warum die Genehmigung durch die Kommissionsentscheidung 2007 auf der Studie über die Mehrkosten beruhte, die Unternehmen im Gebiet in äußerster Randlage Madeira entstehen ([55]).

(41) Die Kommission kam vorläufig zu dem Schluss, dass den Unternehmen, wenn sie ihre Tätigkeit nicht auf Madeira ausüben, keine Mehrkosten aufgrund ihrer Tätigkeit in einem Gebiet in äußerster Randlage entstehen. Daher konnten sie nicht als rechtmäßige Begünstigte der genehmigten ZFM-Regelung angesehen werden und hatten keinen Anspruch auf regionale Betriebsbeihilfe.

(42) Die Kommission stellte ferner fest, dass Portugal keine Belege für etwaige Kontrollen der zuständigen Steuerbehörden in Bezug auf die Herkunft der erklärten und dem Einkommenssteuerabzug unterliegenden Einkünfte vorgelegt hat. Überdies übermittelte Portugal, wie im Fall jedes in die Stichprobe einbezogenen Begünstigten der Regelung ersichtlich, keine Informationen über den Ort der tatsächlichen Tätigkeit, sondern beschränkte sich darauf, die Anschrift des Hauptsitzes der Begünstigten auf Madeira anzugeben. Da Portugal anerkannte, dass die Steuerermäßigungen hauptsächlich für Gewinne aus Tätigkeiten außerhalb Portugals galten, gab es bereits starke Anzeichen

([49]) Artikel 36 Absatz 8 des Entwurfs eines Gesetzesdekrets zur Änderung des Gesetzesdekrets Nr. 163/2003 vom 24. Juli 2003, des Gesetzesdekrets Nr. 215/1989 vom 1. Juli 1989 und des Gesetzesdekrets Nr. 500/80 vom 20. Oktober 1980. Siehe Schreiben Portugals vom 28. Juni 2006 (1900/80392).

([50]) Erwägungsgrund 54 des Einleitungsbeschlusses.

([51]) Erwägungsgrund 51 des Einleitungsbeschlusses.

([52]) Erwägungsgrund 52 des Einleitungsbeschlusses.

([53]) Erwägungsgrund 53 des Einleitungsbeschlusses.

([54]) Erwägungsgrund 63 des Einleitungsbeschlusses.

([55]) „Towards a Diversification Strategy for Madeira Autonomous Region — Recommendations to overcome the problem of ultra-peripherality, final report“ (Auf dem Weg zu einer Diversifizierungsstrategie für die Autonome Region Madeira — Empfehlungen zur Überwindung des Problems der extremen Randlage, Abschlussbericht), ECORYS-NEI (Niederländisches Wirtschaftsinstitut), Rotterdam, 2004.

dafür, dass die einschlägige Vereinbarkeitsbedingung in Bezug auf die Herkunft der Gewinne, für die ein Einkommenssteuerabzug gewährt wurde, nicht erfüllt war. Auch die Angabe von Tätigkeiten, die von Beschäftigten außerhalb Madeiras oder sogar außerhalb der Union ausgeübt wurden, oder die Tatsache, dass es Beschäftigte aufgrund der hohen Anzahl von Doppelerfassungen gar nicht gab, wie bei der Kontrolle von 2015 ersichtlich wurde, war ein deutlicher Hinweis darauf, dass die den ZFM-Begünstigten gewährten Steuervorteile möglicherweise nicht mit den in der Region erwirtschafteten Gewinnen zusammenhängen.

(43) In Bezug auf das Vereinbarkeitskriterium der Schaffung/Erhaltung von Arbeitsplätzen in der Region Madeira vertrat die Kommission vorläufig die Auffassung, dass Portugal die ZFM-Regelung während ihrer gesamten Laufzeit in einer Weise angewandt hat, die dem Ziel der genehmigten Regelung sowie den in den Kommissionsbeschlüssen von 2007 und 2013 festgelegten Vereinbarkeitskriterien zuwiderlief. Die nicht nachgewiesene Schaffung/Erhaltung von Arbeitsplätzen wurde durch die Kontrolle von 2015 deutlich, die ergab, dass: i) Beschäftigte, die nur einen Teil des Steuerjahres arbeiteten, so gezählt wurden, als hätten sie das ganze Jahr gearbeitet, ii) Mitarbeiter und Mitglieder von Leitungsorganen gleichzeitig als Dauerbeschäftigte in mehr als einem Unternehmen in der ZFM gezählt wurden, iii) Beschäftigte, die außerhalb Madeiras und sogar außerhalb der EU arbeiten, für die Berechnung der Schaffung von Arbeitsplätzen und damit für den Zugang zu dem in der Regelung vorgesehenen Einkommensteuerabzug berücksichtigt wurden — dies alles wurde von Portugal bei der Prüfung von 2016 als gängige Praxis bestätigt.

(44) Außerdem stellte die Kommission fest, dass der Begriff „Arbeitsplatz“ und die Methode zur Berechnung der in der Region geschaffenen und erhaltenen Arbeitsplätze nicht mit den Definitionen, Bedingungen und Grundsätzen der Regionalbeihilfeleitlinien 2007 übereinstimmen.

(45) Vorläufig kam die Kommission auch zu dem Schluss, dass Tätigkeiten, die von Beschäftigten außerhalb der Region ausgeübt werden, nicht als materiell und tatsächlich auf Madeira ausgeübt angesehen werden können, auch wenn die erzielten Einkünfte Unternehmen mit Sitz in der ZFM zugerechnet werden könnten.

(46) Die Kommission vertrat außerdem die vorläufige Auffassung, dass die von den portugiesischen Steuerbehörden durchgeführten Steuerkontrollen ein deutliches Indiz dafür sind, dass Portugal in der Praxis keine angemessene Kontrolle der Einhaltung der in den Kommissionsbeschlüssen von 2007 und 2013 festgelegten grundlegenden Vereinbarkeitskriterien gewährleistet. So hat Portugal keinen Nachweis dafür erbracht, dass es Kontrollen außerhalb der Überwachung durch die Kommissionsdienststellen durchgeführt hat, die Art dieser Kontrollen schien in jedem Fall ausschließlich steuerlicher Art zu sein und sich nicht auf die oben genannten Kriterien zu beziehen, und [30-40 %] (*) aller Beschäftigten, die für die Jahre 2012 und 2013 als Beschäftigte von ZFM-Begünstigten angegeben wurden, wurden bei der Ermittlung der Steuerermäßigung für die Begünstigten als in mehr als einem begünstigten Unternehmen der ZFM-Regelung tätig gezählt.

(47) Schließlich brachte die Kommission ihre Zweifel hinsichtlich der mangelnden Erhaltung der geschaffenen Arbeitsplätze zum Ausdruck und stützte sich dabei auf die Ergebnisse der Kontrolle von 2015, die eine sehr starke Fluktuation der monatlich von den ZFM-Begünstigten beschäftigten Mitarbeiter ergab.

(48) Außerdem prüfte die Kommission, ob im Rahmen der ZFM-Regelung gewährte Einzelbeihilfen als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden können, wenn sie unter eine Gruppenfreistellung der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission (Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung, im Folgenden „AGVO 2014“) ([56]) gefallen sind, die rückwirkend für Einzelbeihilfen, die vor Inkrafttreten der einschlägigen Bestimmungen der AGVO 2014 gewährt wurden, gelten kann, sofern die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind ([57]).

(49) Die Autonome Region Madeira (im Folgenden „ARM“) ist ein Gebiet in äußerster Randlage im Sinne von Artikel 349 AEUV. Gemäß Artikel 15 Absatz 4 der AGVO 2014 kommt sie für regionale Betriebsbeihilfen im Rahmen der Ausnahmeregelung nach Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe a AEUV in Betracht, sofern: i) die Beihilfeempfänger ihre tatsächliche Tätigkeit in dem betreffenden Gebiet ausüben und ii) der jährliche Beihilfebetrag einen bestimmten Prozentsatz der jährlichen Bruttowertschöpfung, der jährlichen Arbeitskosten oder des Jahresumsatzes des Beihilfeempfängers in dem Gebiet nicht übersteigt.

(*) Vertrauliche Informationen

([56]) Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 187 vom 26.6.2014, S. 1).

([57]) Artikel 58 der AGVO 2014.

(50) Die ZFM-Regelung besteht aus den in Erwägungsgrund 12 dieses Beschlusses beschriebenen Steuervergünstigungen, die eine Verringerung der Kosten bewirken, die Unternehmen im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit zu tragen hätten. Sie stellt somit eine Betriebsbeihilfe für die Unternehmen dar, die in der ZFM in den Genuss dieser Regelung kommen können. Auf der Grundlage der von Portugal im Rahmen der Kontrolle vorgelegten Informationen gelangte die Kommission jedoch zu der vorläufigen Auffassung, dass die Begünstigten der von Portugal durchgeführten Regelung nicht unbedingt auf Madeira tätig sind. Darüber hinaus kam die Kommission zu dem vorläufigen Schluss, dass die betreffenden Beihilfebeträge nicht unbedingt mit der Bruttowertschöpfung, den Arbeitskosten oder dem Umsatz auf Madeira zusammenhängen ([58]).

(51) Abschließend vertrat die Kommission die vorläufige Auffassung, dass die ZFM-Regelung in der von Portugal durchgeführten Form nicht mit den Kommissionsbeschlüssen von 2007 und 2013 und auf jeden Fall nicht mit den Regionalbeihilfeleitlinien 2007 vereinbar ist, da die beiden in Erwägungsgrund 39 dieses Beschlusses genannten Punkte die grundlegenden Bedingungen für die Genehmigung regionaler Betriebsbeihilfen nach den Regionalbeihilfeleitlinien 2007 darstellen. Die Kommission äußerte auch Zweifel daran, dass die im Rahmen der Regelung gewährten Einzelbeihilfen auf der Grundlage der AGVO 2014 über Betriebsbeihilfen in Gebieten in äußerster Randlage ([59]) als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden können. Schließlich bezweifelte die Kommission, dass die ZFM-Regelung in der von Portugal durchgeführten Form auf der Grundlage von Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe a AEUV unmittelbar als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden kann, da die portugiesischen Behörden die Regelung offenbar in einer Weise angewandt haben, durch die die strukturellen Nachteile, die Unternehmen bei ihrer Tätigkeit auf Madeira tatsächlich entstehen können, nicht ausgeglichen werden ([60]).

4. NACH DEM EINLEITUNGSBESCHLUSS ÜBERMITTELTE INFORMATIONEN UND STELLUNGNAHME PORTUGALS

4.1. Zusätzliche Informationen, die Portugal im Verfahren zur eingehenden Prüfung übermittelt hat

(52) Mit dem Einleitungsbeschluss ersuchte die Kommission Portugal, ausführliche Informationen über die Durchführung der ZFM-Regelung während ihrer gesamten Laufzeit (2007 bis 2014) ([61]) vorzulegen. Insbesondere wurde Portugal ersucht, folgende Angaben zu machen:

— eine Liste aller in der ZFM registrierten Unternehmen für den Zeitraum 2007 bis 2014 mit Angabe der jährlich erhaltenen Beihilfebeträge,

— eine Liste aller Beschäftigten der in der ZFM registrierten Unternehmen (2007 bis 2014),

— eine Liste der 25 größten ZFM-Beihilfeempfänger im Rahmen der Regelung III in den Jahren 2007 bis 2011 und 2014 (mit Angabe der jährlich erhaltenen Beihilfebeträge und der Zahl der für die Gewährung der Steuerermäßigung berücksichtigten Beschäftigten einschließlich einschlägiger Belege),

— Nachweis der Herkunft des Gewinns für alle im Rahmen der Kontrollen in die Stichprobe einbezogenen ZFM-Begünstigten für die Jahre 2012 und 2013 sowie für die 25 größten ZFM-Beihilfeempfänger für die Jahre 2007 bis 2011 und 2014 (einschließlich einschlägiger Belege),

— Nachweis des tatsächlichen Tätigkeitsortes für alle in die Stichprobe einbezogenen ZFM-Begünstigten für den Zeitraum 2007 bis 2014 (einschließlich einschlägiger Belege)

— Berechnung der Beschäftigtenzahl aller in die Stichprobe einbezogenen ZFM-Begünstigten (für die Jahre 2007 bis 2014) in Vollzeitäquivalenten auf der Grundlage der Definition in Rn. 58 und Fußnote 52 der Regionalbeihilfeleitlinien 2007 (einschließlich einschlägiger Belege),

([58]) Erwägungsgrund 60 des Einleitungsbeschlusses.
([59]) Erwägungsgrund 61 des Einleitungsbeschlusses.
([60]) Erwägungsgrund 62 des Einleitungsbeschlusses.
([61]) Erwägungsgrund 64 Nummern 1 bis 7 des Einleitungsbeschlusses. Die Informationen sollten also nicht nur für die beiden Jahre vorgelegt werden, die Gegenstand der Kontrolle von 2015 waren (d. h. 2012 und 2013). Ferner ist anzumerken, dass die meisten der in Erwägungsgrund 64 des Einleitungsbeschlusses angeforderten Informationen bereits Gegenstand wiederholter und erfolgloser Auskunftsersuchen waren, die im Laufe der Prüfung von 2016 an Portugal gerichtet wurden, insbesondere Informationen zu i) dem Nachweis der Herkunft der Einkünfte, die bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage für alle in die Stichprobe einbezogenen ZFM-Begünstigten berücksichtigt wurden, ii) dem Nachweis des Ortes der tatsächlichen Tätigkeit für alle in die Stichprobe einbezogenen ZFM-Begünstigten, iii) zur Berechnung der Beschäftigtenzahl (einschließlich Führungspositionen) für alle in die Stichprobe einbezogenen ZFM-Begünstigten in Vollzeitäquivalenten und iv) zum Nachweis der Kontrolle der Tätigkeiten der in die Stichprobe einbezogenen ZFM-Begünstigten für den Zeitraum 2012 und 2013, siehe die Schreiben der Kommission vom 29. Februar 2016 (D/020793), 29. März 2017 (D/030362), 11. August 2017 (D/069475) und 2. Oktober 2017 (D/099275).

— die bisher nicht vorgelegten Erläuterungen zu den Vereinbarkeitsbedingungen der von Portugal durchgeführten ZFM-Regelung auf der Grundlage der AGVO 2014 oder von Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe a AEUV.

(53) Die Kommission teilte Portugal ferner mit, dass sie in Ermangelung dieser Informationen eine Entscheidung auf der Grundlage der ihr vorliegenden Informationen treffen müsse ([62]).

(54) Mit Schreiben vom 11. und 26. September 2018 ([63]) bzw. vom 24. April 2019 übermittelte Portugal zusätzliche Informationen über die Durchführung der ZFM-Regelung und nahm zum Einleitungsbeschluss Stellung.

(55) Am 11. September 2018 übermittelte Portugal Daten über alle in der ZFM registrierten Unternehmen für die gesamte Laufzeit der Regelung (von 2007 bis 2014). Außerdem wurden die jährlichen Beihilfebeträge für jeden Begünstigten bis 2014 angegeben. Portugal übermittelte weiterhin eine Liste der 25 größten ZFM-Beihilfeempfänger in den Jahren 2007 bis 2011 und 2014 ([64]) mit Angabe der jährlich erhaltenen Beihilfebeträge. Weiterhin legte Portugal mit Schreiben vom 26. September 2018 für die Jahre 2007 bis 2014 eine Liste aller Beschäftigten der in der ZFM registrierten Unternehmen vor ([65]). Diese Informationen ermöglichen jedoch keine vollständige Überprüfung der bei der Kontrolle festgestellten problematischen Punkte: i) Mitglieder von Leitungsorganen und Beschäftigte, die in vielen Unternehmen in der ZFM gleichzeitig solche Funktionen innehaben, ii) Fälle von Doppelzählung von Arbeitsplätzen und iii) Teilzeitarbeitsplätze, die bei der Ermittlung der Schaffung/Erhaltung von Arbeitsplätzen und der Gewährung voller Steuervergünstigungen für Unternehmen in der ZFM berücksichtigt wurden.

(56) Portugal hat für die Jahre 2008, 2009 und 2010 ([66]) keine Angaben zur Zahl der Beschäftigten gemacht, die bei der Gewährung der Steuerermäßigung berücksichtigt wurden, und für die Jahre 2011 und 2014 ([67]) nur unvollständige Angaben gemacht. Außerdem sind die für jedes Jahr vorgelegten Angaben zur Beschäftigtenzahl unklar formuliert: i) verschiedene Quellen und ii) verschiedene Erklärungszeiträume, ohne dass ein direkter Zusammenhang zwischen der Zahl der geschaffenen/erhaltenen Arbeitsplätze und der Höhe der in den einzelnen Zeiträumen erhaltenen Beihilfen besteht.

(57) Außerdem hat Portugal die folgenden Informationen, Daten und Belege ([68]) nicht vorgelegt, die für die Beurteilung der Vereinbarkeit der Beihilfe mit dem Binnenmarkt erforderlich sind:

— Nachweis der Unterlagen, die zur Überprüfung der Beschäftigtenzahl herangezogen werden; für die Jahre bis 2010 hat Portugal angegeben, dass die Unternehmen nicht verpflichtet waren, die Beschäftigtenzahl in ihren Steuererklärungen anzugeben,

— Nachweis der Herkunft des Gewinns für alle im Rahmen des Ermittlungsverfahrens ([69]) in die Stichprobe einbezogenen Begünstigten sowie für die 25 größten Begünstigten der ZFM-Regelung für die Jahre 2007 bis 2009 ([70]),

— Nachweis des tatsächlichen Tätigkeitsortes der bei den von der ZFM-Regelung begünstigten Unternehmen beschäftigten Mitarbeiter,

— Berechnung der Beschäftigtenzahl aller im Rahmen der Kontrolle in die Stichprobe einbezogenen Begünstigten der ZFM-Regelung für die Jahre 2012 und 2013 sowie für die 25 größten Beihilfeempfänger in den Jahren 2007 bis 2011 und 2014 in Vollzeitäquivalenten auf der Grundlage der Definition in Rn. 58 und Fußnote 52 der Regionalbeihilfeleitlinien 2007.

([62]) Erwägungsgrund 64 Absatz 2 des Einleitungsbeschlusses.
([63]) Schreiben Portugals vom 11. September 2018 (2018/144207) und vom 26. September 2018 (2018/153989).
([64]) Die Informationen für die Jahre 2012 und 2013 wurden im Rahmen der Kontrolle von 2015 vorgelegt.
([65]) Die Angaben beruhen auf Daten der Sozialversicherung und der Steuerbehörde vom 6. August 2018.
([66]) Im „Modelo 22" für die Jahre 2007 bis 2010 wurden diese Angaben von den Steuerpflichtigen nicht verlangt.
([67]) Für das Jahr 2011 liegen Informationen für 25 von 62 Beihilfeempfängern vor. Für das Jahr 2014 liegen Informationen für 25 von 526 Beihilfeempfängern vor.
([68]) Informationen, die gemäß Erwägungsgrund 64 Nummern 3 bis 6 des Einleitungsbeschlusses angefordert wurden.
([69]) In Bezug auf Erwägungsgrund 64, Nummer 3 des Einleitungsbeschlusses erklärt Portugal, dass die nationalen Steuerbehörden diese Informationen von den ZFM-Begünstigten angefordert haben. Diese „Informationen sind jedoch noch nicht verfügbar". Siehe Schreiben Portugals vom 26. September 2018, Rn. 127, S. 30.
([70]) Portugal hat die 25 größten ZFM-Beihilfeempfänger für die Jahre 2007 bis 2009 nicht angegeben, da die Zahl der Beihilfeempfänger in jedem Jahr unter 25 lag: 2007:0, 2008:9 und 2009:20.

(58) Bei dem in Erwägungsgrund 8 dieses Beschlusses genannten Treffen mit den Kommissionsdienststellen am 10. April 2019 wurde Portugal an die Verfahrensschritte des laufenden förmlichen Prüfverfahrens sowie an die Verpflichtung zur gegenseitigen Zusammenarbeit vom September 2017 erinnert, was allerdings bisher noch zu keinen zufriedenstellenden Ergebnissen geführt hat. Weiterhin wurde Portugal ersucht, die fehlenden Informationen gemäß Erwägungsgrund 64 des Einleitungsbeschlusses zu übermitteln, sodass den Kommissionsdienststellen sämtliche Sachverhalte und Informationen über die ZFM-Regelung vorliegen würden.

(59) Mit Schreiben vom 24. April 2019 ([71]) übermittelte Portugal Daten zu den von der Kommission in ihrer vorläufigen Stellungnahme als unangemessen erachteten Steuerkontrollen ([72]), die zwischen 2015 und 2018 bei den ZFM-Begünstigten ([73]) mittels Steuerprüfungen durchgeführt wurden. In dem betreffenden Zeitraum wurden [300-600] Steuerkontrollen eingeleitet und [300-600] Steuerkontrollen abgeschlossen. Die gemeldeten steuerlichen Berichtigungen belaufen sich auf etwa [100-250] Mio. EUR. Portugal meldete weitere Abweichungen bei den Steuererklärungen von [100-300] ZFM-Begünstigten. Bei den im Rahmen der ZFM-Regelung (Regelung III) abgeschlossenen Steuerprüfungen konnte anhand der vorgelegten Informationen jedoch kein Zusammenhang zwischen den gemeldeten Steuerkontrollen und -berichtigungen und den beiden Punkten hergestellt werden, zu denen das förmliche Prüfverfahren eingeleitet wurde.

