

Downloaded via the EU tax law app / web

Verbundene Rechtssachen C-182/03 und C-217/03

Königreich Belgien

und

Forum 187 ASBL

gegen

Kommission der Europäischen Gemeinschaften

„Staatliche Beihilfen – Bestehende Beihilferegulierung – Steuerregelung für Koordinationszentren mit Sitz in Belgien – Klage eines Verbands – Zulässigkeit – Entscheidung der Kommission, dass diese Regelung keine Beihilfe darstellt – Änderung der Auffassung der Kommission – Artikel 87 Absatz 1 EG – Vertrauensschutz – Allgemeiner Gleichheitsgrundsatz“

Schlussanträge des Generalanwalts P. Léger vom 9. Februar 2006

Urteil des Gerichtshofes (Zweite Kammer) vom 22. Juni 2006

Leitsätze des Urteils

1. *Nichtigkeitsklage – Natürliche oder juristische Personen – Handlungen, die sie unmittelbar und individuell betreffen*

(Artikel 230 EG)

2. *Nichtigkeitsklage – Natürliche oder juristische Personen – Handlungen, die sie unmittelbar und individuell betreffen*

(Artikel 230 EG)

3. *Staatliche Beihilfen – Bestehende Beihilfen*

(Artikel 87 EG und 88 EG; Verordnung Nr. 659/1999 des Rates, Artikel 1 Buchstabe b Ziffer v)

4. *Staatliche Beihilfen – Prüfung durch die Kommission*

(Artikel 87 EG)

5. *Staatliche Beihilfen – Begriff*

(Artikel 87 Absatz 1 EG)

6. *Staatliche Beihilfen – Begriff*

(Artikel 87 Absatz 1 EG)

7. *Handlungen der Organe – Begründungspflicht – Umfang*

(Artikel 253 EG)

8. *Gemeinschaftsrecht – Grundsätze – Vertrauensschutz – Voraussetzungen*

9. *Staatliche Beihilfen – Entscheidung der Kommission, mit der die Abschaffung einer Steuerregelung vorgeschrieben wird, die im Wege der Anerkennung gewährt wurde*

1. Gemäß Artikel 230 EG kann eine natürliche oder juristische Person nur dann gegen eine Entscheidung, die an eine andere Person gerichtet ist, Klage erheben, wenn diese Entscheidung sie unmittelbar und individuell betrifft.

Was die zweitgenannte Voraussetzung betrifft, so schließt der Umstand, dass eine streitige Vorschrift ihrer Natur und ihrer Tragweite nach eine generelle Norm ist, da sie für sämtliche betroffenen Wirtschaftsteilnehmer gilt, nicht aus, dass sie einige von ihnen individuell betrifft.

Eine natürliche oder juristische Person kann nur dann individuell betroffen sein, wenn die streitige Bestimmung sie wegen bestimmter persönlicher Eigenschaften oder besonderer, sie aus dem Kreis aller übrigen Personen heraushebender Umstände berührt.

Wenn die angefochtene Maßnahme eine Gruppe von Personen berührt, die zum Zeitpunkt des Erlasses der Maßnahme anhand von den Mitgliedern der Gruppe eigenen Merkmalen feststanden oder feststellbar waren, können diese Personen von der Maßnahme insoweit individuell betroffen sein, als sie zu einem beschränkten Kreis von Wirtschaftsteilnehmern gehören. Dies ist der Fall bei Unternehmen, für die eine Entscheidung der Kommission auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen verhindert, dass der Vorteil aus einer nationalen Steuerausnahmeregelung bis zu dem vom nationalen Recht vorgesehenen Endzeitpunkt Bestand hat oder dass die beantragte und beanspruchbare Verlängerung dieses Vorteils gewährt wird.

(vgl. Randnrn. 55, 58-64)

2. Ein Verband, der mit der Wahrnehmung der Gruppeninteressen von Unternehmen betraut ist, ist grundsätzlich nur dann zu einer Nichtigkeitsklage gegen eine endgültige Entscheidung der Kommission im Bereich der staatlichen Beihilfen befugt, wenn die betreffenden Unternehmen oder einige davon individuell klagebefugt sind oder wenn er ein eigenes Interesse geltend machen kann.

(vgl. Randnr. 56)

3. Die Verordnung Nr. 659/1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel [88 EG], die die Ausübung der der Kommission in Artikel 88 EG übertragenen Befugnisse kodifiziert, definiert nicht, was unter dem Begriff der „Entwicklung des Gemeinsamen Marktes“ in ihrem Artikel 1 Buchstabe b Ziffer v zu verstehen ist, nach dem eine Maßnahme, die im Zeitpunkt ihrer Einführung keine Beihilfe war, doch als bestehende Beihilfe gilt, soweit sie „später aufgrund der Entwicklung des Gemeinsamen Marktes zu [einer Beihilfe]“ wurde. Dieser Begriff, der dahin verstanden werden kann, dass es sich um eine Änderung der wirtschaftlichen und rechtlichen Gegebenheiten in dem von der fraglichen Maßnahme betroffenen Sektor handelt, betrifft nicht den Fall, dass die Kommission ihre Beurteilung allein aufgrund einer strengeren Anwendung der Beihilfenvorschriften des EG-Vertrags ändert.

Jedoch stellt die Verordnung eine in Anwendung der Artikel 87 EG und 88 EG erlassene Maßnahme des abgeleiteten Rechts dar, die die Bedeutung dieser Artikel nicht einschränken kann, zumal die Kommission ihre Befugnisse unmittelbar aus diesen ableitet. Artikel 88 Absatz 1 EG überträgt der Kommission nämlich die Aufgabe, die in den Mitgliedstaaten bestehenden

Beihilferegulungen fortlaufend zu überprüfen und den Mitgliedstaaten die zweckdienlichen Maßnahmen vorzuschlagen, die aufgrund der fortschreitenden Entwicklung des Gemeinsamen Marktes und für sein Funktionieren erforderlich sind. Nach Artikel 88 Absatz 2 kann die Kommission dem betreffenden Mitgliedstaat, falls dies fehlschlägt, Umgestaltungen oder die Aufhebung der Beihilfe binnen einer bestimmten Frist aufgeben.

Die Kommission erfüllt also die ihr nach Artikel 88 EG zukommende Rolle, wenn sie beschließt, eine in einem Mitgliedstaat für bestimmte Unternehmen geltende Steuerregelung einer erneuten Überprüfung zu unterziehen, die, obwohl sie in früheren Entscheidungen nicht als Beihilfe angesehen wurde, von einer Arbeitsgruppe des Rates als für den Gemeinsamen Markt schädlich eingestuft worden ist, und wenn sie auf diese Regelung das Verfahren der Überprüfung einer bestehenden Beihilfe anwendet und dabei zu dem Schluss gelangt, dass die Regelung nunmehr eine unvereinbare staatliche Beihilfe darstelle. Deshalb bilden die Artikel 87 EG und 88 EG die Rechtsgrundlage einer solchen Entscheidung.

Damit ist der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung gewahrt, und diese Entscheidung stellt einen klaren Rechtsakt dar, dessen Anwendung für die Betroffenen vorhersehbar war. Demzufolge verstößt die Entscheidung nicht gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit.

(vgl. Randnrn. 70-76)

4. Die Kommission kann sich im Falle eines Beihilfeprogramms darauf beschränken, die Merkmale des fraglichen Programms zu untersuchen, um zu beurteilen, ob es den Beihilfeempfängern gegenüber deren Wettbewerbern einen spürbaren Vorteil sichert. Sie ist auch nicht verpflichtet, jeden einzelnen Anwendungsfall der Regelung zu prüfen.

(vgl. Randnr. 82)

5. Der Begriff der Beihilfe erfasst nicht nur positive Leistungen wie Subventionen, Darlehen oder Beteiligungen am Kapital von Unternehmen, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat, und die somit, ohne Subventionen im strengen Wortsinn zu sein, diesen nach Art und Wirkung gleichstehen.

Eine Maßnahme, mit der staatliche Stellen bestimmten Unternehmen eine Abgabenbefreiung gewähren, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, aber die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Abgabepflichtigen, ist eine staatliche Beihilfe.

(vgl. Randnrn. 86-87)

6. Artikel 87 Absatz 1 EG verlangt die Feststellung, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. Ist dies der Fall, erfüllt die betreffende Maßnahme das Tatbestandsmerkmal der Selektivität, das zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne dieser Bestimmung gehört.

(vgl. Randnr. 119)

7. Wenn auch die in Artikel 253 EG vorgeschriebene Begründung eines Rechtsakts der Gemeinschaft dessen Natur angepasst sein muss und die Überlegungen des Organs, das ihn erlassen hat, so klar und eindeutig zum Ausdruck bringen muss, dass die Betroffenen ihr die

Gründe für die erlassene Maßnahme entnehmen können und das zuständige Gericht seine Kontrollaufgabe wahrnehmen kann, ist es doch nicht geboten, der Kommission in einer Entscheidung, mit der die Unvereinbarkeit einer Beihilferegulung mit dem Gemeinsamen Markt festgestellt wird, die Angabe der Gründe vorzuschreiben, aus denen sie dieselbe Beihilferegulung in früheren Entscheidungen anders beurteilt hat. Denn der Begriff der staatlichen Beihilfe entspricht einem objektiven Sachverhalt, der zu dem Zeitpunkt zu beurteilen ist, zu dem die Kommission ihre Entscheidung trifft.

(vgl. Randnr. 137)

8. Auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes kann sich jeder berufen, bei dem ein Gemeinschaftsorgan begründete Erwartungen geweckt hat. Hingegen kann niemand eine Verletzung dieses Grundsatzes geltend machen, dem die Verwaltung keine konkreten Zusicherungen gegeben hat. Ist ferner ein umsichtiger und besonnener Wirtschaftsteilnehmer in der Lage, den Erlass einer Gemeinschaftsmaßnahme, die seine Interessen berühren kann, vorherzusehen, so kann er sich im Fall ihres Erlasses nicht auf den genannten Grundsatz berufen.

Selbst wenn man im Übrigen annimmt, dass die Gemeinschaft zuvor eine Lage geschaffen hat, die geeignet war, ein berechtigtes Vertrauen zu begründen, kann ein unbestreitbares öffentliches Interesse dem Erlass von Übergangsmaßnahmen für Sachlagen entgegenstehen, die vor dem Inkrafttreten der neuen Regelung entstanden, in ihrer Entwicklung aber noch nicht abgeschlossen sind. Wenn jedoch ein solches Interesse nicht gegeben ist, kann im Absehen von Übergangsmaßnahmen zum Schutz des Vertrauens, das die Wirtschaftsteilnehmer berechtigterweise in die Beibehaltung einer Gemeinschaftsregelung haben durften, ein Verstoß gegen eine höherrangige Rechtsnorm liegen.

(vgl. Randnrn. 147-149)

9. Gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes und gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößt eine Entscheidung der Kommission, die entgegen früheren Beurteilungen die Abschaffung einer Steuersonderregelung mit der Begründung, dass es sich um eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare Beihilfe handele, anordnet und keine Übergangsmaßnahmen für die Wirtschaftsteilnehmer vorsieht, deren ohne weiteres verlängerbare Anerkennung, die die Voraussetzung für die Anwendung dieser Regelung bildet, gleichzeitig mit der Bekanntgabe der Entscheidung oder kurz danach abläuft, zugleich jedoch nicht daran hindert, dass die zu diesem Zeitpunkt noch länger laufenden Anerkennungen während mehrerer Jahre weiterhin gültig sind; denn die genannten Wirtschaftsteilnehmer, die sich der Änderung der fraglichen Regelung nicht kurzfristig anpassen können, können jedenfalls erwarten, dass eine Entscheidung, mit der die Kommission ihre frühere Beurteilung revidiert, ihnen die nötige Zeit einräumt, dieser Änderung der Beurteilung tatsächlich Rechnung zu tragen, und dass kein unbestreitbares öffentliches Interesse der Einräumung dieser nötigen Zeit entgegensteht.

