

IV

(Vor dem 1. Dezember 2009 in Anwendung des EG-Vertrags, des EU-Vertrags und des Euratom-Vertrags
angenommene Rechtsakte)

ENTSCHEIDUNG DER KOMMISSION

vom 28. Oktober 2009

**über die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von
Beteiligungen an ausländischen Unternehmen C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) in Spanien**

(Bekannt gegeben unter Aktenzeichen K(2009) 8107)

(Nur der spanische Text ist verbindlich)

(Text von Bedeutung für den EWR)

(2011/5/EG)

DIE KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, insbesondere auf Artikel 88 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 Äußerung⁽¹⁾ gemäß den vorgenannten Artikeln und unter Berücksichtigung ihrer Stellungnahmen,

in Erwägung nachstehender Gründe:

I. VERFAHREN

- (1) Mit den an die Kommission gerichteten schriftlichen Anfragen E-4431/05, E-4772/05 und E-5800/06 haben Abgeordnete des Europäischen Parlaments darauf aufmerksam gemacht, dass Spanien eine Sonderregelung eingeführt habe, die spanischen Unternehmen, welche nach Artikel 12 Absatz 5 des spanischen Körperschaftsteuergesetzes („Real Decreto Legislativo n° 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades“⁽²⁾) — nachstehend „TRLIS“ genannt) eine beträchtliche Beteiligung an ausländischen Unternehmen erwerben, einen ungerechtfertigten Steuervorteil verschaffe.
- (2) Mit der schriftlichen Anfrage P-5509/06 hat das Mitglied des Europäischen Parlaments David Martin (PSE) bei der Kommission eine Beschwerde über die durch Erwerb von Anteilen erfolgte feindliche Übernahme des britischen Energieerzeugungs- und -versorgungsunternehmens ScottishPower durch den spanischen Energieerzeuger Iberdrola eingereicht, der nach Auffassung des genannten Abgeordneten unrechtmäßigerweise in den Genuss einer staatlichen Beihilfe in Form einer auf den Anteilserwerb anwendbaren Steuervergünstigung gekommen ist. Der Abgeordnete ersuchte die Kommission um Prüfung aller Wettbewerbsfragen in Verbindung mit dem genannten Anteilserwerb, der am 12. Januar 2007 zwecks Prüfung durch die Kommission nach Artikel 4 der Verordnung (EG) Nr. 139/2004 des Rates vom 20. Januar 2004 über

die Kontrolle von Unternehmenszusammenschlüssen⁽³⁾ (nachstehend „Fusionskontrollverordnung“ genannt) bei der Kommission angemeldet worden war. Mit Entscheidung vom 26. März 2007 (Sache COMP/M.4517 — Iberdrola/Scottishpower, SG-Greffe (2007) D/201696)⁽⁴⁾ entschied die Kommission, keine Einwände gegen den angemeldeten Vorgang zu erheben und ihn in Anwendung von Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe b der Fusionskontrollverordnung für mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar zu erklären.

- (3) Mit Schreiben vom 15. Januar (D/50164) und vom 26. März 2007 (D-51351) ersuchte die Kommission Spanien um Übermittlung von Informationen, um den Geltungsbereich und die Auswirkungen von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS im Hinblick auf seine mögliche Einstufung als staatliche Beihilfe und auf seine Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt prüfen zu können.
- (4) Spanien beantwortete die Anfragen mit Schreiben vom 16. Februar (A/31454) und vom 4. Juni 2007 (A/34596).
- (5) Mit Fax vom 28. August 2007 ging bei der Kommission die Beschwerde eines privaten Marktteilnehmers ein, nach dessen Ansicht die mit Artikel 12 Absatz 5 TRLIS eingeführte Regelung eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfe darstellt. Der Beschwerdeführer beantragte, dass seine Identität nicht bekannt gegeben wird.
- (6) Mit Entscheidung vom 10. Oktober 2007 (nachstehend „Eröffnungsentscheidung“ genannt) eröffnete die Kommission das förmliche Prüfverfahren nach Artikel 88 Absatz 2 EG-Vertrag in Bezug auf die in Artikel 12 Absatz 5 TRLIS vorgesehene steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts, da sie alle Voraussetzungen für eine Einstufung als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag zu erfüllen schien. Die Kommission setzte Spanien von ihrer Entscheidung, das Verfahren nach Artikel 88 Absatz 2 EG-Vertrag zu eröffnen, in Kenntnis. Die Eröffnungsentscheidung wurde im *Amtsblatt der Europäischen Union*⁽⁵⁾ veröffentlicht, und die Beteiligten wurden zur Stellungnahme aufgefordert.

⁽¹⁾ ABl. C 311 vom 21.12.2007, S. 21.

⁽²⁾ Gesetzblatt *Boletín Oficial del Estado* vom 11.3.2004.

⁽³⁾ ABl. L 24 vom 29.1.2004, S. 1.

⁽⁴⁾ http://ec.europa.eu/comm/competition/mergers/cases/decisions/m4517_20070326_20310_en.pdf

⁽⁵⁾ Vgl. Fußnote 1.

- (7) Mit Schreiben vom 5. Dezember 2007 ging die Stellungnahme Spaniens zur Eröffnungsentscheidung bei der Kommission ein.
- (8) Zwischen dem 18. Januar und dem 16. Juni 2008 erhielt die Kommission von 32 Beteiligten Stellungnahmen zur Eröffnungsentscheidung. Die Beteiligten, die keine vertrauliche Behandlung beantragt haben, sind im Anhang dieser Entscheidung aufgeführt.
- (9) Mit Schreiben vom 9. April 2008 (D/51431), 15. Mai 2008 (D/51925), 22. Mai 2008 (D/52035) und 27. März 2009 (D/51271) übermittelte die Kommission Spanien die genannten Stellungnahmen, um dem Land Gelegenheit zur Antwort zu geben. Mit Schreiben vom 30. Juni 2008 (A/12911) und vom 22. April 2009 (A/9531) übermittelte Spanien seine Anmerkungen zu den Stellungnahmen der Beteiligten.
- (10) Am 18. Februar 2008, am 12. Mai 2009 und am 8. Juni 2009 fanden Fachsitzungen der Vertreter Spaniens und der Kommission statt, die unter anderem bestimmte Aspekte der Anwendung der hier behandelten Regelung und die Auslegung der einschlägigen spanischen Gesetzgebung zum Gegenstand hatten.
- (11) Am 7. April 2008 fand eine Zusammenkunft zwischen Vertretern der Kommission und der Banco de Santander SA statt; am 16. April 2008 trafen Vertreter der Kommission mit der Anwaltskanzlei J&A Garrigues SL, die mehrere Beteiligte vertritt, zusammen; am 2. Juli 2008 fand eine Zusammenkunft zwischen Vertretern der Kommission und des Unternehmens Altadis S.A. statt; am 12. Februar 2009 trafen Vertreter der Kommission mit Vertretern des Unternehmens Telefónica S.A. zusammen.
- (12) Am 14. Juli 2008 legte Spanien zusätzliche Informationen über die streitige Maßnahme (nachstehend „streitige Maßnahme“ genannt) vor, insbesondere Steuerdaten aus dem Jahr 2006, die einen allgemeinen Überblick über die Steuerpflichtigen, welche die streitige Maßnahme in Anspruch nahmen, vermittelten.
- (13) Per E-Mail vom 16. Juni 2009 übermittelte Spanien ergänzende Auskünfte und machte geltend, dass spanische Unternehmen bei der Verwirklichung grenzüberschreitender Zusammenschlüsse in der Gemeinschaft noch mit bestimmten Hindernissen konfrontiert seien.

II. AUSFÜHRLICHE BESCHREIBUNG DER STREITIGEN MASSNAHME

- (14) Gegenstand der streitigen Maßnahme ist die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts, der sich aus dem Erwerb einer beträchtlichen Beteiligung an einem ausländischen Zielunternehmen ergibt.
- (15) Die Maßnahme unterliegt Artikel 12 Absatz 5 TRLIS. Mit Artikel 2 Absatz 5 des Gesetzes 24/2001 vom

27. Dezember 2001 wurde das spanische Körperschaftsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Sociedades) Nr. 43/1995 vom 27. Dezember 1995 geändert und der genannte Artikel 12 Absatz 5 hinzugefügt. Mit dem Real Decreto Legislativo Nr. 4/2004 vom 5. März 2004 wurden die bis zu diesem Tag am spanischen Körperschaftsteuergesetz vorgenommenen Änderungen in einer kodifizierten Fassung konsolidiert.

- (16) Die Kommission ist sich der Tatsache bewusst, dass sich die spanische Gesetzgebung seit dem Datum der Eröffnungsentscheidung weiterentwickelt hat⁽⁶⁾. Sie vertritt jedoch die Auffassung, dass die letzten Änderungen der spanischen Gesetzgebung sich nicht auf die in der Eröffnungsentscheidung geltend gemachten Bedenken auswirken. Aus Gründen der Kohärenz verwendet die Kommission in der vorliegenden Entscheidung die Nummerierung der spanischen Gesetzgebung aus der Eröffnungsentscheidung, auch wenn sie sich inzwischen geändert hat. Alle neuen gesetzlichen Bestimmungen werden ausdrücklich als solche ausgewiesen.
- (17) Artikel 12 Absatz 5 TRLIS (Artikel 12 trägt die Überschrift „Correcciones de valor: pérdida de valor de los elementos patrimoniales“ — Wertberichtigungen: Wertminderung von Vermögenswerten) ist am 1. Januar 2002 in Kraft getreten. Er enthält insbesondere die Bestimmung, dass ein in Spanien steuerpflichtiges Unternehmen den finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert, der sich aus dem Erwerb einer mindestens 5 % igen Beteiligung an einem ausländischen Unternehmen ergibt, über einen auf den Erwerb folgenden Zeitraum von höchstens 20 Jahren linear von seinen steuerpflichtigen Einnahmen absetzen kann.
- (18) Unter dem Geschäfts- oder Firmenwert wird der Wert des guten Rufes des Handelsnamens, der guten Kundenbeziehungen, der Qualifizierung der Mitarbeiter und ähnlicher Faktoren verstanden, aufgrund derer zu erwarten ist, dass in Zukunft höhere Gewinne erzielt werden, als es derzeit der Fall ist. Nach den spanischen Rechnungslegungsgrundsätzen⁽⁷⁾ wird der für den Erwerb eines Unternehmens gezahlte Preis, der über den Marktwert der Vermögenswerte des Unternehmens hinausgeht, als Geschäfts- oder Firmenwert (fondo de comercio) bezeichnet und ist als separater immaterieller Vermögenswert zu verbuchen, wenn das erwerbende Unternehmen die Kontrolle über das Zielunternehmen übernimmt⁽⁸⁾.
- (19) Abgesehen von der streitigen Maßnahme erlauben die spanischen Steuervorschriften die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts nur bei Unternehmensverschmelzungen, die durch Erwerb oder Einbringung von Unternehmensteilen unabhängiger Unternehmen erfolgen, sowie bei Fusionen oder Spaltungen.

⁽⁶⁾ Gesetz 4/2008 vom 23. Dezember 2008 zur Änderung bestimmter steuerrechtlicher Bestimmungen (Ley 4/2008 de 23 de diciembre).

⁽⁷⁾ Vgl. Art. 46 und 39 des spanischen Handelsgesetzbuches (Código de Comercio) von 1885.

⁽⁸⁾ In Anwendung des Gesetzes 16/2007 vom 4. Juli 2007 zur Reform und Anpassung des Handelsrechts im Bereich der Rechnungslegung im Hinblick auf seine internationale Harmonisierung auf der Grundlage der Vorschriften der Europäischen Union (Ley de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea).

- (20) Im spanischen Steuersystem entspricht der „finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert“ (fondo de comercio financiero) dem Geschäfts- oder Firmenwert, der verbucht worden wäre, wenn das Unternehmen, das die Beteiligung hält, und das Zielunternehmen miteinander verschmolzen worden wären. Mit dem in Artikel 12 Absatz 5 TRLIS behandelten Begriff des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts wird damit ein Terminus, der im Allgemeinen bei der Übertragung von Unternehmensteilen oder bei Unternehmensverschmelzungen verwendet wird, in den Bereich des Beteiligungserwerbs eingeführt. Nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS berechnet sich der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert durch Abzug des Marktwertes der materiellen und immateriellen Vermögenswerte des Zielunternehmens von dem für die Beteiligung entrichteten Kaufpreis.
- (21) Nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ist die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwertes unter folgenden, unter Bezugnahme auf Artikel 21 TRLIS festgelegten Voraussetzungen möglich:
- a) Die direkte oder indirekte Beteiligung am ausländischen Unternehmen muss mindestens 5 % betragen und mindestens ein Jahr lang ununterbrochen gehalten werden ⁽⁹⁾.
 - b) Das ausländische Unternehmen muss einer Steuer unterliegen, die mit der in Spanien geltenden Steuer vergleichbar ist. Diese Voraussetzung gilt als erfüllt, wenn das Zielunternehmen in einem Land ansässig ist, mit dem Spanien ein Abkommen zur Verhinderung der internationalen Doppelbesteuerung und zur Vorbeugung der Steuerflucht geschlossen hat ⁽¹⁰⁾.
 - c) Die Einnahmen des ausländischen Unternehmens stammen hauptsächlich aus im Ausland durchgeführten unternehmerischen Tätigkeiten. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn mindestens 85 % der Einnahmen des Zielunternehmens
 - i) nicht in Anwendung der spanischen Vorschriften für internationale Steuertransparenz in der Steuerbemessungsgrundlage enthalten sind und wie in Spanien erzielte Gewinne besteuert werden. ⁽¹¹⁾ Insbesondere bei Einnahmen aus den folgenden Tätigkeiten wird davon ausgegangen, dass sie diese Voraussetzungen erfüllen:
 - Großhandel, wenn die Güter den Käufern in dem Land oder Gebiet, in dem das Zielunternehmen ansässig ist, oder in einem beliebigen anderen Land oder Gebiet außerhalb Spaniens zur Verfügung gestellt werden,
 - Dienstleistungen für Kunden, die ihren steuerlichen Wohnsitz nicht in Spanien haben,
 - Finanzdienstleistungen für Kunden, die ihren steuerlichen Wohnsitz nicht in Spanien haben,
 - Versicherungsdienstleistungen für nicht in Spanien gelegene Risiken;
 - ii) Dividendeneinnahmen sind, sofern die Voraussetzungen hinsichtlich der Art der Einnahmen aus der Beteiligung (Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a TRLIS) und hinsichtlich der Höhe der direkten bzw. indirekten Beteiligung des spanischen Unterneh-
- mens (Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c Ziffer 2 TRLIS) erfüllt sind ⁽¹²⁾.
- (22) Neben der streitigen Maßnahme sind die folgenden Bestimmungen des TRLIS, auf die in der vorliegenden Entscheidung Bezug genommen wird, kurz darzustellen:
- a) Nach Artikel 11 Absatz 4 TRLIS ⁽¹³⁾ (Artikel 11, Kapitel IV des TRLIS, trägt die Überschrift „Correcciones de valor: amortizaciones“ — Wertberichtigungen: Abschreibungen — und enthält die Steuerbemessungsgrundlage) kann der aus einem Erwerb resultierende Geschäfts- oder Firmenwert über mindestens 20 Jahre abgeschrieben werden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind: i) der Geschäfts- oder Firmenwert resultiert aus einem entgeltlichen Erwerb ii) es besteht keine Verbindung zwischen dem Verkäufer und dem erwerbenden Unternehmen. Die nach dem Datum der Eröffnungsentscheidung erfolgten Änderungen dieser Bestimmung, die mit dem Gesetz 16/2007 vom 4. Juli 2007 (Ley 16/2007 de 4 de julio de 2007) eingeführt wurden, sehen ferner vor, dass bei Nichterfüllung der Voraussetzung ii) für die Berechnung des Geschäfts- oder Firmenwerts als entrichteter Betrag derjenige Betrag zugrunde zu legen ist, den ein Unternehmen derselben Gruppe entrichtet hätte, wenn es die Beteiligung von nicht verbundenen natürlichen oder juristischen Personen erworben hätte, und es wird iii) die Bildung nicht verfügbarer Rücklagen in vergleichbarer Höhe verlangt.
 - b) Artikel 12 Absatz 3 TRLIS (Kapitel IV TRLIS) erlaubt den wertminderungsbedingten steuerlichen Teilabzug von Beteiligungen am Eigenkapital in- und ausländischer Unternehmen, die nicht an einem Sekundärmarkt notiert sind, bis in Höhe der Differenz zwischen dem theoretischen Buchwert zu Beginn und bei Abschluss des Steuerjahres. Die streitige Maßnahme kann in Verbindung mit diesem Artikel des TRLIS angewendet werden ⁽¹⁴⁾.
 - c) Artikel 89 Absatz 3 TRLIS „Participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquirente“ (Beteiligungen am Kapital des übertragenden und des erwerbenden Unternehmens) in Kapitel VII, Abschnitt VIII mit der Überschrift „Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores“ (Sonderregelung für Fusionen, Spaltungen, Einbringungen von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen): Artikel 89 Absatz 3 TRLIS behandelt die Abschreibung des aus einer Unternehmensumstrukturierung resultierenden Geschäfts- oder Firmenwerts. Gemäß diesem Absatz ist Artikel 11 Absatz 4 TRLIS unter folgenden Voraussetzungen auf den aus einer Unternehmensverschmelzung hervorgehenden Geschäfts- oder Firmenwert anwendbar: i) vor der Verschmelzung muss die Beteiligung am Zielunternehmen mindestens 5 % betragen ii) es muss nachgewiesen werden, dass der Geschäfts- oder Firmenwert zu Lasten des Verkäufers versteuert wurde, der iii) nicht mit dem Käufer verbunden ist. Ist Voraussetzung iii) nicht erfüllt, muss der steuerlich geltend gemachte Betrag einer irreversiblen Wertminderung der immateriellen Vermögenswerte entsprechen.

⁽⁹⁾ Vgl. Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a TRLIS.

⁽¹⁰⁾ Vgl. Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe b TRLIS.

⁽¹¹⁾ Vgl. Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c Ziffer 1 TRLIS.

⁽¹²⁾ Vgl. Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c Ziffer 2 TRLIS.

⁽¹³⁾ Artikel 12 Absatz 6 der letzten Fassung des Gesetzes.