(60) Ferner räumte Portugal ein, dass die Kriterien für die Schaffung/Erhaltung von Arbeitsplätzen weiter geklärt werden sollten, sodass keine Zweifel an ihrer Auslegung bestehen, ein Missbrauch der fraglichen Beihilfen verhindert und weitere Sicherheiten dafür vorgelegt werden, dass die erfassten Arbeitsplätze zur sozialen und wirtschaftlichen Entwicklung Madeiras beitragen ([74]). In diesem Zusammenhang hat Portugal einen Verordnungsentwurf („*projeto de despacho da Vice-Presidência do Governo Regional da Madeira*“) vorgelegt, in dem der Begriff „Schaffung von Arbeitsplätzen“ im Einklang mit den Definitionen in den Regionalbeihilfeleitlinien 2007 ([75]) geklärt wird.

(61) Diesbezüglich räumte Portugal ein, dass die Einführung gesetzlicher Änderungen an der ZFM-Regelung notwendig war, um einen möglichen Missbrauch zu vermeiden. Zudem schlug Portugal eine Reihe von legislativen, regulatorischen und Kontrollmaßnahmen für die ZFM-Regelung vor, für die das Land die Zustimmung der Kommission in Form einer Empfehlung mit einem Vorschlag zweckdienlicher Maßnahmen an den betreffenden Mitgliedstaat gemäß Artikel 22 Buchstaben a und b der Verordnung (EU) 2015/1589 ([76]) erbat. Anderenfalls könnte die Kommission solche Rechtsänderungen per Beschluss genehmigen („mit Bedingungen und Auflagen verbundener Beschluss“), wie in Artikel 9 Absatz 4 der Verordnung (EU) 2015/1589 ([77]) vorgesehen.

(62) Neben der in Erwägungsgrund 60 des vorliegenden Beschlusses erwähnten Klärung des Begriffs „Schaffung von Arbeitsplätzen“ schlug Portugal in diesem Zusammenhang Änderungen an der Rechtsgrundlage der ZFM-Regelung vor ([78]): i) den Ausschluss der SGPS ([79]), ii) die Zweckbindung der Einnahmen aus der ZFM-Körperschaftssteuer für gesundheits- und bildungspolitische Ziele, iii) die Schaffung einer speziellen Missbrauchsbekämpfungsklausel für die ZFM-Regelung im Einklang mit der Richtlinie (EU) 2016/1164 ([80]) des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, iv) die Festlegung von Kriterien zur Ermittlung von großen Steuerzahlern in der ZFM, deren steuerliche Situation eine ständige Überwachung durch das Amt für Freizonen („*Gabinete da Zona Franca*“) ([81]) als Ergänzung zu den jährlich durchzuführenden Steuerprüfungen erfordert.

([71]) Schreiben Portugals vom 24. April 2019 (2019/055874).

([72]) Erwägungsgründe 36, 44 und 45 des Einleitungsbeschlusses.

([73]) Die Meldungen umfassen auch die Regelung IV, d. h. die nachfolgende ZFM-Regelung (2015–2020), die von Portugal seit dem 1. Januar 2015 im Rahmen der AGVO 2014 durchgeführt wird.

([74]) Schreiben Portugals vom 24. April 2019, S. 4.

([75]) Mit dem Verordnungsentwurf soll sichergestellt werden, dass: i) Teilzeitarbeit nur im Verhältnis zur Zahl der geleisteten Arbeitsstunden berücksichtigt wird („Vollzeitäquivalent“), ii) die Verbindung zwischen dem Arbeitnehmer und der Region Madeira gewährleistet ist und iii) die Schaffung und Erhaltung von Arbeitsplätzen durch Zeitarbeit nicht unter diese Definition fällt. Abweichend von der ersten Fassung des Verordnungsentwurfs, die am 6. April 2018 vorgelegt wurde, gilt die aktuelle Fassung auch für die Regelung III (der „Verordnungsentwurf von 2018“ galt nur für die Regelung IV).

([76]) Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 248 vom 24.9.2015, S. 9).

([77]) Schreiben Portugals vom 24. April 2019, S. 3.

([78]) Artikel 36 EBF betrifft Angelegenheiten, die in den Bereich der vorbehaltenen Gesetzgebungskompetenz des nationalen Parlaments fallen (d. h. Steuern und Steuervorteile). Siehe Artikel 165 Absatz 1 Buchstabe i der portugiesischen Verfassung. Portugal merkte an, dass die vorgeschlagenen Änderungen, mit denen eine „neue Regelung“ für die ZFM eingeführt werden soll, weitere vom nationalen Parlament verabschiedete Rechtsakte erfordern und nicht allein durch Verwaltungsmaßnahmen umgesetzt werden können. Siehe Schreiben Portugals vom 24. April 2019, S. 4.

([79]) Erwägungsgrund 36 dieses Beschlusses.

([80]) Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (ABl. L 193 vom 19.7.2016, S. 1).

([81]) Durchführungsdekret Nr. 14/2015/M vom 19. August 2015. Im Einklang mit Artikel 8 Absatz 1 besteht die Aufgabe des Amts darin, die in der ZFM ausgeübten Tätigkeiten zu überwachen und zu koordinieren.

4.2. **Stellungnahme Portugals**

(63) Die von Portugal mit Schreiben vom 26. September 2018 übermittelte Stellungnahme wird in den folgenden Erwägungsgründen zusammengefasst.

(64) Portugal behauptet, dass ein Negativbeschluss hinsichtlich der ZFM-Regelung dramatische und nicht wiedergutzumachende Auswirkungen auf die wirtschaftliche Nachhaltigkeit Madeiras haben würde ([82]). Die Kommission solle daher den Status Madeiras als Gebiet in äußerster Randlage berücksichtigen, der in Artikel 349 AEUV anerkannt wird.

(65) Portugal vertritt ferner die Auffassung, dass die Kommission bei ihrer Bewertung die wirtschaftlichen Auswirkungen der ZFM-Regelung auf die Entwicklung der Region ([83]) in Betracht ziehen sollte, insbesondere unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Auswirkungen auf den nationalen, europäischen und internationalen Handel ([84]).

(66) Schließlich ist Portugal der Ansicht, dass die laufende eingehende Prüfung Madeira gegenüber anderen Hoheitsgebieten diskriminieren würde, die präferenzielle Körperschaftssteuersätze anwenden und sich den Vorschriften für staatliche Beihilfen entziehen ([85]).

Vorliegen einer Beihilfe

(67) Portugal zufolge werden bei der ZFM-Regelung keine staatlichen Mittel (d. h. eine Erhöhung der Ausgaben oder sogar eine Verringerung der Einnahmen für den öffentlichen Haushalt) einbezogen. Es handele sich bei der Regelung nicht um „tatsächliche Steuerausgaben", sondern lediglich um virtuelle Steuerausgaben oder sogar um eine buchhalterische Fiktion („fiktive Steuereinnahmeverluste") ([86]). Zudem führt Portugal aus, dass Unternehmen sich nur wegen der geringeren Steuerlast in der ZFM niederlassen und dort investieren würden. Gäbe es keinen Steuervorteil, hätten sich die Unternehmen nicht in der ZFM niedergelassen und die üblicherweise auf dem portugiesischen Festland oder auf Madeira fälligen Steuern nicht gezahlt ([87]).

(68) Portugal macht geltend, die ZFM-Regelung sei Teil der allgemeinen Regelung des portugiesischen Steuersystems ([88]). Das Land vertritt ferner die Auffassung, dass ein im gesamten Mitgliedstaat oder in der gesamten autonomen Region geltender ermäßigter Steuersatz nach der Praxis der Kommission ([89]) als allgemeine Maßnahme zu betrachten sei und daher den in der ZFM ansässigen Unternehmen keinen Vorteil verschaffe ([90]).

([82]) Im Jahr 2016 konnten in der ZFM fast [100-200] Mio. EUR an Körperschaftssteuer eingenommen werden (fast [15-25] % der gesamten in diesem Jahr in der Region eingenommenen Steuern). Dies würde einen Standortwechsel von mehr als [1 000-2 000] in der ZFM registrierten Unternehmen in andere Regionen oder Länder und einen starken Anstieg der Arbeitslosigkeit in der Region bedeuten (2014 gab es [4 000-6 000] direkte, indirekte und induzierte Arbeitsplätze in der ZFM, was [1-10] % der Gesamtbeschäftigung auf Madeira entsprach). Siehe Schreiben Portugals vom 2. Mai 2017, S. 6, und vom 26. September 2018 (Anhang I), S. 62.

([83]) Im Zeitraum 2012-2015 entfielen auf die Tätigkeit in der ZFM nach Angaben der Regionalen Statistikdirektion von Madeira („Direção Regional de Estatística da Madeira") im Durchschnitt etwa [1-10] % der Bruttowertschöpfung (BWS) und [0,5-10] % der Beschäftigung in der AMR. Die Tätigkeiten in den Bereichen Handel, Transport und Lagerung sowie Beherbergung und Gastronomie trugen am meisten zur gesamten BWS der in der ZFM ansässigen Unternehmen bei (etwa [70-80] %). Das verarbeitende Gewerbe in Verbindung mit der Industrie trug am meisten zur Gesamtbeschäftigung in der Region bei ([30-40] %). Im Jahr 2014 entfielen auf die ZFM [1-10] % der in der Region erwirtschafteten Wertschöpfung, d. h. etwa [200-400] Mio. EUR, „Tax and economic analysis report — Madeira Free Trade Zone", Ernest & Young, September 2018, S. 60-62 (Anhang I zum Schreiben Portugals vom 26. September 2018).

([84]) Im Jahr 2014 entfielen 79 % der Ausfuhren (50-200 Mio. EUR) auf die Unternehmen in der ZFM. Im Jahr 2016 stiegen die Ausfuhren in die Europäische Gemeinschaft im Vergleich zu 2014 von [20 000-30 000] auf [30 000-40 000] Tausend EUR. Der größte Teil der Ausfuhren entfiel auf den Lebensmittel- und den Agrarsektor, gefolgt vom Maschinen- und Textilsektor, was sich unbestreitbar positiv auf die Entwicklung der europäischen Wirtschaft auswirkte. Siehe „Tax and economic analysis report" (Steuer- und Wirtschaftsanalysebericht), Ernest & Young, 24. September 2018, S. 68.

([85]) Malta, Luxemburg, Niederlande und Zypern. Siehe Schreiben Portugals vom 26. September 2018, S. 14-16.

([86]) Im Gesamthaushaltsplan des Staates von 1999 bis 2004 heißt es: „Diese Befreiung […] stellt eine nicht erhobene Steuer auf Einkünfte dar, die es ohne diese Vergünstigung nicht gäbe" (Gesamthaushaltsplan des Staates 2002), oder „die Abschaffung der derzeitigen Regelung […] würde sicherlich nicht zur Erhebung dieser Steuereinnahmen führen" (Gesamthaushaltsplan des Staates 2004).

([87]) Schreiben Portugals vom 26. September 2018, Rn. 50, S. 18.

([88]) Schreiben Portugals vom 26. September 2018, Rn. 29, S. 13 und vom 11. September 2017, S. 30.

([89]) Beschluss (EU) 2019/1252 der Kommission vom 19. September 2018 über Steuervorbescheide SA.38945 (2015/C) (ehemals 2015/NN) (ehemals 2014/CP), die McDonald's Europe von Luxemburg erteilt wurden (ABl. L 195 vom 23.7.2019, S. 20).

([90]) „Tax and economic analysis report" (Steuer- und Wirtschaftsanalysebericht), Ernest & Young, 24. September 2018, S. 67.

(69) Portugal hält die ZFM-Regelung auch nicht für selektiv, da die Maßnahme keine „*Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige*“ im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV darstelle. Portugal macht geltend, dass gemäß Artikel 36 Absatz 6 der Regelung über Steuervergünstigungen (*Estatuto dos Benefícios Fiscais*, im Folgenden „EBF“) alle Unternehmen, die im Handel, in der Industrie, im Seeverkehr oder in anderen Dienstleistungsbereichen tätig sind (sofern sie nicht ausdrücklich von der Regelung ausgeschlossen sind, wie z. B. Versicherungs- und Finanzdienstleistungen), in der ZFM niedergelassen sein können. Insofern erfüllten die den ZFM-Begünstigten gewährten Steuervorteile nicht das Kriterium der Selektivität, das für das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe unerlässlich ist. Schließlich könne nicht einmal der Schluss gezogen werden, dass „de facto“ Selektivität vorliege, da die betreffenden Steuervorteile nicht auf bestimmte Kategorien oder Sektoren mit gemeinsamen Merkmalen beschränkt seien.

(70) Portugal kommt zu dem Schluss, dass die ZFM-Regelung als allgemeine Maßnahme und nicht als staatliche Beihilfe zu betrachten sei ([91]). Die zu prüfende Maßnahme führe nicht zu einem selektiven Vorteil für die in der ZFM registrierten Unternehmen und könne durch die Logik des Steuersystems gerechtfertigt werden. Zudem trage die Kommission die Beweislast dafür, ob die ZFM-Regelung eine Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV darstellt.

(71) Außerdem müsste nach Ansicht Portugals die ZFM-Regelung, falls sie eine „Beihilfe“ darstellen sollte, als „bestehende Beihilfe“ eingestuft werden. Die ZFM-Regelung wurde schon vor dem Beitritt Portugals zur EWG angewandt ([92]) und außerhalb des Verhandlungsrahmens für bestehende Beihilfen nicht wesentlich geändert. Daher sollte die ZFM-Regelung nicht der vorherigen Genehmigung durch die Kommission gemäß Artikel 108 Absatz 3 AEUV unterliegen. Umgekehrt sollte die Kommission stattdessen das Verfahren für zweckdienliche Maßnahmen einleiten ([93]), was eine inhaltliche Änderung der Beihilferegelung, die Einführung von Auflagen oder ihre Präzisierung beinhalten kann. Portugal schlägt der Kommission vor, dass diese alternativ einen Positivbeschluss mit Bedingungen und Auflagen („mit Bedingungen und Auflagen verbundener Beschluss“) erlässt ([94]).

Herkunft der Gewinne, auf die der Einkommenssteuerabzug Anwendung findet

(72) Portugal erkennt an, dass wie in den Beschlüssen der Kommission von 2007 und 2013 erwähnt, die im Rahmen der ZFM-Regelung gewährte Körperschaftssteuerermäßigung nur für „*tatsächlich und materiell aus Tätigkeiten auf Madeira erwirtschaftete Gewinne*“ gilt ([95]). Portugal weist jedoch die Schlussfolgerung der Kommission zurück, dass den Unternehmen, wenn sie ihre Tätigkeit nicht auf Madeira ausüben, keine Mehrkosten aufgrund ihrer Tätigkeit in einem Gebiet in äußerster Randlage entstehen und sie daher keinen Anspruch auf regionale Betriebsbeihilfen haben ([96]).

(73) Portugal weist darauf hin, dass die bezifferten Mehrkosten, die den Unternehmen im Gebiet in äußerster Randlage Madeira ([97]) entstehen, an die wirtschaftliche Dimension der ZFM angepasst wurden, was in der Kommissionsentscheidung 2007 ([98]) anerkannt wurde. Darüber hinaus stünde die derzeitige Durchführung der ZFM-Regelung voll und ganz im Einklang mit den Beschlüssen der Kommission von 2007 und 2013, in denen der Schluss gezogen wurde, dass „die Maßnahme es ermöglicht, die Mehrkosten von Unternehmen in dem genannten Gebiet in äußerster Randlage auszugleichen“ ([99]). Portugal bringt weiterhin vor, dass die Steuervorteile in der ZFM wesentlich geringer ausfallen als die „Mehrkosten“ und dass sich die Bedingung, dass die Tätigkeiten „tatsächlich und materiell auf Madeira ausgeübt werden“, in der Zulassungspflicht und in der Einhaltung anderer gesetzlicher Bestimmungen in der ZFM widerspiegelt, was bedeute, dass die im Rahmen der ZFM-Regelung (Regelung III) registrierten Unternehmen rechtmäßig von der Regelung profitieren und Anspruch auf regionale Betriebsbeihilfen haben ([100]).

([91]) Schreiben Portugals vom 26. September 2018, Rn. 28, S. 13. und „Tax and economic analysis report“ (Steuer- und Wirtschaftsanalysebericht), Ernest & Young, September 2018, S. 66-68.
([92]) Erwägungsgrund 10 der Kommissionsentscheidung 2007.
([93]) Artikel 22 Buchstaben a und b der Verordnung (EU) 2015/1589. Siehe Erwägungsgrund 61 dieses Beschlusses.
([94]) Artikel 9 Absatz 4 und Artikel 20 der Verordnung (EU) 2015/1589. Siehe Schreiben Portugals vom 24. April 2019, S. 3. Siehe auch Erwägungsgrund 61 dieses Beschlusses.
([95]) Schreiben Portugals vom 26. September 2018, Rn. 88, S. 20.
([96]) Erwägungsgrund 30 des Einleitungsbeschlusses.
([97]) Siehe Fußnote 55. Die Mindestmehrkosten, die sich aus der Abgelegenheit Madeiras ergeben, belaufen sich auf 26 % der Bruttowertschöpfung des privaten Sektors bzw. 16,7 % des Bruttoinlandsprodukts (BIP) Madeiras; im Jahr 1998 entsprach dies ca. 400 Mio. EUR. Siehe Erwägungsgrund 46 und 48 der Kommissionsentscheidung 2007.
([98]) Erwägungsgrund 51 der Kommissionsentscheidung 2007.
([99]) Schreiben Portugals vom 26. September 2018, Rn. 124.
([100]) Schreiben Portugals vom 26. September 2018, Rn. 125.

(74) Portugal weist erneut darauf hin, dass „*tatsächlich und materiell auf Madeira ausgeübte Tätigkeiten*“ nur bedeuten sollte, dass die Tätigkeit auf Madeira durch einen Hauptsitz, eine Geschäftsleitung und ein Entscheidungszentrum ausgeübt wird, aber nicht, dass dauerhaft Arbeitskräfte in diesem Gebiet beschäftigt sein müssen. Portugal ist der Ansicht, die Kommission würde die in den Kommissionsbeschlüssen von 2007 und 2013 anerkannte Verbindung der internationalen Tätigkeiten mit der Region ([101]) negieren, wenn sie vorschreibt dass diese per Definition internationalen Tätigkeiten tatsächlich auf Madeira ausgeübt werden müssten.

(75) Weiterhin bekräftigt Portugal seinen Standpunkt, dass das Erfordernis, dass die Tätigkeiten tatsächlich und materiell auf Madeira ausgeübt werden müssen, nicht bedeutet und auch nicht bedeuten kann, dass die Tätigkeiten geografisch auf das Gebiet Madeiras beschränkt sein müssen oder dass die Gewinne ausschließlich in diesem geografischen Gebiet erwirtschaftet werden müssen. Die „restriktive Auslegung“ der Kommission stehe somit nicht im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung der Union zur Bestimmung des „Mittelpunkts der hauptsächlichen Interessen“ ([102]), der Entscheidungspraxis der Kommission und der Rechtsprechung der Union zum Ausstrahlungseffekt („Spillover-Effekt“) ([103]) sowie mit der in der Union geltenden Niederlassungsfreiheit und dem freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital.

(76) Portugal kommt ferner zu dem Schluss, dass die Zurechenbarkeit durch den Ort der Hauptverwaltung des Unternehmens oder den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung gegeben ist. Dies stehe in vollem Einklang mit der Kommissionsentscheidung 2007, in der es heißt, dass „*die Regelung unterschiedslos für in Portugal ansässige und nicht ansässige Unternehmen gilt*“ ([104]). Im Kommissionsbeschluss 2013 werde ebenfalls anerkannt, dass die Tätigkeiten der in der ZFM zugelassenen Unternehmen im Wesentlichen internationaler Natur sind, da „*die von diesen Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten dem internationalen Wettbewerb offenstehen*“ ([105]). Die Neuauslegung von Erwägungsgrund 14 der Kommissionsentscheidung 2007, wonach die betreffenden Tätigkeiten nur innerhalb der strengen geografischen Grenzen Madeiras in vollem Umfang durchgeführt werden können, stehe somit im Widerspruch zur ZFM-Regelung selbst und zu den Regionalbeihilfeleitlinien 2007, die ein wichtiges Instrument zur Anziehung von Investitionen aus dem Binnenmarkt und von außerhalb des Binnenmarktes darstellen. Sie würde auch dem Ziel von Artikel 349 AEUV zuwiderlaufen, der die Annahme spezifischer (steuerlicher) Maßnahmen erlaubt, um Investitionen anzuziehen und so die Modernisierung und Diversifizierung der Wirtschaft zu fördern.