(vgl. Randnrn. 155-167, 172-174)

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Zweite Kammer)

22. Juni 2006(*)

„Staatliche Beihilfen – Bestehende Beihilferegulung – Steuerregelung für Koordinationszentren mit

Sitz in Belgien – Klage eines Verbands – Zulässigkeit – Entscheidung der Kommission, dass diese Regelung keine Beihilfe darstellt – Änderung der Auffassung der Kommission – Artikel 87 Absatz 1 EG – Vertrauensschutz – Allgemeiner Gleichheitsgrundsatz“

In den verbundenen Rechtssachen C-182/03 und C-217/03

betreffend Nichtigkeitsklagen nach Artikel 230 EG, eingereicht am 25. bzw. 28. April 2003,

Königreich Belgien, vertreten zunächst durch A. Snoecx, dann E. Dominkovits als Bevollmächtigte im Beistand von B. van de Walle de Ghelcke, J. Wouters und P. Kelley, avocats,

Kläger in der Rechtssache C-182/03,

Forum 187 ASBL mit Sitz in Brüssel (Belgien), Prozessbevollmächtigte: A. Sutton und J. Killick, Barristers,

Klägerin in der Rechtssache C-217/03,

gegen

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch G. Rozet, R. Lyal und V. Di Bucci als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Beklagte,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. W. A. Timmermans sowie der Richter J. Makarczyk, R. Schintgen, P. Kriš (Berichterstatte) und J. Klučka,

Generalanwalt: P. Léger,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 14. September 2005,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 9. Februar 2006

folgendes

Urteil

1 Mit seiner Klageschrift beantragt das Königreich Belgien die Nichtigkeitsklärung der Entscheidung 2003/757/EG der Kommission vom 17. Februar 2003 über die Beihilferegelung, die Belgien zugunsten von Koordinierungsstellen mit Sitz in Belgien durchgeführt hat (ABl. L 282, S. 25, im Folgenden: angefochtene Entscheidung), soweit sie für Koordinationszentren, denen diese Regelung bis zum 31. Dezember 2000 zugute kam, die Erneuerung des Status als Koordinationszentrum nicht einmal vorübergehend zulässt.

2 Die Forum 187 ASBL (im Folgenden: Forum 187) beantragt die Nichtigkeitsklärung der angefochtenen Entscheidung.

Rechtlicher Rahmen

Die Überprüfung bestehender Beihilferegelungen im Gemeinschaftsrecht

3 Artikel 88 Absätze 1 und 2 Unterabsatz 1 EG bestimmt:

„(1) Die Kommission überprüft fortlaufend in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten die in diesen bestehenden Beihilferegelungen. Sie schlägt ihnen die zweckdienlichen Maßnahmen vor, welche die fortschreitende Entwicklung und das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes erfordern.

(2) Stellt die Kommission fest, nachdem sie den Beteiligten eine Frist zur Äußerung gesetzt hat, dass eine von einem Staat oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfe mit dem Gemeinsamen Markt nach Artikel 87 unvereinbar ist oder dass sie missbräuchlich angewandt wird, so entscheidet sie, dass der betreffende Staat sie binnen einer von ihr bestimmten Frist aufzuheben oder umzugestalten hat.“

4 Artikel 17 Absatz 2 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel [88] des EG-Vertrags (ABl. L 83, S. 1, im Folgenden: Verordnung) lautet:

„Gelangt die Kommission zur vorläufigen Auffassung, dass eine bestehende Beihilferegelung nicht oder nicht mehr mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar ist, so setzt sie den betreffenden Mitgliedstaat hiervon in Kenntnis und gibt ihm Gelegenheit zur Stellungnahme innerhalb einer Frist von einem Monat. In ordnungsgemäß begründeten Fällen kann die Kommission diese Frist verlängern.“

Die belgische Steuerregelung für Koordinationszentren

5 Die belgische Steuerregelung für Koordinationszentren, die vom allgemeinen Steuerrecht abweicht, findet sich in der wiederholt ergänzten und geänderten Königlichen Verordnung Nr. 187 vom 30. Dezember 1982 über die Errichtung von Koordinationszentren (*Moniteur belge* vom 13. Januar 1983).

6 Diese Regelung findet nur Anwendung, wenn das Zentrum durch Königlichen Erlass die vorherige Einzelanerkennung erhalten hat. Hierfür ist erforderlich, dass das Zentrum zu einer multinationalen Gruppe gehört, die über Eigenkapital und Rücklagen in Höhe von mindestens einer Milliarde BEF verfügt und einen konsolidierten Jahresumsatz von mindestens 10 Milliarden BEF erzielt. Erlaubt sind nur bestimmte vorbereitende, unterstützende oder Zentralisierungstätigkeiten, und Unternehmen des Finanzsektors können die Regelung nicht in Anspruch nehmen. Die Koordinationszentren müssen in Belgien zwei Jahre nach Aufnahme der Tätigkeit mindestens das Äquivalent von zehn Vollzeitbeschäftigten beschäftigen.

7 Die Anerkennung als Zentrum gilt für zehn Jahre und kann um weitere zehn Jahre verlängert werden.

8 Die Steuerregelung für anerkannte Koordinationszentren weicht in mehrfacher Hinsicht von der allgemeinen Steuerregelung ab.

9 Erstens wird das steuerbare Einkommen der Zentren nach der so genannten „Cost-plus“-Methode (Kostenaufschlagsmethode) pauschal ermittelt. Es entspricht einem Prozentsatz der Ausgaben und Geschäftsführungskosten mit Ausnahme der Personal- und Finanzierungskosten sowie der Körperschaftsteuer.

10 Zweitens sind die Zentren von der Grundsteuer auf die Gebäude befreit, die sie für die Ausübung ihrer Tätigkeit benutzen.

11 Drittens wird auf die Kapitaleinbringung in ein Zentrum und auf Erhöhungen seines Gesellschaftskapitals die Registrierungsgebühr von 0,5 % nicht erhoben.

12 Viertens sind zum einen vorbehaltlich bestimmter Ausnahmen die von Zentren gezahlten Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren und zum anderen die Erträge der Zentren aus ihren Barmittelleinlagen von der Quellensteuer befreit.

13 Fünftens entrichten die Zentren eine jährliche Steuer, die auf 400 000 BEF pro Vollzeitbeschäftigten festgelegt wurde, jedoch 4 000 000 BEF je Zentrum nicht überschreiten darf.

Die Arbeiten des Rates der Europäischen Union auf dem Gebiet des schädlichen Steuerwettbewerbs

14 Im Rahmen umfassender Überlegungen zum schädlichen Steuerwettbewerb erließ der Rat am 1. Dezember 1997 einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (ABl. 1998, C 2, S. 2). In diesem Rahmen verpflichteten sich die Mitgliedstaaten, bestimmte als schädlich eingestufte Steuermaßnahmen schrittweise abzuschaffen, während die Kommission erklärte, dass sie die geltenden steuerrechtlichen Regelungen der Mitgliedstaaten einer (erneuten) Überprüfung anhand der Vorschriften über staatliche Beihilfen unterziehen werde.

15 Die belgische Regelung über die Besteuerung von Koordinationszentren gehörte zu den nationalen Steuermaßnahmen, die von diesen Initiativen betroffen waren.

Vor der angefochtenen Entscheidung liegender Sachverhalt

16 Die Steuerregelung für Koordinationszentren war bei ihrer Einführung von der Kommission geprüft worden. Insbesondere in den Entscheidungen, die am 16. Mai 1984 und am 9. März 1987 in Form von Schreiben mitgeteilt worden waren (im Folgenden: Entscheidungen von 1984 und 1987), hatte die Kommission im Wesentlichen festgestellt, dass eine derartige Regelung, die auf einem System der pauschalen Ermittlung der Einkünfte der Koordinationszentren fuße, kein Beihilfeelement enthalte.

17 Diese Einschätzung wurde in der Antwort, die der für Wettbewerb zuständige Kommissar Brittan am 24. September 1990 im Namen der Kommission auf die schriftliche Frage Nr. 1735/90 des europäischen Abgeordneten Gijs de Vries erteilte (ABl. 1993, C 63, S. 37), bestätigt.

18 Nachdem die Kommission am 11. November 1998 eine Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmens[be]steuerung (ABl. C 384, S. 3) erlassen hatte, unterzog sie das Steuerrecht der Mitgliedstaaten einer allgemeinen Prüfung anhand der Vorschriften über staatliche Beihilfen.

19 In diesem Rahmen ersuchte die Kommission Belgien im Februar 1999 um bestimmte Auskünfte u. a. zur Regelung für die Koordinationszentren. Belgien antwortete im März 1999.

20 Im Juli 2000 teilten die Dienststellen der Kommission Belgien mit, dass die betreffende Regelung vermutlich eine staatliche Beihilfe darstelle. Sie leiteten das Verfahren der Zusammenarbeit nach Artikel 17 Absatz 2 der Verordnung ein, indem sie Belgien Gelegenheit gaben, innerhalb einer Frist von einem Monat Stellung zu nehmen.

21 In seiner Sitzung vom 26. und 27. November 2000 erinnerte der Ecofin-Rat daran, dass nach

seiner Entschließung vom 1. Dezember 1997 alle schädlichen Maßnahmen bei der direkten Unternehmensbesteuerung bis zum 1. Januar 2003 abgeschafft werden müssten. Er nahm den Vorschlag des Vorsitzes der Europäischen Union an, nach dem für Unternehmen, denen am 31. Dezember 2000 eine schädliche Steuerregelung zugute komme, die Wirkungen dieser Regelung spätestens am 31. Dezember 2005 enden sollten, gleichgültig, ob es sich um eine befristet oder unbefristet gewährte Regelung handele. Außerdem behielt er sich die Befugnis vor, in Einzelfällen nach Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex“ die Wirkungen bestimmter schädlicher Steuerregelungen über den 31. Dezember 2005 hinaus zu verlängern, um besonderen Umständen Rechnung zu tragen.

22 Am 11. Juli 2001 beschloss die Kommission auf der Grundlage des Artikels 88 Absatz 1 EG vier Vorschläge für zweckdienliche Maßnahmen, die sich u. a. auf die Regelung für die Koordinationszentren bezogen. Sie schlug Belgien vor, einer gewissen Anzahl von Änderungen dieser Regelung zuzustimmen und gleichzeitig übergangsweise zu bestimmen, dass die vor der Zustimmung zu diesen Maßnahmen anerkannten Zentren bis zum 31. Dezember 2005 weiter die alte Regelung in Anspruch nehmen könnten.

23 In Ermangelung einer Zustimmung Belgiens zu den vorgeschlagenen zweckdienlichen Maßnahmen leitete die Kommission durch eine mit Schreiben vom 27. Februar 2002 zugestellte Entscheidung (ABl. C 147, S. 2) gemäß Artikel 19 Absatz 2 der Verordnung das förmliche Prüfverfahren ein. Sie forderte das Königreich Belgien insbesondere auf, Stellung zu nehmen und alle der Beurteilung der fraglichen Maßnahme dienlichen Informationen zu liefern. Ferner forderte sie Belgien und betroffene Dritte zur Stellungnahme und zur Erteilung aller dienlichen Hinweise zu der Frage auf, ob die durch die betreffende Regelung Begünstigten ein berechtigtes Vertrauen hätten, das den Erlass von Übergangsmaßnahmen gebiete.