⁽¹⁴⁾ Dies ist ausdrücklich in Artikel 12 Absatz 5 zweiter Abschnitt dargelegt: „Der steuerliche Abzug dieser Differenz ist gegebenenfalls mit der in Absatz 3 dieses Artikels vorgesehenen Abschreibung vereinbar.“

- d) Artikel 21 TRLIS „Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español“ (Steuerbefreiung zur Vermeidung der internationalen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ausländischer Dividenden und Einnahmen aus der Übertragung von Anteilen am Gesellschaftskapital nicht in Spanien ansässiger Unternehmen) in Kapitel IV des TRLIS: Dieser Artikel enthält die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung von Einnahmen, die Unternehmen mit steuerlichem Wohnsitz in Spanien aus von nicht in Spanien ansässigen Unternehmen stammenden Dividenden oder Gewinnbeteiligungen erzielen.
- e) Artikel 22 TRLIS „Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente“ (Steuerbefreiung bestimmter im Ausland über eine Betriebsstätte erzielter Einnahmen) in Kapitel IV des TRLIS. Er enthält die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung von im Ausland über eine nicht in Spanien ansässige Betriebsstätte erzielten Einnahmen.
- (23) Für die Zwecke dieser Entscheidung gelten folgende Definitionen:
- a) Übertragung von Unternehmensteilen: Vorgang, bei dem ein Unternehmen die Gesamtheit oder einen oder mehrere seiner Geschäftsbereiche auf ein anderes Unternehmen überträgt, wobei das übertragende Unternehmen weiterbesteht.
- b) Unternehmensverschmelzung: Vorgang, bei dem ein oder mehrere Unternehmen zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Gesellschaftsvermögen auf ein anderes, bereits bestehendes Unternehmen oder auf ein von ihnen neu gegründetes Unternehmen übertragen, wobei die Gesellschafter des übertragenden Unternehmens/der übertragenden Unternehmen im Gegenzug Anteile am Gesellschaftskapital des anderen Unternehmens erhalten.
- c) Erwerb einer Beteiligung: Vorgang, bei dem ein Unternehmen Anteile am Kapital eines anderen Unternehmens erwirbt, ohne dabei die Mehrheit oder die Kontrolle der Stimmrechte des Zielunternehmens zu erreichen.
- d) Zielunternehmen: nicht in Spanien ansässiges Unternehmen, an dem ein in Spanien ansässiges Unternehmen eine Beteiligung erwirbt, wobei die Einnahmen des nicht in Spanien ansässigen Unternehmens die in Erwägungsgrund 21 Buchstabe c genannten Voraussetzungen erfüllen.
- e) Innergemeinschaftlicher Erwerb: Erwerb einer Beteiligung, die alle einschlägigen Voraussetzungen des Artikels 12 Absatz 5 TRLIS erfüllt, an einem Zielunternehmen, das nach dem in einem Mitgliedstaat geltenden Recht gegründet wurde und seinen Gesellschaftssitz, seine Hauptverwaltung oder seinen Hauptgeschäftssitz in der Gemeinschaft hat.
- f) Außergemeinschaftlicher Erwerb: Erwerb einer Beteiligung, die alle einschlägigen Voraussetzungen des

Artikels 12 Absatz 5 TRLIS erfüllt, an einem Zielunternehmen, das nicht nach dem in einem Mitgliedstaat geltenden Recht gegründet wurde oder seinen Gesellschaftssitz, seine Hauptverwaltung oder seinen Hauptgeschäftssitz nicht in der Gemeinschaft hat.

III. GRÜNDE FÜR DIE EINLEITUNG DES VERFAHRENS

- (24) Mit der Eröffnungsentscheidung hat die Kommission das förmliche Prüfverfahren nach Artikel 88 Absatz 2 EG-Vertrag in Bezug auf die streitige Maßnahme eröffnet, weil diese alle Voraussetzungen für eine Einstufung als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag zu erfüllen schien. Ferner hatte die Kommission Zweifel daran, dass die streitige Maßnahme als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar betrachtet werden konnte, da keine der in Artikel 87 Absätze 2 und 3 genannten Ausnahmen bzw. Freistellungen anwendbar zu sein schien.
- (25) Die Kommission vertrat insbesondere die Auffassung, dass die streitige Maßnahme über den üblichen Rahmen des spanischen Körperschaftsteuersystems, das das Bezugssteuersystem bildet, hinausging. Ferner machte die Kommission geltend, dass die steuerliche Abschreibung des aus dem Erwerb einer 5 % igen Beteiligung an einem ausländischen Zielunternehmen resultierenden finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts einen eine Ausnahme bildenden Anreiz darzustellen schien.
- (26) Die Kommission stellte fest, dass die steuerliche Abschreibung nur einer bestimmten Kategorie von Unternehmen offenstand, und zwar Unternehmen, die bestimmte Beteiligungen von mindestens 5 % am Gesellschaftskapital eines Zielunternehmens erwarben, wobei die Voraussetzungen in Artikel 21 Absatz 1 TRLIS erfüllt sein mussten. Sie führte des Weiteren aus, dass Steuerermäßigungen, die ausschließlich die Ausfuhr einheimischer Erzeugnisse begünstigen, nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften staatliche Beihilfen sind ⁽¹⁵⁾. Daher erschien die streitige Maßnahme selektiv.
- (27) Vor diesem Hintergrund vertrat die Kommission ferner die Auffassung, dass der selektive Vorteil durch die Natur des Steuersystems nicht gerechtfertigt zu sein schien. Sie äußerte insbesondere die Ansicht, dass die unterschiedliche Behandlung, die durch die vom allgemeinen Rahmen des spanischen Rechnungslegungs- und Steuersystems abweichende streitige Maßnahme eingeführt wurde, nicht durch technische Aspekte des Steuersystems zu rechtfertigen war. Die streitige Maßnahme bildet vielmehr die einzige Ausnahme von der Regel, dass der Geschäfts- oder Firmenwert nur bei Unternehmensverschmelzungen oder Übertragungen von Unternehmensteilen steuerlich geltend gemacht werden kann. Ferner betrachtete die Kommission den Anspruch, dass die streitige Maßnahme der Verwirklichung der vom spanischen System angestrebten Neutralitätsziele diene, als unverhältnismäßig, da die streitige Maßnahme sich auf den Erwerb beträchtlicher Beteiligungen an ausländischen Unternehmen beschränkt.

⁽¹⁵⁾ Vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 10. Dezember 1969 in den verbundenen Rechtssachen 6/69 und 11/69, Kommission/Frankreich, Slg. 1969, S. 523. Vgl. auch Nummer 18 der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 3).

- (28) Darüber hinaus vertrat die Kommission die Auffassung, dass bei der streitigen Maßnahme staatliche Mittel zum Einsatz kamen, da die Maßnahme mit einem Verzicht des spanischen Finanzministeriums auf Steuereinnahmen verbunden war. Schließlich machte die Kommission geltend, dass die streitige Maßnahme den Wettbewerb auf dem Markt für den Erwerb europäischer Unternehmen dadurch verfälscht haben konnte, dass sie spanischen Unternehmen, die eine beträchtliche Beteiligung an ausländischen Unternehmen erwarben, einen selektiven wirtschaftlichen Vorteil verschaffte. Die Kommission fand keinen Grund für die Annahme, dass die streitige Maßnahme mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar war.
- (29) Aus diesen Gründen zog die Kommission den Schluss, dass die streitige Maßnahme eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfe bilden könnte. In diesem Fall müsste die Rückforderung im Einklang mit Artikel 14 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags erfolgen. Vor diesem Hintergrund hat die Kommission Spanien und die Beteiligten aufgefordert, ihre Stellungnahmen zu einer etwaigen Anwendbarkeit des Grundsatzes des Vertrauensschutzes oder eines anderen allgemeinen Grundsatzes des Gemeinschaftsrechts, aufgrund dessen die Kommission nach Artikel 14 Absatz 1 zweiter Satz der genannten Verordnung des Rates ausnahmsweise auf die Rückforderung verzichten könnte, zu übermitteln.

IV. STELLUNGNAHME SPANIENS UND STELLUNGNAHMEN DER BETEILIGTEN

- (30) Die Kommission erhielt eine Stellungnahme Spaniens⁽¹⁶⁾ sowie Stellungnahmen von 32 Beteiligten⁽¹⁷⁾, von denen acht Verbände waren.
- (31) Zusammengefasst vertritt Spanien die Auffassung, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS eine allgemeine Maßnahme und keine Ausnahme vom spanischen Steuersystem darstellt, da er allen Steuerpflichtigen, die eine beträchtliche Beteiligung an einem ausländischen Unternehmen erwerben, die Abschreibung eines immateriellen Vermögenswertes ermögliche. Auf der Grundlage der Kommissionspraxis und der einschlägigen Gesetzgebung zieht Spanien den Schluss, dass die streitige Maßnahme nicht als staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 EG-Vertrag eingestuft werden könne. Nach Auffassung Spaniens würde eine anderslautende Schlussfolgerung den Grundsatz der Rechtssicherheit verletzen. Ferner ist die Kommission nach Ansicht Spaniens nicht zur Anfechtung dieser allgemeinen Maßnahme befugt, da die Beihilfevorschriften es der Kommission nicht erlaubten, auf ihrer Grundlage Steuervorschriften zu harmonisieren.
- (32) Allgemein lässt sich feststellen, dass 30 Beteiligte (nachstehend „30 Beteiligte“ genannt) den Standpunkt Spaniens unterstützen, während die beiden anderen Beteilig-

ten (nachstehend „die beiden anderen Beteiligten“ genannt) die Auffassung vertreten, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare, rechtswidrige staatliche Beihilfe darstellt. Daher werden die Argumente der 30 Beteiligten in den folgenden Abschnitten zusammen mit der Position Spaniens behandelt, während die Argumente der beiden anderen Beteiligten gesondert behandelt werden.

A. Stellungnahmen Spaniens und der 30 Beteiligten

- (33) Einleitend macht Spanien geltend, dass die direkten Steuern in den Zuständigkeitsbereich der Mitgliedstaaten fielen. Daher müsse das Handeln der Kommission in diesem Bereich im Einklang mit dem in Artikel 5 EG-Vertrag verankerten Subsidiaritätsprinzip stehen. Ferner erinnert Spanien daran, dass die Mitgliedstaaten nach Artikel 3 und Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag befugt seien, Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort und Kapitalanlageort unterschiedlich zu behandeln, ohne dass dies als Einschränkung des freien Kapitalverkehrs betrachtet werde.
- (34) Zudem machen die 30 Beteiligten geltend, dass eine Negativentscheidung der Kommission dem im EG-Vertrag verankerten Grundsatz der nationalen Steuerhoheit sowie Artikel 56 EG-Vertrag, der Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbietet, zuwiderlaufen würde.

A.1. Die streitige Maßnahme stellt keine staatliche Beihilfe dar

- (35) Die streitige Maßnahme stellt nach Auffassung Spaniens und der 30 Beteiligten keine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag dar, weil sie i) keinen wirtschaftlichen Vorteil verschaffe, ii) keine bestimmten Unternehmen begünstige und iii) den Wettbewerb zwischen Mitgliedstaaten nicht verfälsche oder zu verfälschen drohe. Spanien und die 30 Beteiligten vertreten die Ansicht, dass die streitige Maßnahme gemäß der Logik des spanischen Steuersystems als auf alle Unternehmensformen und Geschäftsbereiche in gleicher Weise anwendbare allgemeine Maßnahme einzustufen ist.

A.1.1. Die streitige Maßnahme verschafft keinen wirtschaftlichen Vorteil

- (36) Entgegen der in der Eröffnungsentscheidung dargelegten Position der Kommission vertritt Spanien die Auffassung, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS keine Ausnahme vom spanischen Körperschaftsteuersystem darstellt, weil i) das spanische Rechnungslegungssystem kein geeigneter Bezugspunkt für die Begründung des Vorhandenseins einer Ausnahme vom Steuersystem sei und ii) selbst wenn dies der Fall wäre, der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert im spanischen Rechnungslegungs- und Unternehmensbesteuerungssystem traditionell als ein über einen bestimmten Zeitraum absetzbarer Vermögenswert betrachtet werde.

⁽¹⁶⁾ Vgl. Erwägungsgrund 7.

⁽¹⁷⁾ Vgl. Erwägungsgrund 8.

- (37) Erstens könne das Rechnungsergebnis angesichts der mangelnden Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften nicht als Bezugspunkt für die Feststellung des Ausnahmecharakters der streitigen Maßnahme dienen. Die Steuerbemessungsgrundlage werde in Spanien auf der Grundlage des nach den Steuervorschriften korrigierten Rechnungsergebnisses berechnet. Daher könnten rechnungslegungsspezifische Erwägungen in der vorliegenden Sache nicht als Bezugspunkt für eine Steuermaßnahme dienen.
- (38) Zweitens treffe es nicht zu, dass die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes nicht der Logik des spanischen Rechnungslegungssystems entspreche, da sowohl der Geschäfts- oder Firmenwert⁽¹⁸⁾ als auch der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert⁽¹⁹⁾ über einen Zeitraum von höchstens 20 Jahren abgeschrieben werden können. Diese empirischen Vorschriften spiegelten den Wertverlust der zugrunde liegenden materiellen bzw. immateriellen Vermögenswerte wider. Vor diesem Hintergrund bilde Artikel 12 Absatz 5 TRLIS keine Ausnahme, da er nicht von den im spanischen Rechnungslegungs- und Steuersystem enthaltenen Vorschriften hinsichtlich der Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts abweiche.
- (39) Drittens macht Spanien geltend, dass die streitige Maßnahme keinen echten wirtschaftlichen Vorteil darstelle, da der steuerlich geltend gemachte Betrag im Falle der Veräußerung der erworbenen Beteiligung über die Besteuerung des Gewinns wieder eingezogen werde, so dass der Steuerpflichtige sich in derselben Situation befinde, in der er sich bei Nichtanwendung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS befunden hätte.
- (40) Viertens nehme die Kommission fälschlicherweise auf Artikel 11 Absatz 4 und Artikel 89 Absatz 3 TRLIS Bezug, um das Vorliegen eines Vorteils aufzuzeigen. In der Eröffnungsentscheidung habe die Kommission ausgeführt, dass die Anwendung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS weder an das Vorhandensein einer Unternehmensverschmelzung noch an die Übernahme der Kontrolle über das Zielunternehmen gebunden sei. Diese Aussage zeuge von einem falschen Verständnis des spanischen Steuersystems, da eine Unternehmensgruppe, die die gemeinsame Kontrolle über ein Zielunternehmen erwirbt, durch die genannten beiden Artikel nicht daran gehindert werde, einen entsprechenden Teil des sich aus dem Vorgang ergebenden Geschäfts- oder Firmenwerts steuerlich geltend zu machen. Daher sei die Inanspruchnahme der streitigen Maßnahme bei der Anwendung dieser beiden Artikel nicht an das Bestehen einer alleinigen Kontrolle über das Zielunternehmen gebunden. Vor diesem Hintergrund könne nicht der Schluss gezogen werden, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS im Hinblick auf die Kontrollposition der Begünstigten eine günstigere Behandlung biete als Artikel 11 Absatz 4 oder Artikel 89 Absatz 3 TRLIS. Abschließend sei zu betonen, dass das Kriterium der 5 % igen Beteiligung sowohl mit den in Übereinstimmung mit Artikel 89 Absatz 3 TRLIS festgesetzten Voraussetzungen als auch mit den Richtlinien der Kommission und der Kommissionspraxis im Einklang stehe⁽²⁰⁾.
- (41) Nach Ansicht Spaniens nimmt die Kommission auch fälschlicherweise auf Artikel 12 Absatz 3 TRLIS Bezug, um den

mutmaßlichen Vorteilcharakter von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS aufzuzeigen: Artikel 12 Absatz 3 sei auf Wertminderungen im Rahmen eines vom Zielunternehmen verzeichneten objektiven Verlusts anwendbar, während Artikel 12 Absatz 5 TRLIS diese Bestimmung ergänze und dem durch die Wertminderung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bedingten Wertverlust Rechnung trage.

- (42) Fünftens sei der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung⁽²¹⁾ (nachstehend „Kommissionsmitteilung“ genannt) ausdrücklich zu entnehmen, dass Abschreibungsvorschriften keine staatlichen Beihilfen beinhalteten. Da der aktuelle Abschreibungskoeffizient des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts mindestens 20 Jahre lang mit dem Abschreibungskoeffizienten des Geschäfts- oder Firmenwerts übereinstimme, bilde die Regel keine Ausnahme vom allgemeinen Steuersystem.
- (43) Würde die streitige Maßnahme einen Vorteil darstellen, so wären die letzten Begünstigten nach Auffassung der 30 Beteiligten die Anteilinhaber des Zielunternehmens, da sie den Preis erhielten, den das von der streitigen Maßnahme profitierende Unternehmen zahle.

A.1.2. Die streitige Maßnahme begünstigt keine bestimmten Unternehmen oder Produktionszweige

- (44) Erstens macht Spanien geltend, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS eine allgemeine Maßnahme sei, da sie allen spanischen Unternehmen unabhängig von ihrer Tätigkeit, ihrem Wirtschaftsbereich, ihrer Größe, ihrer Unternehmensform oder anderen Merkmalen offenstehe. Die einzige in der streitigen Maßnahme vorgesehene Voraussetzung, die der Steuerpflichtige erfüllen müsse, um die Maßnahme in Anspruch nehmen zu können, bestehe darin, dass er in Spanien steuerpflichtig sein müsse. Die Tatsache, dass nicht alle Steuerpflichtigen von der Maßnahme profitierten, mache sie nicht selektiv. Daher könne Artikel 12 Absatz 5 TRLIS weder de facto noch de jure als selektiv im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag bezeichnet werden. In diesem Zusammenhang übermittelte Spanien mit Schreiben vom 14. Juli 2008⁽²²⁾ bestimmte Daten aus spanischen Steuererklärungen von 2006, aus denen hervorgeht, dass alle Arten von Unternehmen (KMU und Großunternehmen) wie auch in unterschiedlichen Wirtschaftsbereichen tätige Unternehmen von der streitigen Maßnahme profitiert hätten. Spanien betonte ferner, dass das Gericht erster Instanz in einem kürzlich ergangenen Urteil⁽²³⁾ festgestellt habe, dass auch eine begrenzte Anzahl von Begünstigten als solche nicht zum Nachweis der Selektivität der Maßnahme ausreiche, da diese Gruppe von Unternehmen allen jenen Unternehmen, die sich in einer bestimmten tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, entsprechen könne. Spanien betont insbesondere, dass die streitige Maßnahme Ähnlichkeiten mit einem Fall⁽²⁴⁾ jüngeren Datums aufweise, den die Kommission als allgemeine Maßnahme eingestuft habe und ersucht daher um dieselbe Behandlung.

⁽¹⁸⁾ Spanien stützte sich auf Artikel 194 des Real Decreto 1564/1989 vom 22.12.1989.

⁽¹⁹⁾ Spanien stützte sich auf den Beschluss des Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC) — Nr. 3, BOICAC, 27.11.1996.

⁽²⁰⁾ Vgl. die Entscheidung der Kommission vom 22.9.2004 in der Sache N 354/04, irisches Unternehmensbeteiligungsprogramm (ABl. C 131 vom 28.5.2005, S. 10).

⁽²¹⁾ ABl. C 384 vom 10.12.1998, S. 3.

⁽²²⁾ Vgl. Erwägungsgrund 12.

⁽²³⁾ Vgl. Urteil des Gerichts erster Instanz vom 10.4.2008 in der Rechtsache T-233/04, Niederlande/Kommission, Slg. 2008, II-591.

⁽²⁴⁾ Vgl. Entscheidung der Kommission vom 14.2.2008 in der Sache N 480/07, Reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles (ABl. C 80 vom 1.4.2008, S. 1).