(77) Außerdem erfüllt Portugal seine Verpflichtungen im Rahmen des 2016 unterzeichneten Aktionsplans der OECD zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting — BEPS) ([106]) (im Folgenden „BEPS-Aktionsplan“). Der BEPS-Aktionsplan beinhaltet das Konzept der „wesentlichen Geschäftstätigkeit“, das die Anwendung von Sondersteuerregelungen auf Gewinne beschränkt, die in einem kausalen Zusammenhang mit den Kosten stehen, die das Unternehmen für die Entwicklung des zugrunde liegenden Vermögenswerts getragen hat.

(78) Portugal ist der Ansicht, dass die Kommission bei der Prüfung der Rechtmäßigkeit der ZFM-Regelung das Kriterium der „wesentlichen Geschäftstätigkeit“ im Sinne der OCED-Vorschriften und insbesondere der „General guiding principles concerning evaluation of measures under BEPS Action Plan“ (Allgemeinen Leitlinien für die Bewertung von Maßnahmen im Rahmen des BEPS-Aktionsplans) ([107]) berücksichtigen sollte. Zudem sollte die Kommission die bestehenden Rechtsinstrumente der Union zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -betrug in ihre Bewertung einbeziehen, insbesondere die mit der Richtlinie (EU) 2016/1164 eingeführten Vorschriften über den Missbrauch angemessener Gestaltungen. Auch die Vorschriften über die Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung im Zusammenhang mit meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen, die mit der Richtlinie 2011/16/EU des Rates ([108]) eingeführt wurden, seien zu beachten.

([101]) Erwägungsgründe 11, 25, 72 und 73 der Kommissionsentscheidung 2007 und Erwägungsgründe 24, 26 und 28 des Kommissionsbeschlusses 2013.

([102]) Urteil des Gerichtshofs vom 2. Mai 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, ECLI:EU:C:2006:281, Rn. 34-36, und Urteil des Gerichtshofs vom 22. Dezember 2010, Weald Leasing, C-103/09, ECLI:EU:C:2010:804, Rn 44.

([103]) Tätigkeiten außerhalb eines bestimmten Gebiets können für das betreffende Gebiet von großem Nutzen sein. Portugal zufolge hat die Kommission diesen Grundsatz in einer Entscheidung aus dem Jahr 2007 zu den französischen überseeischen Departements anerkannt, nämlich in der Entscheidung K(2007) 5115 endg. der Kommission vom 27. Oktober 2007 zur Sache N522/2006 Frankreich — Loi de programme pour l'outre-mer — Aide fiscale, Abschnitte 2.8.3 und 2.8.8, S. 24 und 25. Sie auch Urteil des Gerichtshofs vom 19. Dezember 2012, GAMP, C-579/11, ECLI:EU:C:2012:833, Rn. 30-39.

([104]) Erwägungsgrund 22, Fußnote 9 der Kommissionsentscheidung 2007.

([105]) Erwägungsgrund 22 des Kommissionsbeschlusses 2013.

([106]) Aktionspunkt 5 „Counter Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance“ (Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz) und Aktionspunkt 6 „Prevent Treaty Abuse“ (Verhinderung von Abkommensmissbrauch) (https://www.oecd.org/publications/aktionsplan-zur-bekampfung-der-gewinnverkurzung-und-gewinnverlagerung-9789264209688-de.htm).

([107]) Aktionspunkt 5 des BEPS-Berichts und Leitlinien des Forums für schädlichen Steuerwettbewerb der OECD in Bezug auf die Anforderung der wesentlichen Geschäftstätigkeit im Zusammenhang mit Regelungen, die sich nicht auf das geistige Eigentum beziehen („non-IP regimes“) (https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/).

([108]) Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. L 64 vom 11.3.2011, S. 1).

(79) Portugal erklärt, dass die mit der Richtlinie (EU) 2016/1164 eingeführten Vorschriften zur Bekämpfung der Steuervermeidung auf unangemessene Gestaltungen angewendet werden sollten (d. h. Situationen, in denen Unternehmen, die in Niedrigsteuergebieten ansässig sind und dort keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, zu einem niedrigeren Steuersatz oder sogar zum Nullsatz besteuert werden). Im Einklang mit dieser Richtlinie sollte die Kommission im Rahmen der Prüfung der Gewährung staatlicher Beihilfen auf die allgemeinen Klauseln zur Verhinderung von Missbrauch zurückgreifen, um zu prüfen, ob die in der ZFM niedergelassenen Unternehmen gesetzeskonform sind. Portugal erachtet die Schlussfolgerung als nicht akzeptabel, dass der Steuervorteil, der den in der ZFM zugelassenen Unternehmen gewährt wird und der eine „Steuerermäßigung" darstellt, zwangsläufig bedeute, dass bei diesen Unternehmen eine unangemessene Gestaltung vorliegt ([109]).

(80) Abschließend erläutert Portugal das System der Steuerkontrolle für die in der ZFM registrierten Unternehmen ([110]). Zudem legt Portugal dar, wie das Erfordernis der getrennten Buchführung für die in der ZFM erwirtschaftetet Gewinne ([111]) überprüft wird, und widerspricht damit der im Einleitungsbeschluss geäußerten Auffassung der Kommission, dass Zweifel an der Wirksamkeit der von den Steuerbehörden durchgeführten Kontrollen bestehen könnten ([112]).

Schaffung/Erhaltung von Arbeitsplätzen in der Region

(81) Portugal erklärt, dass die Einführung der Beschränkungen hinsichtlich der Mindestanzahl von Arbeitsplätzen der gleichen Logik wie eine Maßnahme zur Bekämpfung von Missbrauch unterliege: Ziel sei es, zu verhindern, dass Unternehmen, die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübten, in Madeira unzulässige Vorteile erhielten. Dieses Ziel gebiete oder legitimiere jedoch nicht eine Auslegung der Anforderungen in Bezug auf die Zahl der Arbeitsplätze außerhalb des Kontextes des geltenden Unionsrechts und des nationalen Rechts.

(82) In Anlehnung an die EU-Harmonisierungsvorschriften ([113]) macht Portugal geltend, dass im Unionsrecht kein einheitlicher Begriff des „Arbeitsvertrags", des „Arbeitsverhältnisses", des „Arbeitnehmers" ([114]) und folglich auch nicht des „Arbeitsplatzes" existiert. Der relevante Begriff „Arbeitsplatz" sei im portugiesischen Arbeitsrecht ([115]) festgelegt, das nicht im Widerspruch zum geltenden Unionsrecht stehe.

(83) Portugal hat stets die Auffassung vertreten, dass die Verpflichtung der zur Ausübung von Tätigkeiten in der ZFM zugelassenen Unternehmen, Arbeitsplätze zu schaffen oder zu erhalten, nur erfüllt ist, wenn ein Arbeitsvertrag mit einem in der ZFM ansässigen Unternehmen geschlossen wird ([116]). Die in den einzelstaatlichen und unionsrechtlichen Vorschriften für Arbeitsverträge vorgesehenen Formen dürften nicht außer Acht gelassen werden, insbesondere die Leiharbeit sowie die (grundlegende) Freizügigkeit der Arbeitnehmer.

(84) Portugal führt weiter aus, dass nach dem Geist des Unionsrechts ([117]) und der Rechtsprechung der Union ([118]) die verschiedenen Arten von Arbeitsverhältnissen (ob befristet oder unbefristet) und die Mobilität der Arbeitnehmer innerhalb der Mitgliedstaaten akzeptiert und geschützt werden sollen, da dieses Phänomen (Mobilität) als positives Element für die Entwicklung der Wirtschaft der Mitgliedstaaten angesehen wird. Ebenso erkenne die Union im Großen und Ganzen die Freiheit der Unternehmen an, Dienstleistungen von anderen Mitgliedstaaten aus zu

([109]) „Tax and economic analysis report" (Steuer- und Wirtschaftsanalysebericht), Ernest & Young, 24. September 2018, S. 66.
([110]) Schreiben Portugals vom 26. September 2018, Rn. 282 bis 318.
([111]) Schreiben Portugals vom 26. September 2018, Rn. 296 bis 298.
([112]) Erwägungsgrund 34 des Einleitungsbeschlusses.
([113]) Richtlinie 98/59/EG des Rates vom 20. Juli 1998 zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über Massenentlassungen (ABl. L 225 vom 12.8.1998, S. 16), Richtlinie 2001/23/EG des Rates vom 12. März 2001 zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Wahrung von Ansprüchen der Arbeitnehmer beim Übergang von Unternehmen, Betrieben oder Unternehmens- oder Betriebsteilen (ABl. L 82 vom 22.3.2001, S. 16) oder die Richtlinie 96/71/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Dezember 1996 über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen (ABl. L 18 vom 21.1.1997, S. 1).
([114]) Schlussanträge des Generalanwalts Poiares Maduro vom 27. Januar 2005, Celtec, C-478/03, ECLI:EU:C:2005:66.
([115]) Gesetz Nr. 7/2009 vom 12. Februar 2009, geändert durch Gesetz Nr. 14/2018 vom 19. März 2018.
([116]) Schreiben Portugals vom 26. September 2018, Rn. 222.
([117]) Richtlinie 2008/104/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. November 2008 über Leiharbeit (ABl. L 327 vom 5.12.2008, S. 9). Verordnung (EU) Nr. 492/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. April 2011 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Union (ABl. L 141 vom 27.5.2011, S. 1) und Richtlinie 2014/54/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über Maßnahmen zur Erleichterung der Ausübung der den Arbeitnehmern im Rahmen der Freizügigkeit gewährten Rechte (ABl. L 128 vom 30.4.2014, S. 8).
([118]) Schlussanträge des Generalanwalts Ruiz-Jarabo Colomer vom 10. Juli 2003, Collins, C-138/02, ECLI:EU:C:2003:409.

erbringen und ihre Arbeitnehmer vorübergehend in diese Mitgliedstaaten zu entsenden, was wiederum den mobilen Charakter der derzeitigen Arbeitsverhältnisse widerspiegele; dies bedeute aber nicht, dass die tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit der Unternehmen nicht überprüft wird. Portugal könne daher nicht akzeptieren, dass die Rechtmäßigkeit der ZFM-Regelung unmittelbar von der Schaffung einer bestimmten Anzahl von Arbeitsplätzen abhängt, noch, dass sie auf einem rückschrittlichen Konzept von „Arbeitsplatz" beruht, das ausschließlich auf dem Begriff des Raums (physischer Ort) basiert, an dem die Arbeitnehmer dauerhaft ihre Aufgaben erfüllen ([119]).

(85) Portugal verweist auf die Verhandlungen mit der Kommission im Zusammenhang mit den Entscheidungen der Kommission zur Genehmigung der Regelung II ([120]) aus dem Jahr 2002, in deren Folge sich Portugal bereit erklärte, die Obergrenze der Steuerbemessungsgrundlage in Abhängigkeit von der Zahl der Arbeitsplätze festzulegen; dies sei jedoch keine unabdingbare Voraussetzung gewesen und Portugal habe die Regelung nie auf dieser Grundlage durchgeführt ([121]).

(86) Abschließend weist Portugal darauf hin, dass es sich bei der ZFM-Regelung nicht um eine Regelung über Beschäftigungsbeihilfen, sondern um eine Beihilferegelung zur Diversifizierung und Modernisierung Madeiras handele. Das Ziel der ZFM-Regelung bestehe in erster Linie darin, einen Beitrag zum regionalen Bruttoinlandsprodukt (BIP) zu leisten. Der Beitrag der Regelung zum BIP Madeiras zeige die enge Verbindung zwischen den Wirtschaftstätigkeiten der Unternehmen in der ZFM und der Region.

Definition der Zahl der geschaffenen Arbeitsplätze

(87) Portugal weist erneut darauf hin, dass die in Rn. 58 und Fußnote 52 der Regionalbeihilfeleitlinien 2007 definierten Begriffe „Schaffung von Arbeitsplätzen" und „Jahresarbeitseinheiten" (JAE) nicht für die ZFM-Regelung gelten würden. Die Definitionen würden hingegen nur für „regionale Investitionsbeihilfen" (Abschnitt 4 der Regionalbeihilfeleitlinien 2007) und nicht für Betriebsbeihilfen (Abschnitt 5 der Regionalbeihilfeleitlinien 2007) gelten. Zudem betont Portugal, dass es — entgegen den Ausführungen der Kommission im Einleitungsbeschluss — keinen Präzedenzfall für die Anwendung des JAE-Konzepts auf Regionalbeihilfen in einem Gebiet in äußerster Randlage gibt ([122]). Nach Ansicht der portugiesischen Behörden sollte aufgrund des außergewöhnlichen Charakters der Gebiete in äußerster Randlage eine andere Definition der Schaffung von Arbeitsplätzen akzeptiert werden. Portugal ruft ganz allgemein in Erinnerung, dass die Regionalbeihilfeleitlinien 2007 sowie die Bedingungen der Kommissionsbeschlüsse von 2007 und 2013 nicht verbindlich seien. Was das Konzept der Schaffung von Arbeitsplätzen in den Regionalbeihilfeleitlinien 2007 betrifft, habe sich Portugal jedenfalls nie verpflichtet, dieses Konzept anzuwenden. Die Berechnung der im Gebiet geschaffenen und erhaltenen Arbeitsplätze sollten daher nicht unter die in den Regionalbeihilfeleitlinien 2007 vorgesehenen Bedingungen fallen, noch sollte die gemäß Artikel 5 der Empfehlung der Kommission betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen ([123]) festgelegte Mitarbeiterzahl dafür gelten.

Arbeitsplätze außerhalb der Region Madeira

(88) Portugal bekräftigt ferner, dass die Tätigkeit der ZFM-Begünstigten nicht unbedingt in der Region stattfinden muss, da die Regelung darauf abzielt, ausländische Investitionen anzuziehen und internationale Dienstleistungen zu entwickeln. Durch eine restriktive Auslegung, die die Tätigkeit auf die Region Madeira beschränkt, würde der Anreiz für die Internationalisierung der Unternehmen verloren gehen und die Logik der zu fördernden regionalen Entwicklung ausgehebelt. Portugal kommt zu dem Schluss, dass die ausschließliche Beschränkung der Arbeitsplätze auf Madeira und die Erhebung von Steuereinnahmen nicht das vorrangige Anliegen der ZFM-Regelung sind.

([119]) „Tax and economic analysis report" (Steuer- und Wirtschaftsanalysebericht), Ernest & Young, September 2018, S. 54.

([120]) Entscheidung der Kommission K(2002) 4811 vom 11. Dezember 2002, Staatliche Beihilfe N 222/A/02 — Portugal — Beihilferegelung für die Zona Franca da Madeira für den Zeitraum 2003-2006 (ABl. C 65 vom 19.3.2003, S. 23), und Entscheidung der Kommission K(2003) 92 vom 4. April 2003 (Staatliche Beihilfe N222/B/2002 — Portugal — Regime de auxílios da Zona Franca da Madeira para o período 2003-2006). Siehe auch das Schreiben der Kommission D/52122 vom 25. Februar 2002 und das Antwortschreiben Portugals vom 3. Juni 2002 (1580).

([121]) Die Verpflichtung ist im Sinne der von Portugal während des „Verhandlungsprozesses" über die Beihilferegelung eingenommenen Position zu interpretieren. Portugal führte an, dass die ZFM-Regelung unter Berücksichtigung der Verhältnismäßigkeit der von den Unternehmen im Gebiet in äußerster Randlage Madeira zu tragenden Mehrkosten bewertet werden sollte („*die Beschränkung des Begriffs der Verhältnismäßigkeit auf bezifferbare Mehrkosten würde die Bedeutung von Artikel 349 AEUV (ex-Artikel 299 Absatz 2 EG-Vertrag) entwerten*"). Siehe Schreiben Portugals vom 26. September 2018, S. 22-24.

([122]) Erwägungsgrund 41 des Einleitungsbeschlusses.

([123]) Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (K(2003) 1422) (ABl. L 124 vom 20.5.2003, S. 36).

Kontrolle der Schaffung/Erhaltung von Arbeitsplätzen

(89) Portugal unterstreicht, dass die Kontrolle der Schaffung/Erhaltung von Arbeitsplätzen in der ZFM in ausreichendem Maße durch die jährlichen Steuererklärungen „Modelo 10" und „Modelo 30" und die monatliche Vergütungserklärung (DMR) sowie durch die Erklärung über die geschaffenen/erhaltenen Arbeitsplätze gemäß „Modelo 22", Anhang D, Feld 6 (nur für Begünstigte der ZFM-Regelung verbindlich) erfolgt ([124]). Diese Erklärungen würden in Übereinstimmung mit dem portugiesischen Arbeitsrecht die Überprüfung der zu Beginn und am Ende des Geschäftsjahres bestehenden Arbeitsplätze ermöglichen.

(90) Nach Angaben Portugals umfasst das portugiesische Steuersystem mehrere Instrumente, die eine wirksame Kontrolle der ZFM-Regelung ermöglichen. Die in der ZFM niedergelassenen Unternehmen unterliegen der Kontrolle der Steuer- und Zollbehörde (Autoridade Tributária e Aduaneira, im Folgenden „AT"), der Regionalregierung, der Generalinspektion der Finanzen und aller anderen Steuerbehörden, einschließlich der Direktion für Betrugsermittlung und Sondermaßnahmen, der Direktion für Planung und Koordinierung der Steuerprüfungsdienste und der Abteilung für große Steuerzahler. Des Weiteren werden Verfahren gegen Ordnungswidrigkeiten oder sogar Strafverfahren eingeleitet, wenn eine illegale Tätigkeit festgestellt wird. Die Überwachung, Überprüfung und Kontrolle der Rechtmäßigkeit der in der ZFM ausgeübten Tätigkeiten war eine Priorität im Rahmen der Steuerprüfungen auf nationaler Ebene.

(91) Und schließlich ist Portugal der Ansicht, dass der vorläufige Standpunkt der Kommission, wonach die verschiedenen Steuererklärungen nicht als Grundlage für eine genaue Berechnung der Zahl der von jedem ZFM-Begünstigten erhaltenen Arbeitsplätze herangezogen werden können und nicht als gültige Alternative zur Definition von Arbeitsplätzen im Sinne der Regionalbeihilfeleitlinien 2007 ([125]) verwendet werden können, einen Verstoß gegen die in Artikel 4 Absatz 2 des Vertrags über die Europäische Union verankerte Achtung der grundlegenden Funktionen des Staates, darstellt.

Beitrag zur regionalen Entwicklung

(92) Portugal unterstreicht den Beitrag der ZFM-Regelung zur regionalen Entwicklung von Madeira als Gebiet in äußerster Randlage und legt zu diesem Zweck eine Studie ([126]) vor, in der die Bedeutung der ZFM bei der Internationalisierung und Diversifizierung der Wirtschaft Madeiras aufgezeigt wird. Die angewandte Maßnahme stehe mit den Kommissionsbeschlüssen von 2007 und 2013 und dem geltenden Beihilferecht im Einklang. Portugal kommt ferner zu dem Schluss, dass die Kommission die ZFM-Regelung im Hinblick auf den wirtschaftlichen, sozialen und territorialen Zusammenhalt kohärent mit der Unionspolitik für die Gebiete in äußerster Randlage bewerten sollte.

Rückwirkende Anwendung der AGVO 2014

(93) Portugal weist erneut darauf hin, dass die AGVO 2014 bei der Prüfung der Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt von im Rahmen der ZFM-Regelung gewährten Einzelbeihilfen nicht rückwirkend auf diese anwendbar ist, wenn die Einzelbeihilfen von dieser Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung ausgenommen wurden. Außerdem würde eine flexible Auslegung der AGVO 2014 nicht erfordern, dass die ZFM-Begünstigten ihre Wirtschaftstätigkeit ausschließlich in Madeira als Gebiet in äußerster Randlage ausüben. Portugal kommt zu dem Schluss, dass die Durchführung der ZFM-Regelung auf der Grundlage der damals geltenden Regionalbeihilfeleitlinien 2007 erfolgen sollte.

Rückforderung und Verletzung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit

(94) Portugal macht geltend, dass die ZFM-Regelung in der Vergangenheit bereits mehrfach von der Kommission genehmigt worden war und die nationalen Steuerbehörden daher jetzt nicht aufgefordert werden können, die Beihilfe zurückzufordern.

(95) Portugal ist außerdem der Ansicht, dass alle Steuervergünstigungen in voller Übereinstimmung mit der ZFM-Regelung gewährt wurden. Eine andere Auslegung stünde daher nicht im Einklang mit den Anforderungen an Klarheit, Bestimmtheit und Vorhersehbarkeit der Auswirkungen, wie sie in der ständigen Rechtsprechung der EU ([127]) festgelegt sind. Portugal und die Beihilfeempfänger stützten sich darauf, dass die durchgeführte ZFM-Regelung rechtlich durch die Kommissionsbeschlüsse von 2007 und 2013 abgedeckt war. Daraus zieht Portugal den Schluss, dass Unternehmen, die Beihilfen im Rahmen der Regelung III erhalten haben, ein Recht auf Rechtssicherheit und ein berechtigtes Vertrauen darauf erworben haben, dass kein Rückforderungsbeschluss erlassen wird.