24 Nach Verlängerung der ursprünglichen Frist von einem Monat sandte Belgien der Kommission mit Schreiben vom 12. April 2002 seine Stellungnahme zu.

25 Mit Schreiben vom 16. Mai 2002 meldete Belgien den Vorentwurf eines Gesetzes zur Änderung der Königlichen Verordnung Nr. 187 an. Dieser Vorentwurf wurde von der Kommission unter dem Aktenzeichen N351/2002 als neue Beihilfe eingetragen.

26 Nach mehreren Zusammenkünften richtete die Kommission im Juli 2002 ein Ersuchen um zusätzliche Auskünfte zu der bestehenden Regelung und dem angemeldeten Entwurf an das Königreich Belgien, das dieses mit Schreiben vom 30. August 2002 beantwortete. An dem förmlichen Verfahren zur Prüfung der fraglichen Maßnahme beteiligten sich auch betroffene Dritte.

27 Am 21. Januar 2003 befürwortete der Ecofin-Rat die Verlängerung der Wirkungen bestimmter schädlicher Steuerregelungen über das Jahr 2005 hinaus. Hinsichtlich der belgischen Steuerregelung für die Koordinierungszentren sah er vor, dass diejenigen Zentren, die am 31. Dezember 2000 unter diese Regelung fielen, diese bis zum 31. Dezember 2010 weiter in Anspruch nehmen könnten.

Die angefochtene Entscheidung

28 Am 17. Februar 2003 erließ die Kommission die angefochtene Entscheidung, die dem Königreich Belgien am selben Tag zugestellt wurde. Nachdem sie festgestellt hatte, dass die Formulierung von Artikel 2 des verfügenden Teils der Entscheidung den Eindruck erwecken konnte, im Widerspruch zu den Feststellungen in der 122. und der 123. Begründungserwägung der Entscheidung zu stehen, beschloss die Kommission am 23. April 2003, Artikel 2 durch Berichtigung zu ändern. Die Berichtigung wurde dem Königreich Belgien am 25. April 2003 zugestellt.

29 In der angefochtenen Entscheidung begründet die Kommission zunächst, weshalb sie die Regelung für die Koordinationszentren als bestehende Beihilfe eingestuft hat, und nennt die Rechtsgrundlage für das von ihr befolgte Verfahren. In der Entscheidung heißt es, dass im vorliegenden Fall Artikel 1 Buchstabe b der Verordnung als Rechtsgrundlage dienen könne und sonst die eigentliche Rechtsgrundlage für das Handeln der Kommission in den Artikeln 87 EG und 88 EG zu sehen sei.

30 Ferner stellt die Kommission in der angefochtenen Entscheidung fest, dass diese, falls sie als Aufhebung oder Änderung der Entscheidungen von 1984 und 1987 zu verstehen sei, die Voraussetzungen erfülle, von denen die Befugnis der Kommission zur Aufhebung oder Änderung rechtswidriger begünstigender Maßnahmen abhängt.

31 Später führt die Kommission in der angefochtenen Entscheidung aus, warum ihrer Ansicht nach die verschiedenen Maßnahmen, die die Steuerregelung für die Koordinationszentren bildeten, den Tatbestand des Artikels 87 Absatz 1 EG erfüllten, ohne unter eine der Ausnahmen der Absätze 2 und 3 dieses Artikels zu fallen.

32 Zu dem berechtigten Vertrauen, auf das sich die Koordinationszentren berufen hatten, heißt es in der Begründung der angefochtenen Entscheidung:

„(117) Die Kommission erkennt an, dass bei den durch die Beihilfe Begünstigten ein Vertrauensschutz besteht. Daher ist es gerechtfertigt, dass die Kommission es den [Zentren], die am 31. Dezember 2000 über eine Genehmigung verfügten, gestattet, die Vorteile der Regelung bis zum Ende ihres zum Zeitpunkt der vorliegenden Entscheidung geltenden Genehmigungszeitraums und längstens bis zum 31. Dezember 2010 weiterhin zu genießen. Dieser Standpunkt beruht auf den nachstehend dargelegten Elementen.

(118) ... [Die von der Finanzverwaltung eingegangenen] Vereinbarungen [beziehen sich] lediglich auf die Tatsachen und keinesfalls auf die anzuwendende Regelung. Es kann daher keine rechtliche Garantie gegeben werden, dass die Regelung in der Fassung zum Zeitpunkt der Genehmigung die nächsten zehn Jahre lang unverändert beibehalten wird. ...

(119) ... Obwohl die Genehmigung keine Gewähr für das Weiterbestehen oder den vorteilhaften Charakter der Regelung bietet, räumt die Kommission ein, dass die Errichtung [des Zentrums], die Investitionen und die eingegangenen Verpflichtungen in der begründeten und berechtigten Aussicht auf eine gewisse Kontinuität der wirtschaftlichen Bedingungen einschließlich der Steuerregelung zustande gekommen sind. Daher hat die Kommission beschlossen, einen Übergangszeitraum zu gewähren, wodurch die ‚Cost plus‘-Regelung für die heutigen Begünstigten erst nach und nach ausläuft.

(120) Da die Genehmigungen in keiner Weise mit dem Anspruch auf das Weiterbestehen der Regelung noch auf deren vorteilhaften Charakter verbunden sind – auch nicht während der Geltungsdauer der Genehmigung –, ist die Kommission der Ansicht, dass sie in keinem Fall einen Anspruch auf die Verlängerung der Regelung über das Datum hinaus begründen, an dem die

geltende Genehmigung abläuft. Angesichts der ausdrücklichen Begrenzung der Genehmigungen auf eine Dauer von zehn Jahren ist selbst die Möglichkeit nicht gegeben, dass eine berechnete Erwartung einer automatischen Verlängerung gehegt worden wäre, was auf eine Genehmigung von theoretisch unendlicher Dauer hinausgelaufen wäre.“

33 Die Begründungserwägungen 121 bis 123 der angefochtenen Entscheidung lauten:

„(121) Die Kommission stellt fest, dass die für die [Koordinationszentren] in Belgien anwendbare Steuerregelung mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar ist und dass die Unvereinbarkeit der einzelnen Teile dieser Regelung durch deren Abschaffung oder Änderung abgestellt werden muss. Ab dem Datum der Bekanntgabe der vorliegenden Entscheidung darf der Vorteil aus dieser Regelung oder ihren Teilen neuen Begünstigten nicht mehr gewährt noch durch die Verlängerung geltender Genehmigungen beibehalten werden. Die Kommission nimmt zur Kenntnis, dass die im Jahre 2001 genehmigten [Zentren] seit dem 31. Dezember 2002 nicht mehr in den Genuss der Regelung kommen.

(122) Was die gegenwärtig unter die Regelung fallenden [Zentren] betrifft, erkennt die Kommission an, dass die Entscheidung von 1984 über die Genehmigung der Königlichen Verordnung Nr. 187 sowie die Antwort des für Wettbewerb zuständigen Mitglieds der Kommission auf eine parlamentarische Anfrage das berechnete Vertrauen haben entstehen lassen, dass diese Regelung keinen Verstoß gegen die Vorschriften des Vertrags über staatliche Beihilfen darstellte.

(123) Wegen der erheblichen Investitionen, die auf dieser Grundlage getätigt wurden, ist es darüber hinaus aufgrund der Achtung des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit der Begünstigten gerechtfertigt, eine angemessene Frist für das Auslaufen der Folgen der Regelung für die bereits genehmigten [Zentren] zu gewähren. Nach Ansicht der Kommission endet diese angemessene Frist am 31. Dezember 2010. Die [Zentren], deren Genehmigung vor diesem Datum abläuft, können nach dem Schlusstermin ihrer Genehmigung nicht mehr in den Genuss dieser Regelung kommen. Nach dem Datum, an dem die Genehmigung abläuft, auf jeden Fall aber nach dem 31. Dezember 2010, ist die Verlängerung oder Beibehaltung der betreffenden Steuervorteile rechtswidrig.“

34 Die Artikel 1 und 2 des verfügenden Teils der angefochtenen Entscheidung lauten wie folgt:

„Artikel 1

Die gegenwärtig in Belgien geltende Steuerregelung zugunsten der [Koordinationszentren], die gemäß der Königlichen Verordnung Nr. 187 genehmigt sind, stellt eine Beihilferegulation dar, die mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar ist.

Artikel 2

Belgien hebt die in Artikel 1 bezeichnete Beihilferegulation auf oder gestaltet sie so um, dass sie mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar ist.

Ab dem Datum der Bekanntgabe der vorliegenden Entscheidung darf der aus dieser Regelung insgesamt oder aus Teilen der Regelung rührende Vorteil nicht mehr zugunsten neuer Empfänger gewährt oder durch die Verlängerung geltender Genehmigungen beibehalten werden.

In Bezug auf vor dem 31. Dezember 2000 genehmigte [Zentren] darf die Regelung bis zum Ablauf der zum Datum der Bekanntgabe der vorliegenden Entscheidung geltenden Einzelgenehmigung, jedoch längstens bis zum 31. Dezember 2010 beibehalten werden. Gemäß [Absatz 2] darf im Fall der Verlängerung der Genehmigung vor diesem Datum der Vorteil aus der Regelung, die

Gegenstand der vorliegenden Entscheidung ist, nicht mehr gewährt werden, auch nicht vorübergehend.“

Nach der angefochtenen Entscheidung liegender Sachverhalt

35 Die Änderungen der Königlichen Verordnung Nr. 187, die die belgischen Behörden am 16. Mai 2002 bei der Kommission angemeldet hatten, wurden am 24. Dezember 2002 vom belgischen Parlament beschlossen und am 31. Dezember 2002 im *Moniteur belge* veröffentlicht.

36 Am 23. April 2003 genehmigte die Kommission diese neue Regelung, soweit diese insbesondere den Grundsatz der vorherigen Anerkennung der Koordinationszentren für einen Zeitraum von zehn Jahren aufstellt und die Festsetzung der Besteuerungsgrundlage ausgehend von den gesamten Geschäftsführungskosten unter Anwendung einer angemessenen Gewinnspanne vorsieht. Da diese Neuregelung jedoch auch die Befreiung der Koordinationszentren von der Quellensteuer und von der Kapitalgebühr sowie die Nichtbesteuerung der diesen Zentren gewährten so genannten „außergewöhnlichen Vorteile und Vorteile ohne Gegenleistung“ vorsah, leitete die Kommission hinsichtlich dieser drei Maßnahmen ein förmliches Prüfverfahren ein.

37 In ihrer Entscheidung 2005/378/EG vom 8. September 2004 über die Beihilferegelung, die Belgien zugunsten der Koordinierungsstellen durchzuführen plant (ABl. 2005, L 125, S. 10), ging die Kommission davon aus, dass in Anbetracht der Zusagen des Königreichs Belgien, die fraglichen Befreiungen abzuschaffen und durch für alle in seinem Staatsgebiet niedergelassenen Unternehmen geltende Befreiungen oder Ermäßigungen zu ersetzen sowie alle von den Koordinationszentren erhaltenen „außergewöhnlichen Vorteile und Vorteile ohne Gegenleistung“ zu besteuern, die Maßnahmen, die die neue Steuerregelung für die Koordinationszentren bildeten, keine Beihilfen im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG darstellten.

38 In der mündlichen Verhandlung vom 14. September 2005 hat der Vertreter des Königreichs Belgien die der Kommission mit Schreiben vom 28. Februar 2005 erteilte Information bestätigt, dass diese neue Regelung aufgegeben worden sei.