- (45) Zweitens hat die Kommission nach Auffassung Spaniens und der 30 Beteiligten in ihrer Eröffnungsentscheidung den Grundsatz der Selektivität und die objektiven Voraussetzungen der streitigen Maßnahme, welche sich nur auf bestimmte Transaktionen (und zwar die Beteiligung an einem ausländischen Zielunternehmen) beziehe, verwechselt. So mache die Kommission geltend, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS selektiv sei, da vergleichbare Investitionen spanischer Unternehmen unterschiedlich behandelt würden. Dabei lasse sie jedoch außer Acht, dass für das Selektivitätskriterium nicht der Umstand ausschlaggebend sei, dass die streitige Maßnahme von einer Unternehmensgruppe oder einem multinationalen Unternehmen in Anspruch genommen werde, die/das einen Anteil an einem Zielunternehmen halte. Der Umstand, dass eine Maßnahme ausschließlich denjenigen Unternehmen zugute komme, die das in der streitigen Maßnahme festgelegte objektive Kriterium erfüllen, reiche allein nicht aus, um die Maßnahme selektiv werden zu lassen. Das Selektivitätskriterium setze voraus, dass dem Begünstigten der streitigen Maßnahme subjektive Einschränkungen auferlegt werden. Das bei dieser Verfahrensweise geschaffene Selektivitätskriterium stehe im Widerspruch zur früheren Praxis der Kommission und sei zu ungenau und weit gefasst. Die Weiterentwicklung dieses Konzepts würde zu der fälschlichen Schlussfolgerung führen, dass die Mehrheit der steuerlich absetzbaren Aufwendungen in den Anwendungsbereich von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag fielen.
- (46) Spanien fügt hinzu, dass die Beschränkung der Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts auf den sich aus dem Erwerb einer beträchtlichen Beteiligung an einem Zielunternehmen ergebenden Geschäfts- oder Firmenwert nicht ausreiche, um der streitigen Maßnahme ihren allgemeinen Charakter zu nehmen, da sie ohne weitere Voraussetzungen in gleicher Weise für alle in Spanien steuerpflichtigen Unternehmen gelte. Gemäß der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften⁽²⁵⁾ könne eine Maßnahme, die allen Unternehmen im Inland gleichermaßen gewährt wird, keine staatliche Beihilfe darstellen.
- (47) Drittens werde durch den Schwellenwert von 5 % nicht die Investition eines bestimmten Mindestbetrags vorgeschrieben, so dass die streitige Maßnahme nicht nur Großunternehmen zugute komme. Die Tatsache, dass die Anwendung der streitigen Maßnahme nicht an die Versteuerung des erzielten Mehrwerts durch den Verkäufer gebunden ist, hält Spanien für nicht relevant, da das Land nicht für die Kontrolle der Einnahmen zuständig sei, die ein nicht in Spanien steuerpflichtiger und ansässiger Verkäufer im Ausland erziele. Schließlich stehe die steuertechnisch bedingte Begrenzung des Geltungsbereichs einer Maßnahme auf den Erwerb von Anteilen an Zielunternehmen mit der Situation im Einklang, die sich aus der Anwendung verschiedener Richtlinien der Gemeinschaft ergebe. In Anwendung der Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten⁽²⁶⁾ (nachstehend „Richtlinie über die grenzüberschreitende Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren“ genannt) und der Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten⁽²⁷⁾ (nachstehend „Richtlinie über Mutter- und Tochtergesellschaften“ genannt) könne sich zum Beispiel die steuerliche Behandlung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren danach unterscheiden, ob sie von einem inländischen oder von einem ausländischen Unternehmen gezahlt werden.
- (48) Viertens sei die Einführung der streitigen Maßnahme in jedem Falle durch den Neutralitätsgrundsatz gerechtfertigt, der dem gesamten spanischen Steuerrecht zugrunde liege. Gemäß diesem Grundsatz müsse die steuerliche Behandlung einer Investition unabhängig von der gewählten Methode — Übertragung von Unternehmensteilen, Unternehmensverschmelzung oder Erwerb von Beteiligungen — neutral sein. Daher müsse die steuerliche Abschreibung einer Investition von der zur Durchführung des Erwerbs gewählten Methode unabhängig sein. Aus dieser weiteren Perspektive betrachtet werde mit der streitigen Maßnahme letztlich das Ziel verfolgt, den freien Kapitalverkehr dadurch zu gewährleisten, dass eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von Transaktionen mit Zielunternehmen gegenüber rein inländischen Transaktionen vermieden wird. Da beim Erwerb beträchtlicher Beteiligungen an in Spanien ansässigen Unternehmen die Verschmelzung der erwerbenden Unternehmen und der erworbenen Unternehmen ohne jedes rechtliche oder steuerliche Hindernis möglich sei, könne der sich durch die Verschmelzung in steuerlicher Hinsicht ergebende Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben werden⁽²⁸⁾. Bei grenzüberschreitenden Vorgängen könne der Geschäfts- oder Firmenwert jedoch nicht entstehen, da die Harmonisierung auf gemeinschaftlicher Ebene nicht abgeschlossen, oder, im noch ungünstigeren Fall, überhaupt nicht vorhanden sei. Spanien erklärt hierzu⁽²⁹⁾: „Daher sieht das spanische Steuerrecht unterschiedliche steuerliche Regelungen — zum Beispiel für den Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen bzw. für den Erwerb spanischer Unternehmen — vor (Unmöglichkeit, Unternehmenszusammenschlüsse durchzuführen, Risikoubernahme usw.), um die mit dem spanischen Recht und mit dem Gemeinschaftsrecht angestrebte Steuerneutralität sowie eine kohärente und effiziente Logik des spanischen Steuersystems zu gewährleisten.“ Wenngleich mit der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen⁽³⁰⁾ (nachstehend „Richtlinie über die grenzüberschreitende Besteuerung“ genannt) die Steuer-schranken ausgeräumt worden seien, sei die Richtlinie 2005/56/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Oktober 2005 über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten⁽³¹⁾ (nachstehend „Richtlinie über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten“ genannt)⁽³²⁾ noch nicht in nationales Recht umgesetzt worden. In der Praxis mache diese Situation die Verschmelzung von Unternehmen aus verschiedenen Mitgliedstaaten unmöglich. Daher

(27) Abl. L 7 vom 13.1.2004, S. 41.

(28) In Anwendung von Artikel 89 Absatz 3 TRLIS.

(29) Vgl. das in Erwägungsgrund 7 genannte Schreiben Spaniens an die Kommission vom 5. Dezember 2007, S. 35.

(30) Abl. L 225 vom 20.8.1990, S. 1.

(31) Abl. L 310 vom 25.11.2005, S. 1.

(32) Die Stellungnahme Spaniens ging am 5. Dezember 2007 bei der Kommission ein, während die Mitgliedstaaten die Richtlinie 2005/56/EG bis spätestens 15. Dezember 2007 umsetzen mussten.

(25) Vgl. das Urteil des Gerichtshofs vom 8.11.2001 in der Rechtssache *Adria-Wien Pipeline GmbH, Wietersdorfer&Peggauer Zementwerke GmbH*, Slg. 2001, I-8365.

(26) Abl. L 157 vom 26.6.2003, S. 49.

ziele die streitige Maßnahme darauf ab, die negativen Auswirkungen dieser nicht von Spanien zu vertretenden Hindernisse auszuräumen⁽³³⁾. Deshalb sei die Beschränkung des Geltungsbereichs der streitigen Maßnahme auf grenzüberschreitende Erwerbe im Hinblick auf die Anwendung des Neutralitätsgrundsatzes erforderlich. So behandle das spanische Steuersystem Steuerpflichtige, die sich in unterschiedlichen Situationen befinden, in unterschiedlicher Weise⁽³⁴⁾, was die Neutralität des spanischen Steuersystems im Einklang mit den Vorschriften des spanischen Steuersystems selbst und mit dem EG-Vertrag gewährleiste. Spanien hat am 16. Juni 2009 insbesondere eingeräumt, dass die Richtlinie über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten sich zwar positiv auswirke, dass die europäischen Unternehmen im Bereich der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten aber dennoch mit verschiedenen Hindernissen konfrontiert seien⁽³⁵⁾, die durch die mangelnde Umsetzung der Richtlinie in die nationale Gesetzgebung bedingt seien (Rechte der Minderheitsaktionäre, Rechte der Gläubiger, Markenprobleme, andere allgemeinere Aspekte, wie die Arbeitsgesetzgebung sowie allgemeine politische und strategische Erwägungen).

- (49) Zusammengefasst könne festgestellt werden, dass die streitige Maßnahme darauf abziele, im Hinblick auf Investitionsentscheidungen die steuerlichen Hindernisse zu beseitigen, die dadurch entstünden, dass das spanische Steuersystem den Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen ungünstiger behandle als den Erwerb von Beteiligungen an inländischen Unternehmen. Die streitige Maßnahme gewährleiste die steuerliche Gleichbehandlung beider Erwerbsformen (direkter Erwerb von Unternehmensteilen und indirekter Erwerb durch Kauf von Beteiligungen): So erlaube sie die Ermittlung des sich aus beiden Erwerbsformen ergebenden Geschäfts- oder Firmenwerts (direkter Geschäfts- oder Firmenwert und finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert), um die Integration der verschiedenen Märkte zu fördern, bis die tatsächlichen und rechtlichen Hindernisse, die der Verschmelzung von Unternehmen aus verschiedenen Mitgliedstaaten entgegenstehen, ausgeräumt seien. Auf diese Weise gewährleiste Spanien, dass die Steuerpflichtigen sich für Investitionen im In- oder Ausland entscheiden können, ohne durch die genannten Hindernisse beeinträchtigt zu werden. Artikel 12 Absatz 5 TRLIS gewährleiste die Wiederherstellung gleicher Wettbewerbsbedingungen, indem er die negativen Auswirkungen der Hindernisse ausräume.

A.1.3. Die streitige Maßnahme verfälscht weder den Wettbewerb noch beeinträchtigt sie den innergemeinschaftlichen Handel

- (50) Nach Angaben Spaniens hat die Kommission nicht — wie rechtlich vorgeschrieben — nachgewiesen, dass

Artikel 12 Absatz 5 TRLIS den Wettbewerb beschränkt, da i) der mutmaßliche „Markt für den Erwerb von Unternehmensanteilen“ im Hinblick auf das Wettbewerbsrecht keinen Bezugsmarkt darstelle und ii) selbst wenn dies so wäre, die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts als solche sich nicht auf die Wettbewerbsfähigkeit der spanischen Unternehmen auswirke.

- (51) Erstens habe die Kommission die streitige Maßnahme als wettbewerbswidrigen Vorteil eingestuft, da spanischen Steuerpflichtigen auf der Grundlage von Artikel 12 Absatz 5 bei Erwerb einer beträchtlichen Beteiligung an einem Zielunternehmen eine Steuervergünstigung gewährt wird. Die Kommission habe jedoch keinerlei vergleichende Studie zur wirtschaftlichen Situation spanischer und ausländischer Unternehmen durchgeführt.
- (52) Zweitens könne die streitige Maßnahme den Wettbewerb nicht verfälschen, da sie ohne jede Beschränkung allen spanischen Unternehmen offenstehe. Alle Unternehmen, die sich in derselben Situation befinden wie die von der streitigen Maßnahme begünstigten Unternehmen, könnten die streitige Maßnahme in Anspruch nehmen und damit ihre Steuerlast verringern, was jeden möglicherweise daraus resultierenden Wettbewerbsvorteil beseitige. Zudem falle die geringere Besteuerung eines Mitgliedstaats, die die Wettbewerbssituation der inländischen Unternehmen verbessern könne, nicht in den Anwendungsbereich der Beihilfevorschriften, wenn sie allgemeiner Art sei.
- (53) Schließlich habe die Kommission bereits zahlreiche spanische grenzüberschreitende Vorgänge⁽³⁶⁾, die von der streitigen Maßnahme hätten profitieren können, anhand der Fusionskontrollverordnung geprüft. Bei keiner dieser Prüfungen habe sie Bedenken wegen einer möglichen Verfälschung des Wettbewerbs angemeldet.
- (54) Die von der Kommission geäußerten Ansichten seien nicht nur realitätsfern, sondern entsprächen auch nicht der Investitionssituation spanischer Unternehmen. Die streitige Maßnahme verfälsche weder den Wettbewerb noch beeinträchtige sie die innergemeinschaftlichen Handelsbedingungen in einer Weise, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderlaufe.
- (55) Aufgrund des zwischen den Steuersystemen bestehenden Wettbewerbs hätten auf einem nicht harmonisierten Markt identische Vorgänge je nach Wohnsitz der Marktteilnehmer eine unterschiedliche steuerliche Auswirkung. Dadurch werde der Wettbewerb verfälscht, auch wenn die fraglichen nationalen Maßnahmen allgemeiner Art seien. Diese Verfälschung sei somit nicht auf die staatliche Beihilfe, sondern auf mangelnde Harmonisierung zurückzuführen. Gemäß ihrer Argumentation müsste die Kommission für Hunderte nationaler Maßnahmen förmliche Prüfverfahren eröffnen, was eine ausländischen Investitionen sehr abträgliche rechtliche Unsicherheit herbeiführen würde.

⁽³³⁾ Vgl. die Erwägungsgründe der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 des Rates vom 22. Juli 2003 über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE) (ABl. L 207 vom 18.8.2003, S. 1) und die Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses vom 28. April 2004 (KOM(2003) 703 endg. — 2003/2077 (COD)).

⁽³⁴⁾ Gemäß Seite 8 des Schreibens Spaniens vom 30. Juni 2008, vgl. Erwägungsgrund 9.

⁽³⁵⁾ Unter Bezugnahme auf die Bewertung der Anwendung der Richtlinie 2004/25/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. April 2004 betreffend Übernahmeangebote durch die Dienststellen der Kommission (ABl. L 142 vom 30.4.2004, S. 12).

⁽³⁶⁾ Vgl. die Entscheidung der Kommission vom 10. Juni 2005 (Cesky Telecom), die Entscheidung der Kommission vom 10. Januar 2005 (O₂), die Entscheidung der Kommission vom 23. Mai 2006 (Quebec, GIC, BAA), die Entscheidung der Kommission vom 15. September 2004 (Abbey National) und die Entscheidung der Kommission vom 26. März 2007 (Scottish Power), die unter der Adresse <http://ec.europa.eu/competition/mergers/cases/eingesehen> werden können.

A.2. Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt

- (56) Selbst wenn die Kommission die Auffassung vertrete, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag darstelle, sei die genannte Bestimmung mit Artikel 87 Absatz 3 EG-Vertrag vereinbar, da sie die im gemeinsamen europäischen Interesse liegende Integration internationaler Unternehmen fördere.
- (57) Wie im Aktionsplan „Staatliche Beihilfen“⁽³⁷⁾ dargelegt, können Maßnahmen als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar betrachtet werden, wenn sie eine Unzulänglichkeit des Marktes korrigieren, klar definierte Ziele von gemeinsamem Interesse verfolgen und die innergemeinschaftlichen Handels- und Wettbewerbsbedingungen nicht in einem Maß beeinträchtigen, das dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft. In der vorliegenden Sache bestehe die Unzulänglichkeit des Marktes in der Schwierigkeit (oder nahezu Unmöglichkeit), grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen durchzuführen. Mit Artikel 12 Absatz 5 TRLIS werde die Schaffung europaweiter Unternehmen durch Gleichbehandlung des Erwerbs im Inland und im Ausland gefördert.
- (58) Daher sei Artikel 12 Absatz 5 TRLIS mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar, da er in Ermangelung eines harmonisierten Steuerwesens in Europa die grenzüberschreitenden Investitionen entgegenstehenden Hindernisse in angemessener Weise ausräume. Die streitige Maßnahme ziele darauf ab, die negativen Auswirkungen der Hindernisse, die der grenzüberschreitenden Unternehmensverschmelzung entgegenstehen, zu beseitigen und die steuerliche Gleichbehandlung grenzüberschreitender Unternehmensverschmelzungen mit inländischen Unternehmensverschmelzungen zu erreichen, um zu gewährleisten, dass einschlägige Entscheidungen nicht auf der Grundlage steuerlicher Erwägungen, sondern ausschließlich auf der Grundlage wirtschaftlicher Erwägungen getroffen werden.

A.3. Vertrauensschutz und Rechtssicherheit

- (59) Schließlich müsse die Kommission für den Fall, dass sie Artikel 12 Absatz 5 TRLIS für eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare Beihilfe erklärt, einräumen, dass es bestimmte Umstände gebe, unter denen die Nichtrückforderung der nach Artikel 12 Artikel 5 TRLIS gewährten mutmaßlichen staatlichen Beihilfe gerechtfertigt sei. So müssten die Begünstigten das Recht haben, die ausnahmsweise erfolgte Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts aus vor dem Datum der Veröffentlichung der endgültigen Entscheidung durchgeführten Erwerbsvorgängen zu Ende zu führen.

⁽³⁷⁾ Aktionsplan „Staatliche Beihilfen“ — Weniger und besser ausgerichtete staatliche Beihilfen — Roadmap zur Reform des Beihilferechts 2005-2009, KOM(2005) 0107 endg. (Abl. L 1 vom 4.1.2003, S. 1).

- (60) Erstens scheine die Kommission in der Eröffnungsentscheidung das mögliche Vorliegen eines schützenswerten Vertrauens anzuerkennen. Diese Erklärung sei nach der Rechtsprechung des Gerichts erster Instanz⁽³⁸⁾ ein eindeutiger Hinweis auf die Anwendbarkeit des Vertrauensschutzes. Da die Eröffnungsentscheidung dem Ergebnis der förmlichen Prüfung nicht vorgreife, sei die Anwendbarkeit des Vertrauensschutzes für alle Vorgänge anzuerkennen, die vor dem Datum der Veröffentlichung der endgültigen Entscheidung stattgefunden haben.
- (61) Zweitens habe die Kommission in ihren Antworten auf die von Mitgliedern des Europäischen Parlaments vorgelegten schriftlichen Anfragen⁽³⁹⁾ erklärt, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS keine staatliche Beihilfe darstelle. Diese Erklärung sei eine eindeutige Stellungnahme der Kommission, die bei Spanien und den Begünstigten der streitigen Maßnahme ein eindeutiges schützenswertes Vertrauen begründe.
- (62) Drittens habe die Kommission mit der Schlussfolgerung, zu der sie in vergleichbaren Fällen⁽⁴⁰⁾ gelangt sei, eine Reihe indirekter Beweise dafür geliefert, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS keine staatliche Beihilfe darstelle. Angesichts dieser Entscheidungen habe ein umsichtiges Unternehmen nicht vorhersehen können, dass die Kommission die entgegengesetzte Position einnehmen könnte.
- (63) Schließlich müsse die streitige Maßnahme für alle vor dem Datum der Veröffentlichung einer Negativentscheidung liegenden Vorgänge weiter gelten, bis die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts abgeschlossen sei. Die streitige Maßnahme bestehe in einem Anspruch auf steuerliche Geltendmachung eines bestimmten, zum Zeitpunkt des Erwerbs festgesetzten Betrags während der folgenden zwanzig Jahre. Ferner sei angesichts der Position der Kommission in vergleichbaren Fällen⁽⁴¹⁾ die Auffassung gerechtfertigt, dass der Grundsatz des Vertrauensschutzes bis zum Datum der Veröffentlichung der endgültigen Entscheidung gelte.

B. Stellungnahmen der beiden anderen Beteiligten

- (64) Nach Auffassung der beiden anderen Beteiligten bildet Artikel 12 Absatz 5 TRLIS eine staatliche Beihilfe. Ihrer Ansicht nach ist der Grundsatz des Vertrauensschutzes im vorliegenden Fall nicht anwendbar, so dass sie die Kommission ersuchen, die Rückforderung etwaiger rechtswidrig erhaltener Beihilfen anzuordnen.