([124]) Erwägungsgrund 29 dieses Beschlusses.
([125]) Erwägungsgrund 42 des Einleitungsbeschlusses.
([126]) Siehe Fußnote 55.
([127]) Urteil des Gerichtshofs vom 15. Februar 1996, Duff und andere, C-63/93, ECLI:EU:C:1996:51, Rn. 20, und Schlussanträge des Generalanwalts Cosmas vom 8. Juni 1995, ECLI:EU:C:1995:170, Urteil des Gerichtshofs vom 7. Juni 2007, Britannia Alloys & Chemicals/Kommission, C-76/06 P, ECLI:EU:C:2007:326, Rn. 79 und Urteil des Gerichtshofs vom 18. November 2008, Förster, C-158/07, ECLI:EU:C:2008:630, Rn. 67.

5. STELLUNGNAHMEN VON BETEILIGTEN DRITTEN UND VON PORTUGAL

5.1. Stellungnahmen von beteiligten Dritten

(96) Bei der Kommission gingen Stellungnahmen von 102 Beteiligten (Bürgerinnen und Bürger, Unternehmen oder Wirtschaftsverbände) ein. Die meisten Stellungnahmen (94 von 102) wurden von Unternehmen in der ZFM und deren Mitarbeitern eingereicht. Diese Beteiligten unterstrichen ihre Besorgnis über die Einstellung oder Einschränkung des Betriebs der ZFM, was zu massiven Arbeitsplatzverlusten und negativen Auswirkungen auf die regionale Wirtschaft führen würde. Des Weiteren führten sie an, dass die Art der von den Unternehmen in der ZFM ausgeübten Tätigkeiten nicht auf das Gebiet Madeiras beschränkt werden dürfe, nicht nur, weil der Markt dort eher klein sei, sondern vor allem, weil die Internationalisierung der Wirtschaft eines Gebiets in äußerster Randlage von Anfang an eines der Ziele der ZFM gewesen sei. Darüber hinaus kamen sie zu dem Schluss, dass die Auffassung der Kommission bezüglich des *„Ortes, an dem die wirtschaftlichen Tätigkeiten ausgeübt werden“* eine restriktive Auslegung der Bedingungen für das Funktionieren der ZFM im Kontext einer offenen und globalen Wirtschaft darstellt.

(97) Die Kommission erhielt auch Stellungnahmen von sieben Wirtschaftsverbänden ([128]) und von dem Unternehmen, das die ZFM verwaltet ([129]). Sie alle kritisierten die ihrer Ansicht nach restriktive Auslegung der Kommission in Bezug auf die Verknüpfung der Höhe der Beihilfe mit der Schaffung und Erhaltung von echten Arbeitsplätzen auf Madeira sowie die Anwendung der Körperschaftssteuerbefreiung auf Gewinne, die mit *„tatsächlich und materiell auf Madeira ausgeübten Tätigkeiten“* erwirtschaftet werden.

(98) Die von den Beteiligten vorgebrachten Argumente zum Vorliegen einer Beihilfe, zur Herkunft der Gewinne und zur Schaffung von Arbeitsplätzen werden in den folgenden Erwägungsgründen zusammengefasst.

(99) Nur ein Beteiligter, der Handels- und Industrieverband von Funchal (Associação Comercial e Industrial do Funchal, im Folgenden „ACIF“) ([130]), vertritt die Auffassung, dass die Körperschaftssteuerermäßigung keine Beihilfe darstellt. Der ACIF ist der Ansicht, dass die Steuerermäßigung nur die Differenz der nicht erhobenen Steuern auf die Gewinne darstellt, die ohne diese Steuerermäßigung überhaupt nicht existieren würden. Bei der ZFM-Regelung handele es sich um einen rein theoretischen und künstlichen Steueraufwand, der jährlich nur zu Buchführungszwecken veranschlagt und berechnet werde, da er weder einem tatsächlichen Steueraufwand noch einer Minderung der erhobenen Einnahmen entspreche. Die Abschaffung der in der ZFM gewährten Steuervergünstigungen würde nicht zur Erhebung der vorgenannten Steuerdifferenz führen. Der ACIF ist des Weiteren der Ansicht, dass bei einem Vergleich Madeiras mit anderen europäischen Ländern, die über wettbewerbsfähige Steuersysteme verfügen, nicht mit denselben dauerhaften Einschränkungen konfrontiert sind und die Steuervergünstigungen nicht nach Maßgabe der geschaffenen Arbeitsplätze begrenzen, der Schluss gezogen werden muss, dass die ZFM-Regelung Madeiras keinen wirtschaftlichen Vorteil bietet. Daher sei es höchst unwahrscheinlich, dass die ZFM-Regelung den Wettbewerb verfälsche und den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtige.

(100) Die Beteiligten machen geltend, dass die Ansiedlung von Tätigkeiten und Arbeitsplätzen, die auf Madeira von Natur aus international sind, die Unterstützung für das Gebiet in äußerster Randlage Madeira in unzulässiger Weise auf den bloßen Ausgleich der Mehrkosten beschränkt, die den Unternehmen auf Madeira aufgrund seiner naturbedingten Nachteile, wie diese in Artikel 349 AEUV verankert sind, entstehen.

(101) Die Beteiligten sind der Auffassung, dass die Auslegung der Kommission die Tatsache außer Acht lässt, dass alle in der ZFM niedergelassenen Unternehmen die Regelung nur dann in Anspruch nehmen können, wenn sie unter Berücksichtigung des Modells des OECD-Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ([131]) eine Betriebsstätte auf Madeira haben und gleichzeitig ihren Sitz und die tatsächliche Firmenniederlassung in der Region haben.

([128]) Associação Comercial e Industrial do Funchal (im Folgenden „ACIF“), Câmara do Comércio e Indústria dos Açores (im Folgenden „CCIA“), Confederação de Comércio e Serviços de Portugal (im Folgenden „CCP“), Confederação da Indústria Portuguesa (im Folgenden „CIP“), Confederação de Turismos de Portugal (im Folgenden „CTP“), European International Ship Owners Association of Portugal (im Folgenden „EISAP“) und „EURODOM“ (Verband der französischen Gebiete in äußerster Randlage).

([129]) Sociedade de Desenvolvimento da Madeira S.A. (im Folgenden „SDM“). Die SDM ist seit 1984 im Auftrag der Regionalregierung von Madeira (im Folgenden „Konzessionsvertrag“) für das Management, die Verwaltung und die Förderung der ZFM zuständig (auch „Internationales Geschäftszentrum“ (Centro Internacional de Negócios da Madeira — CINM) genannt).

([130]) Der ACIF ist ein Wirtschaftsverband, der 800 angeschlossene Unternehmen aus allen Wirtschaftszweigen vertritt (63 % im Handel und im Dienstleistungssektor, 23 % in der Industrie und 14 % im Tourismus).

([131]) OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen: gekürzte Fassung von 2017 (https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version_20745419).

(102) Die Beteiligten bringen außerdem vor, dass viele der derzeit von den Unternehmen in der ZFM über immaterielle Tätigkeiten hinaus ausgeübten Tätigkeiten anderswo als am Hauptsitz ausgeübt werden müssen. Die Einschränkung dieser Möglichkeit würde eine willkürliche und für Madeira nachteilige Behandlung darstellen, die unverständlich und unangemessen sei, zumal es sich bei den Anreizen nicht um tatsächliche (sondern um virtuelle oder scheinbare) Steuerausgaben handele und sie für die Region Madeira keinen Verlust an Steuereinnahmen darstellten.

(103) Nur wenige Beteiligte behaupten, die Kommission verhindere die Internationalisierung der Wirtschaft Madeiras und fördere im Gegenteil einen wirtschaftlichen Isolationismus der Region, was einen Verstoß gegen die Grundsätze der Marktwirtschaft und der Integration der benachteiligten Gebiete in diese Wirtschaft darstelle.

(104) Die Beteiligten halten es auch für unangemessen, die ZFM-Regelung den Definitionen, Bedingungen und Grundsätzen der Regionalbeihilfeleitlinien 2007 in Bezug auf die Definition und Berechnung von Arbeitsplätzen zu unterwerfen, da die Beihilferegelung als regionale Betriebsbeihilfe und nicht als Investitionsbeihilfe genehmigt wurde. Daher sollten die in Rn. 58 und Fußnote 52 der Regionalbeihilfeleitlinien 2007 dargelegten Kriterien und Konzepte nicht einmal sinngemäß auf die Bewertung regionaler Betriebsbeihilfen, einschließlich der im Rahmen der ZFM-Regelung genehmigten Beihilfen, angewandt werden. Schließlich machen die Beteiligten geltend, dass der Begriff „Arbeitsplatz" nach den Definitionen und Bedingungen des portugiesischen Arbeitsgesetzbuchs zu betrachten sei.

(105) Die Beteiligten stellen ferner fest, dass der Begriff „Schaffung von Arbeitsplätzen" in der AGVO ausschließlich in Artikel 14, in dem regionale Investitionsbeihilfen geregelt sind, sowie in Artikel 17, in dem Investitionsbeihilfen für KMU geregelt sind, enthalten ist. In beiden Fällen werden zur Ermittlung der beihilfefähigen Kosten die *„die für einen Zeitraum von zwei Jahren berechneten voraussichtlichen Lohnkosten für die durch eine Erstinvestition geschaffenen Arbeitsplätze"* herangezogen. Die Beteiligten kommen zu dem Schluss, dass „die den Unternehmen in der ZFM gewährte Beihilfe nicht mit den Lohnkosten zusammenhängt, durch keine Erstinvestition bedingt ist und nicht auf einen Zeitraum von zwei Jahren begrenzt ist".

(106) Nur wenige Beteiligte machen geltend, dass der Begriff „Zahl der Jahresarbeitseinheiten (JAE)" nur in Artikel 5 des Anhangs I der AGVO 2014 enthalten ist (so wie es auch in der AGVO 2008 der Fall war). Darüber hinaus argumentieren sie, dass das Konzept KMU „schützen" soll, da es verhindere, dass alle ihre Beschäftigten als „Dauerbeschäftigte" angesehen und als „Vollbeschäftigte" gezählt werden, insbesondere um zu vermeiden, dass die für die Aufrechterhaltung des KMU-Status zulässige Höchstzahl von Arbeitnehmern überschritten wird ([132]).

(107) Des Weiteren erklären die Beteiligten, dass das „Erfordernis der JAE" in Bezug auf Führungspositionen in Unternehmen, denen die Regelung zugute kommt, weder logisch noch rechtlich sinnvoll erscheint. Nach den geltenden nationalen Vorschriften für Mitglieder von Leitungsorganen ([133]) sei es zulässig, solche Aufgaben/Funktionen in mehr als einem Unternehmen wahrzunehmen. Die Auslegung der Kommission, dass es „verboten" sei, solche Aufgaben/Funktionen in mehr als einem Unternehmen wahrzunehmen, würde daher nicht nur den nationalen Rechtsrahmen untergraben, sondern auch den funktionalen Inhalt der fraglichen Aufgaben/Funktionen und die Merkmale der Personen, die solche Positionen besetzen, außer Acht lassen.

(108) Die Beteiligten machen geltend, dass die fraglichen Führungspositionen und -aufgaben keine ständige und ausschließliche Verfügbarkeit erfordern, da diese im Allgemeinen von hoch qualifizierten und kompetenten Personen ausgeübt werden, die häufig auch andere berufliche und geschäftliche Tätigkeiten ausüben. Es gibt unzählige Fälle von Verwaltern/Geschäftsführern und/oder leitenden Unternehmern, die mit mehreren Unternehmen verbunden sind und mit ihrem Fachwissen und ihren beruflichen Fähigkeiten zur Entwicklung dieser Unternehmen beitragen. Die Beteiligten stellen ferner fest, dass es entgegen der Auffassung der Kommission keine Vorschrift oder Beschränkung für die mögliche Kumulierung von Positionen/Aufgaben in mehr als einem Unternehmen mit Sitz in der ZFM gibt. Somit wären die Mitglieder von Leitungsorganen eines Unternehmens als „Dauerbeschäftigte" zu betrachten, sofern die diesbezüglichen nationalen Rechtsvorschriften eingehalten werden.

([132]) Siehe Schreiben des ACIF vom 12. April 2019, Anhang I, zur Verteidigung der ZFM und der darin tätigen Unternehmen, S. 26.

([133]) Die Ausübung dieser Aufgaben kann auch nicht vergütet sein. Die Vergütung wird vom Unternehmen frei festgelegt und steht nicht notwendigerweise im Zusammenhang mit der Zahl der tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden oder mit der Vergütung anderer Beschäftigten. Es gibt kein Exklusivrecht auf die Leistung, es sei denn, ein solches wird vom Unternehmen auferlegt und von dem jeweiligen Mitglied des Leitungsorgans akzeptiert. Diese Aufgaben werden in der Regel unter Freistellung von der Arbeitszeit wahrgenommen und unterliegen keinen Mindest- oder Höchstgrenzen für die Arbeitszeit.

(109) Nur wenige Beteiligte sprechen sich für eine positive Diskriminierung zugunsten Madeiras auf der Grundlage seines Status als Gebiet in äußerster Randlage gemäß Artikel 349 AEUV aus und betonen die Bedeutung der ZFM für die Wirtschaft Madeiras ([134]) (einschließlich einer Quantifizierung der Auswirkungen auf das Gebiet, wenn die meisten oder alle derzeit in der Region tätigen Unternehmen ihre Tätigkeit einstellen würden ([135])).

(110) Schließlich machen einige wenige Beteiligte geltend, dass eine Rückforderung gegen allgemeine Grundsätze des Unionsrechts verstoßen würde. Dabei führen sie an, dass die Kommission, wenn sie zu dem Schluss käme, dass die von Portugal durchgeführte Regelung eine rechtswidrige Beihilfe darstellt, gegen die Grundsätze der Rechtssicherheit ([136]) und des Vertrauensschutzes verstoßen würde, wie sie in der Rechtsprechung der Union ([137]) festgelegt sind.

5.2. **Stellungnahme Portugals**

(111) Die Kommission leitete die Stellungnahmen der Beteiligten am 23. Mai und 12. Juni 2018 an Portugal weiter. Die Antwort Portugals auf diese Stellungnahmen lässt sich wie folgt zusammenfassen ([138]):

(112) Portugal betont, dass in allen Stellungnahmen, die von Beteiligten eingegangen sind, die Vereinbarkeit der ZFM-Regelung in der von Portugal durchgeführten Form mit dem Binnenmarkt unmissverständlich zum Ausdruck kommt. In diesen Stellungnahmen würde die Bedeutung der ZFM für die regionale Entwicklung, den territorialen Zusammenhalt und die Beschäftigung in der Region Madeira hervorgehoben sowie ihr Beitrag zur Verringerung der Nachteile der äußersten Randlage Madeiras. Die Beteiligten würden daher die von der Kommission in ihren vorläufigen Schlussfolgerungen dargelegten Risiken und Sachverhalte als nicht erwiesen erachten.

(113) Portugal hebt ferner hervor, dass sowohl die Anzahl als auch die Bedeutung der eingegangenen Stellungnahmen darauf schließen lassen, dass die Regelung keine nennenswerten Auswirkungen auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten oder auf den Wettbewerb hat.

(114) Die Tatsache, dass die eingegangenen Stellungnahmen im Allgemeinen positiv sind und keine Stellungnahmen von Hoheitsgebieten, die mit der ZFM-Regelung konkurrieren, oder von Unternehmen, die die Regelung nicht in Anspruch nehmen, eingegangen sind, ist nach Ansicht Portugals ein deutlicher Hinweis darauf, dass die Regelung ordnungsgemäß durchgeführt worden ist.

(115) Portugal fordert die Kommission auf, die Rechtsnatur der ARM als Gebiet in äußerster Randlage im Sinne von Artikel 349 AEUV und der Akte über den Beitritt Portugals zur Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) zu berücksichtigen und die positive Diskriminierung, die sich aus der genehmigten Regelung ergibt, als gerechtfertigt anzusehen.

([134]) Am 31. Dezember 2017 waren in der ZFM [5 000-10 000] Personen beschäftigt ([1 000-3 000] im Bereich der internationalen Dienstleistungen, [100-1 000] in der industriellen Freizone und [4 000-6 000] beim internationalen Schiffsregister). Im Jahr 2018 gab es nach Daten, die direkt durch eine vom ACIF durchgeführte Umfrage erhoben wurden, [1 000-3 000] Beschäftigte im Bereich der internationalen Dienstleistungen der ZFM. Zum 31. Dezember 2018 waren [1 000-3 000] Unternehmen in der ZFM ansässig. Nach Angaben der Steuerbehörde von Madeira generierte die ZFM im Jahr 2018 direkte Steuereinnahmen für die Autonome Region Madeira in Höhe von [50 000-200 000] Tausend EUR, was [10-20] % der gesamten in der Region erhobenen Steuereinnahmen entspricht. Nach Angaben der Bank von Portugal aus dem Jahr 2013 entfielen [10-20] % der Direktinvestitionen in Portugal auf die ZFM. Siehe Ausführungen des ACIF zur Verteidigung der ZFM und der dort ansässigen Unternehmen, S. 29-35 (Anhang I des Schreibens vom ACIF vom 12. April 2019).

([135]) Unter der Annahme, dass alle derzeit in der ZFM ansässigen Unternehmen ihre Tätigkeit in der Region einstellen würden (Szenario 1), werden ein Rückgang der BWS um schätzungsweise [1-10] % und [10-20] % im Vergleich zur BWS des Jahres 2015 und ein Abbau von [1 000-4 000] bis [5 000-7 000] Arbeitsplätzen erwartet. Wenn einige der gegenwärtigen Tätigkeiten fortgesetzt würden, aber die Unternehmen, auf die gegenwärtig [80-90] % der in der ZFM erwirtschafteten BWS entfallen, ihre Tätigkeiten einstellen (Szenario 2), würden die erwarteten Auswirkungen ebenfalls einer Krise entsprechen, mit einem Rückgang der BWS von [1-10] % auf [1-10] % und einem Abbau von Arbeitsplätzen zwischen [1 000-3 000] und [4 000-6 000]. Siehe Schreiben des ACIF vom 12. April 2018, S. 36-37, und die beigefügte Studie, die der ACIF beim Zentrum für angewandte Studien der Katholischen Universität Portugal in Lissabon in Auftrag gegeben hat: CONFRARIA, João, „Impacto do Centro Internacional de Negócios da Madeira na economia da Região“ (Auswirkungen des Internationalen Geschäftszentrums von Madeira auf die Wirtschaft der Region), Universidade Católica de Lisboa — Centro de Estudos Aplicados, 4. April 2019, S. 1-25.

([136]) Urteil des Gerichtshofs vom 5. Juli 2012, SIAT, C-318/10, ECLI:EU:C:2012:415, Urteil des Gerichtshofs vom 3. Oktober 2013, Itelcar, C-282/12, ECLI:EU:C:2013:629 und Urteil des Gerichtshofs vom 11. Juni 2015, Berlington Hungary und andere, C-98/14, ECLI:EU:C:2015:386.

([137]) Urteil des Gerichtshofs vom 24. November 2005, Deutschland/Kommission, C-506/03, ECLI:EU:C:2005:715, Rn. 58 und Urteil des Gerichts erster Instanz vom 3. Dezember 2014, Castelnou Energía/Kommission, T-57/11, ECLI:EU:T:2014:1021, Rn. 189.

([138]) Schreiben Portugals vom 26. Juni 2019 (2019/082914).

(116) Des Weiteren vertritt Portugal die Auffassung, dass die ZFM sowohl für den Staat als auch für die Modernisierung, Diversifizierung und Entwicklung der Region Madeira von größter Bedeutung ist, da sie einen entscheidenden Beitrag zum Wirtschafts- und Finanzsystem leistet und erhebliche Auswirkungen auf die nationale Wirtschaft und die öffentlichen Finanzen hat. Eine solche Modernisierung und Entwicklung wäre ohne die in der Region geschaffenen und tatsächlich entwickelten Arbeitsplätze und ohne die getätigten materiellen Investitionen nicht möglich gewesen.

(117) Portugal weist darauf hin, dass die Vielfalt der in der ZFM ausgeübten Tätigkeiten, die Zahl der direkt und indirekt geschaffenen Arbeitsplätze, die getätigten (in- und ausländischen) Investitionen, der erzeugte Verbrauch, der hohe Beitrag der eingenommenen Steuern zum regionalen Haushalt sowie die Internationalisierung der regionalen Wirtschaft für die wirtschaftliche und soziale Nachhaltigkeit Madeiras von entscheidender Bedeutung sind. Dies gehe auch aus den wirtschaftlichen Studien hervor, die den vom ACIF vorgelegten Stellungnahmen beigefügt sind.