39 Im Übrigen teilte der belgische Finanzminister der Kommission mit Schreiben vom 20. März 2003 gemäß Artikel 88 Absatz 3 EG seine Absicht mit, Unternehmen, für die am 31. Dezember 2000 die Regelung für die Koordinationszentren gegolten habe und deren Anerkennung zwischen dem 17. Februar 2003 und dem 31. Dezember 2005 ablaufe, bestimmte Steuervergünstigungen bis zum 31. Dezember 2005 zu gewähren.

40 Das Königreich Belgien beantragte außerdem mit Schreiben vom selben Tag beim Rat, diese Maßnahmen gemäß Artikel 88 Absatz 2 Unterabsatz 3 EG für mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar zu erklären.

41 In einem Schreiben vom 25. April 2003 stellte der Präsident der Kommission fest, dass die angefochtene Entscheidung vollstreckbar sei und das oben genannte Schreiben vom 20. März 2003 nicht als Anmeldung einer neuen Beihilfe im Sinne von Artikel 88 Absatz 3 EG angesehen werden könne.

42 Mit Schreiben vom 26. Mai 2003 teilte das Königreich Belgien der Kommission nochmals die mit Schreiben vom 20. März 2003 zum Ausdruck gebrachte Absicht mit.

43 In seiner Sitzung vom 3. Juni 2003 stimmte der Ecofin-Rat diesem Antrag grundsätzlich zu und beauftragte den Ausschuss der Ständigen Vertreter, alles Erforderliche zu veranlassen, damit der Rat die angestrebte Entscheidung möglichst rasch und jedenfalls vor Ende Juni 2003 erlassen

könne.

44 Mit der auf der Grundlage des Artikels 88 Absatz 2 EG erlassenen Entscheidung 2003/531/EG des Rates vom 16. Juli 2003 über die Gewährung einer Beihilfe zugunsten bestimmter in Belgien niedergelassener Koordinierungszentren durch die belgische Regierung (ABl. L 184, S. 17) wurde „die Beihilfe, die Belgien bis zum 31. Dezember 2005 Unternehmen gewähren [wollte], die am 31. Dezember 2000 eine zwischen dem 17. Februar 2003 und dem 31. Dezember 2005 ablaufende Zulassung als Koordinierungszentrum gemäß dem Königlichen Erlass Nr. 187 ... besaßen“, für mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar erklärt. Diese Entscheidung ist Gegenstand der Rechtssache C?399/03.

45 Mit Schreiben vom 17. Juli 2003 bekräftigte die Kommission auf die oben genannte Anmeldung vom 26. Mai 2003 hin die in ihrem Schreiben vom 25. April 2003 zum Ausdruck gebrachte Auffassung.

46 Mit Beschluss vom 26. Juni 2003 in den Rechtssachen C?182/03 R und C?217/03 R (Belgien und Forum 187/Kommission, Slg. 2003, I?6887) hat der Präsident des Gerichtshofes angeordnet, dass der Vollzug der angefochtenen Entscheidung ausgesetzt wird, soweit sie dem Königreich Belgien untersagt, die zum Zeitpunkt ihrer Bekanntgabe geltenden Anerkennungen von Koordinationszentren zu verlängern.

Anträge der Parteien und Verfahren vor dem Gerichtshof

47 In der Rechtssache C?182/03 beantragt das Königreich Belgien,

– Artikel 2 Absätze 2 und 3 der angefochtenen Entscheidung für nichtig zu erklären, soweit danach „[a]b dem Datum der Bekanntgabe [dieser] Entscheidung ... der aus dieser Regelung insgesamt oder aus Teilen der Regelung rührende Vorteil nicht mehr ... durch die Verlängerung geltender Genehmigungen beibehalten werden [darf]“ und „[g]emäß [Absatz 2] ... im Fall der Verlängerung der Genehmigung vor [dem 31. Dezember 2010] der Vorteil aus der Regelung, die Gegenstand [dieser] Entscheidung ist, nicht mehr gewährt werden [darf], auch nicht vorübergehend“;

– der Kommission die Kosten des Verfahrens einschließlich derjenigen des Verfahrens der einstweiligen Anordnung aufzuerlegen.

48 In der Rechtssache C?217/03 beantragt die Forum 187,

– die angefochtene Entscheidung für nichtig zu erklären, hilfsweise, sie für nichtig zu erklären, soweit sie keine angemessenen Übergangsmaßnahmen vorsieht;

– der Kommission die Kosten des Verfahrens in der Rechtssache C?217/03 sowie diejenigen des Verfahrens aufzuerlegen, in dem der Beschluss des Gerichts vom 2. Juni 2003 in der Rechtssache T?276/02 (Forum 187/Kommission, Slg. 2003, II?2075) ergangen ist.

49 Die Kommission beantragt in beiden Rechtssachen,

– die Klagen abzuweisen;

– den Klägern die Kosten des Verfahrens einschließlich derjenigen des Verfahrens der einstweiligen Anordnung aufzuerlegen.

50 Die Kommission hat mit am 16. Juni 2003 eingetragenen besonderen Schriftsatz die Einrede der Unzulässigkeit der Klage der Forum 187 erhoben.

51 Der Gerichtshof hat mit Entscheidung vom 30. März 2004 beschlossen, die Entscheidung über die Einrede der Unzulässigkeit dem Endurteil vorzubehalten und das Verfahren fortzusetzen.

52 Mit Beschluss des Präsidenten der Zweiten Kammer vom 28. April 2005 sind die Rechtssachen C-182/03 und C-217/03 zu gemeinsamem mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

Zur Zulässigkeit

53 Die Kommission macht geltend, die Forum 187 sei zur Anfechtung der angefochtenen Entscheidung, die nicht an sie gerichtet sei, nicht befugt, da sie von dieser Entscheidung nicht unmittelbar und individuell betroffen sei.

54 Die Forum 187 wendet sich gegen diese Einrede der Unzulässigkeit zum einen unter Hinweis darauf, dass von der Entscheidung 30 Zentren, deren Anerkennung in den Jahren 2001 und 2002 verlängert worden sei und denen die streitige Steuerregelung nur noch bis zum 31. Dezember 2010 zugute kommen könne, sowie acht Zentren, deren Verlängerungsantrag bei Erlass der angefochtenen Entscheidung noch nicht beschieden gewesen sei, unmittelbar und individuell betroffen seien. Zum anderen macht sie geltend, sie sei von der angefochtenen Entscheidung in ihrer Eigenschaft als Vertretungsorgan der Koordinationszentren, das von Belgien anerkannt sei und einen quasi offiziellen Status habe, der es ihr u. a. erlaubt habe, im Verwaltungsverfahren bei der Kommission eine bedeutende Rolle zu spielen, sowie aufgrund des Umstands betroffen, dass diese Entscheidung ihre Daseinsberechtigung berühre.

55 Gemäß Artikel 230 EG kann eine natürliche oder juristische Person nur dann gegen eine Entscheidung, die an eine andere Person gerichtet ist, Klage erheben, wenn diese Entscheidung sie unmittelbar und individuell betrifft.

56 Ein Verband wie die mit der Wahrnehmung der Gruppeninteressen der Koordinationszentren mit Sitz in Belgien betraute Forum 187 ist grundsätzlich nur dann zu einer Nichtigkeitsklage gegen eine endgültige Entscheidung der Kommission im Bereich der staatlichen Beihilfen befugt, wenn die von ihr vertretenen Unternehmen oder einige davon individuell klagebefugt sind (Urteil vom 7. Dezember 1993 in der Rechtssache C-6/92, Federmineria u. a./Kommission, Slg. 1993, I-6357, Randnrn. 15 und 16) oder er ein eigenes Interesse geltend machen kann (Urteil vom 24. März 1993 in der Rechtssache C-313/90, CIRFS u. a./Kommission, Slg. 1993, I-1125, Randnrn. 29 und 30).

57 Was das erste Tatbestandsmerkmal des Artikels 230 Absatz 4 EG angeht, ist unstrittig, dass die Entscheidung der Kommission, die die belgische Regierung an der Verlängerung der nach dem 17. Februar 2003 ablaufenden Anerkennungen der Koordinationszentren hindert und zudem die Wirkung der geltenden Anerkennungen auf die Zeit bis zum 31. Dezember 2010 beschränkt, zwingend gilt und die fraglichen Koordinationszentren daher von der angefochtenen Entscheidung unmittelbar betroffen sind.

58 Zum zweiten Tatbestandsmerkmal des Artikels 230 EG ist an die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofes zu erinnern, nach der der Umstand, dass eine streitige Vorschrift ihrer Natur und ihrer Tragweite nach eine generelle Norm ist, da sie für sämtliche betroffenen Wirtschaftsteilnehmer gilt, es nicht ausschließt, dass sie einige von ihnen individuell betrifft (vgl. in diesem Sinn Urteil vom 18. Mai 1994 in der Rechtssache C-309/89, Codorniu, Slg. 1994, I-1853,

Randnr. 19).

59 Eine natürliche oder juristische Person kann nur dann individuell betroffen sein, wenn die streitige Bestimmung sie wegen bestimmter persönlicher Eigenschaften oder besonderer, sie aus dem Kreis aller übrigen Personen heraushebender Umstände berührt (vgl. Urteil vom 15. Juli 1963 in der Rechtssache 25/62, Plaumann/Kommission, Slg. 1963, 213).

60 Hierzu hat der Gerichtshof entschieden, dass, wenn die angefochtene Maßnahme eine Gruppe von Personen berührt, die zum Zeitpunkt des Erlasses der Maßnahme anhand von den Mitgliedern der Gruppe eigenen Merkmalen feststanden oder feststellbar waren, diese Personen von der Maßnahme insoweit individuell betroffen sein können, als sie zu einem beschränkten Kreis von Wirtschaftsteilnehmern gehören (vgl. Urteile vom 17. Januar 1985 in der Rechtssache C?11/82, Piraiki-Patraiki/Kommission, Slg. 1985, 207, Randnr. 31, und vom 26. Juni 1990 in der Rechtssache C?152/88, Sofrimport/Kommission, Slg. 1990, I?2477, Randnr. 11).

61 Erstens ist festzustellen, dass zum einen die angefochtene Entscheidung festgelegt hat, dass der Anerkennungszeitraum von Koordinationszentren, deren Anerkennung in den Jahren 2001 und 2002 verlängert worden war, spätestens am 31. Dezember 2010 und nicht im Lauf der Jahre 2011 und 2012 endet, und dass zum anderen diese Zentren bei Erlass der angefochtenen Entscheidung ohne weiteres feststellbar waren. Somit waren die 30 Koordinationszentren, auf die sich die Entscheidung auswirkt, individuell befugt, Klage dagegen zu erheben.

62 Zweitens ist festzustellen, dass die angefochtene Entscheidung Übergangsmaßnahmen weder zugunsten der Koordinationszentren, deren Anerkennung gleichzeitig mit der Bekanntgabe dieser Entscheidung ablief, noch zugunsten derjenigen vorgesehen hat, deren Anerkennungsantrag zu diesem Zeitpunkt noch nicht beschieden war.

63 Somit sind acht Zentren, deren Anträge auf Verlängerung der Anerkennung damals noch nicht beschieden waren, betroffen. Diese sind Teil eines geschlossenen Kreises, dessen Mitglieder von der angefochtenen Entscheidung besonders betroffen sind, weil ihre Anerkennung nicht mehr verlängert werden kann. Folglich waren diese Zentren individuell befugt, Klage gegen die angefochtene Entscheidung zu erheben.

64 Somit kann dahinstehen, ob die Forum 187 ein eigenes Interesse geltend machen kann. Sie ist als Verband klagebefugt, weil sie zum einen 30 Koordinationszentren, deren Inanspruchnahme der streitigen Regelung auf die Zeit bis zum 31. Dezember 2010 beschränkt worden ist, und zum anderen acht Zentren, deren Verlängerungsanträge zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der angefochtenen Entscheidung noch nicht beschieden waren, vertritt.