⁽³⁸⁾ Urteil des Gericht erster Instanz vom 12. September 2007 in der Rechtssache T-348/03, Koninklijke Friesland Foods/Kommission, Slg. 2007, II-101.

⁽³⁹⁾ Schriftliche Anfragen E-4431/05 und E-4772/05.

⁽⁴⁰⁾ Unter anderem die Entscheidung der Kommission vom 30. Juli 2004 in der Sache N 354/04, irisches Unternehmensbeteiligungsprogramm, (Abl. C 131 vom 28.5.2005, S. 11) und die Entscheidung der Kommission vom 13. Juli 2006 in der Sache C4/07 (ex N 465/06), Groepsrentebox (Abl. C 66 vom 22.3.2007, S. 30).

⁽⁴¹⁾ Vgl. die Entscheidung Nr. 2001/168/EGKS der Kommission vom 31. Oktober 2000 über die spanischen Körperschaftsteuervorschriften (Abl. L 60 vom 1.3.2001, S. 57).

B.1. Die streitige Maßnahme stellt eine staatliche Beihilfe dar

B.1.1. Die streitige Maßnahme verschafft einen wirtschaftlichen Vorteil

- (65) Nach Auffassung der beiden anderen Beteiligten hat Artikel 12 Absatz 5 TRLIS Ausnahmecharakter, da das spanische Steuersystem mit Ausnahme der genannten Bestimmung keinerlei Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwertes, sondern lediglich einen steuerlichen Abzug aufgrund von Wertminderung zulasse. Bis zur Einführung des Artikels 12 Absatz 5 TRLIS habe das spanische Körperschaftsteuerrecht keine Abschreibung von Beteiligungen gestattet, die davon unabhängig waren, ob tatsächlich eine Wertminderung eingetreten sei. Die beiden anderen Beteiligten betonen, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS im europäischen Raum wahrscheinlich einzigartig sei, da es keinen anderen Mitgliedstaat mit einer vergleichbaren Regelung für grenzüberschreitende Transaktionen gebe, bei denen keine Kontrollanteile erworben werden.
- (66) Im spanischen Steuersystem könne der Geschäfts- oder Firmenwert nur im Rahmen einer Unternehmensverschmelzung abgeschrieben werden; die einzige Ausnahme sei die streitige Maßnahme, die die Abschreibung in einem Ausnahmefall erlaube: bei Erwerb einer Minderheitsbeteiligung an einem Zielunternehmen. Diese Regelung weiche vom allgemeinen Steuersystem ab, da die Abschreibung nicht nur ohne Unternehmensverschmelzung möglich sei, sondern auch in Fällen, in denen der Käufer noch nicht einmal die Kontrolle über das ausländische Zielunternehmen erwerbe. Artikel 12 Absatz 5 TRLIS gewähre somit bestimmten spanischen Unternehmen einen Vorteil gegenüber i) anderen spanischen Unternehmen, die nur im Inland tätig sind und ii) anderen Marktteilnehmern der Gemeinschaft, die auf internationaler Ebene mit den spanischen Begünstigten der streitigen Maßnahme im Wettbewerb stehen.
- (67) Aus wirtschaftlicher Sicht gewähre Spanien nicht nur einen zinslosen Kredit über zwanzig Jahre (zinsfreie Steuerstundung), sondern überlasse dem Kreditnehmer auch die Entscheidung über den Zeitpunkt der Rückzahlung des zinslosen Kredits, sofern dieser Kredit tatsächlich zurückgezahlt werde. Wenn der Investor die beträchtliche Beteiligung nicht übertrage, laufe dies auf einen Schuldenerlass seitens Spaniens hinaus. In diesem Fall werde die Maßnahme zu einer dauerhaften Steuerbefreiung.
- (68) Einer der beiden anderen Beteiligten berechnet, dass spanische Käufer, zum Beispiel aus dem Bankensektor, infolge der streitigen Maßnahme rund 7 % mehr zahlen könnten als es andernfalls der Fall wäre. Da der Angebotspreis auch durch verschiedene weitere Elemente bedingt sei, räumt er jedoch auch ein, dass die streitige Maßnahme nicht der einzige Faktor sei — wenngleich er wahrscheinlich zu den wichtigsten Faktoren für die Aggressivität der potenziellen spanischen Käufer, die von der streitigen Maßnahme profitierten, zähle. Der genannte Beteiligte vertritt ferner die Auffassung, dass die

streitige Maßnahme potenziellen spanischen Käufern bei internationalen Auktionen einen eindeutigen Vorteil verschaffe.

B1.2. Die streitige Maßnahme begünstigt bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige

- (69) Nach Ansicht der beiden anderen Beteiligten besteht eine eindeutige Parallele zwischen der vorliegenden Sache und dem Sachverhalt, der dem Urteil des Gerichtshofs vom 15. Juli 2004⁽⁴²⁾ zugrunde lag. Trotz der Argumente Spaniens, denen zufolge jede streitige Maßnahme nicht selektiv gewesen sei, da Artikel 37 TRLIS auf alle im Ausland investierenden spanischen Unternehmen anwendbar sei, urteilte der Gerichtshof, dass die Maßnahme eine staatliche Beihilfe bildete, da sie auf eine Kategorie von Unternehmen beschränkt war, und zwar diejenigen Unternehmen, die bestimmte Auslandsinvestitionen tätigten. Dieselbe Argumentation könne auch auf Artikel 12 Absatz 5 TRLIS angewendet werden. Daher beruhe die Selektivität des Artikels 12 Absatz 5 TRLIS darauf, dass nur Unternehmen, die Beteiligungen an ausländischen Unternehmen erwerben, die Regelung in Anspruch nehmen können.
- (70) Zudem kämen nur multinational tätige Unternehmen von bestimmter Größe und Finanzkraft für Artikel 12 Absatz 5 TRLIS in Frage. Die Unternehmensbilanz weise zwar den Buchwert der Vermögenswerte aus, aber es sei wenig wahrscheinlich, dass sie auch den Marktwert der Vermögenswerte widerspiegeln. In der Praxis hätten aber nur Marktteilnehmer, die eine Kontrollbeteiligung an einem Zielunternehmen halten, einen so umfassenden Zugang zu den Unterlagen eines Unternehmens, dass es ihnen möglich ist, den Marktwert der Vermögenswerte des Unternehmens zu ermitteln. Folglich begünstige der Schwellenwert von 5 % multinational tätige Unternehmen.
- (71) Zudem habe nur ein in Spanien tätiger spanischer Marktteilnehmer eine Steuerbemessungsgrundlage in Spanien und könne von der Wertminderung profitieren. Daher könnten in der Praxis nur in Spanien ansässige Unternehmen mit beträchtlicher spanischer Steuerbemessungsgrundlage von der Regelung profitieren, da der potenzielle Nutzen vom Umfang des Spaniensgeschäfts und nicht vom Umfang des Erwerbs abhängig sei. Wenngleich Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf alle in Spanien niedergelassenen Marktteilnehmer abziele, könne in der Praxis nur eine begrenzte und bestimmbar Anzahl von Unternehmen mit spanischer Steuerbemessungsgrundlage, die in dem jeweiligen Steuerjahr im Ausland Beteiligungen erwerben und deren Steuerbemessungsgrundlage für den steuerlichen Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts ausreicht, Jahr für Jahr von der Maßnahme profitieren. Infolgedessen bewirke die Maßnahme in der Praxis eine unterschiedliche steuerliche Behandlung, auch in Bezug auf spanische Marktteilnehmer, die sich dahingehend in derselben Situation befinden, dass sie im Ausland Beteiligungen erwerben.

⁽⁴²⁾ Urteil des Gerichtshofs vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-501/00, Spanien/Kommission, Slg. 2004, I-6717.

(72) Die beiden anderen Beteiligten machen geltend, dass sie keinerlei objektive oder horizontale Kriterien oder Voraussetzungen haben feststellen können, die die streitige Maßnahme rechtfertigen würden. Im Gegenteil, sie sind der Meinung, dass der streitigen Maßnahme die Absicht zugrunde liege, bestimmten spanischen Marktteilnehmern einen Vorteil zu verschaffen. Ferner müssten, wenn die streitige Maßnahme fester Bestandteil des spanischen Steuersystems ist, auch die vor diesem Datum erworbenen ausländischen Beteiligungen von der Maßnahme profitieren können, was nicht der Fall sei, da der Steuerabzug nur auf nach dem 1. Januar 2002 erworbene Beteiligungen anwendbar sei.

(73) Angesichts der vorstehenden Erwägungen und der Politik der Kommission⁽⁴³⁾ sei die streitige Maßnahme als selektiv zu betrachten.

B1.3. Die streitige Maßnahme verfälscht den Wettbewerb und beeinträchtigt den innergemeinschaftlichen Handel

(74) Die streitige Maßnahme habe eindeutig diskriminierenden Charakter, da sie den spanischen Marktteilnehmern einen eindeutigen steuerlichen und finanziellen Vorteil verschaffe, den ausländische Marktteilnehmer nicht nutzen könnten. Bei Auktionen oder anderen wettbewerblichen Verfahren zum Erwerb eines Unternehmens mache ein derartiger Vorteil einen erheblichen Unterschied aus.

(75) Angebote für den Erwerb einer Beteiligung umfassten in der Regel einen Aufschlag auf den Preis der Anteile des Zielunternehmens, der in nahezu allen Fällen zum Entstehen eines finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts führe. Die Finanzpresse habe wiederholt über große Übernahmen durch spanische Unternehmen und über die infolge der spanischen Steuervorschriften zur Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts erzielten steuerlichen Gewinne berichtet. Bei einem dieser Beteiligungserwerbe, der durch eine Investitionsbank getätigt wurde, sei errechnet worden, dass der aus Artikel 12 Absatz 5 TRLIS resultierende steuerliche Gewinn 1,7 Mrd. EUR, das heißt 6,7 % des Angebotspreises, betragen habe. Einem anderen Bericht sei zu entnehmen, dass der spanische Käufer ein Angebot habe vorlegen können, das rund 15 % über dem der nichtspanischen Wettbewerber gelegen habe.

(76) Die streitige Maßnahme scheine auch eine bestimmte Ausfuhrfähigkeit spanischer Unternehmen zu begünstigen (Förderung der Ausfuhr zum Erwerb ausländischer Beteiligungen), was der einschlägigen Politik der Kommission⁽⁴⁴⁾ zuwiderlaufe.

⁽⁴³⁾ Vgl. Abschnitt II. Absatz 1 Buchstabe b ff. des Kommissionsberichts über die Umsetzung der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/rapportaidesfiscales_de.pdf.

⁽⁴⁴⁾ Vgl. die Entscheidung 82/364/EWG der Kommission vom 17. Mai 1982 über die Gewährung von zinsvergünstigten Krediten für Ausfuhr von Frankreich nach Griechenland im Anschluss an den Beitritt Griechenlands zur Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (ABl. L 159 vom 10.6.1982, S. 44), insbesondere Teil IV, in dem auf die Rechtssachen 6/69 und 11/69, Kommission/Frankreich, Bezug genommen wird.

B.1.4. Bei der streitigen Maßnahme kommen staatliche Mittel zum Einsatz

(77) Die streitige Maßnahme komme Unternehmen zugute, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen, und versetze sie in die Lage, ihre Steuerbemessungsgrundlage und damit die Höhe der Steuern, die sie ohne die Maßnahme in einem bestimmten Steuerjahr hätten zahlen müssen, zu verringern. Somit verschaffe die Maßnahme den Unternehmen einen finanziellen Vorteil, dessen Kosten direkt aus dem Haushalt des betroffenen Mitgliedstaats finanziert würden.

V. ANTWORT SPANIENS AUF DIE STELLUNGNAHMEN DER BETEILIGTEN

(78) Spanien macht geltend, dass die große Mehrheit der von Beteiligten eingegangenen Stellungnahmen seinen Standpunkt unterstütze. Nur die beiden anderen Beteiligten hätten erklärt, dass die streitige Maßnahme eine staatliche Beihilfe darstelle, während alle übrigen zu dem Schluss gekommen seien, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS keine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag sei. Andernfalls hätten weniger Marktteilnehmer Stellungnahmen übermittelt. Darüber hinaus zeige die große Bandbreite der Tätigkeiten und der Größe der Beteiligten den allgemeinen Charakter der streitigen Maßnahme.

(79) Was den Ausnahmecharakter der streitigen Maßnahme betrifft, so lehnt Spanien diese Bezeichnung angesichts des gemeinsamen Merkmals der Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes und des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwertes nach den spanischen Rechnungslegungsvorschriften ab⁽⁴⁵⁾. Zudem sei der steuerliche Abzug der Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes nach Artikel 11 Absatz 4 und Artikel 89 Absatz 3 TRLIS beim spanischen Körperschaftsteuersystem die allgemeine Regel. Artikel 12 Absatz 5 TRLIS entspreche dieser Logik. Artikel 12 Absatz 3 TRLIS könne nicht als allgemeine Regel für die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwertes bezeichnet werden, da er sich auf die steuerliche Abzugsfähigkeit von Beteiligungen an nicht börsennotierten Unternehmen beziehe. Diese Bestimmung beziehe sich auf die Wertminderung des theoretischen Buchwertes und nicht auf den finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert. Artikel 12 Absätze 3 und 5 TRLIS seien zwei einander ergänzende allgemeine Vorschriften: Gegenstand von Absatz 3 sei die durch negative Ergebnisse des Zielunternehmens bedingte Wertminderung, während sich Absatz 5 lediglich auf den steuerlichen Abzug des Teils der Wertminderung beziehe, der durch die Wertminderung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwertes bedingt sei. Schließlich sei der Umstand, dass es in keinem anderen Mitgliedstaat eine mit der streitigen Maßnahme vergleichbare Maßnahme gebe, nicht relevant, da die Steuersysteme in der Europäischen Union nicht harmonisiert seien.

(80) Was den selektiven Charakter der streitigen Maßnahme betrifft, so sei die zum Urteil des Gerichtshofs vom 15. Juli 2004⁽⁴⁶⁾ hergestellte Parallele nicht zutreffend, da die Kommission in der fraglichen Sache das Profil des Begünstigten eindeutig definiert habe, während dies im vorliegenden Fall nicht möglich gewesen sei. Artikel 12

⁽⁴⁵⁾ Unter Berufung auf den Beschluss des Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas von November 1996, Nr. 3, BOICAC 27.

⁽⁴⁶⁾ Vgl. Fußnote 42.

- Absatz 5 TRLIS verlange keinerlei Zusammenhang zwischen dem Erwerb einer Beteiligung und der Ausfuhr von Gütern und Dienstleistungen. Daher führe die streitige Maßnahme nicht zu einer Zunahme der Ausfuhr spanischer Güter oder Dienstleistungen. Der Umstand, dass diese nicht selektive Maßnahme nicht auf inländische Vorgänge anwendbar sei, tue ihrem allgemeinen Charakter keinen Abbruch. Das letztliche Ziel der streitigen Maßnahme stimme mit dem der Richtlinie über die grenzüberschreitende Besteuerung überein und bestehe darin, zu gewährleisten, dass Investitionsentscheidungen auf der Grundlage wirtschaftlicher Erwägungen und nicht auf der Grundlage steuerlicher Kriterien getroffen werden. Da Unternehmensverschmelzungen durch Erwerb von Beteiligungen im Inland, nicht aber im Ausland durchgeführt werden könnten, sei die unterschiedliche Behandlung innerstaatlicher und grenzüberschreitender Vorgänge nicht nur rechtlich gerechtfertigt, um die Neutralität des Steuersystems zu gewährleisten, sondern auch notwendig.
- (81) Im Hinblick auf die mutmaßliche Verfälschung des Wettbewerbs durch die streitige Maßnahme erinnert Spanien daran, dass jeder Steuerabzug, der die Betriebskosten eines Unternehmens verringere, die Wettbewerbsfähigkeit des Begünstigten steigern. Diese Aussage sei jedoch nicht relevant, da die streitige Maßnahme eine allgemeine Maßnahme sei. Die einzelnen in den Mitgliedstaaten angewandten Steuersätze, die sich auf die Wettbewerbsfähigkeit der gebietsansässigen Unternehmen auswirken, fielen nicht in den Anwendungsbereich der Beihilfavorschriften. Zudem sei nicht erwiesen, dass die streitige Maßnahme den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtige. Ferner führe die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts nicht notwendigerweise zu einer Erhöhung des von einem Wettbewerber gebotenen Preises.
- (82) Im Hinblick auf die Vereinbarkeit der streitigen Maßnahme mit dem Gemeinsamen Markt ist Artikel 12 Absatz 5 TRLIS nach Auffassung Spaniens geeignet und angemessen, um ein Marktversagen zu beheben, da er ein Steuersystem schafft, das nationale und grenzüberschreitende Vorgänge gleich behandelt und die Entwicklung gesamteuropäischer Unternehmen begünstigt.

VI. BEIHLIFERECHTLICHE WÜRDIGUNG

- (83) Um festzustellen, ob eine Maßnahme eine Beihilfe darstellt, muss die Kommission prüfen, ob sie die Voraussetzungen in Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag erfüllt. Darin heißt es: „Soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist, 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 Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“ Auf der Grundlage des zitierten Absatzes prüft die Kommission nachstehend, ob die streitige Maßnahme eine staatliche Beihilfe darstellt.

A. Selektivität und Vorteilcharakter der Maßnahme

- (84) Eine Maßnahme gilt als staatliche Beihilfe, wenn sie in dem Sinne spezifisch oder selektiv ist, dass sie bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigt.
- (85) In der Kommissionsmitteilung⁽⁴⁷⁾ heißt es: „Wesentlich für die Anwendung des Artikels 92 Absatz 1 [jetzt

Artikel 87 Absatz 1] auf eine steuerliche Maßnahme ist also vor allem, dass diese Maßnahme eine Ausnahme von der Anwendung des allgemein geltenden Steuersystems zugunsten bestimmter Unternehmen eines Mitgliedstaats darstellt. Demnach muss also zuerst festgestellt werden, welche allgemeine Regelung gilt. Anschließend muss geprüft werden, ob die Ausnahme oder die systeminternen Differenzierungen ‚durch die Natur oder den inneren Aufbau‘ des Steuersystems gerechtfertigt sind, das heißt, ob sie sich also unmittelbar aus den Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems des betreffenden Mitgliedstaats ergeben.“

- (86) In der Rechtsprechung des Gerichtshofs⁽⁴⁸⁾ heißt es: „Zur Beurteilung des Merkmals der Selektivität, das zum Begriff der staatlichen Beihilfe gehört, verlangt Artikel 87 Absatz 1 EG nach ständiger Rechtsprechung 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“⁽⁴⁹⁾.
- (87) Zudem hat der Gerichtshof wiederholt festgestellt, dass Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag nicht nach den Gründen oder Zielen der staatlichen Maßnahmen unterscheidet, sondern diese nach ihren Wirkungen beschreibt⁽⁵⁰⁾. Steuerliche Maßnahmen, die keine Anpassung des allgemeinen Systems an besondere Merkmale bestimmter Unternehmen darstellen, sondern als Mittel zur Verbesserung ihrer Wettbewerbsfähigkeit eingeführt wurden, fallen in den Anwendungsbereich von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag⁽⁵¹⁾.
- (88) Der Begriff der staatlichen Beihilfe ist somit nicht auf staatliche Maßnahmen anwendbar, die eine unterschiedliche Behandlung der Unternehmen vorsehen, wenn diese auf die Natur oder den inneren Aufbau des Systems, zu dem sie gehören, zurückzuführen ist. In der Kommissionsmitteilung⁽⁵²⁾ heißt es: „Manche Modalitäten können schließlich durch objektive Unterschiede zwischen den Steuerpflichtigen gerechtfertigt sein“.