(118) Nach Ansicht Portugals bestätigen die Stellungnahmen der Beteiligten, dass die portugiesischen Behörden ihre Kontrollbefugnisse in Bezug auf die Bedingungen für die Inanspruchnahme der Regelung wahrgenommen haben. Aus den übermittelten Stellungnahmen gehe in gewissem Maße hervor, dass die von den portugiesischen Behörden ausgeübte Kontrolle der Begünstigten der ZFM-Regelung strenger war als in den Kommissionsbeschlüssen von 2007 und 2013 gefordert.

(119) Abschließend macht Portugal geltend, dass nach Artikel 36 EBF die Schaffung von Arbeitsplätzen gefordert wird, ohne dass ausdrücklich erwähnt wird, dass diese Arbeitsplätze in der Region geschaffen werden müssen. Portugal argumentiert weiter, dass die Schaffung von Arbeitsplätzen nicht als Mittel betrachtet wurde, um zu überprüfen, wie jedes Unternehmen konkret zur Entwicklung der Region beiträgt, sondern lediglich als Kriterium für die Feststellung des Vorliegens einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne der Empfehlungen der OECD und der Gruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“ ([139]), um „Briefkastenfirmen“ ([140]) auszuschließen.

6. **WÜRDIGUNG DER BEIHILFE**

6.1. **Vorliegen einer Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV**

(120) Nach Artikel 107 Absatz 1 AEUV sind „staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“.

(121) Dementsprechend muss eine Unterstützungsmaßnahme, damit sie als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV betrachtet werden kann, kumulativ alle folgenden Voraussetzungen erfüllen: i) die Maßnahme muss vom Staat aus staatlichen Mitteln finanziert werden und dem Staat zuzurechnen sein, ii) die Maßnahme muss dem Empfänger einen selektiven Vorteil verschaffen, indem sie bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigt, iii) die Maßnahme muss den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen und iv) die Maßnahme muss geeignet sein, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen.

(122) In den folgenden Erwägungsgründen wird die Kommission prüfen, ob die ZFM-Regelung, die Portugal zugunsten der ZFM-Begünstigten durchgeführt hat, die in Erwägungsgrund 121 genannten Kriterien erfüllt und folglich eine staatliche Beihilfe darstellt.

6.1.1. *Staatliche Mittel und Zurechenbarkeit*

(123) Portugal ist der Ansicht, dass die ZFM-Regelung keine staatlichen Mittel erfordert, da es sich nicht um „tatsächliche Steuerausgaben“, sondern nur um virtuelle Steuerausgaben („fiktive Steuereinnahmeverluste“) handelt und die Regelung daher keine staatliche Beihilfe darstellt ([141]).

([139]) Am 1. Dezember 1997 nahmen der Rat und die im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten eine Entschließung über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung an, mit dem Ziel, den schädlichen Steuerwettbewerb einzudämmen. Die Gruppe „Verhaltenskodex“ (Unternehmensbesteuerung) wurde vom Rat „Wirtschaft und Finanzen“ (Ecofin-Rat) am 9. März 1998 im Rahmen des Rates eingesetzt, um steuerliche Maßnahmen zu bewerten, die in den Anwendungsbereich des Verhaltenskodex fallen könnten (ABl. C 99 vom 1.4.1998, S. 1). Siehe https://www.consilium.europa.eu/de/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/.

([140]) Schreiben Portugals vom 26. Juni 2019, S. 3.

([141]) Erwägungsgrund 67 dieses Beschlusses.

(124) Ein Beteiligter, ACIF, führt ähnliche Argumente an und ist der Ansicht, dass die Regelung keine Beihilfe darstellt ([142]).

(125) Die Kommission stellt fest, dass in der portugiesischen Verfassung Madeira als „Autonome Region" mit eigenem politischen und administrativen Status („*Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira*" ([143]), „Estatuto") und eigenen Regierungsorganen anerkannt wird. Die Kommission nimmt weiterhin zur Kenntnis, dass die Autonome Region Madeira (ARM) gemäß Artikel 5 Absatz 1 ihres Estatuto u. a. über finanzielle, wirtschaftliche und steuerliche Autonomie verfügt. Zudem stellt die Kommission fest, dass im Estatuto ein spezifisches „regionales Steuersystem" garantiert wird, zu dem auch die ZFM ausdrücklich gehört ([144]). Bei den von den regionalen Behörden erhobenen Steuern und Abgaben handelt es sich um Einnahmen der ARM ([145]) und zu den Steuereinnahmen gehören u. a. die Einnahmen aus dem Einkommen und den Gewinnen juristischer Personen und die Stempelsteuer ([146]). Die ARM hat eine eigene Steuerhoheit und die Befugnis, nationale Steuervorschriften an regionale Besonderheiten anzupassen ([147]). Zudem ist das Regionalparlament befugt, den vom nationalen Parlament für das portugiesische Hoheitsgebiet jährlich festgelegten Körperschaftssteuersatz zu senken ([148]). Abschließend stellt die Kommission fest, dass der Rechtsrahmen für die ZFM in Artikel 36 EBF geregelt ist ([149]).

(126) Wie in den Erwägungsgründen 12 und 13 dieses Beschlusses erläutert, betrifft die ZFM-Regelung eine Körperschaftssteuerermäßigung und andere Freistellungen von Steuern, die normalerweise an den portugiesischen Staat abzuführen sind. ([150]) Insbesondere ermöglicht die ZFM-Regelung eine reduzierte Körperschaftssteuer im Vergleich zu der normalerweise nach dem Körperschaftssteuergesetz (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, im Folgenden „CIRC") ([151]) zu zahlenden Körperschaftssteuer, einschließlich einer weiteren Senkung der Körperschaftssteuer um 50 % unter bestimmten Bedingungen.

(127) Ein Ausfall von Steuereinnahmen ist gleichzusetzen mit dem Verbrauch staatlicher Mittel in Form von Steuerausgaben. Durch die Gewährung einer Steuerermäßigung gemäß dem CIRC in Übereinstimmung mit der durch Artikel 36 EBF genehmigten ZFM-Regelung verzichtet Portugal auf Einnahmen, die es erhalten hätte, wenn es diese Steuervorschrift nicht erlassen hätte. Die Körperschaftssteuerermäßigung wird aus staatlichen Mitteln gewährt. Diese Maßnahme wurde in Form einer staatlichen Regelung (die Regelung über Steuervergünstigungen, *Estatuto dos Benefícios Fiscais*, im Folgenden „EBF", bei der es sich um ein Parlamentsgesetz handelt) in Kraft gesetzt, die ein dem portugiesischen Staat zurechenbarer Rechtsakt ist. Da diese Steuervergünstigung von den portugiesischen Behörden gewährt wird, ist sie dem Staat zuzurechnen.

(128) Der Begriff „Beihilfe" umfasst nicht nur positive Leistungen, sondern auch Maßnahmen, die in unterschiedlicher Form die Belastungen mindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat, und die daher zwar keine Subventionen im engeren Sinne des Wortes sind, aber einen ähnlichen Charakter haben und die gleiche Wirkung entfalten ([152]).

(129) Die Kommission kommt daher zu dem Schluss, dass die Körperschaftssteuerermäßigung (einschließlich der zusätzlichen Senkung der Körperschaftssteuer um 50 % für Unternehmen, die in der industriellen Freizone der ZFM Industrietätigkeiten ausüben) aus staatlichen Mitteln gewährt wird und dem Staat zuzurechnen ist ([153]).

([142]) Erwägungsgrund 99 dieses Beschlusses.
([143]) Gesetz Nr. 13/91 vom 5. Juni 1991, geändert durch Gesetz Nr. 130/99 vom 21. August 1999 und Gesetz 12/2000 vom 21. Juni 2000.
([144]) Artikel 107 Absatz 4 und Artikel 146 des Estatuto.
([145]) Artikel 108 Buchstabe b des Estatuto.
([146]) Artikel 112 Absatz 1 Buchstaben b und e des Estatuto. Siehe auch Artikel 26 des Gesetzes Nr. 2/2013 vom 2. September 2013 (Gesetz über die Finanzen der autonomen Regionen, *Lei das Finanças das Regiões Autónomas*, im Folgenden „LFRA").
([147]) Artikel 55 und 56 LFRA.
([148]) Artikel 59 Absatz 2 LFRA.
([149]) Artikel 146 Absatz 4 des Estatuto und Artikel 59 Absatz 6 LFRA.
([150]) Artikel 5, Artikel 26 und Artikel 59 Absätze 2, 3, 4 und 6 LFRA. Für den Zeitraum von 2007 bis 2013 siehe Gesetz Nr. 1/2007 vom 19. Februar, geändert durch Gesetz Nr. 1/2010 vom 29. März 2010, durch Gesetz Nr. 2/2010 vom 16. Juni und durch Gesetz Nr. 64/2012 vom 20. Dezember 2012.
([151]) 3 % von 2007 bis 2009, 4 % von 2010 bis 2012, 5 % von 2013 bis 2020, statt 29 % im Jahr 2007, 20 % von 2008 bis 2011, 25 % von 2012 bis 2013, 23 % im Jahr 2014 und 21 % von 2015 bis 2020.
([152]) Urteil des Gerichtshofs vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, Rn. 38, Urteil des Gerichtshofs vom 15. März 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, Rn. 13 und Urteil des Gerichtshofs vom 1. Dezember 1998, Ecotrade, C-200/97, ECLI:EU:C:1998:579, Rn. 34.
([153]) Urteil des Gerichtshofs vom 16. Mai 2002, Frankreich/Kommission, C-482/99, ECLI:EU:C:2002:294, Rn. 24, Urteil des Gerichts erster Instanz vom 5. April 2006, Deutsche Bahn/Kommission, T-351/02, ECLI:EU:T:2006:104, Rn. 103.

6.1.2. *Selektiver Vorteil*

(130) Nach Auffassung Portugals ist die ZFM-Regelung nicht selektiv, da die Maßnahme keine „*Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige*“ im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV darstelle. Nach Angaben Portugals können sich alle Unternehmen, die in den Bereichen Handel, Industrie, Schifffahrt oder Dienstleistungen tätig sind, in der ZFM niederlassen. Die ZFM-Regelung sei Teil der allgemeinen Regelung des portugiesischen Steuersystems und die Maßnahme führe nicht zu einem selektiven Vorteil für in der ZFM registrierte Unternehmen. Daher stelle die Maßnahme keine Beihilfe dar. Die ZFM-Regelung sollte vielmehr als allgemeine Maßnahme eingestuft werden ([154]).

(131) Um zu bestimmen, ob eine staatliche Maßnahme eine staatliche Beihilfe darstellt, muss laut ständiger Rechtsprechung der Union festgestellt werden, ob die begünstigten Unternehmen einen wirtschaftlichen Vorteil erlangt haben, den sie unter normalen Marktbedingungen, d. h. bei Fehlen des staatlichen Eingriffs, nicht erlangt hätten. Eine Maßnahme, mit der die Behörden bestimmten Unternehmen eine Steuerbefreiung gewähren, die die Empfänger in eine bessere Lage versetzt als andere Steuerpflichtige, stellt eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV ([155]) dar. Ebenso kann eine Maßnahme, die bestimmten Unternehmen eine Ermäßigung der normalerweise fälligen Steuer gewährt, eine staatliche Beihilfe darstellen.

(132) Bei der ZFM-Regelung handelt es sich um eine Regionalbeihilferegelung, mit der gemäß der Kommissionsentscheidung 2007 Beihilfen in Form einer Ermäßigung der Körperschaftssteuer auf Gewinne aus Tätigkeiten, die tatsächlich und materiell auf Madeira ausgeübt werden, sowie andere Steuerbefreiungen, wie in Erwägungsgrund 12 dieses Beschlusses beschrieben, genehmigt wurden.

(133) Gemäß Erwägungsgrund 127 dieses Beschlusses unterliegt die ZFM-Regelung Artikel 36 EBF ([156]).

(134) Die Unternehmen in der Region Madeira unterlagen im Zeitraum von 2007 bis 2014 im Rahmen der aufeinanderfolgenden regionalen Haushaltsgesetze ([157]) verschiedenen (normalen) Körperschaftssteuersätzen. Unternehmen, die in der ZFM registriert sind, kommen bis zum 31. Dezember 2020 in den Genuss einer Körperschaftssteuerermäßigung auf Gewinne ([158]) oder anderer Steuerbefreiungen. Durch die ZFM-Regelung können die Begünstigten ihre Aufwendungen reduzieren. Diese Ausnahmeregelung wird mit dem spezifischen Ziel eingeführt, die Tätigkeiten der in der ZFM registrierten Unternehmen zu fördern und zu begünstigen und diese Unternehmen in eine bessere Lage zu versetzen als andere Unternehmen, die in anderen Regionen Portugals oder in der ARM ansässig sind.

(135) Die zu prüfende Maßnahme verschafft daher ausschließlich den in der ZFM ansässigen Unternehmen einen Vorteil. Aufgrund ihres geografischen Anwendungsbereichs ist die zu prüfende Maßnahme selektiv, da sie nur für Unternehmen gilt, die in der begrenzten ZFM registriert sind.

(136) Daher kommt die Kommission zu dem Schluss, dass die ZFM-Regelung den in der ZFM registrierten Unternehmen einen selektiven Vorteil im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV verschafft, da sie ihnen eine steuerliche Belastung erspart, die sie normalerweise zu tragen hätten.

([154]) Siehe Erwägungsgründe 68 und 69 dieses Beschlusses.

([155]) Urteil des Gerichtshofs vom 10. Januar 2006, Cassa di Risparmio di Firenze und andere, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, Rn. 132.

([156]) Siehe Fußnote 5.

([157]) 29 % im Jahr 2007 (Artikel 12 des Decreto Legislativo Regional Nr. 3/2007/M vom 9. Januar 2007); 20 % von 2008 bis 2011 (Artikel 15 des Decreto Legislativo Regional Nr. 2/2008/M vom 16. Januar 2008, Artikel 14 des Decreto Legislativo Regional Nr. 45/2008/M vom 31. Dezember 2008, Artikel 13 des Decreto Legislativo Regional Nr. 34/2009/M vom 31. Dezember 2009 und Artikel 14 des Decreto Legislativo Regional Nr. 2/2011/M vom 10. Januar 2008); 25 % von 2012 bis 2013 (Artikel 2 des Decreto Legislativo Regional Nr. 20/2011/M vom 26. Dezember 2011 und Artikel 16 des Decreto Legislativo Regional Nr. 42/2012/M vom 31. Dezember 2012); 23 % im Jahr 2014 (Artikel 18 des Decreto Legislativo Regional Nr. 31-A/2013/M vom 31. Dezember 2013).

([158]) Siehe Fußnote 15.

6.1.3. *Verfälschung des Wettbewerbs und Auswirkungen auf den Handel*

(137) Portugal hat nicht ausdrücklich behauptet, dass die Maßnahme den Wettbewerb nicht verfälscht hat oder zu verfälschen droht und den Handel zwischen Mitgliedstaaten nicht beeinträchtigt hat ([159]). Nach Ansicht des ACIF, einem der Beteiligten, ist es dagegen höchst unwahrscheinlich, dass die ZFM-Regelung den Wettbewerb verfälschen und den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen könnte ([160]).

(138) Es wird davon ausgegangen, dass eine staatliche Maßnahme den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht, wenn sich die Position des begünstigten Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern dadurch verbessert ([161]). Von einer Verfälschung des Wettbewerbs im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV wird daher ausgegangen, wenn der Staat einem Unternehmen in einem liberalisierten Wirtschaftszweig, in dem Wettbewerb herrscht oder herrschen könnte, einen finanziellen Vorteil gewährt ([162]). So müssen, wenn eine von einem Mitgliedstaat gewährte Finanzhilfe die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern im innergemeinschaftlichen Handel verstärkt, Letztere als von dieser Beihilfe beeinträchtigt erachtet werden ([163]).

(139) Soweit die in der ZFM registrierten Unternehmen Tätigkeiten ausüben, die dem internationalen Wettbewerb offen stehen, verbessert die fragliche Maßnahme ihre Wettbewerbsstellung und droht, den Wettbewerb zu verfälschen, sodass sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen kann.

6.1.4. *Einstufung als bestehende Beihilfe und zweckdienliche Maßnahmen*

(140) Nach Ansicht Portugals sollte die ZFM-Regelung, falls sie eine „Beihilfe" darstellen sollte, als bestehende Beihilfe eingestuft werden. Portugal macht ferner geltend, dass die ZFM-Regelung im Jahr 1980 ([164]) eingerichtet wurde, also vor dem Beitritt Portugals zur EWG im Jahr 1986, und sie außerhalb des Verhandlungsrahmens für bestehende Beihilfen nicht wesentlich geändert wurde. Sie sollte daher als „bestehende Beihilfe" im Sinne von Artikel 1 Buchstabe b Ziffer i der Verordnung (EU) 2015/1589 ([165]) eingestuft werden.

(141) In Anbetracht der obigen Ausführungen ist Portugal der Ansicht, dass die Kommission zweckdienliche Maßnahmen vorschlagen sollte, damit die ZFM-Regelung weiterhin mit dem Binnenmarkt vereinbar ist, was eine inhaltliche Änderung der Beihilferegelung, die Einführung von Auflagen oder die Präzisierung bestehender Auflagen beinhalten kann ([166]).

(142) Nach Artikel 1 Buchstabe b Ziffer i der Verordnung (EU) 2015/1589 bezeichnet „bestehende Beihilfen" „alle Beihilfen, die vor Inkrafttreten des AEUV in dem entsprechenden Mitgliedstaat bestanden, also Beihilferegelungen und Einzelbeihilfen, die vor Inkrafttreten des AEUV in dem entsprechenden Mitgliedstaat eingeführt worden sind und auch nach dessen Inkrafttreten noch anwendbar sind".

(143) In Artikel 26 und Abschnitt 10 des Anhangs I der Akte über den Beitritt Portugals ([167]) sind Anpassungen der Rechtsakte der Organe vorgesehen, darunter im Bereich des Zollrechts auch in Bezug auf die „Zona Franca da Madeira" gehört. In der Akte über den Beitritt Portugals ist nicht vorgesehen, dass die ZFM-Regelung als bestehende Beihilfe im Sinne von Artikel 88 Absatz 1 EG-Vertrag (jetzt Artikel 108 Absatz 1 AEUV) zu betrachten ist.

([159]) Erwägungsgrund 113 dieses Beschlusses.
([160]) Erwägungsgrund 99 a. E. dieses Beschlusses.
([161]) Urteil des Gerichtshofs vom 17. September 1980, Philip Morris, C-730/79, ECLI:EU:C:1980:209, Rn. 11 und und Urteil des Gerichts erster Instanz vom 15. Juni 2000, Alzetta und andere/Kommission, verbundene Rechtssachen T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis 607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98 und T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151, Rn. 80.
([162]) Urteil des Gerichts erster Instanz vom 15. Juni 2000, Alzetta und andere/Kommission, verbundene Rechtssachen T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 bis 607/97, T-1/98, T-3/98 bis T-6/98 und T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151, Rn. 141 bis 147.
([163]) Urteil des Gerichts erster Instanz vom 4. April 2001, Regione autónoma Friuli Venezia Giulia/Kommission, T-288/97, ECLI:EU:T:2001:115, Rn. 41.
([164]) Gesetzesdekret Nr. 500/80 vom 20. Oktober 1980 und regionales Durchführungsdekret Nr. 53/82 vom 23. August 1982. Siehe auch Gesetzesdekret Nr. 502/85 vom 30. Dezember 1985 und Gesetzesdekret Nr. 165/86 vom 26. Juni 1986.
([165]) Schreiben Portugals vom 26. September 2018, Rn. 67.
([166]) Schreiben Portugals vom 26. September 2018, Rn. 85.
([167]) Akte über die Bedingungen des Beitritts des Königreichs Spanien und der Portugiesischen Republik und die Anpassungen der Verträge (ABl. L 302 vom 15.11.1985, S. 23).

(144) Außerdem wurde die ZFM-Regelung (Regelung I) 1986 erstmals nach den Vorschriften für staatliche Beihilfen angemeldet und von der Kommission mit Entscheidung vom 25. Mai 1987 genehmigt. Seit 1987 wurde die ZFM-Regelung mehrfach verlängert und es gab Nachfolgeregelungen, die durch die Kommissionsentscheidungen in den Jahren 2002 bzw. 2007 genehmigt wurden ([168]). Die ZFM-Regelung wurde während der aufeinanderfolgenden Regelungen I, II und III zudem erheblich geändert. In der Regelung I war die Schaffung/Erhaltung von Arbeitsplätzen nicht vorgeschrieben. Diese Anforderung wurde mit der Regelung II eingeführt (in Verbindung mit Obergrenzen für die jährliche Steuerbemessungsgrundlage der Begünstigten) und in der Regelung III beibehalten. Bei der Regelung II wurden alle Tätigkeiten im Zusammenhang mit Finanzintermediationen, Versicherungs- und Hilfstätigkeiten im Finanz- und Versicherungsbereich sowie konzerninterne Dienstleistungen (Koordinierungs-, Treasury- und Vertriebszentren) ausgeschlossen ([169]). Ferner wurde mit der Regelung II ein progressiver Abbau der Beihilfen eingeführt, indem die geltenden Steuersätze erhöht wurden (1 % in den Jahren 2003 und 2004, 2 % in den Jahren 2005 und 2006 und 3 % ab 2007). Schließlich wurde eine zusätzliche Vergünstigung in Form einer Senkung der Körperschaftssteuer um 50 % für Unternehmen eingeführt, die in der industriellen Freizone ZFM ansässig sind. Im Rahmen der Regelung III wurde insbesondere im Anschluss an den Kommissionsbeschluss von 2013 eine Anhebung der Obergrenzen für die Steuerbemessungsgrundlage, auf die die Ermäßigung der Körperschaftssteuer Anwendung finden würde, um 36,7 % genehmigt.