Zur Begründetheit der Klagen

65 In Anbetracht dessen, dass es den Anträgen des Königreichs Belgien und der Forum 187 gemein ist, dass sie auf die Nichtigklärung der angefochtenen Entscheidung abzielen, soweit diese keine Übergangsbestimmungen vorsieht, ist zuerst der Antrag der Forum 187 auf Nichtigklärung dieser Entscheidung, soweit sie die streitigen Beihilfen als mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar einstuft, zu prüfen.

Zum Antrag der Forum 187 auf Nichtigklärung der angefochtenen Entscheidung, soweit sie die streitigen Maßnahmen als mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfen einstuft

Zum Klagegrund einer fehlenden Rechtsgrundlage

66 Mit diesem Klagegrund macht die Forum 187 geltend, dass die angefochtene Entscheidung

keine Rechtsgrundlage habe und den Grundsatz der Rechtssicherheit verletze. Angesichts der Standpunkte, die die Kommission mehr als fünfzehn Jahre zuvor vertreten habe, könne diese Entscheidung weder auf die Artikel 87 EG und 88 EG noch auf Artikel 1 Buchstabe b Ziffer v der Verordnung gestützt werden, da sie keinen Bezug auf irgendeine Entwicklung des Gemeinsamen Marktes nehme.

67 Im Übrigen könne sich die Kommission nicht auf das Recht berufen, ihre Fehler zu berichtigen. Folglich sei im vorliegenden Fall der Grundsatz der Rechtssicherheit, der aus der Bestandskraft früherer Entscheidungen folge, missachtet worden.

68 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission mit der angefochtenen Entscheidung nicht die Entscheidungen von 1984 und 1987 zurückgenommen hat. Vielmehr hat sie unter Anwendung des Verfahrens der Überprüfung einer bestehenden Beihilfe die Steuerregelung für die Koordinationszentren erneut überprüft und ist dabei zu dem Schluss gekommen, dass diese Regelung nunmehr eine unvereinbare staatliche Beihilfe darstelle.

69 Für die Frage, ob die Kommission diese erneute Überprüfung zu Recht vorgenommen hat, ist nicht nur daran zu erinnern, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit bedeutet, dass Rechtsakte der Gemeinschaft eindeutig und ihre Anwendung für die Betroffenen vorhersehbar sein müssen (Urteile vom 15. Dezember 1987 in der Rechtssache 325/85, Irland/Kommission, Slg. 1987, 5041, Randnr. 18, und vom 15. Februar 1996 in der Rechtssache C-63/93, Duff u. a., Slg. 1996, I-569, Randnr. 20), sondern auch daran, dass er nur in Verbindung mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung Anwendung finden kann (Urteil vom 22. März 1961 in den Rechtssachen 42/59 und 49/59, SNUPAT/Hohe Behörde, Slg. 1961, 111, 172).

70 Unstreitig ist, dass die Verordnung, die, wie der Generalanwalt in den Nummern 212 und 213 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, die Ausübung der der Kommission in Artikel 88 EG übertragenen Befugnisse kodifiziert, nicht definiert, was unter dem Begriff der „Entwicklung des Gemeinsamen Marktes“ in ihrem Artikel 1 Buchstabe b Ziffer v zu verstehen ist, nach dem eine Maßnahme, die im Zeitpunkt ihrer Einführung keine Beihilfe war, doch als bestehende Beihilfe gilt, soweit sie „später aufgrund der Entwicklung des Gemeinsamen Marktes zu [einer Beihilfe]“ wurde.

71 Dieser Begriff, der dahin verstanden werden kann, dass es sich um eine Änderung der wirtschaftlichen und rechtlichen Gegebenheiten in dem von der fraglichen Maßnahme betroffenen Sektor handelt, betrifft nicht den Fall, dass die Kommission wie hier ihre Beurteilung allein aufgrund einer strengeren Anwendung der Beihilfevorschriften des EG-Vertrags ändert.

72 Jedoch stellt die Verordnung eine in Anwendung der Artikel 87 EG und 88 EG erlassene Maßnahme des abgeleiteten Rechts dar, die die Bedeutung dieser Artikel nicht einschränken kann, zumal die Kommission ihre Befugnisse unmittelbar aus diesen ableitet.

73 Artikel 88 Absatz 1 EG überträgt der Kommission nämlich die Aufgabe, die in den Mitgliedstaaten bestehenden Beihilferegulungen fortlaufend zu überprüfen und den Mitgliedstaaten die zweckdienlichen Maßnahmen vorzuschlagen, die aufgrund der fortschreitenden Entwicklung des Gemeinsamen Marktes und für sein Funktionieren erforderlich sind.

74 Nach Artikel 88 Absatz 2 kann die Kommission dem betreffenden Mitgliedstaat, falls dies fehlschlägt, Umgestaltungen oder die Aufhebung der Beihilfe binnen einer bestimmten Frist aufgeben.

75 Die Kommission hat also die ihr nach Artikel 88 EG zukommende Rolle erfüllt, als sie beschloss, die in Belgien geltende und von der Gruppe „Verhaltenskodex“ als für den

Gemeinsamen Markt schädlich eingestufte Steuerregelung für die Koordinationszentren einer erneuten Überprüfung zu unterziehen. Deshalb bilden die Artikel 87 EG und 88 EG die Rechtsgrundlage der angefochtenen Entscheidung.

76 Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung wurde somit beachtet, und die angefochtene Entscheidung stellt einen klaren Rechtsakt dar, dessen Anwendung für die Betroffenen vorhersehbar war. Demzufolge verstößt die Entscheidung nicht gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit.

77 Außerdem ist das einzige von der Kommission hier anwendbare Verfahren dasjenige, das die Verordnung für die Überprüfung bestehender Beihilfen vorsieht. Die fragliche Steuerregelung ist nämlich zweifellos eine bestehende Maßnahme, da sie 1984 bei der Kommission angemeldet und nie substantiell geändert wurde.

78 Deshalb greift das Vorbringen der Forum 187 nicht durch, die Kommission habe einen Rechtsfehler begangen, indem sie, wie in ihrem Schreiben an Belgien vom 17. Juli 2000 angegeben, die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens auf die Artikel 17 und 18 der Verordnung gestützt und sich dann allein auf die Artikel 87 EG und 88 EG bezogen habe. Der erste Klagegrund ist daher zurückzuweisen.

Zum Klagegrund eines Verstoßes gegen Artikel 87 Absatz 1 EG

79 Mit diesem Klagegrund macht die Forum 187 geltend, dass die für die Koordinationszentren geltende Steuerregelung keine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG darstelle. Dazu bringt sie nicht nur vor, dass die von der Kommission angewandte Methode zur Analyse dieser Steuerregelung zu global gewesen sei, sondern auch, dass die verschiedenen Maßnahmen, aus denen die fragliche Regelung bestehe, nicht den Tatbestand dieser Bestimmung erfüllten. Insbesondere brächten diese Maßnahmen den Zentren keinerlei Vorteil, bewirkten keine Übertragung staatlicher Mittel und seien nicht selektiv; die Kommission habe ferner nicht bewiesen, dass sie sich auf den Wettbewerb und den innergemeinschaftlichen Handel ausgewirkt hätten. Zudem sei die genannte Regelung durch die Natur und den Aufbau des belgischen Steuersystems gerechtfertigt.

– Zur Methode zur Analyse der Steuerregelung

80 Die Forum 187 rügt, die Kommission habe die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten in Steuersachen verkannt und die fragliche Regelung zu allgemein analysiert.

81 Zum einen ist dem zu entgegnen, dass Artikel 87 EG Steuerregelungen nicht von seinem Anwendungsbereich ausschließt.

82 Zum anderen ist darauf hinzuweisen, dass sich die Kommission im Falle eines Beihilfeprogramms darauf beschränken kann, die Merkmale des fraglichen Programms zu untersuchen, um zu beurteilen, ob es den Beihilfeempfängern gegenüber deren Wettbewerbern einen spürbaren Vorteil sichert (Urteil vom 17. Juni 1999 in der Rechtssache C-75/97, Belgien/Kommission, Slg. 1999, I-3671, Randnr. 48). Sie ist auch nicht verpflichtet, jeden einzelnen Anwendungsfall der Regelung zu prüfen (Urteil vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-278/00, Griechenland/Kommission, Slg. 2004, I-3997, Randnr. 24 und die dort zitierte Rechtsprechung).

83 Daraus folgt, daß der erste Teil des Klagegrunds zurückzuweisen ist.

– Zum Tatbestand des Artikels 87 Absatz 1 EG

84 Vorab ist klarzustellen, dass nach ständiger Rechtsprechung die Qualifizierung als Beihilfe verlangt, dass alle Tatbestandsmerkmale des Artikels 87 Absatz 1 EG erfüllt sind (Urteil vom 24. Juli 2003 in der Rechtssache C?280/00, Altmark Trans und Regierungspräsidium Magdeburg, Slg. 2003, I?7747, Randnr. 74).

85 Deshalb sind sämtliche Tatbestandsmerkmale zu prüfen.

i) Begünstigung bestimmter Unternehmen

86 Der Begriff der Beihilfe erfasst nicht nur positive Leistungen wie Subventionen, Darlehen oder Beteiligungen am Kapital von Unternehmen, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat, und die somit, ohne Subventionen im strengen Wortsinn zu sein, diesen nach Art und Wirkung gleichstehen (Urteil vom 20. November 2003 in der Rechtssache C?126/01, Gemo, Slg. 2003, I?13769, Randnr. 28 und die dort zitierte Rechtsprechung).

87 Im Übrigen hat der Gerichtshof entschieden, dass eine Maßnahme, mit der staatliche Stellen bestimmten Unternehmen eine Abgabenbefreiung gewähren, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, aber die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Abgabepflichtigen, eine staatliche Beihilfe ist (Urteil vom 15. März 1994 in der Rechtssache C?387/92, Banco Exterior de España, Slg. 1994, I?877, Randnr. 14).

88 Die Kommission ist in der angefochtenen Entscheidung zu dem Ergebnis gekommen, dass die Art und Weise der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens, die Befreiung von der Grundsteuer, der Quellensteuer und der Kapitalgebühr sowie das System der fiktiven Quellensteuer Vorteile für die Koordinationszentren mit sich brächten.

89 Die Forum 187 wendet sich gegen dieses Ergebnis.

90 Die Kommission hat, erstens, in den Begründungserwägungen 89 bis 95 der angefochtenen Entscheidung die Ansicht vertreten, dass die pauschale Festlegung der Einkünfte nach der Kostenaufschlagsmethode einen wirtschaftlichen Vorteil im Sinne des Artikels 87 EG darstelle.

91 Nach der fraglichen Regelung werde der steuerpflichtige Gewinn pauschal auf einen Prozentsatz der Gesamtsumme der Ausgaben und Geschäftsführungskosten unter Ausschluss der Personal- und Finanzierungskosten festgesetzt.

92 Außerdem sei die Gewinnspanne eines Koordinationszentrums grundsätzlich nach Maßgabe der tatsächlich von ihm ausgeübten Tätigkeit festzusetzen. Wenn das Zentrum selbst bestimmte erbrachte Dienstleistungen zu einem Preis in Rechnung stelle, der den Kosten zuzüglich einer Gewinnspanne entspreche, könne der Prozentsatz der Letztgenannten angesetzt werden, sofern er nicht unangemessen sei. Gebe es keine objektiven Kriterien für die Ermittlung des zu berücksichtigenden Gewinnsatzes, sei dieser grundsätzlich auf 8 % festzusetzen.