⁽⁴⁷⁾ Vgl. Fußnote 21.

⁽⁴⁸⁾ Vgl. in diesem Sinne das Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache C-143 Adria-Wien; Fußnote 25, Randnr. 41; das Urteil des Gerichtshofs vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-308/01, *GIL Insurance*, Slg. 2004, I-4777, Randnr. 68; das Urteil des Gerichtshofs vom 3. März 2005 in der Rechtssache C-172/03, *Heiser*, Slg. 2005, I-1627, Randnr. 40, und das Urteil des Gerichtshofs vom 6. September 2006 in der Rechtssache C-88/03 *Portugal/Kommission*, Slg. 2006, I-7115, Randnr. 54.

⁽⁴⁹⁾ Vgl. in diesem Sinne das Urteil des Gerichtshofs vom 6. September 2006 in der Rechtssache C-88/03 *Portugal/Kommission*, Slg. 2006, I-7115, Randnr. 54.

⁽⁵⁰⁾ Vgl. u. a. das Urteil des Gerichtshofs vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-56/93 *Belgien/Kommission*, Slg. 1996, I-723, Randnr. 79; das Urteil des Gerichtshofs vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-241/94 *Frankreich/Kommission*, Slg. 1996, I-4551, Randnr. 20; das Urteil des Gerichtshofs vom 17. Juni 1999 in der Rechtssache C-75/97, *Belgien/Kommission*, Slg. 1999, I-3671, Randnr. 25, und das Urteil des Gerichtshofs vom 13. Februar 2003 in der Rechtssache C-409/00 *Spanien/Kommission*, Slg. 2003, I-10901, Randnr. 46.

⁽⁵¹⁾ Vgl. u. a. das Urteil des Gerichtshofs vom 15. Dezember 2005 in der Rechtssache C-66/02 *Italien/Kommission*, Slg. 2005, I-10901, Randnr. 101; vgl. auch die Entscheidung der Kommission vom 8. Juli 2009 über die Groepsrentebox-Regelung (C 4/07 (ex N 465/06), noch nicht im Amtsblatt veröffentlicht), insbesondere Erwägungsgrund 75 ff.

⁽⁵²⁾ Vgl. Fußnote 21.

- (89) Wie im folgenden Abschnitt ausführlicher dargelegt, vertritt die Kommission die Auffassung, dass die streitige Maßnahme selektiv ist, da sie nur bestimmten Gruppen von Unternehmen, die bestimmte Investitionen im Ausland tätigen, zugute kommt. Nach Ansicht der Kommission ist dieser spezifische Charakter der Regelung nicht durch deren Natur gerechtfertigt, unabhängig davon, ob als Bezugssystem die Vorschriften des spanischen Steuersystems zur steuerlichen Behandlung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts (vgl. die Erwägungsgründe 92 bis 114 oder die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts, der sich aus einer an einem außerhalb Spaniens ansässigen Unternehmen erworbenen Beteiligung ergibt (vgl. die Erwägungsgründe 115 bis 118, zugrunde gelegt werden. Nach Auffassung der Kommission ist die streitige Maßnahme anhand der allgemeinen Vorschriften des Körperschaftsteuersystems, die auf Situationen anwendbar sind, bei denen das Entstehen eines Geschäfts- oder Firmenwerts zu einem steuerlichen Gewinn führt (vgl. die Erwägungsgründe 35 bis 55), zu bewerten; dies gilt insbesondere deshalb, weil Situationen, bei denen der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben werden kann, nach Ansicht der Kommission nicht die gesamte Kategorie der Steuerpflichtigen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, abdecken.
- (90) Ferner zog die Kommission den Schluss, dass die staatliche Maßnahme auch bei Zugrundelegung eines anderen Bezugssystems, das sich aus dem von Spanien vorgeschlagenen ableitet (vgl. Erwägungsgründe 56 bis 58), eine staatliche Beihilfe darstellen würde, und zwar insbesondere aufgrund der unterschiedlichen tatsächlichen und rechtlichen Voraussetzungen, unter denen bei den verschiedenen Situationen der Geschäfts- oder Firmenwert, der bei Erwerb einer wirtschaftlichen Beteiligung an einem in einem anderen Land als Spanien ansässigen Unternehmen entsteht, steuerlich geltend gemacht werden kann.
- (91) Bei dieser alternativen Annahme ist die streitige Maßnahme zu unpräzise und vage, da ihre Inanspruchnahme nicht an das Vorliegen bestimmter, rechtlich abgegrenzter Situationen gebunden ist, die eine unterschiedliche steuerliche Behandlung rechtfertigen. Infolgedessen kann die streitige Maßnahme auch in Situationen in Anspruch genommen werden, deren andersartiger Charakter nicht ausreichend aufgezeigt wurde, als dass eine selektive Ausnahme von den allgemeinen Vorschriften zum Geschäfts- oder Firmenwert gerechtfertigt wäre. Daher vertritt die Kommission die Auffassung, dass die streitige Maßnahme in der steuerlichen Abzugsfähigkeit bestimmter Kostenarten besteht und in diskriminierender Weise eine breite Kategorie von Transaktionen abdeckt, was nicht durch das Bestehen objektiver Unterschiede zwischen den Steuerpflichtigen gerechtfertigt werden kann und damit eine Verfälschung des Wettbewerbs bewirkt⁽⁵³⁾.

A.1. *Steuerliche Behandlung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts nach dem spanischen Steuersystem im Hinblick auf innergemeinschaftliche Erwerbe*

A.1.1. *Bezugssystem*

- (92) In der Eröffnungsentscheidung vertrat die Kommission die Auffassung, dass das relevante Bezugssystem das spanische Körperschaftsteuersystem und, konkreter, die im spanischen Steuersystem enthaltenen Vorschriften über die steuerliche

Behandlung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts ist. Diese Auffassung steht im Einklang mit der früheren Praxis der Kommission und der Rechtsprechung der europäischen Gerichte, denen zufolge das Bezugssystem das allgemeine Körperschaftsteuersystem ist⁽⁵⁴⁾. Angesichts der Hindernisse, die grenzüberschreitenden Unternehmensverschmelzungen entgegenstünden, so Spanien in seiner Stellungnahme, befänden sich Steuerpflichtige, die Anteile an spanischen Unternehmen erwerben, in einer anderen rechtlichen und tatsächlichen Situation als Steuerpflichtige, die Beteiligungen an ausländischen Unternehmen erwerben. Grund dafür sei das Bestehen von Hindernissen, aufgrund derer es spanischen Investoren im Anschluss an den Erwerb von Beteiligungen nicht möglich sei, grenzüberschreitende Verschmelzungen durchzuführen, während dies auf nationaler Ebene möglich sei.

- (93) Erstens ist im Hinblick auf das Bestehen dieser mutmaßlichen Hindernisse darauf hinzuweisen, dass Spanien und die 30 Beteiligten keine detaillierten Angaben zur Existenz derartiger Hindernisse übermittelt und sich — auch in ihren letzten Ausführungen — darauf beschränkt haben, allgemeine und unbegründete Behauptungen aufzustellen, in denen sie allgemeine Merkmale wie die Unterschiede, die sich aus der Nichtumsetzung der Gesellschaftsrechtsrichtlinie ergeben, die Unterschiede hinsichtlich der Rechte der Minderheitsaktionäre, der Rechte der Gläubiger, der Arbeitsgesetzgebung und des nationalen Rahmens sowie allgemeine politische bzw. geschäftliche Erwägungen darlegten. Wenn derartige unbegründete Angaben allgemeiner Art bei der Feststellung des Anwendungsbereichs von Artikel 87 EG-Vertrag berücksichtigt werden könnten, bestünde die Gefahr, dass der Begriff der Beihilfe in großem Maße willkürlich würde. Zudem werden diese subjektiven Behauptungen weder durch Argumente noch durch Begründungen gestützt. Ferner führt Spanien den Bericht der Kommission über die Anwendung der Richtlinie über Übernahmeangebote⁽⁵⁵⁾ an, erklärt aber nicht den Zusammenhang zwischen den Hindernissen, die öffentlichen Übernahmeangeboten entgegenstehen, und den mutmaßlichen Hindernissen für grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen.
- (94) Zweitens ist in Bezug auf die Art dieser mutmaßlichen Hindernisse festzustellen, dass Spanien und die 30 Beteiligten keines der auf dem Gemeinsamen Markt mutmaßlich bestehenden steuerlichen Hindernisse ausdrücklich benannt haben. Seit dem 1. Januar 1992, bis zu dem die Mitgliedstaaten die Richtlinie über die grenzüberschreitende Besteuerung umgesetzt haben mussten, sind die steuerlichen Hindernisse, die grenzüberschreitenden Unternehmensverschmelzungen entgegenstehen, ausgeräumt. Daher gilt die steuerliche Behandlung von Unternehmensverschmelzungen sowohl im Bereich der innerstaatlichen als auch im Bereich der grenzüberschreitenden Vorgänge als harmonisiert. Im Hinblick auf nichtsteuerliche Hindernisse und insbesondere gesellschaftsrechtliche Hindernisse, die dem Staat, in dem das Zielunternehmen ansässig ist, zuzurechnen sind, vertritt die Kommission die Auffassung, dass die Hindernisse, die Unternehmensverschmelzungen entgegenstehen, auf dem Gemeinsamen Markt seit dem 8. Oktober 2004, dem Datum des Inkrafttretens der Richtlinie Nr. 2001/86/EG des Rates vom 8. Oktober 2001 zur Ergänzung des Statuts der Europäischen Gesellschaft

⁽⁵³⁾ Vgl. in diesem Sinne Fußnote 52, Entscheidung über die Groepsrentebox-Regelung, insbesondere Erwägungsgrund 83 ff.

⁽⁵⁴⁾ Vgl. u. a. das Urteil des Gerichts erster Instanz vom 1. Juli 2004 in der Rechtssache T-308/00, Salzgitter/Kommission, Slg. 2004, II-1933, Randnr. 82.

⁽⁵⁵⁾ Vgl. das Dokument SEK(2007) 268 vom 21.2.2007.

hinsichtlich der Beteiligung der Arbeitnehmer⁽⁵⁶⁾ und der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE)⁽⁵⁷⁾ bzw. spätestens seit Ablauf der Frist für die Umsetzung⁽⁵⁸⁾ der Richtlinie über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten, ausgeräumt sind. Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht ist die Behandlung von Unternehmensverschmelzungen bei innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Vorgängen daher spätestens seit dem 15. Dezember 2007 vergleichbar. Die Präambel des spanischen Gesetzes 3/2009 vom 3. April 2009⁽⁵⁹⁾ über strukturelle Änderungen von Handelsgesellschaften (Ley 3/2009 de 3 de abril de 2009 sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles), mit dem die Gesellschaftsrechtslinie umgesetzt wurde, bestätigt diese Auffassung in folgender Weise: „[...] in der spanischen Praxis waren grenzüberschreitende Fusionen von Unternehmen, die dem Recht verschiedener Mitgliedstaaten unterlagen, bereits bekannt [...]“. Weder Spanien noch die 30 Beteiligten haben gegenüber der Kommission ein anderes begründetes Hindernis geltend gemacht, das eine andersartige rechtliche Behandlung, wie die in der streitigen Maßnahme vorgesehene, rechtfertigen könnte. Spanien legte am 16. Juni 2009 zwar eine Auflistung von Problemen⁽⁶⁰⁾ in Verbindung mit Hindernissen, die grenzüberschreitenden Unternehmensverschmelzungen entgegenstehen, vor, sie enthält aber weder begründete Angaben noch relevante faktische Elemente, die die diskriminierenden Merkmale der streitigen Maßnahme rechtfertigen könnten.

- (95) Drittens merkt die Kommission im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs⁽⁶¹⁾ an, dass eine Nichterfüllung sich aus dem EG-Vertrag ergebender Verpflichtungen vorliegen kann, wenn die Mitgliedstaaten grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen nicht in derselben Weise behandeln wie innerstaatliche. Wenn ein einzelstaatliches Gesetz Unternehmen in Abhängigkeit vom innerstaatlichen oder grenzüberschreitenden Charakter der Verschmelzung unterschiedlich behandelt, kann dies davon abschrecken, dass die im EG-Vertrag vorgesehene Niederlassungsfreiheit ausgeübt wird. Insbesondere stellt „[e]ine solche unterschiedliche Behandlung [...] eine Beschränkung im Sinne der Artikel 43 EG und 48 EG dar, die im Widerspruch zur Niederlassungsfreiheit steht und nur zulässig sein kann, wenn mit ihr ein legitimes mit dem EG-Vertrag vereinbares Ziel verfolgt wird und wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist“⁽⁶²⁾. Zudem ist daran zu erinnern, dass das der Kommission durch Artikel 87 Absatz 3 EG-Vertrag eingeräumte Ermessen es ihr nicht erlaubt, die Mitgliedstaaten zu ermächtigen, von anderen Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts als denen abzuweichen, die sich

auf die Anwendung von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag beziehen⁽⁶³⁾.

- (96) Daher vertritt die Kommission die Auffassung, dass kein Grund besteht, von dem in der Eröffnungsentscheidung genannten Bezugssystem abzuweichen: Der angemessene Bezugsrahmen für die Würdigung der streitigen Maßnahme ist das allgemeine spanische Körperschaftsteuersystem, genauer gesagt, die im genannten Steuersystem enthaltenen Vorschriften über die steuerliche Behandlung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts.

A.1.2. Vorliegen einer Ausnahme von diesem Bezugssystem

- (97) Im spanischem Steuersystem berechnet sich die Steuerbemessungsgrundlage ausgehend vom Rechnungsergebnis, das dann in Anwendung spezifischer Steuervorschriften korrigiert wird. Einleitend macht die Kommission hilfsweise geltend, dass die streitige Maßnahme eine Ausnahme vom spanischen Rechnungslegungssystem darstellt. Das Entstehen des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts lässt sich nur abstrakt durch Konsolidierung der Konten des Zielunternehmens mit denen des erwerbenden Unternehmens berechnen. Nach dem spanischen Rechnungslegungssystem müssen die Konten im Falle eines Kontrollerwerbs⁽⁶⁴⁾ jedoch sowohl bei innerstaatlichen als auch bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen konsolidiert werden, damit die Gesamtsituation einer Gruppe von Unternehmen, die einer einheitlichen Kontrolle unterliegt, ersichtlich wird. Ein Kontrollerwerb liegt zum Beispiel vor⁽⁶⁵⁾, wenn die Muttergesellschaft über die Mehrheit der Stimmrechte des abhängigen Unternehmens verfügt. Bei der streitigen Maßnahme, die ab einer 5 % igen Beteiligung anwendbar ist, muss eine derartige Kontrolle jedoch nicht vorliegen. Schließlich merkt die Kommission an, dass der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert nach den Rechnungslegungsvorschriften seit dem 1. Januar 2005⁽⁶⁶⁾ von keinem Unternehmen mehr abgeschrieben werden kann. Die 30 Beteiligten machen in dieser Hinsicht Bestimmungen geltend⁽⁶⁷⁾, die im derzeitigen spanischen Rechnungslegungssystem nicht mehr anwendbar sind. Nach dem Gesetz 16/2007 vom 4. Juli 2007 über die Reform und Anpassung der Handelsgesetzgebung im Bereich der Rechnungslegung im Hinblick auf ihre internationale Harmonisierung auf der Grundlage der Vorschriften der Europäischen Union (Ley 16/2007, de 4 de julio de 2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea) und dem Königlichen Dekret 1514/2007 vom 16. November 2007 zur Genehmigung des Kontenplans (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre de 2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad)

⁽⁵⁶⁾ Die Richtlinie trat am 10. November 2001 in Kraft (ABl. L 294 vom 10.11.2001, S. 22).

⁽⁵⁷⁾ Die Verordnung trat am 8. Oktober 2004 in Kraft (ABl. L 294 vom 10.11.2001, S. 1).

⁽⁵⁸⁾ 15. Dezember 2007, nach Artikel 19 der Gesellschaftsrechtsrichtlinie.

⁽⁵⁹⁾ Zu finden unter http://noticias.juridicas.com/base_datos/Vacatio/13-2009.html.

⁽⁶⁰⁾ Nichtanwendung der Richtlinie über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten, Rechte der Minderheitsaktionäre, Rechte der Gläubiger, Arbeitsgesetzgebung, nationaler Rahmen, lokale Partner, Rechtssystem, wirtschaftliche Synergien, politische Erwägungen, Handelsstrategien.

⁽⁶¹⁾ Urteil des Gerichtshofs vom 13.12.2005 in der Rechtssache C-411/03, SEVIC Systems, Slg. 2005, I-10805, Randnrn. 23 bis 31.

⁽⁶²⁾ Urteil des Gerichtshofs vom 13.12.2005 in der Rechtssache C-411/03, SEVIC Systems, a. a. O., Randnr. 23.

⁽⁶³⁾ Urteil des Gerichts erster Instanz vom 27.9.2000 in der Rechtssache T-184/97, BP Chemicals Ltd./Kommission, Slg. 2000, II-3145, Randnr. 55; vgl. auch das Urteil des Gerichtshofs vom 12.11.1992 in den Rechtssachen C-134/91 und C-135/91, Kerafina, Randnr. 20, und das Urteil des Gerichtshofs vom 15.6.1993 in der Sache C-225/91, Matra SA/Kommission, Randnr. 41.

⁽⁶⁴⁾ In Anwendung von Artikel 42 des Handelsgesetzbuchs von 1885.

⁽⁶⁵⁾ Vgl. Artikel 42 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs von 1885.

⁽⁶⁶⁾ Unternehmen, die Wertpapiere emittiert haben, welche in einem beliebigen Mitgliedstaat zum Handel auf einem geregelten Markt im Sinne des Artikels 1 Absatz 13 der Richtlinie 93/22/EGW des Rates zugelassen sind, in Anwendung von Artikel 4 der genannten Vorschrift.

⁽⁶⁷⁾ Artikel 194 des Königlichen Dekrets 1564/1989 vom 22. Dezember 1989 zur Genehmigung des konsolidierten Texts des spanischen Aktiengesetzes (Real Decreto 1564/1989, de 22 de diciembre de 1989, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas).

sind Abschreibungen des Geschäfts- oder Firmenwertes bzw. des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwertes im Hinblick auf die Rechnungslegung nicht mehr zulässig. Diese Änderungen der spanischen Rechnungslegungsvorschriften stehen im Einklang mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards⁽⁶⁸⁾. Aufgrund dieser Erwägungen stellt die streitige Maßnahme eine Ausnahme von den in Spanien geltenden allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften dar.