(145) Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen handelt es sich bei der Maßnahme im vorliegenden Fall nicht um eine bestehende Beihilfe im Sinne von Artikel 1 Buchstabe b Ziffer i der Verordnung (EU) 2015/1589. Artikel 22 dieser Verordnung, auf dessen Grundlage Portugal die Kommission auffordert, sich auf den Erlass „zweckdienlicher Maßnahmen“ zu beschränken, ist daher nicht anwendbar.

6.1.5. *De-minimis-Beihilfen*

(146) In Fällen, in denen einzelne Begünstigte der ZFM-Regelung einen Vorteil erhalten haben, der die Höchstgrenzen nach der Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission ([170]) nicht übersteigt, wird dieser Vorteil nicht als staatliche Beihilfe betrachtet und fällt daher nicht unter das Verbot nach Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag (jetzt Artikel 107 Absatz 1 AEUV), sofern alle anderen in dieser Verordnung festgelegten Bedingungen erfüllt sind. Ebenso haben die Begünstigten der ZFM-Regelung, die einen Vorteil erhalten haben, der die in der Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission ([171]) (die gemäß ihrem Artikel 7 Absatz 1 rückwirkend auf den vorliegenden Fall anwendbar ist) genannten Höchstgrenzen nicht übersteigt, keine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV erhalten, sofern alle anderen in dieser Verordnung festgelegten Bedingungen erfüllt sind.

(147) Aus den von Portugal vorgelegten quantitativen Daten geht hervor, dass die Höhe der Beihilfen, die die Begünstigten der ZFM erhalten, in vielen Fällen unter der De-minimis-Höchstgrenze von 200 000 EUR liegt.

Schlussfolgerung zum Vorliegen einer Beihilfe

(148) Aus den vorstehend genannten Gründen ist die Kommission der Auffassung, dass es sich bei der von Portugal zugunsten der Unternehmen in der ZFM durchgeführten Maßnahme um eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV handelt.

(149) Im Übrigen hat Portugal die Feststellung des Vorliegens einer Beihilfe, zu der die Kommission in ihrer Entscheidung von 2007 gelangt war, nicht angefochten. ([172])

([168]) Siehe Fußnote 9.

([169]) Siehe Präambel des Gesetzesdekrets 163/2003 vom 24. Juli 2003.

([170]) Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission vom 15. Dezember 2006 über die Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag auf De-minimis-Beihilfen (ABl. L 379 vom 28.12.2006, S. 5). Diese Verordnung galt vom 1. Januar 2007 bis zum 31. Dezember 2013 (siehe Artikel 6).

([171]) Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen (ABl. L 352 vom 24.12.2013, S. 1).

([172]) Im Zusammenhang mit der Anmeldung der ZFM-Regelung bei der Kommission im Jahr 2006 bezeichnet Portugal die ZFM-Regelung als „regionale Betriebsbeihilferegelung“. Siehe Schreiben Portugals vom 28. Juni 2006 (1900/80932), insbesondere die Unterabschnitte 2.1 und 10 des allgemeinen Anmeldeformulars, Unterabschnitt 1.2 der ergänzenden Kurzbeschreibung, die Präambel des notifizierten Gesetzentwurfs, die Begründung und die Präambel des Gesetzesdekrets Nr. 163/2003 vom 24. Juli 2003. Siehe auch das Schreiben Portugals vom 29. Oktober 2015, S. 22, vom 31. März 2016, S. 4, und vom 21. November 2017, S. 5-6.

6.2. **Vereinbarkeit der Beihilfe**

6.2.1. *Vereinbarkeit der ZFM-Regelung mit den Kommissionsbeschlüssen von 2007 und 2013*

(150) Portugal ist der Auffassung, dass die ZFM-Regelung in der von den portugiesischen Behörden durchgeführten Form mit den Verpflichtungen, die Portugal zum Zeitpunkt der Anmeldung eingegangen ist, und mit den Kommissionsbeschlüssen von 2007 und 2013 im Einklang steht.

Herkunft der Gewinne, auf die der Einkommenssteuerabzug Anwendung findet

(151) Die ZFM-Regelung wurde auf der Grundlage der Regionalbeihilfeleitlinien 2007 als regionale Betriebsbeihilfe gewertet und mit den Kommissionsbeschlüssen von 2007 und 2013 genehmigt. Im Rahmen der ZFM-Regelung wurden Beihilfen in Form einer Ermäßigung der Körperschaftssteuer auf Gewinne aus Tätigkeiten, die tatsächlich und materiell auf Madeira ausgeübt werden, sowie Befreiungen von anderen Steuern bis zu bestimmten Beihilfehöchstbeträgen genehmigt, die auf der Grundlage der Obergrenzen für die Steuerbemessungsgrundlage basierend auf der Zahl der von den Begünstigten in jedem Steuerjahr erhaltenen Arbeitsplätze berechnet wurden.

(152) Im Rahmen des Anmeldeverfahrens, das zu der Kommissionsentscheidung 2007 führte, hat Portugal nicht angefochten, dass die Steuerermäßigungen im Rahmen der Regelung auf Tätigkeiten auf Madeira beschränkt würden, wie in Erwägungsgrund 32 des Einleitungsbeschlusses ([173]) dargelegt.

(153) Nach den Regionalbeihilfeleitlinien 2007 sind regionale Betriebsbeihilfen nur in Ausnahmefällen zulässig ([174]): „Ausnahmsweise können jedoch derartige Beihilfen in Gebieten, die in den Anwendungsbereich des Artikels 87 Absatz 3 Buchstabe a EG-Vertrag (jetzt Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe a AEUV)) fallen, gewährt werden, wenn sie i) aufgrund ihres Beitrags zur Regionalentwicklung und ihrer Art nach gerechtfertigt sind und ii) ihre Höhe den auszugleichenden Nachteilen angemessen ist“ ([175]).

(154) Es steht außer Frage, dass Madeira ein Gebiet in äußerster Randlage im Sinne von Artikel 349 AEUV ist und daher nach Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe a AEUV für Regionalbeihilfen in Betracht kommt.

(155) Der Beitrag einer Betriebsbeihilferegelung zur regionalen Entwicklung einer Region muss jedoch im Verhältnis zu den Nachteilen dieser Region bewertet werden, bei denen es sich im Falle der Gebiete in äußerster Randlage um im AEUV anerkannte strukturelle und dauerhafte Nachteile wie Abgelegenheit, Insellage, geringe Größe, schwierige Relief- und Klimabedingungen und wirtschaftliche Abhängigkeit von einigen wenigen Erzeugnissen handelt, wie in Artikel 349 AEUV festgelegt.

(156) Wie in Erwägungsgrund 30 des Einleitungsbeschlusses in Erinnerung gerufen, besteht die „*Daseinsberechtigung*“ regionaler Betriebsbeihilfen für Gebiete in äußerster Randlage darin, die Mehrkosten auszugleichen, die den Unternehmen in diesen Gebieten aufgrund dieser Nachteile entstehen.

(157) Bei der Bewertung der ZFM-Regelung wurden die Mehrkosten auf der Grundlage einer von den portugiesischen Behörden vorgelegten Studie ermittelt und quantifiziert. In der Kommissionsentscheidung 2007 wurde die Verhältnismäßigkeit der Maßnahme auf der Grundlage dieser quantifizierten Mehrkosten auf der aggregierten Ebene der ZFM und auf der Ebene der einzelnen in der ZFM registrierten Begünstigten ([176]) geprüft.

(158) Portugal zufolge muss die Herkunft der Gewinne, für die der Einkommenssteuerabzug gewährt wird, unter Berücksichtigung des Beitrags der Regelung zur regionalen Entwicklung der ARM beurteilt werden und sollte nicht geografisch auf die Region beschränkt werden, da dies die Beihilferegelung auf einen bloßen Ausgleich der Mehrkosten beschränken würde, die den in der ZFM ansässigen Unternehmen entstehen ([177]). Portugal macht ferner geltend, dass die Regelung in ihrer jetzigen Form mit den internationalen Steuerstandards im Einklang stehe und dass die Unternehmen in der ZFM eine wesentliche Tätigkeit im Sinne des BEPS-Aktionsplans der OECD ausüben, den steuerrechtlichen Vorschriften unterliegen und zahlreichen Kontrollen unterzogen würden ([178]). Dieser Standpunkt wird grundsätzlich von den Beteiligten ([179]) unterstützt.

([173]) Schreiben Portugals vom 19. Dezember 2006.
([174]) Regionalbeihilfeleitlinien 2007, Rn. 6.
([175]) Regionalbeihilfeleitlinien 2007, Rn. 76.
([176]) Erwägungsgrund 53 und 59 der Kommissionsentscheidung 2007.
([177]) Erwägungsgrund 74 dieses Beschlusses.
([178]) Erwägungsgrund 77 dieses Beschlusses.
([179]) Erwägungsgründe 100 und 101 dieses Beschlusses.

(159) Im Gegensatz zu den Ausführungen Portugals ([180]) entstehen den in der ZFM registrierten Unternehmen diese Mehrkosten nur dann, wenn sie ihre Tätigkeiten tatsächlich und materiell auf Madeira ausüben, was beinhaltet, dass ihre Gewinne aus Geschäften resultieren, die unmittelbar mit diesen Mehrkosten belastet sind. Andere Arten von Gewinnen, die nicht mit diesen Kosten belastet sind, weil sie aus Tätigkeiten außerhalb der Region stammen, können nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden, die von der steuerlichen Maßnahme profitiert.

(160) Die Kommission stellt fest, dass Portugal während der gesamten Kontrolle von 2015 eindeutig erklärt und im Laufe des förmlichen Prüfverfahrens bestätigt hat, dass die Begünstigten ihre Tätigkeit nicht unbedingt in der Region ausüben müssen und dass auch außerhalb der Region ausgeübte Tätigkeiten im Rahmen der Regelung mit Beihilfen gefördert werden können (siehe Erwägungsgründe 20 und 21 dieses Beschlusses).

(161) Die Kommission ist der Auffassung, dass es sich bei der von Portugal beanstandeten sogenannten „geografischen Beschränkung" der Gewinnherkunft in den Kommissionsbeschlüssen von 2007 und 2013 lediglich um eine Umsetzung der in den Regionalbeihilfeleitlinien 2007 dargelegten Grundprinzipien handelt und dass die Anwendung der ZFM-Regelung in Bezug auf die Gewinnherkunft nicht mit den Bestimmungen über Betriebsbeihilfen in diesen Leitlinien in Einklang steht.

(162) In ihrem Einleitungsbeschluss äußerte die Kommission keine Zweifel an der Vereinbarkeit der Regelung mit internationalen Steuerstandards und steuerrechtlichen Anforderungen. Für die Kontrolle staatlicher Beihilfen muss die Frage, ob die Begünstigten ihre Tätigkeiten tatsächlich und materiell in der Region ausgeübt haben, auf der Grundlage der in den Regionalbeihilfeleitlinien 2007 dargelegten und in den Erwägungsgründen 156 und 157 dieses Beschlusses genannten Grundsätze für Betriebsbeihilfen und nicht auf der Grundlage der OECD-Steuerabkommen, mit denen eigene steuerliche Ziele verfolgt werden, geprüft werden.

(163) Ebenso weist die Kommission darauf hin, dass die in Erwägungsgrund 21 dieses Beschlusses beschriebene rechtliche Anforderung der getrennten Buchführung im Hinblick auf die in der ZFM erwirtschafteten Gewinne für steuerliche Zwecke allein nicht ausreicht, um die Zweifel der Kommission an der Angemessenheit der Steuerbemessungsgrundlage für die ZFM-Regelung auszuräumen, da die in den ZFM erwirtschafteten Gewinne, die dieser Verpflichtung unterliegen, nicht auf der Grundlage der Grundsätze für Betriebsbeihilfen in den Regionalbeihilfeleitlinien 2007 definiert sind.

(164) Vielmehr ergibt sich aus dieser getrennten Buchführung lediglich, dass der ermäßigte Steuersatz auf Gewinne angewandt wurde, die aus Geschäften zwischen den Beihilfeempfängern einerseits und den in der ZFM ansässigen Unternehmen sowie den außerhalb des portugiesischen Staatsgebiets ansässigen Unternehmen andererseits stammen. Eine solche getrennte Buchführung lässt jedoch keine Rückschlüsse darauf zu, ob diese Vorgänge auf Tätigkeiten zurückzuführen sind, die von den Beihilfeempfängern tatsächlich und materiell innerhalb oder eben außerhalb Madeiras durchgeführt wurden.

(165) Schließlich stellt die Kommission fest, dass die eingehenden steuerlichen Prüfungen der Steuerbemessungsgrundlage und der Herkunft der Gewinne unter Berücksichtigung des in Erwägungsgrund 158 dieses Beschlusses genannten Ansatzes der portugiesischen Behörden durchgeführt wurden; die Verbindung zwischen den beihilfefähigen Gewinnen und den in der ZFM angefallenen Mehrkosten wurde dabei nicht, wie in den Regionalbeihilfeleitlinien 2007 und den nachfolgenden Kommissionsbeschlüssen von 2007 und 2013 vorgesehen, berücksichtigt.

(166) Daher ist die Kommission der Auffassung, dass die von Portugal vorgebrachten Argumente in Bezug auf die Vereinbarkeit mit den Steuervorschriften, den rechtlichen Anforderungen und den Steuerkontrollen für die Bewertung der Durchführung der ZFM-Regelung im Hinblick auf die Regionalbeihilfeleitlinien 2007 und die Kommissionsbeschlüsse von 2007 und 2013 nicht relevant sind.

(167) In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen ist die Kommission der Ansicht, dass ihre Zweifel hinsichtlich der Herkunft der durch die Steuerermäßigung in der ZFM begünstigten Gewinne nicht ausgeräumt wurden, und kommt daher zu dem Schluss, dass die Durchführung der ZFM-Regelung in Bezug auf dieses Kriterium gegen die Kommissionsbeschlüsse von 2007 und 2013 verstößt.

Schaffung/Erhaltung von Arbeitsplätzen in der Region

(168) Wie in Erwägungsgrund 151 dieses Beschlusses dargelegt, werden die Höchstbeträge der Beihilfen, die die in der ZFM registrierten Begünstigten im Rahmen der genehmigten regionalen Betriebsbeihilferegelung erhalten können, auf der Grundlage von Obergrenzen der Steuerbemessungsgrundlagen berechnet, die auf der Zahl der von den Begünstigten in jedem Steuerjahr erhaltenen Arbeitsplätze basieren.

([180]) Erwägungsgründe 73 und 74 dieses Beschlusses.

(169) Die Kommission weist darauf hin, dass das Erfordernis der Schaffung/Erhaltung von Arbeitsplätzen eine Bedingung für den Zugang zu der Regelung war, sie wurde in die Methode zur Berechnung der Beihilfebeträge im Rahmen der ZFM-Regelung, wie sie von Portugal angemeldet ([181]) und mit den Kommissionsbeschlüssen von 2007 und 2013 genehmigt wurde, aufgenommen.

(170) Überdies wurde in der Kommissionsentscheidung 2007 die Schaffung von Arbeitsplätzen im Rahmen der ZFM-Regelung als Beitrag zur regionalen Entwicklung bewertet ([182]).

(171) Die Kommission stellt ferner fest, dass die Schaffung/Erhaltung von Arbeitsplätzen ein wesentlicher Bestandteil der genehmigten regionalen ZFM-Regelung war. Folglich ist die Zahl der Arbeitsplätze ein Parameter für den Beihilfebetrag und ein Maß für den Beitrag der Regelung zur regionalen Entwicklung, und für beide Zwecke sollte sie auf einer objektiven, bewährten Methode beruhen, die in der Entscheidungspraxis für staatliche Beihilfen verwendet wird.

(172) Portugal lehnt die restriktive Definition von Arbeitsplätzen in VZÄ oder JAE ab, die die Kommission für die Berechnung der Beihilfebeträge verwendet. Im Gegenteil, Portugal behauptet, dass seine „Definition von Arbeitsplätzen" mit den nationalen und internationalen Arbeitsvorschriften übereinstimme, dass die Begünstigten verschiedenen Kontrollen unterzogen wurden, deren Ergebnisse der Kommission mitgeteilt wurden, und dass die Durchführung der Regelung daher mit den Kommissionsbeschlüssen von 2007 und 2013 im Einklang stehe.

(173) Entgegen der Behauptung Portugals ([183]) ist die Kommission der Auffassung, dass die Anwendung der in Rn. 58 der Regionalbeihilfeleitlinien 2007 und insbesondere in der entsprechenden Fußnote 52 dargelegten Methode zur Berechnung der Zahl der geschaffenen/erhaltenen Arbeitsplätze, d. h., *„die Zahl der Beschäftigten entspricht der Zahl der jährlichen Arbeitseinheiten (JAE), d. h. der Zahl der während eines Jahres vollzeitlich Beschäftigten, wobei Teilzeitarbeit oder Saisonarbeit JAE-Bruchteile darstellen*", eine geeignete Methode ist, auch wenn diese Definition nur im Abschnitt über regionale Investitionsbeihilfen in den Regionalbeihilfeleitlinien 2007 enthalten ist. Auf diese Methode wird auch in Artikel 5 der Empfehlung der Kommission betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen ([184]) Bezug genommen, die allgemein für das Unionsrecht und insbesondere für die Beihilfevorschriften der Union gilt, da diese Empfehlungen durchgängig als Anhang I in die AGVO 2008 sowie in die AGVO 2014 aufgenommen wurden.

(174) Entgegen dem Argument Portugals ist eine solche Definition von Arbeitsplätzen in VZÄ und JAE der beste Weg, um alle Arten von Arbeitsverhältnissen und -verträgen, unbefristete oder befristete Arbeitsverhältnisse, Arbeitnehmer und Mitglieder von Leitungsorganen mit mehreren Arbeitsverträgen mit verschiedenen Unternehmen und Telearbeiter ohne Diskriminierung einzubeziehen, wobei die von den Arbeitnehmern tatsächlich für das Unternehmen in der ZFM aufgewendete Zeit objektiv und überprüfbar berechnet wird. Die Kommission bleibt in Bezug auf die Art des Arbeitsverhältnisses nach nationalem Recht neutral, solange die Berechnung der Arbeitsplätze für die Zwecke staatlicher Beihilfen auf objektive Weise erfolgt.

(175) In jedem Fall stellt die Kommission ferner fest, dass Portugal ungeachtet der Definition in Fußnote 52 der Regionalbeihilfeleitlinien 2007 keine Definition von Arbeitsplätzen angewandt hat, mit der die Zahl der auf Madeira geschaffenen und erhaltenen Arbeitsplätze tatsächlich erfasst werden könnte. Wie in Erwägungsgrund 28 dieses Beschlusses erwähnt, hat Portugal für die Zwecke der Durchführung der ZFM-Regelung jede Art von Beschäftigung, die von den Begünstigten in ihren jährlichen Steuererklärungen angegeben wurde, unabhängig von der Anzahl der Stunden, Tage oder Monate aktiver Arbeit pro Jahr, als rechtmäßige Arbeitsplätze anerkannt. Dabei wurde nicht überprüft, wie viel Zeit der Stelleninhaber tatsächlich für die einzelnen Begünstigten aufgewendet hat, und diese Zeit wurde auch nicht in VZÄ umgerechnet.

(176) Unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Kontrolle von 2015 und der von Portugal im Rahmen des förmlichen Prüfverfahrens vorgelegten Informationen ist die Kommission der Auffassung, dass die portugiesischen Behörden auf der Grundlage der von den Begünstigten vorgelegten Erklärungen nicht in der Lage waren, die Richtigkeit und Dauerhaftigkeit der gemeldeten Arbeitsplätze zu überprüfen, wie es die Kommission in ihren Kommissionsbeschlüssen von 2007 und 2013 gefordert hatte, und zwar gerade wegen des Fehlens einer gemeinsamen und objektiven Berechnungsmethode, die für alle Arbeitsverhältnisse gilt.

([181]) Schreiben Portugals vom 28. Juni 2006, (Anmeldung der Regelung III).
([182]) Erwägungsgrund 64 der Kommissionsentscheidung 2007.
([183]) Erwägungsgrund 87 dieses Beschlusses.
([184]) Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (K(2003) 1422) (ABl. L 124 vom 20.5.2003, S. 36).