93 Der steuerpflichtige Gewinn des Zentrums dürfe jedoch nicht niedriger sein als der Gesamtbetrag der nicht als Betriebsausgaben absetzbaren Ausgaben oder Aufwendungen und der „außergewöhnlichen Vorteile und Vorteile ohne Gegenleistung“, die dem Zentrum von den Mitgliedern der Gruppe gewährt würden. Dieser Gewinn werde zum normalen Körperschaftsteuersatz besteuert.

94 Diese Methode zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns lehne sich an die so genannte

Kostenaufschlagsmethode an, die von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) für die Besteuerung der Dienstleistungen einer Tochtergesellschaft oder ständigen Niederlassung zugunsten der zur selben internationalen Gruppe gehörenden, in anderen Staaten ansässigen Gesellschaften befürwortet wird.

95 Für die Prüfung, ob die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens nach der Regelung für Koordinationszentren diesen einen Vorteil verschafft, ist, wie die Kommission in der 95. Begründungserwägung der angefochtenen Entscheidung vorschlägt, diese Regelung mit der sonst anwendbaren Regelung zu vergleichen, die auf der Differenz zwischen Erträgen und Kosten eines Unternehmens beruht, das sich in freiem Wettbewerb betätigt.

96 In dieser Sicht stellen die Personal- und Finanzierungskosten, die im Rahmen des Kassenwesens oder von Finanzierungstätigkeiten anfallen, Elemente dar, die maßgeblich zur Einkünfteerzielung der Koordinationszentren beitragen, da diese Dienstleistungen, insbesondere finanzieller Art, erbringen. Folglich ermöglicht der Ausschluss dieser Ausgaben und Aufwendungen von den der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens der Zentren dienenden Kosten nicht, zu ähnlichen Verrechnungspreisen wie unter freien Wettbewerbsbedingungen zu gelangen.

97 Somit ist dieser Ausschluss geeignet, den Zentren einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen.

98 Entgegen der Auffassung der Forum 187 steht dem weder entgegen, dass die Einbeziehung der Finanzierungsaufwendungen in bestimmten Fällen zu einer zu hohen Besteuerungsgrundlage führen könnte, noch die Höhe der Steuerbelastung, die die Gruppe treffen könnte, und auch nicht, dass ein Zentrum besteuert werden könnte, ohne Gewinne erzielt zu haben. All diese Folgen wohnen nämlich der Kostenaufschlagsmethode inne.

99 Außerdem gleicht die ab dem 1. Januar 1993 eingeführte jährliche Steuer von 10 000 Euro pro Vollzeitbeschäftigten und höchstens 100 000 Euro nicht die vorteilhaften Wirkungen der angewandten Berechnungsmethode aus, weil der Höchstbetrag der Mindestzahl an Arbeitskräften entspricht, die die Zentren nach Ablauf der ersten beiden Jahre ihrer Tätigkeit beschäftigen müssen.

100 Gleiches gilt hinsichtlich des Satzes von 8 %, der in Ermangelung anderer Werte zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlage auf die Geschäftsführungskosten aufgeschlagen wird, weil dieser Satz auf eine bereits herabgesetzte Grundlage angewandt wird und die Gewinnspanne der Zentren in Wirklichkeit sehr unterschiedlich ist, weil sie von der ausgeübten Tätigkeit abhängt.

101 Wie schließlich der Generalanwalt in Nummer 265 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ist der Kommission darin zuzustimmen, dass die alternative Besteuerungsgrundlage, die etwaige Missbräuche durch die Errichtung einer Untergrenze verhindern soll, nicht geeignet ist, den Vorteil zu beseitigen, der sich aus der Anwendung der oben genannten Ausschlüsse in Verbindung mit dem Prozentsatz von 8 % ergibt. Denn diese Besteuerungsgrundlage umfasst nur Beträge, die in Belgien auch bei den Gesellschaften besteuert werden, die nicht unter die streitige Regelung fallen.

102 In Anbetracht dieser Gesichtspunkte ist die Kommission somit zutreffend davon ausgegangen, dass die Vorschriften über die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens für die Koordinationszentren und die Gruppen, denen sie angehören, einen Vorteil darstellen.

103 Zweitens hat die Kommission in den Begründungserwägungen 76 und 77 der angefochtenen Entscheidung ausgeführt, dass die Befreiung von der Grundsteuer, die den Koordinationszentren

zugute komme, diesen einen wirtschaftlichen Vorteil verschaffe.

104 Die fragliche Steuerregelung sieht nämlich vor, dass diese Zentren für die Grundstücke, die sie für die Ausübung ihrer Tätigkeit nutzen, von der Grundsteuer befreit sind, obwohl diese grundsätzlich jede Gesellschaft belastet, die in Belgien Grundbesitz hat, d. h. bebaute und unbebaute Grundstücke sowie Material und Ausstattung, die aufgrund ihrer Beschaffenheit oder ihres Verwendungszwecks Immobiliarcharakter haben.

105 Folglich stellt die Befreiung von dieser Steuer einen wirtschaftlichen Vorteil dar. Der Umstand, dass nur 5 % der Koordinationszentren tatsächlich befreit sind, weil alle anderen ihre Immobilien gemietet haben, ändert nichts an dieser Beurteilung, da die Entscheidung, ob eine Immobilie erworben oder gemietet wird, allein bei den Zentren liegt.

106 Drittens ist die Kommission in den Begründungserwägungen 78 und 79 der angefochtenen Entscheidung davon ausgegangen, dass die Befreiung der Koordinationszentren von der Kapitalgebühr ebenfalls einen wirtschaftlichen Vorteil ausmache.

107 Da in Belgien die Besteuerung von Kapitaleinbringungen die Regel ist, trägt jede Kapitalgesellschaft die Last dieser Steuer. Die Befreiung der Koordinationszentren sowohl hinsichtlich der anfänglichen Einlagen als auch der satzungsmäßigen Erhöhungen kann deshalb nur als Vorteil angesehen werden.

108 Darauf, dass nach Artikel 7 Absatz 1 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25) in der durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 (ABl. L 156, S. 23) geänderten Fassung die am 1. Juli 1984 geltenden Befreiungen von Vorgängen beibehalten werden mussten, kommt es dabei nicht an, da die streitige Befreiung von der Kapitalgebühr, die nur für bestimmte Gesellschaftstypen vorgesehen ist, somit keinen allgemeinen Charakter hat.

109 Viertens hat die Kommission in den Begründungserwägungen 80 bis 87 der angefochtenen Entscheidung die Befreiung der Koordinationszentren von der Quellensteuer als wirtschaftlichen Vorteil eingestuft.

110 Nach der fraglichen Regelung sind nämlich die Quellensteuern, d. h. die Abzüge an der Quelle für Dividenden, für Zinsen – mit Ausnahme derjenigen, die an Begünstigte gezahlt werden, die in Belgien als natürliche oder als juristische Personen besteuert werden –, für von den Koordinationszentren gezahlte Lizenzgebühren und für Erträge aus Barmittelinlagen nicht geschuldet.

111 Aus den Feststellungen der Kommission geht hervor, dass die Quellensteuer die endgültige belgische Steuer für die Erträge darstellt, die an Gesellschaften ausgeschüttet werden, die nicht in Belgien ansässig sind und in ihrem Niederlassungsstaat keine Verrechnungs- oder Erstattungsmöglichkeit hierfür haben.

112 Folglich gewährt die streitige Regelung den Koordinationszentren, indem sie sie von dieser Steuer befreit, einen Vorteil, was zudem nicht mit der Begründung bestritten werden kann, dass weitere Befreiungen von demselben Abzug zugunsten anderer Unternehmenstypen eingeführt worden seien.

113 Fünftens ist die Kommission in der 88. Begründungserwägung der angefochtenen Entscheidung zu dem Ergebnis gekommen, dass die Anerkennung einer fiktiven Quellensteuer einen Vorteil darstelle.

114 Denn die Empfänger der von den Koordinationszentren ausgeführten Zahlungen sind nicht nur von der Quellensteuer befreit, sondern kommen darüber hinaus in den Genuss eines Pauschalabzugs vom Gesamtbetrag der von ihnen zu entrichtenden Steuer.

115 In der mündlichen Verhandlung hat sich ergeben, dass der Satz der fiktiven Quellensteuer 1991 auf Null zurückgeführt wurde.

116 Allerdings sind die Zinsen, die im Rahmen langfristiger, vor dem 24. Juli 1991 aufgenommenen Darlehen gezahlt werden, weiterhin befreit. Dieser Sachverhalt verschafft den betreffenden Koordinationszentren somit einen Vorteil.

117 Dagegen stellt der Umstand, dass der auf Null zurückgeführte Steuersatz durch Königliche Verordnung geändert werden könnte, allenfalls einen potenziellen und künftigen Vorteil dar. Eine solche Eventualität genügt aber nicht, um diese Maßnahme als staatliche Beihilfe zu qualifizieren.

118 Nach alledem verschafft die fragliche Regelung den Koordinationszentren einen Vorteil.

ii) Selektivität

119 Nach ständiger Rechtsprechung verlangt Artikel 87 Absatz 1 EG die Feststellung, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. Ist dies der Fall, erfüllt die betreffende Maßnahme das Tatbestandsmerkmal der Selektivität, das zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne dieser Bestimmung gehört (vgl. Urteil vom 3. März 2005 in der Rechtssache C-172/03, Heiser, Slg. 2005, I-1627, Randnr. 40 und die dort zitierte Rechtsprechung).

120 Aus der obigen Untersuchung folgt, dass die Befreiungen von der Grund- und der Quellensteuer sowie von der Kapitalgebühr und die Anerkennung einer fiktiven Quellensteuer Ausnahmen vom allgemeinen belgischen Steuerrecht sind. Der von der Forum 187 geltend gemachte Umstand, dass es zahlreiche weitere Ausnahmen gibt, steht der Feststellung nicht entgegen, dass diese Regelung faktisch Ausnahmecharakter hat und die betreffenden Befreiungen allein auf die Koordinationszentren beschränkt.

121 Die Selektivität dieser Befreiungen ist somit erwiesen.

122 Zur Art und Weise der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens macht die Forum 187 geltend, die fragliche Regelung werde auf die Gesellschaften angewandt, für die sie zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung spezifisch entwickelt worden sei. Jedoch gilt diese Regelung unstreitig nur für diejenigen internationalen Gruppen, die Tochtergesellschaften in mindestens vier verschiedenen Ländern haben, über Kapital und Rücklagen in Höhe von mindestens 1 Milliarde BEF verfügen und einen konsolidierten Jahresumsatz in Höhe von mindestens 10 Milliarden BEF erzielen.

123 Daher ist die fragliche Regelung auch in diesem Punkt selektiv.

124 An dieser Feststellung ändert auch nichts, dass die Forum 187 geltend macht, die fragliche Regelung sei keine Ausnahme von der allgemeinen Steuerregelung für Unternehmen, sondern eine andere Art von Regelung, die von der Steuerlogik und von der Notwendigkeit vorgegeben werde, eine Lösung für das Problem der Doppelbesteuerung von Dienstleistungen zu finden, die innerhalb einer internationalen Unternehmensgruppe erbracht würden.

125 Die Forum 187 erklärt nämlich zum einen nicht, weshalb die verschiedenen Maßnahmen, die im Rahmen der fraglichen Regelung vorgesehen sind, durch das in Belgien geltende Steuersystem gerechtfertigt wären. Zum anderen hat sie nicht dargelegt, inwieweit das Ziel, dem Problem der Doppelbesteuerung gruppeninterner Dienstleistungen abzuweichen, die Beschränkung der streitigen Regelung auf von Gruppen einer gewissen Größenordnung errichtete Zentren rechtfertigt, und auch nicht, inwieweit dieses Ziel jeden einzelnen Aspekt dieser Regelung erforderlich macht.