- (98) Angesichts des steuerlichen Charakters der streitigen Maßnahme ist im Vergleich zum Bezugssteuersystem und nicht nur auf der Grundlage der Rechnungslegung zu prüfen, ob eine Ausnahme vorliegt. Vor diesem Hintergrund stellt die Kommission fest, dass die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwertes im spanischen Steuersystem zu keinem Zeitpunkt außerhalb des Rahmens von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS zulässig war. Bei innerstaatlichen Vorgängen ist eine derartige Abschreibung daher nicht möglich. Diese Situation wird an folgenden Elementen deutlich:
- (99) In Spanien ist die separate Verbuchung des Geschäfts- oder Firmenwertes zu Steuerzwecken nur bei einer Unternehmensverschmelzung⁽⁶⁹⁾, die durch Erwerb oder Einbringung von Vermögenswerten, die eigenständige Unternehmen bilden, erfolgt, oder bei der Fusion von Unternehmen zulässig. In diesen Fällen resultiert der Geschäfts- oder Firmenwert aus der buchhalterischen Differenz zwischen den Erwerbskosten und dem Marktwert der Vermögenswerte, die die von der verschmolzenen Einheit erworbenen Unternehmen bilden oder die von der verschmolzenen Einheit gehalten werden. Wenn der Erwerb eines Unternehmens durch Erwerb seiner Anteile erfolgt, so wie es bei der streitigen Maßnahme der Fall ist, kann nur dann ein Geschäfts- oder Firmenwert entstehen, wenn das erwerbende Unternehmen anschließend mit dem erworbenen Unternehmen verschmilzt und somit die Kontrolle darüber erwirbt.
- (100) Bei der streitigen Maßnahme ist jedoch weder die Kontrolle noch die Verschmelzung der beiden Unternehmen erforderlich. Es genügt der einfache Erwerb einer Beteiligung von mindestens 5 % an einem ausländischen Unternehmen. Die streitige Maßnahme bildet daher eine Ausnahme vom Bezugssteuersystem, da der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert, bei dem es sich um den Geschäfts- oder Firmenwert handelt, der verbucht worden wäre, wenn die Unternehmen miteinander verschmolzen wären, auch dann separat verbucht werden darf, wenn die Unternehmen nicht miteinander verschmelzen. Es ist zu betonen, dass die Ausnahme nicht auf der Dauer der Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwertes im Vergleich zur Dauer der Abschreibung des herkömmlichen Geschäfts- oder Firmenwertes beruht⁽⁷⁰⁾, sondern aus der unterschiedlichen Behandlung innerstaatlicher und grenzüberschreitender Vorgänge. Die streitige Maßnahme kann nicht als eigenständige, neue allgemeine Rechnungslegungsvorschrift betrachtet werden, da die Abschreibung des sich aus dem Erwerb innerstaatlicher Beteiligungen ergebenden finanziellen Geschäfts- oder Firmenwertes nicht zulässig ist. Angesichts aller vorstehenden Erwägungen kommt die Kommission zu dem Schluss, dass die streitige Maßnahme eine Ausnahme vom Bezugssteuersystem bildet. Wie in den Erwägungsgründen 128 bis 138 aufgezeigt, vertritt die Kommission die Auffassung, dass weder Spanien noch die 30 Beteiligten ausreichend kohärente

Argumente vorgebracht haben, die dazu geeignet wären, diese Schlussfolgerung zu ändern.

A.1.3. Vorliegen eines Vorteils

- (101) Artikel 12 Absatz 5 TRLIS erlaubt in Abweichung vom Bezugssystem, dass ein Teil des sich aus dem Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen ergebenden finanziellen Geschäfts- oder Firmenwertes von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen wird. Artikel 12 Absatz 5 TRLIS gewährt dem Begünstigten folglich einen wirtschaftlichen Vorteil, indem er seine Steuerlast verringert. Der Vorteil besteht in einer Ermäßigung der Steuer, die die Unternehmen andernfalls hätten entrichten müssen. Diese Ermäßigung verhält sich proportional zur Differenz zwischen dem für den Erwerb gezahlten Preis und dem Marktwert der verbuchten Vermögenswerte, die den erworbenen Beteiligungen zugrunde liegen.
- (102) Die genaue Höhe des aufgrund des gezahlten Kaufpreises erzielten Vorteils entspricht dem Nettozeitwert der Ermäßigung der Steuerlast infolge der Abschreibung, die während des gesamten Abschreibungszeitraums im Anschluss an den Erwerb steuerlich geltend gemacht werden kann. Folglich hängt sie von dem in den jeweiligen Jahren auf das Unternehmen anwendbaren Steuersatz und vom anwendbaren Diskontsatz ab.
- (103) Bei Weiterverkauf der erworbenen Beteiligungen würde ein Teil dieses Vorteils über die Wertzuwachssteuer wieder eingezogen. Da der Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben werden kann, würde der steuerlich geltend gemachte Betrag bei Veräußerung der betreffenden ausländischen Beteiligung nämlich eine Zunahme des zum Zeitpunkt des Verkaufs besteuerten Wertzuwachses bewirken. Wenn dieser ungewisse Umstand eintreten sollte, würde der Vorteil jedoch nicht vollständig beseitigt, da bei einer zu einem späteren Zeitpunkt erfolgenden Besteuerung die Liquiditätskosten nicht berücksichtigt werden. Wie die beiden anderen Beteiligten zu Recht geltend machen, kommt die Höhe des Vorteils aus wirtschaftlicher Sicht mindestens der einer zinslosen Kreditlinie gleich, die während des gesamten Zeitraums, während dessen die Beteiligung in der Buchhaltung des Steuerpflichtigen verbleibt, bis zu zwanzig Mal die jährliche Aufnahme des zwanzigsten Teils des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwertes erlaubt.
- (104) Im Rahmen eines hypothetischen Beispiels, das die Kommission bereits in der Eröffnungsentscheidung angeführt hat, würde eine im Jahr 2002 erworbene Beteiligung einen Vorteil in Höhe von 20,6 % des Betrags des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwertes bedeuten, wenn ein Diskontsatz von 5 %⁽⁷¹⁾ angewendet würde und die derzeitige Struktur der Körperschaftsteuersätze bis zum Jahr 2022, so wie sie zurzeit im Gesetz Nr. 35/2006⁽⁷²⁾ festgesetzt sind, zugrunde gelegt würde. Die Beteiligten haben diese Zahlen nicht bestritten. Bei Weiterverkauf der erworbenen Beteiligungen würde der Vorteil den Zinsen entsprechen, die der Steuerpflichtige für eine Kreditlinie mit den im vorstehenden Erwägungsgrund aufgeführten Eigenschaften hätte entrichten müssen.

⁽⁷¹⁾ Gemäß dem TRLIS in der durch das Gesetz 35/2006 geänderten Fassung wurde für die Berechnung für die Jahre 2002 bis 2006 ein Körperschaftsteuersatz von 35 %, für 2007 ein Körperschaftsteuersatz von 32,5 % und ab 2008 ein Körperschaftsteuersatz von 30 % zugrunde gelegt.

⁽⁷²⁾ Achte Zusatzbestimmung des Gesetzes 35/2006 vom 28. November über die Einkommensteuer und zur Änderung der Gesetze über die Körperschaftsteuern, über die Einkommenssteuer für Gebietsfremde und über die Vermögenssteuer (Disposición adicional octava, Ley 35/2006, de 28 noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, B.O.E. N° 285, 29.11.2006).

⁽⁶⁸⁾ ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1.

⁽⁶⁹⁾ In Anwendung von Artikel 89 Absatz 3 TRLIS.

⁽⁷⁰⁾ In Anwendung von Artikel 11 Absatz 4 TRLIS.

- (105) Schließlich kann die Kommission den Standpunkt Spaniens und der 30 Beteiligten nicht akzeptieren, dass der Endbegünstigte der streitigen Maßnahme der Verkäufer der ausländischen Beteiligung sei, da er einen höheren Preis erhalte. Erstens gibt es keinen Mechanismus, der garantiert, dass der Vorteil in voller Höhe an den Verkäufer weitergegeben wird. Zweitens ist der Kaufpreis durch eine Reihe verschiedener Faktoren und nicht nur durch die streitige Maßnahme bedingt. Drittens erhöht der Käufer in der hypothetischen Situation, dass infolge der streitigen Maßnahme ein wirtschaftlicher Vorteil an den Verkäufer weitergegeben wird, seinen Kaufpreis, der bei einem wettbewerblichen Erwerbsvorgang von größter Bedeutung ist.
- (106) Folglich zieht die Kommission den Schluss, dass die streitige Maßnahme zum Zeitpunkt des Erwerbs ausländischer Beteiligungen in jedem Falle einen Vorteil verschafft.

A.1.4. Rechtfertigung der Maßnahme anhand der Logik des spanischen Steuersystems

- (107) Die Kommission vertritt die Auffassung, dass Maßnahmen, die eine unterschiedliche Behandlung von Unternehmen vorsehen, gemäß der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs⁽⁷³⁾ keine staatliche Beihilfen darstellen, wenn die Unterscheidung durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems, zu dem sie gehören, gerechtfertigt ist. Diese Rechtfertigung durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems spiegelt die Kohärenz einer bestimmten Steuermaßnahme mit der inneren Logik des allgemeinen Steuersystems wider.
- (108) In diesem Zusammenhang vertritt die Kommission erstens die Auffassung, dass Spanien nicht aufgezeigt hat, dass durch die streitige Maßnahme die Doppelbesteuerung verhindert wird. Im Rahmen der Regelung muss nicht der Nachweis erbracht werden, dass der Verkäufer den aus der Übertragung der Beteiligung erzielten Gewinn auch tatsächlich versteuert hat, wohingegen dieser Nachweis bei der Abschreibung des sich aus einer Unternehmensverschmelzung ergebenden Geschäfts- oder Firmenwerts Voraussetzung ist⁽⁷⁴⁾. Während Spanien geltend macht, nicht für die Kontrolle eines im Ausland tätigen ausländischen Verkäufers zuständig zu sein, betont die Kommission, dass die genannte Voraussetzung für die Anwendung anderer spanischer Steuervorschriften⁽⁷⁵⁾ erfüllt sein muss, nicht aber bei der streitigen Maßnahme.
- (109) Zweitens bildet die streitige Maßnahme auch keinen Mechanismus zur Verhinderung der Doppelbesteuerung künftiger Dividenden, die bei Erzielung künftiger Gewinne besteuert werden und die bei Ausschüttung an das Unternehmen, das eine beträchtliche Beteiligung hält, für deren Erwerb ein finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert gezahlt worden ist, nicht ein zweites Mal besteuert werden sollen. Die streitige Maßnahme stellt keine Verbindung zwischen den erhaltenen Dividenden und dem im Rahmen der streitigen Maßnahme gewährten Steuerabzug her. Im Gegenteil, im Hinblick auf die Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung gelten für die aus einer beträchtlichen Beteiligung erhaltenen Dividenden bereits sowohl die in Artikel 21 TRLIS festgelegte Steuerbefreiung als auch die in Artikel 32 TRLIS verankerte direkte Steuerneutralität. Vor diesem Hintergrund ergibt sich aus der Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts ein zusätzlicher Vorteil bei dem Erwerb beträchtlicher Beteiligungen an ausländischen Unternehmen.
- (110) Drittens hat Spanien nicht aufgezeigt, dass die streitige Maßnahme eine Ausweitung der Vorschriften über Wertminderungen darstellt, bei denen auf der Grundlage einer ausführlichen und objektiven Berechnung objektive Verluste nachgewiesen werden müssen, was bei der streitigen Maßnahme nicht der Fall ist. Im Gegenteil, bei Wertverlusten, die zwischen dem Beginn und dem Abschluss des Steuerjahres entstanden sind, ist der wertminderungsbedingte steuerliche Teilabzug von Beteiligungen am Eigenkapital in- und ausländischer Unternehmen, die nicht an einem Sekundärmarkt notiert sind, nach Artikel 12 Absatz 3 TRLIS zulässig. Die streitige Maßnahme, die für die Begünstigten mit Artikel 12 Absatz 3 TRLIS vereinbar ist⁽⁷⁶⁾, sieht weitere steuerliche Abzugsmöglichkeiten vor, die über die durch Wertverlust bedingte Verringerung des theoretischen Buchwerts hinausgehen.
- (111) Viertens stellt die Kommission fest, dass der sich aus dem Erwerb spanischer Beteiligungen ergebende finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert nicht abgeschrieben werden kann, während dies beim finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert ausländischer Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen möglich ist. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts ausländischer bzw. spanischer Unternehmen ist eine durch die streitige Maßnahme eingeführte Unterscheidung, die angesichts der Logik des Steuersystems weder notwendig noch angemessen ist. Die Kommission betrachtet es als unverhältnismäßig, dass die in Rede stehende Regelung für Unternehmen in vergleichbarer Situation eine deutlich unterschiedliche nominale und effektive Besteuerung vorsieht, die allein dadurch begründet ist, dass bestimmte Unternehmen Investitionsmöglichkeiten im Ausland wahrnehmen.

⁽⁷³⁾ Vgl. die Rechtssache C-88/03, Portugal/Kommission, Randnr. 81; vgl. Fußnote 49 dieser Entscheidung; vgl. das Urteil des Gerichts erster Instanz vom 9.9.2009 in der Rechtssache T-227/01, Diputación foral de Álava und andere, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Randnr. 179; das Urteil des Gerichts erster Instanz vom 9.9.2009 in der Rechtssache T-230/01, Diputación foral de Álava und andere, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Randnr. 190.

⁽⁷⁴⁾ In Anwendung von Artikel 89 Absatz 3 Buchstabe a Ziffer 1 TRLIS.

⁽⁷⁵⁾ Vgl. die Artikel 89, 21 und 22 TRLIS.

⁽⁷⁶⁾ Im zweiten Abschnitt von Artikel 12 Absatz 5 heißt es ausdrücklich: „(...) der Abzug dieser Differenz (d. h. Artikel 12 Absatz 5 TRLIS) ist gegebenenfalls mit den durch Wertverlust bedingten Verlusten, auf die in Absatz 3 dieses Artikels Bezug genommen wird, vereinbar“.

- (112) Schließlich argumentiert Spanien, dass die streitige Maßnahme aufgrund des im Bereich der Körperschaftsteuer anzuwendenden Neutralitätsgrundsatzes gerechtfertigt sei⁽⁷⁷⁾. In den Erläuterungen zum spanischen Körperschaftsteuergesetz⁽⁷⁸⁾, das zum Zeitpunkt der Einführung der streitigen Maßnahme in Kraft war, sei eindeutig auf diesen Grundsatz verwiesen worden. In diesem Zusammenhang stellt die Kommission fest, dass dieser Reform auch der „Grundsatz der Wettbewerbsfähigkeit“⁽⁷⁹⁾, den Spanien unter ausdrücklicher Bezugnahme auf „eine Zunahme der Ausfuhren“ geltend macht, zugrunde liege. Vor diesem Hintergrund ist daran zu erinnern, dass es nach früheren Entscheidungen der Kommission⁽⁸⁰⁾ unverhältnismäßig ist, Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden, aus dem alleinigen Grund, dass sie ausfuhrbezogene Tätigkeiten durchführen oder Investitionsmöglichkeiten im Ausland wahrnehmen, einer unterschiedlichen effektiven Besteuerung zu unterwerfen. Zudem erinnert die Kommission daran, dass es in einem Urteil des Gerichtshofs⁽⁸¹⁾ heißt: „Die Grundsätze der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Steuerkraft sind zwar eindeutig im spanischen Steuersystem verankert, jedoch gebieten sie nicht, dass Steuerpflichtige, die sich in unterschiedlichen Situationen befinden, gleich behandelt werden.“
- (113) Angesichts der vorstehenden Ausführungen vertritt die Kommission die Auffassung, dass die streitige Maßnahme nicht mit dem Neutralitätsgrundsatz gerechtfertigt werden kann. Wie auch von den beiden anderen Beteiligten betont, zeigt die Tatsache, dass die streitige Maßnahme bei Erwerb einer Minderheitsbeteiligung von 5 % in Anspruch genommen werden kann, dass die Maßnahme bestimmte Situationen abdeckt, die keine große Ähnlichkeit aufweisen. So könnte festgestellt werden, dass Situationen, die sich sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht unterscheiden, im Rahmen des Bezugssystems gleich behandelt werden. Daher vertritt die Kommission die Auffassung, dass die streitige Maßnahme nicht mit dem Neutralitätsgrundsatz gerechtfertigt werden kann.
- (114) Angesichts der Erwägungsgründe 107 bis 113 zieht die Kommission den Schluss, dass der durch die behandelte Steuerregelung gewährte selektive Vorteil nicht durch die Natur des Steuersystems gerechtfertigt ist. Daher ist davon auszugehen, dass die streitige Maßnahme ein diskriminierendes Element beinhaltet, das in einer Beschränkung hinsichtlich des Landes besteht, in dem der durch den Steuervorteil begünstigte Vorgang stattfindet⁽⁸²⁾, wobei diese Diskriminierung nicht durch die Logik des spanischen Steuersystems gerechtfertigt ist.
- A.2. *Ergänzende Argumentation: Analyse der streitigen Maßnahme bei Zugrundelegung eines Bezugssystems, das in der Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts bei Vorgängen mit Drittländern besteht*
- (115) Nach Angaben Spaniens soll mit der streitigen Maßnahmen vermieden werden, dass ein Erwerb, auf den unmittelbar eine Unternehmensverschmelzung folgt, und der Erwerb einer Beteiligung, der nicht mit einer Unternehmensverschmelzung einhergeht, eine unterschiedliche steuerliche Behandlung erfahren. Vor diesem Hintergrund sei der Geltungsbereich der streitigen Maßnahme auf den Erwerb beträchtlicher Beteiligungen an einem nicht in Spanien ansässigen Unternehmen beschränkt, da es aufgrund bestimmter Hindernisse schwieriger sei, eine grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzung durchzuführen als eine innerstaatliche⁽⁸³⁾. Angesichts dieser Hindernisse seien im Ausland investierende spanische Steuerpflichtige in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht in einer anderen Situation als in Spanien investierende. Spanien führt dazu aus⁽⁸⁴⁾: „Allein die differenzierende Natur bestimmter steuerlicher Maßnahmen ist nicht unbedingt ein Grund, diese als staatliche Beihilfen anzusehen, denn gemäß der Kommissionsmitteilung muss auch geprüft werden, ob derartige Maßnahmen aufgrund wirtschaftlicher Erwägungen für die Effizienz des Systems erforderlich oder sinnvoll sind. Daher sehen die spanischen Steuervorschriften unterschiedliche steuerliche Regelungen für objektiv unterschiedliche Situationen vor, z. B. für den Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen bzw. den Erwerb von Beteiligungen an spanischen Unternehmen, (Unmöglichkeit, Zusammenschlüsse durchzuführen, Risikoübernahme usw.), um die Steuerneutralität, die sowohl mit den spanischen Vorschriften als auch mit dem Gemeinschaftsrecht angestrebt wird, sowie die Kohärenz und die Effizienz des spanischen Steuersystems zu gewährleisten.“
- (116) Nach Ansicht Spaniens ist die spezifische steuerliche Behandlung des grenzüberschreitenden Erwerbs von Beteiligungen notwendig, um die Neutralität des spanischen Steuersystems zu gewährleisten und zu vermeiden, dass der Erwerb spanischer Beteiligungen günstiger behandelt wird. Daher vertreten Spanien und die 30 Beteiligten die Auffassung, dass die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb ausländischer Beteiligungen als angemessener Bezugsrahmen für die beihilferechtliche Würdigung der streitigen Maßnahme zu betrachten ist.
- (117) Wenngleich Spanien und die 30 Beteiligten im Rahmen dieses Verfahrens nach Auffassung der Kommission keine ausreichenden Elemente angebracht haben, die eine unterschiedliche steuerliche Behandlung des innerspanischen Erwerbs von Beteiligungen bzw. des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Beteiligungen (vgl. die Erwägungsgründe 92 bis 96) rechtfertigen, kann die Kommission nicht von vornherein völlig ausschließen, dass eine derartige unterschiedliche Behandlung beim Erwerb von Beteiligungen in Drittländern gerechtfertigt sein könnte. Es

⁽⁷⁷⁾ Vgl. insbesondere Erwägungsgrund 48.