(177) Schließlich weist die Kommission darauf hin, dass Portugal nicht bestätigt hat, ob die für die Durchführung der ZFM-Regelung erfassten Arbeitsplätze alle von Arbeitnehmern besetzt waren, die zu Tätigkeiten beitrugen, die tatsächlich und materiell auf Madeira ausgeübt wurden. Die portugiesischen Behörden haben darauf hingewiesen, dass in einigen Fällen die Tatsache, dass die Zahl der Arbeitnehmer in den Jahreserklärungen nicht angegeben wurde, keinen Einfluss auf die Festsetzung der geschuldeten Steuer oder des Steuervorteils hatte; in anderen Fällen wurde bei der Kontrolle 2015 nachgewiesen, dass Arbeitsplätze außerhalb der ZFM, Madeiras und sogar außerhalb der Union bestanden. Außerdem stellt die Kommission fest, dass Portugal trotz mehrfachen Ersuchens durch die Kommission ([185]) keine Informationen über den Ort der tatsächlichen Tätigkeit der Beschäftigten aller ZFM-Begünstigten vorgelegt hat.

(178) Die Kommission erkennt an, dass Portugal Unterlagen vorgelegt hat, aus denen hervorgeht, dass zahlreiche Kontrollen bei den Begünstigten der ZFM-Regelung durchgeführt wurden. Im Gegensatz zu dem diesbezüglichen Vorbringen Portugals hat die Kommission nie die Wirksamkeit der von den portugiesischen Behörden durchgeführten Steuerkontrollen an sich in Frage gestellt, sondern nur deren Wirksamkeit in Bezug auf die genaue Berechnung der Zahl der von jedem ZFM-Begünstigten erhaltenen Arbeitsplätze und die Bewertung des Zusammenhangs zwischen den geschaffenen Arbeitsplätzen und den tatsächlich und materiell auf Madeira ausgeübten Tätigkeiten. Die der Kommission übermittelten Unterlagen sind eine Bestätigung dafür, dass die Kontrollen für steuerliche Zwecke tatsächlich durchgeführt wurden. Die gesammelten Daten sind jedoch aus beihilferechtlicher Sicht nicht relevant, da bei den Kontrollen die beiden Probleme, um die es im vorliegenden Fall geht, nicht überprüft wurden: die genaue Berechnung der Zahl der von jedem ZFM-Begünstigten erhaltenen Arbeitsplätze und die Bewertung des Zusammenhangs zwischen den von diesem Begünstigten geschaffenen Arbeitsplätzen und den von diesem Begünstigten tatsächlich und materiell auf Madeira ausgeübten Tätigkeiten.

(179) In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen ist die Kommission der Auffassung, dass ihre Zweifel hinsichtlich des Kriteriums der Schaffung/Erhaltung von Arbeitsplätzen in der ZFM nicht ausgeräumt wurden, und kommt daher zu dem Schluss, dass die Durchführung der ZFM-Regelung in Bezug auf dieses Kriterium gegen die Kommissionsbeschlüsse von 2007 und 2013 verstößt.

Schlussfolgerung

(180) Die Kommission kommt daher zu dem Schluss, dass die ZFM-Regelung in der von Portugal durchgeführten Form gegen die Kommissionsbeschlüsse von 2007 und 2013 verstößt, mit denen die Regelung III genehmigt wurde, und daher rechtswidrig ist.

6.2.2. *Vereinbarkeit der ZFM-Regelung mit den Regionalbeihilfeleitlinien 2007*

(181) Portugal bringt vor, dass es die Auslegung der Kommission zu den Bedingungen ihrer Beschlüsse von 2007 und 2013 in Bezug auf die Herkunft der Gewinne und die Schaffung von Arbeitsplätzen nie akzeptiert habe. Portugal ist außerdem der Ansicht, dass diese Anforderungen nicht verbindlich seien, da diese Beschlüsse auf der Grundlage der Regionalbeihilfeleitlinien 2007 erlassen wurden, die Portugal ebenfalls als nicht verbindlich betrachtet ([186]).

(182) Ferner bringt Portugal vor, dass die Definition der Schaffung von Arbeitsplätzen, auf die in der Entscheidung der Kommission von 2007 in Bezug auf VZÄ und JAE Bezug genommen wird, in dem Abschnitt der Regionalbeihilfeleitlinien 2007 über Betriebsbeihilfen nicht erwähnt wird, was die Kommission nicht bestreitet ([187]). Nach Ansicht der portugiesischen Behörden sollte die ZFM-Regelung daher ausschließlich auf der Grundlage der Rn. 76 bis 83 der Regionalbeihilfeleitlinien 2007 bewertet werden.

(183) Die Kommission merkt an, dass Portugal die Regionalbeihilfeleitlinien 2007 und die anschließenden zweckdienlichen Maßnahmen ([188]) in einem Schreiben vom 10. Mai 2006 akzeptiert hat, was bedeutet, dass die Vorschriften der Regionalbeihilfeleitlinien 2007 bei allen Regionalbeihilferegelungen eingehalten werden müssen ([189]).

([185]) Erwägungsgründe 52 und 57 dieses Beschlusses.
([186]) Schreiben Portugals vom 26. September 2019, Rn. 106, 107 und 272.
([187]) Erwägungsgrund 41 des Einleitungsbeschlusses.
([188]) Die Kommission schlug zweckdienliche Maßnahmen vor, um frühere bestehende Regionalbeihilferegelungen im Hinblick auf die neuen Vorschriften zu ändern oder aufzuheben, wie es nach der Annahme neuer Leitlinien immer der Fall ist.
([189]) Staatliche Beihilfen: Leitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung 2007-2013: Zustimmung von 24 Mitgliedstaaten zu dem Vorschlag der Kommission für zweckdienliche Maßnahmen gemäß Artikel 88 Absatz 1 EG-Vertrag (2006/C 153/04) (ABl. C 153 vom 1.7.2006, S. 1).

(184) Gemäß den Rn. 76 und 80 der Regionalbeihilfeleitlinien 2007 können Betriebsbeihilfen in Gebieten in äußerster Randlage ausnahmsweise gewährt werden, wenn sie i) dazu bestimmt sind, die Mehrkosten auszugleichen, die den Unternehmen durch die in Artikel 299 Absatz 2 [jetzt Artikel 349] AEUV genannten Faktoren bei der Ausübung einer Wirtschaftstätigkeit entstehen, ii) durch ihren Beitrag zur Regionalentwicklung gerechtfertigt sind und iii) ihre Höhe den auszugleichenden Nachteilen angemessen ist.

(185) Da die ZFM-Regelung Unternehmen begünstigte, die ihre Tätigkeit nicht tatsächlich und materiell in der Region ausübten und denen daher die in den Regionalbeihilfeleitlinien 2007 genannten Mehrkosten nicht entstanden, erfüllte die Durchführung der Regelung nicht die in Erwägungsgrund 184 dieses Beschlusses genannten Voraussetzungen.

(186) Selbst wenn die Bedingung der Schaffung/Erhaltung von Arbeitsplätzen nicht auf der Grundlage des Konzepts der Schaffung von Arbeitsplätzen im Abschnitt über Investitionsbeihilfen in den Regionalbeihilfeleitlinien 2007 oder auf der Grundlage der gängigen Praxis der Kommission in Bezug auf staatliche Beihilfen bewertet werden würde, stünde die ZFM-Regelung, wie sie von Portugal durchgeführt wurde, dennoch nicht im Einklang mit den Bedingungen der Regionalbeihilfeleitlinien 2007 für Betriebsbeihilfen, da die Herkunft der Gewinne nicht an die tatsächlichen Mehrkosten gekoppelt ist.

Schlussfolgerung

(187) Daher ist die Kommission der Auffassung, dass die ZFM-Regelung in der von Portugal durchgeführten Form gegen die Regionalbeihilfeleitlinien 2007 verstößt und daher eine rechtswidrige Beihilfe darstellt, die nicht als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden kann.

6.2.3. *Vereinbarkeit der Beihilferegelung unmittelbar auf der Grundlage von Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe a AEUV*

(188) Portugal führt an, dass die Kommission die Auswirkungen der ZFM-Regelung „in einer Weise bewerten sollte, die mit der EU-Politik für die Gebiete in äußerster Randlage im Hinblick auf den wirtschaftlichen, sozialen und territorialen Zusammenhalt in Einklang steht", und dabei berücksichtigen sollte, dass die ZFM-Regelung das „effizienteste wirtschaftspolitische Instrument zur Förderung des Zusammenhalts, des Wirtschaftswachstums und der wirtschaftlichen Nachhaltigkeit Madeiras ist" ([190]).

(189) Nach Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe a AEUV können Beihilfen, die dazu bestimmt sind, die wirtschaftliche Entwicklung der in Artikel 349 AEUV genannten Gebiete unter Berücksichtigung ihrer strukturellen, wirtschaftlichen und sozialen Lage zu fördern, als mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen angesehen werden.

(190) In den Regionalbeihilfeleitlinien 2007 sind die Voraussetzungen, unter denen Regionalbeihilfen als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden können, präzisiert und die Kriterien festgelegt, anhand deren zu bestimmen ist, ob ein Gebiet die Voraussetzungen des Artikels 107 Absatz 3 Buchstabe a AEUV erfüllt. Nach der Rechtsprechung ([191]) beschränkt die Kommission mit dem Erlass von Verhaltensnormen und der Ankündigung, dass sie diese auf die von ihnen erfassten Fälle anwenden werde, die Ausübung ihres Ermessens selbst und kann nicht von diesen Normen abweichen, ohne dass dies gegebenenfalls wegen eines Verstoßes gegen allgemeine Rechtsgrundsätze wie die der Gleichbehandlung oder des berechtigten Vertrauens geahndet würde. Somit ist die Kommission verpflichtet, den vorliegenden Fall auf der Grundlage der geltenden Leitlinien, d. h. der Regionalbeihilfeleitlinien 2007, zu prüfen, es sei denn, die portugiesischen Behörden würden nachweisen, dass außergewöhnliche Umstände, die sich von den in den Regionalbeihilfeleitlinien 2007 vorgesehenen unterscheiden, es erforderlich machen, dass die Kommission die ZFM-Regelung direkt nach dem EG-Vertrag prüft. Im vorliegenden Fall haben die portugiesischen Behörden jedoch nicht einmal solche außergewöhnlichen Umstände geltend gemacht, geschweige denn nachgewiesen. Auch wenn daher die Vereinbarkeit der von Portugal durchgeführten ZFM-Regelung mit dem Binnenmarkt auf der Grundlage der Regionalbeihilfeleitlinien 2007 geprüft werden sollte, wird die Kommission der Vollständigkeit halber in den folgenden Erwägungsgründen prüfen, ob die ZFM-Regelung in der von Portugal durchgeführten Form unmittelbar auf der Grundlage des AEUV als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden könnte.

Beitrag zu einem Ziel von gemeinsamem Interesse

(191) Nach Auffassung Portugals trägt die ZFM-Regelung zur wirtschaftlichen Entwicklung der ARM bei, die im AEUV als Gebiet in äußerster Randlage anerkannt ist. Die portugiesischen Behörden haben Angaben zu den Auswirkungen der Regelung auf makroökonomischer Ebene vorgelegt.

([190]) Schreiben Portugals vom 26. September 2018, Rn. 209.

([191]) Urteil des Gerichtshofs vom 8. März 2016, Griechenland/Kommission, C-431/14 P, ECLI:EU:C:2016:145, Rn. 69 und 70.

(192) Insbesondere weisen die portugiesischen Behörden auf den wichtigen Beitrag der ZFM-Regelung zur Haushaltskonsolidierung der ARM hin. Nach Angaben der regionalen Steuerbehörde von Madeira betrug der Beitrag der Unternehmen in der ZFM zum regionalen Haushalt von Madeira im Zeitraum 2012-2018 durchschnittlich [10-20] % ([192]).

(193) In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen ist die Kommission der Auffassung, dass die ZFM-Regelung entgegen ihrer vorläufigen Auffassung in Erwägungsgrund 33 des Einleitungsbeschlusses zur regionalen Entwicklung Madeiras, einem Gebiet in äußerster Randlage, und damit zu einem Ziel von gemeinsamem Interesse beitragen kann.

Geeignetheit und Verhältnismäßigkeit

(194) Betriebsbeihilfen dienen dazu, ein Unternehmen von Kosten zu befreien, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäfte oder normalen Wirtschaftstätigkeit tragen müsste ([193]).

(195) Daher kann diese Art von Beihilfe ausnahmsweise in Gebieten in äußerster Randlage gewährt werden, die unter die Ausnahmeregelung des Artikels 87 Absatz 3 Buchstabe a EG-Vertrag [jetzt Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe a AEUV] fallen, sofern sie dazu bestimmt ist, die Mehrkosten auszugleichen, die bei der Ausübung der Wirtschaftstätigkeit durch die in Artikel 299 Absatz 2 EG-Vertrag [jetzt Artikel 349 AEUV] genannten Faktoren entstehen ([194]).

(196) Die Kommission stellt fest, dass die Unternehmen, denen die Regelung in der vorliegenden Form zugute kam, von der normalen Steuerlast befreit wurden, obwohl einige Unternehmen Tätigkeiten ausübten, für die ihnen keine Mehrkosten aufgrund der strukturellen Nachteile der Region entstanden, wie in den Abschnitten 6.2.1 und 6.2.2 dieses Beschlusses festgestellt wurde.

(197) In diesem Zusammenhang kann die ZFM-Regelung, da sie nicht in einer Weise durchgeführt wurde, die den strukturellen Schwierigkeiten der Unternehmen bei ihrer Tätigkeit auf Madeira Rechnung trägt, weder als geeignet noch als verhältnismäßig im Hinblick auf die Grundsätze/Voraussetzungen für regionale Betriebsbeihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung der Gebiete in äußerster Randlage (Artikel 349 AEUV) in Anbetracht ihrer strukturellen, wirtschaftlichen und sozialen Lage angesehen werden.

Schlussfolgerung

(198) In Anbetracht dessen ist die Kommission der Auffassung, dass die ZFM-Regelung in der von Portugal durchgeführten Form gegen Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe a AEUV verstößt und daher eine rechtswidrige Beihilfe darstellt, die nicht als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden kann.

6.2.4. *Vereinbarkeit der Beihilfe mit der AGVO 2014*

(199) Portugal führt an, dass bei der Prüfung der im Rahmen der ZFM-Regelung gewährten Einzelbeihilfen auf ihre Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt die AGVO 2014 nicht rückwirkend anwendbar sei ([195]). Zudem würde eine flexible Auslegung der AGVO 2014 nicht erfordern, dass die ZFM-Begünstigten ihre Wirtschaftstätigkeit ausschließlich auf Madeira ausüben. Die Einzelbeihilfen müssten nach den Bedingungen für regionale Betriebsbeihilfen gemäß den Regionalbeihilfeleitlinien 2007 geprüft werden und würden zudem auch unter die Kommissionsbeschlüsse von 2007 und 2013 fallen.

(200) Da die Regelung von Portugal unter Verstoß gegen die Kommissionsbeschlüsse von 2007 und 2013 durchgeführt wurde und nach den Regionalbeihilfeleitlinien 2007 nicht als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden kann, muss die Kommission prüfen, ob die im Rahmen dieser Regelung gewährten Einzelbeihilfen dennoch als vereinbar ([196]) ihm Rahmen der AGVO 2014 angesehen werden können, die rückwirkend auf Einzelbeihilfen angewandt werden kann, sofern die geltenden Bedingungen erfüllt sind ([197]).

([192]) „Centro Internacional de Negócios da Madeira", Sociedade de Desenvolvimento da Madeira, Statistik, Dezember 2018.
([193]) Urteil des Gerichts erster Instanz vom 9. September 2009, Diputación Foral de Álava und andere/Kommission, T-30/01 bis T-32/01 und T-86/02 bis T-88/02, ECLI:EU:T:2009:314, Rn. 226.
([194]) Regionalbeihilfeleitlinien 2007, Rn. 80.
([195]) Artikel 58 Absatz 1 der AGVO 2014.
([196]) Die Kommission hält es nicht für notwendig, den Beihilfecharakter der Regelung zu prüfen, da Portugal nie behauptet hat, dass die ZFM-Regelung keine Beihilferegelung im Sinne der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags (ABl. L 83 vom 27.3.1999, S. 1. nicht mehr in Kraft) darstellt.
([197]) Artikel 58 Absatz 1 der AGVO 2014.

(201) In Artikel 15 Absatz 4 der AGVO 2014 heißt es: „In Gebieten in äußerster Randlage bieten Betriebsbeihilferegelungen einen Ausgleich für Betriebsmehrkosten, die in diesen Gebieten als direkte Folge eines oder mehrerer der in Artikel 349 AEUV genannten dauerhaften Nachteile erwachsen, sofern die Beihilfeempfänger in einem Gebiet in äußerster Randlage wirtschaftlich tätig sind und der jährliche Beihilfebetrag pro Empfänger aus allen auf der Grundlage dieser Verordnung durchgeführten Betriebsbeihilferegelungen nicht über einem der folgenden Fördersätze liegt: a) 35 % der durch den Beihilfeempfänger in dem betreffenden Gebiet in äußerster Randlage geschaffenen jährlichen Bruttowertschöpfung; b) 40 % der jährlichen Arbeitskosten des Beihilfeempfängers in dem betreffenden Gebiet in äußerster Randlage; c) 30 % des Jahresumsatzes des Beihilfeempfängers in dem betreffenden Gebiet in äußerster Randlage.“ Wie in diesem Artikel erwähnt, besteht der Grund für die ausnahmsweise Genehmigung von Betriebsbeihilfen für ein Unternehmen darin, die Mehrkosten auszugleichen, die sich aus der Tätigkeit in einem Gebiet in äußerster Randlage ergeben.

(202) Die Autonome Region Madeira ist ein Gebiet in äußerster Randlage im Sinne von Artikel 349 AEUV. Daher kommt sie nach Artikel 15 Absatz 4 der AGVO 2014 für regionale Betriebsbeihilfen im Rahmen der Ausnahmeregelung nach Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe a AEUV in Betracht, sofern: i) die Beihilfeempfänger ihre tatsächliche Tätigkeit in dem betreffenden Gebiet ausüben und ii) der jährliche Beihilfebetrag einen bestimmten Prozentsatz der jährlichen Bruttowertschöpfung, der jährlichen Arbeitskosten oder des Jahresumsatzes des Beihilfeempfängers in dem Gebiet nicht übersteigt.

(203) Die Kommission weist darauf hin, dass die durchgeführte Maßnahme aus Steuervergünstigungen besteht, die eine Verringerung der Kosten bewirken, die Unternehmen im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit zu tragen hätten. Sie stellt somit eine Betriebsbeihilfe für die Unternehmen dar, die in der ZFM in den Genuss dieser Regelung kommen können.

(204) Auf der Grundlage der von Portugal im Rahmen der Kontrolle von 2015 vorgelegten Informationen üben die Begünstigten der ZFM-Regelung ihre tatsächliche Tätigkeit nicht unbedingt auf Madeira aus. Zudem stehen die betreffenden Beihilfebeträge nicht unbedingt mit der Bruttowertschöpfung, den Arbeitskosten oder dem auf Madeira erzielten Umsatz in Zusammenhang.

Schlussfolgerung

(205) In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen ist die Kommission der Auffassung, dass die im Rahmen der ZFM-Regelung gewährten Einzelbeihilfen in der von Portugal durchgeführten Form gegen die AGVO 2014 verstoßen.

Schlussfolgerung

(206) Angesichts dieser Feststellungen kommt die Kommission zu dem Schluss, dass die ZFM-Regelung in der von Portugal durchgeführten Form eine rechtswidrige Beihilfe darstellt, die nicht mit dem Binnenmarkt im Sinne des Artikels 107 Absatz 3 Buchstabe a AEUV, vereinbar ist.

(207) Der Erlass eines mit Bedingungen und Auflagen verbundenen Beschlusses im Sinne von Artikel 9 Absatz 4 der Verordnung (EU) 2015/1589, wie von Portugal vorgeschlagen ([198]), ist daher kein geeignetes Mittel, um die in Abschnitt 6.2 dieses Beschlusses aufgeworfenen Fragen zu lösen.

7. **RÜCKFORDERUNG, RECHTSSICHERHEIT UND VERTRAUENSSCHUTZ**

7.1. **Rückforderung**

(208) Nach dem Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union und nach ständiger Rechtsprechung der Unionsgerichte ist die Kommission, wenn sie die Unvereinbarkeit einer Beihilfe mit dem Binnenmarkt festgestellt hat, befugt zu beschließen, dass ein Mitgliedstaat eine Beihilfe umzugestalten oder aufzuheben hat ([199]). Ebenfalls nach ständiger Rechtsprechung der Unionsgerichte dient die einem Mitgliedstaat durch einen Beschluss der Kommission auferlegte Verpflichtung zur Aufhebung einer mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfe zur Wiederherstellung der früheren Lage ([200]).