126 Die Forum 187 hat somit nicht nachgewiesen, dass die fragliche Regelung durch die Natur und den allgemeinen Aufbau des belgischen Steuersystems, in das sie sich einfügt, gerechtfertigt wäre, so dass festzustellen ist, dass die Selektivität dieser Regelung erwiesen ist.

iii) Gewährung der Beihilfe aus staatlichen Mitteln und durch den Staat

127 Vergünstigungen können nur dann als Beihilfen im Sinne des Artikels 87 Absatz 1 EG eingestuft werden, wenn sie zum einen unmittelbar oder mittelbar aus staatlichen Mitteln gewährt werden und zum anderen dem Staat zuzurechnen sind (Urteil Gemo, Randnr. 24).

128 Das zweite Tatbestandsmerkmal ist unstreitig erfüllt, weil die fragliche Steuerregelung von der belgischen Regierung erlassen wurde, doch verhält es sich nach Ansicht der Forum 187 beim ersten Tatbestandsmerkmal anders, da der belgische Staat jährlich 500 Millionen Euro Steuereinnahmen und Sozialversicherungsbeiträge von den Koordinationszentren erhalten habe.

129 Für den Nachweis, dass die Vorteile, die sich aus den zuvor untersuchten Befreiungen ergeben, aus staatlichen Mitteln gewährt worden sind, genügt aber die Feststellung, dass diese Befreiungen zum Ausfall von Steuer- und Sozialeinnahmen für die belgische Staatskasse geführt haben.

iv) Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten und tatsächliche oder drohende Verfälschung des Wettbewerbs durch die Beihilferegulung

130 Aus den Begründungserwägungen 99 bis 103 der angefochtenen Entscheidung ergibt sich, dass die fragliche Regelung nach Ansicht der Kommission den Handelsverkehr zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigt und den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht.

131 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes wird der Wettbewerb verfälscht, wenn eine Maßnahme die Belastungen des begünstigten Unternehmens vermindert und damit seine Stellung gegenüber anderen Unternehmen, die mit ihm in Wettbewerb stehen, stärkt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. September 1980 in der Rechtssache 730/79, Philip Morris/Kommission, Slg. 1980, 2671, Randnr. 11, und vom 11. November 1987 in der Rechtssache 259/85, Frankreich/Kommission, Slg. 1987, 4393, Randnr. 24).

132 Im vorliegenden Fall haben die den Koordinationszentren gewährten Vorteile den Wettbewerb zwischen ihnen und den Dienstleistern in den Sektoren Finanzen, Treuhand, Informatik und Personalwesen dadurch verfälscht, dass sie die Inanspruchnahme der von den Zentren erbrachten Dienstleistungen durch die Gesellschaften der Gruppe begünstigen.

133 Wie außerdem der Generalanwalt in Nummer 320 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, wirkt sich die streitige Steuerregelung wegen des weitgespannten Tätigkeitsbereichs der multinationalen Gruppen zwangsläufig auf den Wettbewerb aus.

134 Schließlich muss diese Regelung den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen, weil die Koordinationszentren von multinationalen Gesellschaften errichtet werden, die in mindestens vier Staaten vertreten sind.

135 Nach alledem erfüllt die Steuerregelung für die Koordinationszentren den Tatbestand des Artikels 87 Absatz 1 EG. Daher ist der Klagegrund der Verletzung dieses Artikels zurückzuweisen.

– Zum Klagegrund eines Begründungsmangels

136 Die Forum 187 macht hauptsächlich geltend, die Kommission habe nicht erklärt, weshalb sie ihre früheren Entscheidungen revidiert habe.

137 Wenn auch die in Artikel 253 EG vorgeschriebene Begründung eines Rechtsakts der Gemeinschaft dessen Natur angepasst sein muss und die Überlegungen des Organs, das ihn erlassen hat, so klar und eindeutig zum Ausdruck bringen muss, dass die Betroffenen ihr die Gründe für die erlassene Maßnahme entnehmen können und das zuständige Gericht seine Kontrollaufgabe wahrnehmen kann (Urteile vom 9. Juli 1969 in der Rechtssache 1/69, Italien/Kommission, Slg. 1969, 277, Randnr. 9, und vom 7. März 2002 in der Rechtssache C-310/99, Italien/Kommission, Slg. 2002, I-2289, Randnr. 48), ist es doch nicht geboten, der Kommission die Angabe der Gründe vorzuschreiben, aus denen sie die fragliche Regelung in ihren früheren Entscheidungen anders beurteilt hat. Denn der Begriff der staatlichen Beihilfe entspricht einem objektiven Sachverhalt, der zu dem Zeitpunkt zu beurteilen ist, zu dem die Kommission ihre Entscheidung trifft.

138 Deshalb greift der Klagegrund eines Begründungsmangels nicht durch, und der Antrag der Forum 187 auf Nichtigkeitsklärung der angefochtenen Entscheidung, soweit sie die streitigen Maßnahmen als mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfen einstuft, ist zurückzuweisen.

Zu den Anträgen des Königreichs Belgien und der Forum 187 auf teilweise Nichtigkeitsklärung der angefochtenen Entscheidung

139 Das Königreich Belgien, das die Nichtigkeitsklärung der angefochtenen Entscheidung beantragt, soweit es danach selbst vorübergehend die Anerkennung von Zentren nicht verlängern darf, denen die fragliche Regelung am 31. Dezember 2000 zugute kam und deren Anerkennung vor dem 31. Dezember 2010 abläuft, macht vier Klagegründe geltend, nämlich Verstöße gegen Artikel 88 EG, gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes und gegen den Gleichheitsgrundsatz sowie einen Begründungsmangel.

140 Die Forum 187, die die Nichtigkeitsklärung der angefochtenen Entscheidung beantragt, soweit sie keine angemessenen Übergangsmaßnahmen für die Zentren vorsieht, deren Anerkennung in der Zeit vom 17. Februar 2003 bis zum 31. Dezember 2004 abläuft, macht zwei Klagegründe geltend, nämlich einen Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes und einen

Begründungsmangel.

Zum Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes

– Vorbringen der Parteien

141 Das Königreich Belgien macht geltend, die Kommission habe ihrer Entscheidung zwar den Verhaltenskodex und die Arbeiten des Ecofin-Rates zugrunde gelegt, indem sie den Koordinationszentren die geltenden Anerkennungen bis zum 31. Dezember 2010 zugestanden habe, aber sie habe nicht alle Positionen des Rates beachtet, insbesondere nicht die Note vom 26. und 27. November 2000, die die Beibehaltung der streitigen Steuerregelung für alle Zentren bis zum 31. Dezember 2005 vorgesehen habe.

142 Diese Stellungnahme habe den belgischen Finanzminister auch veranlasst, am 20. Dezember 2000 in der Abgeordnetenkammer offiziell die Möglichkeit einer Verlängerung bis zum 31. Dezember 2005 zu verkünden, dem Datum, das von der Kommission in ihre Vorschläge zweckdienlicher Maßnahmen vom 11. Juli 2001 aufgenommen worden sei.

143 Ferner hätten, da die Anerkennung für die Koordinationszentren bei Vorliegen der Voraussetzungen ohne weiteres verlängert worden sei, die Zentren, deren Anerkennung gleichzeitig mit der angefochtenen Entscheidung abgelaufen sei, darauf vertrauen dürfen, dass ihnen eine solche Verlängerung gewährt werde. Bis zur Bekanntgabe der angefochtenen Entscheidung hätten weder diese Zentren noch das Königreich Belgien selbst wissen können, dass die Kommission das Auslaufen der Verlängerung der Anerkennungen auf diesen Zeitpunkt festsetzen würde.

144 Die Forum 187 bringt vor, dass die Koordinationszentren angesichts der früheren Entscheidungen der Kommission auf ihren Anspruch, weiterhin anerkannt zu werden, hätten vertrauen dürfen.

145 Außerdem hätten die Zentren, deren Anerkennung in den Jahren 2003 und 2004 abgelaufen sei, einer Übergangszeit von zwei Jahren bedurft, um sich neu zu organisieren und gegebenenfalls sogar aus Belgien zurückzuziehen. Die Gründe, die die Kommission für die Nichtgewährung von Übergangsmaßnahmen anführe, träfen nicht zu.

146 Die Kommission weist dieses Vorbringen insgesamt zurück und stellt klar, dass sie anerkannt habe, dass ihre früheren Entscheidungen bei den Zentren ein berechtigtes Vertrauen in die fragliche Regelung hätten entstehen lassen, und sie deshalb eine Übergangszeit bis längstens zum 31. Dezember 2010 für diejenigen Zentren vorgesehen habe, die zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der angefochtenen Entscheidung über eine geltende Anerkennung verfügt hätten.

– Würdigung durch den Gerichtshof

147 Der Gerichtshof hat wiederholt entschieden, dass sich auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes jeder berufen kann, bei dem ein Gemeinschaftsorgan begründete Erwartungen geweckt hat. Hingegen kann niemand eine Verletzung dieses Grundsatzes geltend machen, dem die Verwaltung keine konkreten Zusicherungen gegeben hat (Urteil vom 24. November 2005 in der Rechtssache C-506/03, Deutschland/Kommission, nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 58). Ist ferner ein umsichtiger und besonnener Wirtschaftsteilnehmer in der Lage, den Erlass einer Gemeinschaftsmaßnahme, die seine Interessen berühren kann, vorherzusehen, so kann er sich im Fall ihres Erlasses nicht auf den genannten Grundsatz berufen (Urteil vom 11. März 1987 in der Rechtssache 265/85, Van de Bergh en Jurgens und Van Dijk Food Products Lopik/Kommission, Slg. 1987, 1155, Randnr. 44).

148 Selbst wenn man im Übrigen annimmt, dass die Gemeinschaft zuvor eine Lage geschaffen hat, die geeignet war, ein berechtigtes Vertrauen zu begründen, kann ein unbestreitbares öffentliches Interesse dem Erlass von Übergangsmaßnahmen für Sachlagen entgegenstehen, die vor dem Inkrafttreten der neuen Regelung entstanden, in ihrer Entwicklung aber noch nicht abgeschlossen sind (Urteil vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-183/95, Affish, Slg. 1997, I-4315, Randnr. 57).

149 Der Gerichtshof hat jedoch auch entschieden, dass die Kommission gegen eine höherrangige Rechtsnorm verstößt, wenn sie ohne zwingendes öffentliches Interesse mit der Aufhebung einer Regelung nicht gleichzeitig Übergangsmaßnahmen zum Schutz des berechtigten Vertrauens der Wirtschaftsteilnehmer in die Gemeinschaftsregelung vorsieht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. Mai 1975 in der Rechtssache 74/74, CNTA/Kommission, Slg. 1975, 533, Randnr. 44).

150 Es ist, erstens, zu prüfen, ob die Schlussfolgerungen des Rates vom 26. und 27. November 2000 sowie die von der Kommission gemachten Vorschläge zweckdienlicher Maßnahmen ein Vertrauen in die Beibehaltung der fraglichen Regelung bis mindestens zum 31. Dezember 2005 entstehen lassen konnten.