⁽⁷⁸⁾ Ley 43/1995 del impuesto sobre sociedades (Körperschaftsteuergesetz 43/1995), geändert durch Real Decreto Legislativo 4/2004.

⁽⁷⁹⁾ Von Spanien in der Begründung des Gesetzes 43/1995 in folgender Weise definiert: „Der Grundsatz der Wettbewerbsfähigkeit verlangt, dass die Körperschaftsteuer zur Gesamtheit der wirtschaftspolitischen Maßnahmen zur Förderung der Wettbewerbsfähigkeit beiträgt und mit ihnen im Einklang steht. [...] und Anreize für die Internationalisierung der Wirtschaft, die eine Zunahme der Ausfuhren bewirken, unterliegen dem genannten Grundsatz.“

⁽⁸⁰⁾ Vgl. u. a. die Entscheidung der Kommission vom 22.3.2006 über direkte Steueranreize für ausfuhrbezogene Tätigkeiten, Erwägungsgrund 51 (ABl. C 302 vom 14.12.07, S. 3).

⁽⁸¹⁾ Vgl. das in Fußnote 42 genannte Urteil, Randnr. 127.

⁽⁸²⁾ Vgl. hierzu die Entscheidung der Kommission vom 8. Juli 2009 in der Rechtssache C-2/07, Groepsrentebox, noch nicht im Amtsblatt veröffentlicht, insbesondere Erwägungsgrund 107.

⁽⁸³⁾ Vgl. die in Erwägungsgrund 13 genannte E-Mail Spaniens vom 16. Juni 2009.

⁽⁸⁴⁾ Vgl. insbesondere das in Erwägungsgrund 9 angeführte Schreiben Spaniens vom 22. April 2009 (A-9531), Seite 6.

ist möglich, dass es außerhalb der Gemeinschaft weiterhin rechtliche Hindernisse gibt, die grenzüberschreitenden Unternehmensverschmelzungen entgegenstehen, so dass sich für grenzüberschreitende bzw. innergemeinschaftliche Vorgänge eine in rechtlicher und tatsächlicher Beziehung unterschiedliche Situation ergibt. Infolgedessen wäre es möglich, dass außergemeinschaftliche Erwerbe wie z. B. Mehrheitsbeteiligungen, bei denen der steuerliche Geschäfts- oder Firmenwertes hätte abgeschrieben werden können, von diesem steuerlichen Vorteil ausgeschlossen sind, weil die beteiligten Unternehmen nicht verschmolzen werden können. Bei den genannten Transaktionen, die außerhalb des tatsächlichen und rechtlichen Gemeinschaftsrahmens liegen, könnte die steuerliche Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts notwendig sein, um die Steuerneutralität zu gewährleisten.

- (118) Nach der streitigen Maßnahme in ihrer jetzigen Form kann die steuerliche Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts separat erfolgen, und zwar auch dann, wenn der Begünstigte eine 5 % ige Beteiligung erwirbt; daher kann die streitige Maßnahme auch dann eine Ausnahme vom Bezugssystem darstellen, wenn letzteres gemäß Erwägungsgrund 117 definiert wird.
- (119) Vor diesem Hintergrund hält die Kommission das mit der Eröffnungsentscheidung vom 10. Oktober 2007 eröffnete Verfahren in Bezug auf außergemeinschaftliche Erwerbe offen, da Spanien sich verpflichtet hat, neue Elemente zu den Hindernissen zu übermitteln, die außergemeinschaftlichen grenzüberschreitenden Fusionen entgegenstehen. Daher läuft das am 10. Oktober 2007 eröffnete Verfahren in Bezug auf außergemeinschaftliche Erwerbe weiter.

B. Einsatz staatlicher Mittel

- (120) Bei der Maßnahme kommen staatliche Mittel zum Einsatz, da der Staat im Rahmen der Maßnahme auf Steuereinnahmen verzichtet, deren Höhe der Ermäßigung der Steuerlast entspricht, die in Spanien steuerpflichtigen Unternehmen, welche eine beträchtliche Beteiligung an ausländischen Unternehmen erwerben, während eines Zeitraums von mindestens 20 Jahren nach dem Erwerb gewährt wird.
- (121) Der Verzicht auf Steuereinnahmen führt zu einer Verringerung der normalerweise von einem Unternehmen zu tragenden Belastungen, so dass der Verzicht zwar nicht als Subvention im engeren Sinne, aber als Maßnahme von vergleichbarer Art und identischer Wirkung einzustufen ist. Ebenso kommt eine Maßnahme, die bestimmte Unternehmen in die Lage versetzt, von einer Steuerermäßigung zu profitieren oder die Zahlung der normalerweise zu entrichtenden Steuern aufzuschieben, einer staatlichen Beihilfe gleich. Aus haushaltsspezifischer Sicht und im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs⁽⁸⁵⁾ und der Kommissionsmitteilung⁽⁸⁶⁾ bewirkt die streitige Maßnahme dadurch, dass sie zu einer Minderung der Steuerbemessungsgrundlage führt, einen Ausfall an Steuereinnahmen für den Staat, was mit dem Einsatz staatlicher Mittel gleichzusetzen ist.
- (122) Aus diesen Gründen vertritt die Kommission die Auffassung, dass bei der streitigen Maßnahme staatliche Mittel zum Einsatz kommen.

C. Verfälschung des Wettbewerbs und Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten

- (123) In der Rechtsprechung des Gerichtshofs⁽⁸⁷⁾ heißt es: „[...] Für die Qualifizierung einer nationalen Maßnahme als staatliche Beihilfe bedarf es nicht des Nachweises einer tatsächlichen Auswirkung der Beihilfe auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten und einer tatsächlichen Wettbewerbsverzerrung, sondern nur der Prüfung, ob die Beihilfe geeignet ist, diesen Handel zu beeinträchtigen oder den Wettbewerb zu verfälschen. Der innergemeinschaftliche Handel wird insbesondere dann von einer von einem Mitgliedstaat gewährten Beihilfe beeinflusst, wenn sie die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern in diesem Handel stärkt. [...] Im Übrigen braucht das begünstigte Unternehmen nicht selbst am innergemeinschaftlichen Handel teilzunehmen. Wenn nämlich ein Mitgliedstaat einem Unternehmen eine Beihilfe gewährt, kann die inländische Tätigkeit dadurch beibehalten oder verstärkt werden, so dass sich die Chancen der in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Unternehmen, den Markt dieses Mitgliedstaats zu durchdringen, verringern.“ Für die Schlussfolgerung, dass eine Maßnahme den Wettbewerb verfälscht, reicht es nach ständiger Rechtsprechung⁽⁸⁸⁾ aus, dass der Begünstigte auf wettbewerbsfähigen Märkten mit anderen Unternehmen im Wettbewerb steht. Die Kommission vertritt die Auffassung, dass die in der Rechtsprechung dargelegten Voraussetzungen aus folgenden Gründen erfüllt sind:
- (124) Erstens gewährt die streitige Maßnahme einen Finanzierungsvorteil und stärkt damit die Position der wirtschaftlichen Einheit, die der Begünstigte und das Zielunternehmen bilden können. In dieser Hinsicht ist im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs⁽⁸⁹⁾ festzustellen, dass beim bloßen Besitz von Kontrollbeteiligungen an einem Zielunternehmen und der tatsächlichen Ausübung dieser Kontrolle durch unmittelbare oder mittelbare Einflussnahme auf die Verwaltung der Gesellschaft davon auszugehen ist, dass eine Mitwirkung an der wirtschaftlichen Tätigkeit des kontrollierten Unternehmens vorliegt.
- (125) Zweitens ist die streitige Maßnahme geeignet, den Wettbewerb, vor allem den Wettbewerb zwischen europäischen Wettbewerbern, zu verfälschen, indem sie spanischen Unternehmen, die eine beträchtliche Beteiligung an Zielunternehmen erwerben, eine Steuerermäßigung gewährt. Diese Analyse wird dadurch bestätigt, dass mehrere Unternehmen sich im Anschluss an die Eröffnungsentscheidung darüber beschwert bzw. erklärt haben, dass die streitige Maßnahme spanischen Unternehmen einen beträchtlichen Vorteil verschaffe und ihnen, vor allem im Rahmen von Auktionen, einen Anreiz zu Verschmelzungen biete. Diese Erklärungen bestätigen zumindest, dass eine Reihe nichtspanischer Unternehmen die Auffassung vertritt, dass ihre Position auf dem Markt durch die streitige Maßnahme beeinträchtigt wird, unabhängig davon, ob ihre detaillierten Ausführungen in Bezug auf das Vorliegen einer Beihilfe zutreffend sind.

⁽⁸⁵⁾ Vgl. das Urteil des Gerichtshofs vom 10. Januar 2006 in der Rechtssache C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze und andere, Slg. 2006, I-289.

⁽⁸⁶⁾ Vgl. Fußnote 21. Insbesondere die Randnrn. 9 und 10 der Kommissionsmitteilung.

⁽⁸⁷⁾ Vgl. Fußnote 42, Randnrn. 139 bis 143.

⁽⁸⁸⁾ Urteil des Gerichts erster Instanz vom 30. April 1998 in der Rechtssache T-214/95, Vlaams Gewest/Kommission, Slg. 1998, II-717.

⁽⁸⁹⁾ Vgl. das Urteil des Gerichtshofs in der bereits in Fußnote 85 genannten Rechtssache C-222/04.

- (126) Folglich zieht die Kommission den Schluss, dass die streitige Maßnahme geeignet ist, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen und den Wettbewerb, insbesondere auf dem Gemeinsamen Markt, zu verfälschen, weil sie die Geschäftsbedingungen der Begünstigten, die direkt an in Spanien steuerpflichtigen Wirtschaftstätigkeiten beteiligt sind, potenziell verbessert.

D. Reaktion der Kommission auf die eingegangenen Stellungnahmen

- (127) Bevor die Kommission eine Schlussfolgerung zur Einstufung der Maßnahme zieht, hält sie es für angebracht, auf bestimmte von Spanien und Beteiligten vorgebrachte Argumente, die in den Erwägungsgründen zur Würdigung der Regelung (Erwägungsgrund 83 ff.) noch nicht explizit oder implizit behandelt worden sind, näher einzugehen.

D.1. Reaktion auf die Daten aus den Steuererklärungen von 2006 und auf die Stellungnahmen zum Urteil des Gerichtshofs C-501/00

- (128) Was die Daten aus den Steuererklärungen von 2006 betrifft, die Spanien vorgelegt hat, um aufzuzeigen, dass die streitige Maßnahme nicht selektiv ist⁽⁹⁰⁾, weist die Kommission auf die insgesamt mangelnde Genauigkeit der übermittelten Informationen hin. Erstens werden die Begünstigten zwar nach Kategorien (Geschäftstätigkeit, Umsatz) aufgeschlüsselt, aber es wird nicht angegeben, ob die jeweiligen Begünstigten einen geringen oder einen großen Teil der einzelnen Kategorien ausmachen. Zweitens ist zu betonen, dass die streitige Maßnahme den Erwerb von Beteiligungen zum Gegenstand hat — wengleich die auf dem Umsatz der Begünstigten basierenden Statistiken ein interessanter Indikator dafür sein könnten, dass die streitige Maßnahme auf alle Unternehmen in Spanien anwendbar ist. Der Erwerb von Beteiligungen generiert nicht notwendigerweise einen umfangreichen Umsatz, was zum Beispiel bedeutet, dass Portfoliogesellschaften in den fraglichen Daten als KMU aufgeführt sein können. Damit die Daten als relevant betrachtet werden können, müssten daher weitere Indikatoren berücksichtigt werden, wie die Gesamtbilanzsumme sowie die Frage, ob die Begünstigten ihre Steuerbemessungsgrundlage mit anderen spanischen Steuerpflichtigen konsolidieren können. Drittens erscheinen die Daten auch nicht repräsentativ, da nicht angegeben ist, welche Art von Beteiligungen (Mehrheits- oder Minderheitsbeteiligungen) die Begünstigten erworben haben. Schließlich kann anhand der vorgelegten Daten nicht festgestellt werden, ob die Voraussetzungen der Empfehlung der Kommission von 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen⁽⁹¹⁾ erfüllt sind. Folglich vertritt die Kommission die Auffassung, dass der von ihr aufgezeigte Umstand, dass die streitige Maßnahme aufgrund der Eigenschaften der fraglichen Gesetzgebung selektiv ist, durch die von Spanien übermittelten lückenhaften und wenig repräsentativen Daten nicht widerlegt worden ist.
- (129) Selbst wenn Spanien seine Argumente durch zusätzliches Beweismaterial ergänzt hätte, hätte dies dem selektiven

Charakter der streitigen Maßnahme jedoch keinen Abbruch getan, da nur bestimmte Unternehmen von der Maßnahme profitieren; dies gilt auch im Sinne des Urteils des Gerichtshofs in der Rechtssache C-501/00 Spanien/Kommission⁽⁹²⁾. In Bezug auf den Umstand, dass Spanien die Maßnahme als allgemeine Maßnahme einstuft⁽⁹³⁾, da sie allen in Spanien ansässigen Unternehmen offenstehe, ist auf das genannte Urteil des Gerichtshofs zu verweisen. Auch diese Rechtssache hatte eine Befreiung von der spanischen Körperschaftsteuer zum Gegenstand, und zwar eine als „Steuerabzug für Ausfuhr Tätigkeiten“ bezeichnete Maßnahme. Spanien hatte vor dem Gerichtshof geltend gemacht, dass die Regelung allen Unternehmen mit Steuerwohnsitz in Spanien offenstehe. Der Gerichtshof vertrat jedoch die Auffassung, dass der Steuerabzug „nur einer Gruppe von Unternehmen zugute kommen [kann], nämlich denjenigen, die Ausfuhr betreiben und bestimmte, in den streitigen Maßnahmen geregelte Investitionen tätigen“⁽⁹⁴⁾. Nach Ansicht der Kommission zielt auch im vorliegenden Fall die streitige Maßnahme darauf ab, die Ausfuhr von Kapital aus Spanien zu fördern, um die Position spanischer Unternehmen im Ausland zu stärken, was zu einer Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit der durch die Regelung begünstigten Unternehmen führt.

- (130) In diesem Zusammenhang ist auf folgende Feststellung des Gerichtshofs hinzuweisen: „Zur Rechtfertigung der streitigen Maßnahmen im Zusammenhang mit ihrer Natur oder der Systematik der Steuerregelung, zu der sie gehören, [genügt es im vorliegenden Fall] nicht, zu behaupten, dass sie den internationalen Handelsverkehr fördern sollen. Eine solche Zielsetzung stellt zwar einen wirtschaftlichen Zweck dar, doch ist nicht dargetan, dass sie einer umfassenden Logik der [...] Steuerregelung [...] entspricht. [...] Daher genügt der Umstand, dass die streitigen Maßnahmen ein handels- oder industriepolitisches Ziel verfolgen, wie die Förderung des internationalen Handelsverkehrs durch Unterstützung der Investitionen im Ausland, nicht, sie von vornherein von der Einstufung als ‚Beihilfen‘ im Sinne von Artikel 4 Buchstabe c KS auszunehmen.“⁽⁹⁵⁾ Im vorliegenden Fall hat Spanien lediglich erklärt, dass die streitige Maßnahme auf die Förderung des internationalen Handels und die Konsolidierung von Unternehmen abziele, ohne aufzuzeigen, dass sie angesichts der Logik des Systems gerechtfertigt ist. Angesichts des Vorstehenden bestätigt die Kommission ihre Schlussfolgerung, dass die streitige Maßnahme selektiv ist.

D.2. Reaktion auf die Anmerkungen zur Kommissionspraxis

- (131) Was die Bezugnahme auf die angeblich innovative Auslegung des Selektivitätsgrundsatzes in der vorliegenden Sache betrifft, ist zunächst anzumerken, dass dieser Ansatz mit der Entscheidungspraxis der Kommission und der Rechtsprechung des Gerichtshofs, die in Erwägungsgrund 92 beschrieben sind, völlig im Einklang steht. Zudem weicht der Ansatz in der vorliegenden Sache nicht von dem in der von Spanien angeführten Entscheidung

⁽⁹⁰⁾ Vgl. Erwägungsgrund 12.

⁽⁹¹⁾ Abl. L 124 vom 20.5.2003, S. 36.

⁽⁹²⁾ Vgl. Fußnote 42.

⁽⁹³⁾ Vgl. insbesondere die Erwägungsgründe 31 und 44.

⁽⁹⁴⁾ Vgl. insbesondere Randnr. 120 des Urteils.

⁽⁹⁵⁾ Vgl. Fußnote 42, Randnr. 124.

- der Kommission N 480/2007⁽⁹⁶⁾ ab. Diese Entscheidung trug der besonderen Art des verfolgten Zieles Rechnung, indem sie Bezug nahm⁽⁹⁷⁾ auf die Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss — Wege zu einer wirksameren steuerlichen Förderung von FuE⁽⁹⁸⁾. In der vorliegenden Sache wird mit der streitigen Maßnahme kein vergleichbares Ziel verfolgt. Zudem wurde bei der in der genannten Entscheidung behandelten spanischen Maßnahme — im Gegensatz zur vorliegenden Sache — nicht zwischen innerstaatlichen und internationalen Vorgängen unterschieden.
- (132) Schließlich vertritt die Kommission in Bezug auf die Ausnahme vom Unternehmensbesteuerungssystem in Anwendung von Richtlinien⁽⁹⁹⁾ wie der Richtlinie über Mutter- und Tochtergesellschaften oder der Richtlinie über die grenzüberschreitende Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren die Auffassung, dass die sich aus der Anwendung dieser Richtlinien ergebende Situation mit der Argumentation in der vorliegenden Entscheidung völlig im Einklang steht. Infolge der Harmonisierung in der Gemeinschaft sind grenzüberschreitende Vorgänge innerhalb der Gemeinschaft und innerhalb der einzelnen Mitgliedstaaten abgewickelte Vorgänge als vergleichbare rechtliche und tatsächliche Situationen zu betrachten. Außerdem möchte die Kommission auf folgende Feststellung des Gerichts erster Instanz hinweisen⁽¹⁰⁰⁾: „Beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts fallen die direkten Steuern in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch müssen diese nach ständiger Rechtsprechung ihre Befugnisse unter Wahrung dieses Rechts ausüben (vgl. u. a. das Urteil vom 14. September 1999 in der Rechtssache C-391/97, Gschwind, Slg. 1999, I-5451, Randnr. 20) und dürfen daher in diesem Zusammenhang keine Maßnahme erlassen, die eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfe darstellen kann.“

D.3. Reaktion auf die Stellungnahmen zu Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag

- (133) Zunächst muss, wie bereits festgestellt, berücksichtigt werden, dass die Mitgliedstaaten zwar für die direkten Steuern zuständig sind, sie diese Zuständigkeit aber im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht⁽¹⁰¹⁾, u. a. mit den Vorschriften des EG-Vertrags über staatliche Beihilfen, ausüben müssen. Mit anderen Worten, Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag ist im Einklang mit den Vorschriften des EG-Vertrags über staatliche Beihilfen ausulegen, u. a. mit denjenigen, die der Kommission in diesem Bereich Kontrollbefugnisse einräumen.