([198]) Erwägungsgrund 71 dieses Beschlusses.
([199]) Urteil des Gerichtshofs vom 12. Juli 1973, Kommission/Deutschland, C-70/72, ECLI:EU:C:1973:87, Rn. 13.
([200]) Urteil des Gerichtshofs vom 21. März 1990, Belgien/Kommission, C-142/87, ECLI:EU:C:1990:125, Rn. 66.

(209) Die Unionsgerichte stellten in diesem Zusammenhang fest, dass dieses Ziel erreicht ist, wenn der Empfänger den als rechtswidrige Beihilfe gewährten Betrag zurückgezahlt und dadurch den Vorteil, den er auf dem Binnenmarkt gegenüber seinen Mitbewerbern besaß, verloren hat, und die Lage vor der Zahlung der Beihilfe wiederhergestellt ist ([201]).

(210) An diese Rechtsprechung anknüpfend, heißt es in Artikel 16 Absatz 1 der Verordnung (EU) 2015/1589: „In Negativbeschlüssen hinsichtlich rechtswidriger Beihilfen entscheidet die Kommission, dass der betreffende Mitgliedstaat alle notwendigen Maßnahmen ergreift, um die Beihilfe vom Empfänger zurückzufordern."

(211) Da die in Rede stehenden Maßnahme unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV durchgeführt wurde und als rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe zu betrachten ist, muss diese Beihilfe zurückgefordert werden, um die Lage wiederherzustellen, die vor ihrer Gewährung auf dem Binnenmarkt bestanden hat. Die Rückforderung muss sich auf den Zeitraum ab dem Zeitpunkt, zu dem die Beihilfe dem Begünstigen zur Verfügung gestellt wurde, bis zur tatsächlichen Rückzahlung erstrecken. Auf den zurückzufordernden Betrag werden bis zur tatsächlichen Rückzahlung Zinsen erhoben.

Ermittlung der Begünstigten, von denen die Beihilfe zurückzufordern ist

(212) Die rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe muss von den Unternehmen, die diese tatsächlich in Anspruch genommen haben, zurückgefordert werden. Ist die Kommission im Beschluss selbst nicht in der Lage, alle Unternehmen, die eine rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe erhalten haben, zu identifizieren, muss dies zu Beginn der Durchführung des Rückforderungsverfahrens durch den betreffenden Mitgliedstaat erfolgen, der dann die Lage jedes betroffenen Unternehmens zu analysieren hat.

(213) Im vorliegenden Fall sind die potenziellen Begünstigten der rechtswidrigen und mit dem Binnenmarkt unvereinbaren staatlichen Beihilfe die natürlichen und juristischen Personen, die vom 1. Januar 2007 bis zum 31. Dezember 2014 in der ZFM registriert waren. Aus dieser ersten Gruppe von Begünstigten sollten die portugiesischen Behörden diejenigen natürlichen und juristischen Personen von der Rückforderung ausschließen, für die der Nachweis erbracht werden kann, i) dass sie die Bedingungen für die Inanspruchnahme der ZFM-Regelung gemäß den Kommissionsbeschlüssen von 2007 und 2013 erfüllt haben, d. h., dass ihre Gewinne mit einer tatsächlich und materiell auf Madeira ausgeübten Tätigkeit und mit tatsächlich in der Region geschaffenen/erhaltenen Arbeitsplätzen verbunden waren oder ii) der Gesamtvorteil, den ein Begünstigter im Rahmen der Regelung erhalten hat, nicht die in der Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 ([202]) oder der Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 ([203]) festgelegten Obergrenzen überschritten hat, sofern diese Vorteile auch die anderen in diesen Verordnungen festgelegten Bedingungen erfüllen, oder iii) die Einzelbeihilfe, die ein bestimmter Begünstigter erhalten hat, die Bedingungen einer gemäß Artikel 1 der Verordnung (EU) 2015/1588 des Rates ([204]) erlassenen Verordnung wie der AGVO 2014 erfüllt.

(214) Die übrigen natürlichen oder juristischen Personen, die von der ZFM-Regelung begünstigt wurden, sind die Begünstigten der rechtswidrig gewährten staatlichen Beihilfe, von denen die portugiesischen Behörden den erhaltenen Beihilfevorteil zurückfordern müssen.

Berechnung der Beihilfe

(215) Die Kommission ist nicht rechtlich verpflichtet, den genauen zurückzufordernden Betrag festzusetzen, insbesondere wenn ihr die dafür notwendigen Daten nicht vorliegen. Stattdessen reicht es aus, wenn im Beschluss der Kommission Angaben enthalten sind, die es dem Mitgliedstaat ermöglichen, den zurückzufordernden Betrag ohne allzu große Schwierigkeiten zu ermitteln.

(216) Die Kommission ist der Auffassung, dass Portugal bei der Bestimmung des Betrags der mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfe, der von den einzelnen Begünstigten zurückzufordern ist, die folgende Methode anwenden sollte:

a) Für jedes Jahr ist die Zahl der von jedem Begünstigten in der Region geschaffenen und erhaltenen Arbeitsplätze in JAE zu ermitteln,

([201]) Urteil des Gerichtshofs vom 17. Juni 1999, Belgien/Kommission, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, Rn. 64 und 65.
([202]) Siehe Fußnote 170.
([203]) Siehe Fußnote 171.
([204]) Verordnung (EU) 2015/1588 des Rates vom 13. Juli 2015 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf bestimmte Gruppen horizontaler Beihilfen (ABl. L 248 vom 24.9.2015, S. 1).

b) für jedes Jahr ist die Steuerbemessungsgrundlage für die Gewinne aus einer auf Madeira tatsächlich und materiell ausgeübten Tätigkeit zu ermitteln,

c) auf diese Steuerbemessungsgrundlage ist der ZFM-Steuersatz unter Berücksichtigung der unter Buchstabe a ermittelten Zahl der geschaffenen Arbeitsplätze auf der Grundlage der in den Erwägungsgründen 12 und 16 dieses Beschlusses enthaltenen Berechnungstabellen anzuwenden,

d) der Beihilfebetrag entspricht dem Betrag, den jeder Begünstigte für jedes Jahr tatsächlich erhalten hat, abzüglich des Betrags, der tatsächlich im Zusammenhang mit den auf Madeira durchgeführten Tätigkeiten steht und gemäß Buchstabe c berechnet wird.

(217) In allen Fällen, in denen eine Rückforderung erforderlich ist, erfolgt diese unbeschadet der Verjährungsfrist für die Rückforderung von Beihilfen gemäß Artikel 17 Absatz 1 der Verordnung (EU) 2015/1589 ab dem Zeitpunkt, zu dem der Vorteil für die Begünstigten entstanden ist, d. h. ab dem Datum des Rechtsakts, mit dem den Begünstigten das Recht auf Inanspruchnahme der Regelung gewährt wurde.

(218) Der Rückforderungsbetrag umfasst Zinsen, die von dem Tag, an dem die Beihilfe dem Empfänger zur Verfügung gestellt wurde, bis zur tatsächlichen Rückzahlung berechnet werden. Die Zinsen sollten nach der Zinseszinsformel gemäß Kapitel V der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission ([205]) berechnet werden.

(219) Im Rahmen des förmlichen Prüfverfahrens hatte Portugal Schwierigkeiten, zuverlässige Angaben zu machen, um festzustellen, wer die Begünstigten sind und ob sie Beihilfen im Rahmen der Regelung erhalten haben, sowie deren Höhe zu ermitteln. Es ist nicht auszuschließen, dass Portugal bei der Erstellung der endgültigen Liste der Begünstigten und der entsprechenden zurückzufordernden Beihilfebeträge gemäß der in Erwägungsgrund 216 dieses Beschlusses beschriebenen Methode erneut zusätzliche Zeit benötigt. Im Einklang mit der Bekanntmachung der Kommission über die Rückforderung rechtswidriger und mit dem Binnenmarkt unvereinbarer staatlicher Beihilfen ([206]) sollten die portugiesischen Behörden für die Rückforderung der rechtswidrigen und mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfebeträge von den einzelnen Begünstigten vier Monate Zeit haben, um eine endgültige Liste der Begünstigten zusammen mit dem Durchführungsplan für die Rückforderung vorzulegen, und acht Monate, um die Rückforderung tatsächlich durchzuführen.

7.2. **Rechtssicherheit und Vertrauensschutz**

(220) Portugal geht davon aus, dass die Unternehmen, die Beihilfen im Rahmen der ZFM-Regelung erhalten haben, ein Recht auf Rechtssicherheit und ein berechtigtes Vertrauen darauf erworben haben, dass keine Rückforderung der Beihilfe beschlossen werden wird ([207]).

(221) Einige wenige beteiligte Dritte brachten ein ähnliches Argument vor ([208]).

(222) Nach ständiger Rechtsprechung ist der Grundsatz des Vertrauensschutzes ein allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts. Dieser Grundsatz ist durch die Rechtsprechung schrittweise in die Rechtsordnung der Union aufgenommen worden, in der er als „höherrangige", die Einzelnen schützende „Rechtsnorm" ([209]), als „tragender Grundsatz der Gemeinschaft" ([210]) und als „allgemeiner Grundsatz" ([211]) bezeichnet wurde. Er wird als logische Folge des Grundsatzes der Rechtssicherheit angesehen, der gebietet, dass die Rechtsakte der Union eindeutig sind und dass ihre Anwendung für die Betroffenen in

([205]) Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission vom 21. April 2004 zur Durchführung der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 140 vom 30.4.2004, S. 1). Siehe insbesondere die Änderung von Artikel 9 und Artikel 11 Absatz 3 durch die Verordnung (EG) Nr. 271/2008 der Kommission vom 30. Januar 2008 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 zur Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags (ABl. L 82 vom 25.3.2008, S. 1).

([206]) Bekanntmachung der Kommission über die Rückforderung rechtswidriger und mit dem Binnenmarkt unvereinbarer staatlicher Beihilfen (2019/C 247/01) (ABl. C 247 vom 23.7.2019, S. 1), Rn. 68 und 72.

([207]) Erwägungsgründe 94 und 95 dieses Beschlusses.

([208]) Erwägungsgrund 110 dieses Beschlusses.

([209]) Urteil des Gerichtshofs vom 14. Mai 1975, CNTA/Kommission, 74/74, ECLI:EU:C:1975:59, Rn. 44.

([210]) Urteil des Gerichtshofs vom 7. Juni 2005, VEMW und andere, C-17/03, ECLI:EU:C:2005:362, Rn. 73.

([211]) Urteil des Gerichtshofs vom 4. Oktober 2001, Italien/Kommission, C-403/99, ECLI:EU:C:2001:507, Rn. 35.

dem Sinne vorhersehbar ist, dass im Fall der Änderung einer Vorschrift insbesondere der Schutz von rechtmäßig von einer oder mehreren natürlichen oder juristischen Personen erlangten Positionen gewährleistet ist ([212]). Wie in den Erwägungsgründen 12 bis 17 dieses Beschlusses dargelegt, waren die in den Kommissionsbeschlüssen von 2007 und 2013 festgelegten Voraussetzungen für die Vereinbarkeit der ZFM-Regelung mit dem Binnenmarkt eindeutig, und die Umsetzung dieser Voraussetzungen war klar absehbar. Folglich wird ein Rückforderungsbeschluss im vorliegenden Fall dem Grundsatz der Rechtssicherheit in vollem Umfang gerecht.

(223) Nach ständiger Rechtsprechung der Union setzt das Recht, sich auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes zu berufen, voraus, dass dem Betroffenen von einem EU-Organ genaue, nicht an Bedingungen geknüpfte und übereinstimmende Zusicherungen gegeben werden, die aus befugten und zuverlässigen Quellen stammen ([213]). Auf eine Verletzung dieses Grundsatzes kann sich jedoch niemand berufen, dem die Verwaltung keine genauen Zusicherungen gegeben hat ([214]).

(224) Somit darf nur dann auf die Rechtmäßigkeit der Beihilfe vertraut werden, wenn diese unter Einhaltung des in Artikel 108 AEUV vorgesehenen Verfahrens gewährt wurde, da es einem sorgfältigen Gewerbetreibenden regelmäßig möglich ist, sich zu vergewissern, dass dieses Verfahren eingehalten wurde ([215]).

(225) Wie aus dem vorliegenden Beschluss hervorgeht, stellt die Kommission das Bestehen und die Vereinbarkeit der Beihilferegelung, die sie in ihren Beschlüssen von 2007 und 2013 genehmigt hatte, nicht in Frage. Gegenstand des vorliegenden Beschlusses ist die Durchführung der ZFM-Regelung, soweit diese nicht mit den Vorgaben dieser Beschlüsse in Einklang stand (d. h. in dem Maße, in dem sie in einigen Fällen Unternehmen, die in der ZFM registriert sind, ermöglichte, für Gewinne aus Tätigkeiten, die nicht tatsächlich und materiell auf Madeira ausgeübt werden, Beihilfen in Form eines ermäßigten Steuersatzes in Anspruch zu nehmen, der auf der Grundlage einer nicht nachprüfbaren Zahl von in der ZFM geschaffenen oder erhaltenen Arbeitsplätzen berechnet wird). Die Tatsache, dass die Kommission die ZFM-Regelung mit ihren Beschlüssen von 2007 und 2013 genehmigt hat, lässt nicht den Schluss zu, dass die Kommission genaue, nicht an Bedingungen geknüpfte und übereinstimmende Zusicherungen gegeben hätte, dass die Regelung III als mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe behandelt wird, und zwar auch in Situationen, in denen die Bedingungen der Genehmigung nicht eingehalten werden.

(226) Die Kommission erinnert ferner daran, dass sie die Aufnahme einer ausdrücklichen Bestimmung in den von Portugal am 28. Juni 2006 notifizierten Gesetzesentwurf gefordert hatte, nach der die Steuerermäßigungen auf die Gewinne aus den auf Madeira ausgeübten Tätigkeiten beschränkt sind. ([216]) Portugal hat dies jedoch mit der Begründung abgelehnt, dass eine solche Bestimmung nicht erforderlich sei, da sie sich aus der Rechtsgrundlage der ZFM ([217]) ergebe.

(227) In Anbetracht der obigen Ausführungen können Portugal und die Begünstigten der ZFM-Regelung nicht mit Erfolg geltend machen, dass die Feststellung über die Unvereinbarkeit der ZFM-Regelung in der von Portugal durchgeführten Form mit dem Binnenmarkt gegen die Grundsätze des Vertrauensschutzes oder der Rechtssicherheit verstoßen und damit die Rückforderung dieser unvereinbaren Beihilfe ausschließen würde.

([212]) Siehe in diesem Sinne das Urteil des Gerichtshofs vom 18. Mai 2000, Rombi und Arkopharma, C-107/97, ECLI:EU:C:2000:253, Rn. 66 und die dort zitierte Rechtsprechung, sowie die Schlussanträge des Generalanwalts Léger vom 9. Februar 2006, Belgien und Forum 187/Kommission, verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03, ECLI:EU:C:2006:89, Rn. 367.

([213]) Urteil des Gerichtshofs vom 21. Juli 2011, Alcoa Trasformazioni/Kommission, C-194/09 P, ECLI:EU:C:2011:497, Rn. 71 und die dort angeführte Rechtsprechung, Urteil des Gerichts erster Instanz vom 30. Juni 2005, Branco/Kommission, T-347/03, ECLI:EU:T:2005:265, Rn. 102 und die dort angeführte Rechtsprechung, Urteil des Gerichts erster Instanz vom 23. Februar 2006, Cementbouw Handel & Industrie/Kommission, T-282/02, ECLI:EU:T:2006:64, Rn. 77, Urteil des Gerichts erster Instanz vom 30. Juni 2009, CPEM/Kommission, T-444/07, ECLI:EU:T:2009:227, Rn. 126.

([214]) Urteil des Gerichts erster Instanz vom 14. Februar 2006, TEA-CEGOS und andere/Kommission, verbundene Rechtssachen T-376/05 und T-383/05, ECLI:EU:T:2006:47, Rn. 88 und die dort angeführte Rechtsprechung. Siehe auch entsprechend das Urteil des Gerichts erster Instanz vom 30. November 2009, Französische Republik und France Télécom/Kommission, verbundene Rechtssachen T-427/04 und T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, Rn. 261.

([215]) Urteil des Gerichtshofs vom 20. März 1997, Land Rheinland-Pfalz/Alcan Deutschland, C-24/95, ECLI:EU:C:1997:163, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung.

([216]) Schreiben vom 9. November 2006 (D/54422).

([217]) Antwortschreiben Portugals vom 19. Dezember 2006.

8. **SCHLUSSFOLGERUNG**

(228) Die Kommission kommt zu dem Schluss, dass Portugal die ZFM-Regelung unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV rechtswidrig durchgeführt hat und dass die den einzelnen Begünstigten im Rahmen dieser Regelung gewährten Beihilfen nicht mit dem Binnenmarkt vereinbar sind —

HAT FOLGENDEN BESCHLUSS ERLASSEN:

Artikel 1

Die Beihilferegelung mit dem Titel „Zona Franca da Madeira (ZFM) — Regime III" (Zona Franca da Madeira (ZFM) — Regelung III) wurde, soweit sie von Portugal unter Verstoß gegen die Entscheidung K(2007) 3037 endg. der Kommission und den Beschluss C(2013) 4043 final der Kommission durchgeführt wurde, von Portugal unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union rechtswidrig in Kraft gesetzt und ist mit dem Binnenmarkt unvereinbar.

Artikel 2

Einzelbeihilfen, die auf der Grundlage der in Artikel 1 genannten Regelung gewährt werden, stellen keine Beihilfen dar, sofern sie zum Zeitpunkt ihrer Gewährung die Voraussetzungen erfüllen, die in einer nach Artikel 2 der Verordnung (EU) 2015/1588 erlassenen und zum Zeitpunkt der Gewährung der Beihilfen geltenden Verordnung vorgesehen sind.

Artikel 3

Einzelbeihilfen, die auf der Grundlage der in Artikel 1 genannten Regelung gewährt werden und zum Zeitpunkt ihrer Gewährung die Voraussetzungen der in Artikel 1 genannten Beschlüsse oder die Voraussetzungen, die in einer nach Artikel 1 der Verordnung (EU) 2015/1588 erlassenen Verordnung vorgesehen sind, sind bis zu den für diese Art von Beihilfen geltenden Beihilfehöchstintensitäten mit dem Binnenmarkt vereinbar.

Artikel 4

(1) Portugal fordert die mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfen, die auf der Grundlage der in Artikel 1 genannten Regelung gewährt wurden, von den Begünstigten zurück.

(2) Der Rückforderungsbetrag umfasst Zinsen, die von dem Tag, an dem die Beihilfe den Begünstigten zur Verfügung gestellt wurde, bis zur tatsächlichen Rückzahlung berechnet werden.

(3) Die Zinsen werden nach Kapitel V der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 anhand der Zinseszinsformel berechnet.

(4) Portugal hebt die mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilferegelung in dem in Artikel 1 genannten Umfang auf und stellt mit dem Tag des Erlasses dieses Beschlusses alle Zahlungen für die Beihilfen ein.

Artikel 5

(1) Die Beihilfen, die auf der Grundlage der in Artikel 1 genannten Regelung gewährt wurden, werden sofort in wirksamer Weise zurückgefordert.

(2) Portugal stellt sicher, dass dieser Beschluss innerhalb von acht Monaten nach seiner Bekanntgabe umgesetzt wird.

Artikel 6

(1) Portugal übermittelt der Kommission innerhalb von vier Monaten nach Bekanntgabe dieses Beschlusses die folgenden Informationen:

a) eine Liste der Begünstigten, die auf der Grundlage der in Artikel 1 genannten Regelung Beihilfen erhalten haben, sowie den Gesamtbetrag der Beihilfen, die jeder von ihnen im Rahmen dieser Regelung erhalten hat,

b) den Gesamtbetrag (Nennbetrag und Zinsen), der von jedem Begünstigten zurückzufordern ist,

c) eine ausführliche Beschreibung der Maßnahmen, die beabsichtigt sind, um diesem Beschluss nachzukommen.

(2) Portugal unterrichtet die Kommission über den Fortgang seiner Maßnahmen zur Umsetzung dieses Beschlusses, bis die Rückzahlung der Beihilfen, die aufgrund der in Artikel 1 genannten Regelung gewährt wurden, abgeschlossen ist. Auf Anfrage der Kommission legt Portugal unverzüglich Informationen über die Maßnahmen vor, die getroffen wurden bzw. beabsichtigt sind, um diesem Beschluss nachzukommen.

Ferner übermittelt Portugal ausführliche Angaben über die Beihilfebeträge und die Zinsen, die von den Begünstigten bereits zurückgezahlt wurden.

Artikel 7

Dieser Beschluss ist an die Portugiesische Republik gerichtet.

Die Kommission kann unbeschadet des Artikels 30 der Verordnung (EU) 2015/1589 die Identität der Begünstigten von mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfen sowie die Beihilfebeträge und Rückforderungszinsen veröffentlichen, die gemäß diesem Beschluss zurückgezahlt wurden.

Brüssel, den 4. Dezember 2020

Für die Kommission
Margrethe VESTAGER
Mitglied der Kommission