151 Aus den Akten ergibt sich, dass diese Schlussfolgerungen des Rates einen politischen Willen zum Ausdruck bringen und aufgrund ihres Inhalts keine Rechtswirkungen erzeugen können, auf die sich ein Einzelner vor dem Gerichtshof berufen könnte. Im Übrigen können sie die Kommission keinesfalls bei der Ausübung ihrer eigenen Befugnisse binden, die ihr auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen vom EG-Vertrag verliehen sind. Deshalb greift das Vorbringen der belgischen Regierung nicht durch, dass sie Zusicherungen in Bezug auf die Gewährung von Übergangsmaßnahmen hätten begründen können.

152 Gleiches gilt für die Koordinationszentren, von denen erwartet werden kann, dass ihnen die Befugnisse der Kommission bekannt sind, und die ihr deshalb nicht die Schlussfolgerungen des Rates vom 26. und 27. November 2000 entgegenhalten können.

153 Was die Vorschläge zweckdienlicher Maßnahmen angeht, die die Kommission dem Königreich Belgien bekannt gegeben hat, so können sie keinesfalls ein Vertrauen begründen, weil sie integraler Bestandteil des förmlichen Prüfverfahrens sind und ein Staat sie wie im vorliegenden Fall ablehnen kann.

154 Folglich können sich weder das Königreich Belgien noch die Forum 187 auf ein Vertrauen in die Beibehaltung der streitigen Regelung bis mindestens zum 31. Dezember 2005 berufen.

155 Zweitens ist unstreitig, dass die Kommission mit ihren Entscheidungen von 1984 und 1987 sowie mit ihrer Antwort vom 24. September 1990 ein Vertrauen darauf geschaffen hat, dass die

fragliche Regelung kein Beihilfeelement enthielt.

156 Weiter ist unstreitig,

- dass zwar die streitige Regelung ein Verfahren zur Anerkennung für eine Dauer von zehn Jahren vorsieht und die Verlängerung dieser Anerkennung zwar nicht automatisch erfolgt, aber demselben Verfahren unterliegt und ohne Schwierigkeiten zu erlangen ist, wenn die objektiven Voraussetzungen weiterhin erfüllt sind;
- dass außerdem die Zahl der Verlängerungen vom nationalen Recht nicht bestimmt wird;
- dass die von einer Verlängerung der Anerkennung betroffenen Koordinationszentren in Ermangelung eines Ermessensspielraums der nationalen Behörden davon ausgehen durften, dass einer solchen Verlängerung nichts entgegenstehe.

157 Der von der Kommission geltend gemachte Umstand, dass Belgien die mit der fraglichen Regelung gewährten Vorteile verringert hätten, indem es u. a. eine jährliche Steuer pro Beschäftigten eingeführt hätte, kann an der Beurteilung der Dauerhaftigkeit dieser Regelung für die Koordinationszentren nichts ändern. Denn aus den Erörterungen ist nicht ersichtlich, dass diese Änderungen an der mit der Königlichen Verordnung Nr. 187 errichteten Regelung so wesentlich sind, dass sie diese grundlegend umgestalten.

158 Folglich hat die Kommission mit ihren Entscheidungen von 1984 und 1987 sowie ihrer Antwort vom 24. September 1990 bei den am 31. Dezember 2000 anerkannten Koordinationszentren das Vertrauen erweckt, dass die Vorschriften des EG-Vertrags der Verlängerung ihrer Anerkennung nicht entgegenstünden.

159 Drittens ist zu prüfen, ob das somit begründete Vertrauen berechtigt war.

160 Die Kommission macht im Wesentlichen geltend, die Koordinationszentren könnten sich nicht auf ein berechtigtes Vertrauen in den Bestand der fraglichen Regelung berufen, weil sie über eine bestimmte Zahl von Anhaltspunkten verfügt hätten, aus denen für sie ersichtlich gewesen sei, dass diese Regelung nicht beibehalten werde.

161 Selbst wenn die von der Kommission genannten Anhaltspunkte geeignet gewesen sein mögen, das Vertrauen der Koordinationszentren in die Vereinbarkeit der für sie geltenden Regelung mit dem EG-Vertrag zu erschüttern, so konnten diese Zentren jedenfalls erwarten, dass eine Entscheidung, mit der die Kommission ihre frühere Beurteilung revidiert, ihnen die nötige Zeit einräumen würde, dieser Änderung der Beurteilung tatsächlich Rechnung zu tragen.

162 Hierzu ist festzustellen, dass der Zeitraum zwischen der Veröffentlichung der Entscheidung über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens vom 20. Juni 2002 und der angefochtenen Entscheidung vom 17. Februar 2003 nicht ausreichte, um die Zentren in die Lage zu versetzen, der Eventualität einer Entscheidung Rechnung zu tragen, mit der die fragliche Regelung beendet würde. Wie nämlich bereits ausgeführt, ist diese Regelung eine für Zehnjahreszeiträume gewährte Steuerregelung, die buchhalterische Maßnahmen sowie finanzielle und wirtschaftliche Entscheidungen impliziert, die von einem umsichtigen Wirtschaftsteilnehmer nicht innerhalb so kurzer Frist getroffen werden können.

163 Daher durften die Koordinationszentren, deren Antrag auf Verlängerung der Anerkennung zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der angefochtenen Entscheidung noch nicht beschieden war oder deren Anerkennung gleichzeitig mit dieser Bekanntgabe oder kurz danach ablief, ein berechtigtes Vertrauen darauf hegen, dass eine angemessene Übergangszeit zur Anpassung an die sich aus

dieser Entscheidung ergebenden Folgen gewährt würde. Dabei ist mit dem Ausdruck „kurz danach“ ein Zeitpunkt gemeint, der so nah an dem der Bekanntgabe der angefochtenen Entscheidung lag, dass die betreffenden Koordinationszentren nicht über die nötige Zeit verfügten, sich den Änderungen der fraglichen Regelung anzupassen.

164 Viertens ist sicherzustellen, dass kein öffentliches Interesse das Interesse der fraglichen Koordinationszentren an einer solchen Übergangszeit überwiegen konnte.

165 Zum einen ist festzustellen, dass die Kommission nicht dargelegt hat, inwieweit das Gemeinschaftsinteresse einer solchen Übergangszeit entgegengestanden hätte. Zum anderen mangelt es der Position der Kommission an Kohärenz, wenn sie die Beibehaltung der zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der angefochtenen Entscheidung geltenden Anerkennungen bis längstens zum 31. Dezember 2010 gestattet, umgekehrt aber denjenigen Koordinationszentren jegliche Übergangszeit verweigert, deren Antrag auf Verlängerung der Anerkennung zum selben Zeitpunkt noch nicht beschieden war oder deren Anerkennung zu diesem Zeitpunkt oder kurz danach ablief.

166 Schließlich ist abgesehen davon, dass die Kommission in ihrer Entscheidung zugestanden hat, dass die Koordinationszentren erhebliche Investitionen getätigt hatten und langfristige Verpflichtungen eingegangen waren, festzustellen, dass es zum Zeitpunkt der angefochtenen Entscheidung keinerlei Ersatz- oder Änderungsregelung gab.

167 Nach alledem ist der Klagegrund eines Verstoßes gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes begründet.

Zum Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz

168 Das Königreich Belgien macht geltend, die angefochtene Entscheidung verursache eine nicht gerechtfertigte Diskriminierung zwischen den Koordinationszentren, deren Anerkennung kurz vor ihrem Erlass abgelaufen sei und denen die streitige Regelung somit bis zum 31. Dezember 2010 zugute kam, und denjenigen, deren Anerkennung nach Bekanntgabe der angefochtenen Entscheidung ablaufe und für die keinerlei Übergangsmaßnahme vorgesehen sei.

169 Die Kommission weist dieses Vorbringen unter Hinweis darauf zurück, dass für alle Koordinationszentren eine zehnjährige Anerkennung gelte und sie sich, da sie den gesamten Anerkennungszeitraum nutzen könnten, in derselben Lage befänden.

170 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes verlangt der allgemeine Gleichheitssatz, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden, sofern eine solche Behandlung nicht objektiv gerechtfertigt ist (Urteile vom 27. März 1980 in den Rechtssachen 66/79, 127/79 und 128/79, Salumi u. a., Slg. 1980, 1237, Randnr. 14, und vom 6. März 2003 in der Rechtssache C-14/01, Niemann, Slg. 2003, I-2279, Randnr. 49 und die dort zitierte Rechtsprechung).

171 In Anbetracht des oben in Randnummer 167 gefundenen Ergebnisses führt die angefochtene Entscheidung zu einer unterschiedlichen Behandlung der Koordinationszentren, die sämtlich ein berechtigtes Vertrauen in die Gewährung einer angemessenen Übergangszeit hegen durften.

172 So läuft der Vorteil aus der fraglichen Regelung zu einem unterschiedlichen Zeitpunkt nach Maßgabe dessen aus, ob die letzte Verlängerung der Anerkennung in den Jahren 2001 und 2002 erfolgte oder ob sie gleichzeitig mit der Bekanntgabe der angefochtenen Entscheidung oder kurz danach ablief, weil Stichtag im ersten Fall der 31. Dezember 2010 ist, während im zweiten Fall

keinerlei Übergangszeit vorgesehen ist.

173 Daraus folgt, dass die Kommission gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz verstoßen hat, indem sie keine Übergangsmaßnahmen für die Koordinationszentren getroffen hat, deren Anerkennung gleichzeitig mit der Bekanntgabe der angefochtenen Entscheidung oder kurz danach ablief.

174 Nach alledem ist die angefochtene Entscheidung für nichtig zu erklären, soweit sie keine Übergangsmaßnahmen in Bezug auf die Koordinationszentren vorsieht, deren Antrag auf Verlängerung der Anerkennung zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Entscheidung noch nicht beschieden war oder deren Anerkennung zu diesem Zeitpunkt oder kurz danach ablief.

175 Da den Klagen stattgegeben wird, sind die weiteren in den Klageschriften angeführten Klagegründe nicht zu prüfen.

Kosten

176 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Nach Artikel 69 § 3 kann der Gerichtshof die Kosten teilen, wenn jede Partei teils obsiegt, teils unterliegt.

177 Da das Königreich Belgien die Verurteilung der Kommission beantragt hat und diese mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr die Kosten in den Rechtssachen C-182/03 und C-182/03 R aufzuerlegen.

178 Da die Forum 187 die Verurteilung der Kommission beantragt hat und diese mit ihrem Vorbringen teilweise unterlegen ist, sind ihr die Kosten der Forum 187 in der Rechtssache C?217/03 zur Hälfte und deren Kosten in der Rechtssache C?217/03 R vollständig aufzuerlegen.

179 Da das Gericht der Forum 187 die Kosten der Rechtssache, die dem Beschluss des Gerichts Forum 187/Kommission zugrunde lag, auferlegt hat, ist dagegen der Antrag der Forum 187 auf Verurteilung der Kommission zur Tragung der Kosten dieses Verfahrens zurückzuweisen.

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

- 1. Die Entscheidung 2003/757/EG der Kommission vom 17. Februar 2003 über die Beihilferegelung, die Belgien zugunsten von Koordinierungsstellen mit Sitz in Belgien durchgeführt hat, wird für nichtig erklärt, soweit sie keine Übergangsmaßnahmen in Bezug auf die Koordinationszentren vorsieht, deren Antrag auf Verlängerung der Anerkennung zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Entscheidung noch nicht beschieden war oder deren Anerkennung zu diesem Zeitpunkt oder kurz danach ablief.**
- 2. Im Übrigen wird die Klage der Forum 187 ASBL abgewiesen.**
- 3. Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften trägt die Kosten in der Rechtssache C?182/03 und die Hälfte der Kosten der Forum 187 ASBL in der Rechtssache C?217/03.**
- 4. Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften trägt die Kosten in den Rechtssachen C?182/03 R und C?217/03 R.**

Unterschriften.

* Verfahrenssprachen: Französisch und Englisch.