- (134) Zudem ist der von Spanien geltend gemachte Artikel 58 EG-Vertrag im Zusammenhang mit Artikel 56 EG-Vertrag auszulegen, der die Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten verbietet. In Artikel 58 Absatz 1 EG-Vertrag heißt es: „Artikel 56 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten: a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln“.
- (135) Die den Mitgliedstaaten durch Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag gebotene Möglichkeit, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln, ist bereits vom Gerichtshof bestätigt worden. Gemäß bestimmten Urteilen aus der Zeit vor Inkrafttreten von Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag könnten einzelstaatliche Steuervorschriften, die bestimmte Unterschiede vorsehen, welche insbesondere auf dem Wohnort der Steuerpflichtigen basieren, mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sein, sofern sie sich auf objektiv nicht vergleichbare Situationen beziehen⁽¹⁰²⁾ oder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden können, welche insbesondere mit der Kohärenz des Steuersystems zusammenhängen⁽¹⁰³⁾. In jedem Falle können rein wirtschaftliche Zielsetzungen keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen, der eine Beschränkung einer im EG-Vertrag verankerten Grundfreiheit rechtfertigen könnte⁽¹⁰⁴⁾.
- (136) Auch für die Zeit nach Inkrafttreten von Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag hat der Gerichtshof geprüft, ob möglicherweise objektiv vergleichbare Situationen vorliegen, die den freien Kapitalverkehr beschränkende Vorschriften rechtfertigen könnten. In Bezug auf bestimmte Steuervorschriften, die die in einem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen im Ergebnis davon abhielten, Kapital in Unternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat anzulegen, und die auch für die in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen eine beschränkende Auswirkung hatten, da sie die Beschaffung von Kapital in dem jeweiligen Mitgliedstaat behinderten, hat der Gerichtshof wiederholt festgestellt, dass derartige Vorschriften nicht durch eine objektiv unterschiedliche Situation gerechtfertigt werden können, die eine unterschiedliche steuerliche Behandlung im Einklang mit Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag begründen könnte⁽¹⁰⁵⁾.

⁽⁹⁶⁾ Vgl. Fußnote 24 und Erwägungsgrund 44.

⁽⁹⁷⁾ Vgl. die Entscheidung der Kommission vom 14.2.2008 in der in Fußnote 24 genannten Sache N 480/07.

⁽⁹⁸⁾ SEK(2006) 1515, KOM/2006/0728 endg., Abschnitt 1.2.

⁽⁹⁹⁾ Vgl. Erwägungsgrund 47.

⁽¹⁰⁰⁾ Vgl. Randnr. 123 des in Fußnote 42 genannten Urteils des Gerichtshofs in der Rechtssache C-501/00.

⁽¹⁰¹⁾ Vgl. das Urteil des Gerichtshofs vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94, Wielockx, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16; das Urteil des Gerichtshofs vom 11. Dezember 1997 in der Rechtssache C-264/96, ICI/Colmer (HMIT), Slg. 1998, I-4695, Randnr. 19; das Urteil des Gerichtshofs vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-311/97, Royal Bank of Scotland, Slg. 1999, I-2651, Randnr. 19.

⁽¹⁰²⁾ Vgl. insbesondere das Urteil des Gerichtshofs vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225.

⁽¹⁰³⁾ Vgl. das Urteil des Gerichtshofs vom 28.1.1992 in der Rechtssache C-204/90, Bachmann/Belgischer Staat, Slg. 1992, I-249, und das Urteil des Gerichtshofs vom 28.1.1992 in der Rechtssache C-300/90, Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305.

⁽¹⁰⁴⁾ Vgl. das Urteil des Gerichtshofs vom 28. April 1998 in der Rechtssache C-120/95 Decker/Caisse de Maladie des Employés Privés, Slg. 1998, I-1831, Randnr. 39; das Urteil des Gerichtshofs vom 28. April 1998 in der Rechtssache C-158/96, Kohll/Union des Caisses de Maladie, Slg. 1998, I-1931, Randnr. 41 und das bereits genannte Urteil des Gerichtshofs vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98, Verkooijen, Randnr. 48.

⁽¹⁰⁵⁾ Vgl. das Urteil des Gerichtshofs vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-315/02, Lenz, Slg. 2004, I-7063, und das Urteil des Gerichtshofs vom 7. September 2004 in der Rechtssache C-319/02, Manninen, Slg. 2004, I-7477.

(137) In jedem Falle dürfen die nationalen Vorschriften, auf die sich Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag bezieht, gemäß Artikel 58 Absatz 3 EG-Vertrag weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs darstellen ⁽¹⁰⁶⁾.

(138) Angesichts des Vorstehenden vertritt die Kommission die Auffassung, dass sich der innerstaatliche Beteiligungserwerb und der Erwerb von Beteiligungen an in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen im vorliegenden Fall aus den bereits dargelegten Gründen in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden und keine zwingenden Gründe des Allgemeininteresses vorliegen, die eine durch den Kapitalanlageort begründete unterschiedliche Behandlung der Steuerpflichtigen rechtfertigen könnten.

E. Schlussfolgerung zur Einstufung der streitigen Maßnahme

(139) Angesichts aller vorstehenden Erwägungen vertritt die Kommission die Auffassung, dass die streitige Maßnahme in Bezug auf innergemeinschaftliche Erwerbe alle in Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag aufgeführten Voraussetzungen erfüllt und damit als staatliche Beihilfe zu betrachten ist.

F. Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt

(140) Wie in der Eröffnungsentscheidung dargelegt, vertritt die Kommission die Auffassung, dass die in Rede stehende Beihilferegulierung unter keine der in Artikel 87 Absätze 2 und 3 EG-Vertrag genannten Ausnahmen bzw. Freistellungsmöglichkeiten fällt.

(141) Im Laufe des Verfahrens haben Spanien und die 30 Beteiligten Argumente vorgebracht, um aufzuzeigen, dass die in Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe c EG-Vertrag vorgesehenen Freistellungen in der vorliegenden Sache anwendbar seien ⁽¹⁰⁷⁾. Die beiden anderen Beteiligten haben die Auffassung vertreten, dass keine der Bestimmungen in Artikel 87 Absatz 2 sowie in Artikel 87 Absatz 3 EG-Vertrag in der vorliegenden Sache angewendet werden können.

(142) Die in Artikel 87 Absatz 2 EG-Vertrag aufgeführten Ausnahmen, die Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher, Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind, und Beihilfen für bestimmte Gebiete der Bundesrepublik Deutschland betreffen, sind in der vorliegenden Sache nicht anwendbar.

(143) Ebenso wenig anwendbar ist die in Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe a vorgesehene Freistellung, nach der Beihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von Gebieten, in denen die Lebenshaltung außergewöhnlich niedrig ist oder eine erhebliche Unterbeschäftigung herrscht, genehmigt werden können, da die Maßnahme nicht an die Voraussetzung gebunden ist, dass in bestimmten Gebieten irgendeine Form der Geschäftstätigkeit ausgeübt werden muss ⁽¹⁰⁸⁾.

(144) Ferner kann nicht festgestellt werden, dass mit der im Jahr 2001 angenommenen streitigen Maßnahme ein Vorhaben von gemeinsamem europäischen Interesse gefördert wird oder sie zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben Spaniens bestimmt ist (Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe b). Ebenso wenig dient sie der Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes (Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe d).

(145) Schließlich ist die streitige Maßnahme nach Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe c zu prüfen, der die Genehmigung von Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete erlaubt, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft. In dieser Hinsicht ist in erster Linie festzustellen, dass die streitige Maßnahme nicht in den Anwendungsbereich der Gemeinschaftsrahmen oder Leitlinien fällt, in denen festgelegt ist, unter welchen Voraussetzungen bestimmte Arten von Beihilfen als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar betrachtet werden können.

(146) Im Hinblick auf die von Spanien und den 30 Beteiligten angeführten Argumente zum Aktionsplan „Staatliche Beihilfen“ aus dem Jahr 2005 ⁽¹⁰⁹⁾, denen zufolge bestimmte Maßnahmen mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar sein können, wenn sie im Wesentlichen der Behebung eines Marktversagens dienen, stellt die Kommission fest, dass die mutmaßlichen allgemeinen Schwierigkeiten bei der Durchführung grenzüberschreitender Fusionen nicht als Marktversagen betrachtet werden können.

(147) Die Tatsache, dass ein bestimmtes Unternehmen möglicherweise nicht in der Lage sein könnte, ein bestimmtes Vorhaben oder einen bestimmten Vorgang durchzuführen, bedeutet nicht notwendigerweise, dass ein Marktversagen vorliegt. Nur wenn durch die Marktkräfte allein kein effizientes Ergebnis erzielt werden kann, das heißt, wenn bei dem Vorgang nicht der gesamte potenzielle Nutzen erreicht wird, kann davon ausgegangen werden, dass ein Marktversagen vorliegt.

⁽¹⁰⁶⁾ Vgl. das genannte Urteil in der Rechtssache C-35/98, Verkooijen, Randnr. 44.

⁽¹⁰⁷⁾ Vgl. Erwägungsgrund 56 ff.

⁽¹⁰⁸⁾ Vgl. die frühere Praxis der Kommission, u. a. die Entscheidung 2004/76/EG der Kommission vom 13. Mai 2003 über die Beihilferegulierung, die Frankreich zugunsten von Verwaltungs- und Logistikzentren durchgeführt hat (ABl. L 23 vom 28.1.2004, S. 1), Erwägungsgrund 73; vgl. auch die vergleichbare Argumentation in der Entscheidung 2003/515/EG der Kommission vom 17. Februar 2003 über die Maßnahme, die die Niederlande zugunsten von Unternehmen mit internationalen Finanzierungstätigkeiten durchgeführt haben (ABl. L 180 vom 18.7.2003, S. 52), Erwägungsgrund 105; die Entscheidung 2004/77/EG der Kommission vom 24. Juni 2003 über die Beihilferegulierung, die Belgien in Form einer Steuerregelung zugunsten US-amerikanischer Verkaufsgesellschaften (US Foreign Sales Corporations) durchgeführt hat (ABl. L 23 vom 28.1.2004, S. 14), Erwägungsgrund 70.

⁽¹⁰⁹⁾ Vgl. Fußnote 37.

- (148) Die Kommission bestreitet nicht, dass mit bestimmten Vorgängen wesentlich höhere Kosten verbunden sein können als mit anderen. Da diese Kosten jedoch reale Kosten sind, die die Art der fraglichen Vorhaben exakt widerspiegeln, das heißt Kosten, die auf verschiedene geografische Standorte oder verschiedene Rechtsordnungen, in denen die Vorhaben durchgeführt werden, zurückzuführen sind, ist es effizient, wenn die Unternehmen diesen Kosten bei ihrer Entscheidungsfindung voll Rechnung tragen. Das Ergebnis wäre hingegen ineffizient, wenn diese realen Kosten nicht berücksichtigt würden oder, mehr noch, wenn sie durch staatliche Beihilfen kompensiert würden. Dieselbe Art von Unterschieden bei den realen Kosten zeigt sich auch beim Vergleich verschiedener innerstaatlicher Vorgänge sowie beim Vergleich grenzüberschreitender Vorgänge. Das Bestehen dieser Unterschiede bedeutet jedoch nicht, dass ein ineffizientes Marktergebnis erzielt würde.
- (149) Die Beispiele, die Spanien angeführt hat, um aufzuzeigen, dass die Durchführung internationaler Vorgänge mit höheren Kosten verbunden ist als die Durchführung innerstaatlicher Vorgänge, beziehen sich alle auf reale, mit der Durchführung verbundene Kosten, denen die Marktteilnehmer in vollem Umfang Rechnung tragen sollten, um effiziente Ergebnisse zu erzielen.
- (150) Das Vorliegen eines Marktversagens würde insbesondere voraussetzen, dass durch die Vorgänge hervorgerufene externe Effekte (positive Spillover-Effekte) vorliegen oder dass wesentliche Informationen unvollständig oder asymmetrisch verteilt sind, so dass Vorgänge, die andernfalls effizient wären, nicht durchgeführt werden. Wenngleich dies theoretisch bei bestimmten sowohl internationalen als auch innerstaatlichen Vorgängen auftreten kann (zum Beispiel im Rahmen gemeinsamer FuE-Programme), kann nicht davon ausgegangen werden, dass dies allen internationalen Vorgängen bzw. Vorgängen der in dieser Entscheidung behandelten Art eigen ist. Vor diesem Hintergrund vertritt die Kommission die Auffassung, dass das Argument des Marktversagens nicht akzeptiert werden kann.
- (151) Zudem ist daran zu erinnern, dass die Kommission bei der Prüfung, ob eine Beihilfe als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar angesehen werden kann, den positiven Beitrag der Maßnahme zur Verwirklichung eines Ziels von gemeinsamem Interesse gegen die etwaigen negativen Nebenwirkungen, wie Handels- und Wettbewerbsverzerrungen, abwägt. Vor diesem Hintergrund wurde mit dem Aktionsplan „Staatliche Beihilfen“ eine drei Schritte umfassende „Abwägungsprüfung“ eingeführt. Die ersten beiden Schritte beziehen sich auf die Prüfung der positiven Auswirkungen einer Beihilfe, während im dritten Schritt die negativen Folgen betrachtet und beide Seiten gegeneinander abgewogen werden. Die Abwägungsprüfung ist in folgender Weise strukturiert:
- a) Es wird geprüft, ob die Beihilfe einem klar definierten Ziel von gemeinsamem Interesse (z. B. Wachstum, Beschäftigung, Zusammenhalt, Umwelt oder Energiesicherheit) dient;
- b) es wird geprüft, ob die Beihilfe geeignet ist, um das Ziel von gemeinsamem Interesse zu verwirklichen, d. h., ob die geplante Beihilfe das Marktversagen behebt oder ein anderes Ziel verwirklicht. Im Rahmen dieser Prüfung ist Folgendes festzustellen:
- i) Ist die staatliche Beihilfe ein geeignetes politisches Instrument?
- ii) Besteht ein Anreizeffekt, d. h. veranlasst die staatliche Beihilfe den Beihilfeempfänger zu einer Verhaltensänderung?
- iii) Ist die Beihilfemaßnahme angemessen, oder könnte dieselbe Verhaltensänderung auch mit einer geringeren Beihilfe erreicht werden?
- c) Sind die Verfälschungen von Wettbewerb und Handel in ihrem Ausmaß so begrenzt, dass die Gesamtbilanz der Auswirkungen positiv ist?
- (152) Zunächst muss geprüft werden, ob das mit der Beihilfe verfolgte Ziel tatsächlich als Zielsetzung von gemeinsamem Interesse betrachtet werden kann. Wenngleich mit der Maßnahme angeblich die Integration des Binnenmarktes gefördert werden soll, ist das mit der Beihilfe verfolgte Ziel in der vorliegenden Sache nicht klar definiert, da es angesichts der besonderen Förderung der Expansion spanischer Unternehmen auf dem europäischen Markt über die Integration des Marktes hinausgeht.
- (153) In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob die Beihilfe geeignet ist, um das klar definierte Ziel von gemeinsamem Interesse zu verwirklichen. Konkreter ausgedrückt, die staatliche Beihilfe muss das Verhalten eines begünstigten Unternehmens in der Weise ändern, dass es Tätigkeiten ausführt, die zur Verwirklichung des Ziels von gemeinsamem Interesse beitragen und die es ohne die Beihilfe überhaupt nicht oder in begrenzter oder anderer Weise ausführen würde. Spanien und die 30 Beteiligten haben keine spezifischen Argumente angeführt, die aufzeigen, dass dieser Anreizeffekt wahrscheinlich gegeben ist.
- (154) Gegenstand des dritten Schritts sind die negativen Auswirkungen der staatlichen Beihilfe. Auch wenn eine Beihilfe geeignet ist, um ein Ziel von gemeinsamem Interesse zu verwirklichen, kann sie, wenn sie einem bestimmten Unternehmen oder Wirtschaftszweig gewährt wird, schwere Verfälschungen des Wettbewerbs und des Handels zwischen Mitgliedstaaten bewirken. In dieser Hinsicht vertreten die 30 Beteiligten die Auffassung, dass die Beihilferegelung sich nicht auf die Wettbewerbssituation der in Spanien körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen auswirke, da die finanziellen Auswirkungen von Artikel 12 Absatz 5 zu vernachlässigen seien. Wie bereits in Erwägungsgrund 101 ff. dargelegt, gibt es jedoch ernstzunehmende Hinweise darauf, dass die Auswirkungen des Artikels 12 Absatz 5 ganz und gar nicht zu vernachlässigen sind. Da sich die Beihilferegelung nur auf Auslandsvorgänge bezieht, konzentriert sich die bewirkte Verfälschung des Wettbewerbs eindeutig auf ausländische Märkte.

- (155) In der letzten Phase der Prüfung der Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt wird untersucht, ob die positiven Auswirkungen der Beihilfe, sofern vorhanden, die negativen Auswirkungen überwiegen. Wie bereits festgestellt, haben Spanien und die 30 Beteiligten in der vorliegenden Sache nicht aufgezeigt, dass ein klar definiertes Ziel mit eindeutig positiven Auswirkungen gegeben ist. Sie vertreten allgemein die Auffassung, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS das Ziel der Gemeinschaft erfüllt, grenzüberschreitende Vorgänge zu fördern, ohne auf die potenziellen und realen negativen Auswirkungen der streitigen Maßnahme näher einzugehen. Selbst in der Annahme, dass die positive Auswirkung der Maßnahme darin besteht, grenzüberschreitende Vorgänge durch Beseitigung der bestehenden einschlägigen Hindernisse zu fördern, vertritt die Kommission in jedem Falle die Auffassung, dass die positiven Auswirkungen der Maßnahme ihre negativen Auswirkungen insbesondere deshalb nicht überwiegen, weil der Geltungsbereich der Maßnahme unpräzise und vage ist.
- (156) Die Kommission stellt schließlich insbesondere im Hinblick auf die Prüfung nach Artikel 87 Absatz 3 Buchstabe c EG-Vertrag fest, dass die im Rahmen der streitigen Maßnahme gewährten Steuervorteile nicht an Investitionen, die Schaffung von Arbeitsplätzen oder die Durchführung bestimmter Vorhaben gebunden sind. Die Vorteile befreien die betroffenen Unternehmen lediglich von Belastungen, die sie normalerweise tragen müssten, und sind daher als Betriebsbeihilfen zu betrachten. Betriebsbeihilfen fallen grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich des Artikels 87 Absatz 3 Buchstabe c EG-Vertrag, da sie die Wettbewerbsbedingungen in den Sektoren, in denen sie gewährt werden, verfälschen, ohne ihrer Natur nach geeignet zu sein, einen der in dieser Bestimmung festgelegten Zwecke zu erreichen⁽¹¹⁰⁾. Im Einklang mit der üblichen Praxis der Kommission können derartige Beihilfen nicht als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar betrachtet werden, da sie weder die Entwicklung bestimmter Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete fördern noch zeitlich begrenzt sind, noch allmählich verringert werden noch in Bezug auf die Behebung eines klar definierten wirtschaftlichen Nachteils in den fraglichen Gebieten angemessen sind. Das Ergebnis der „Abwägungsprüfung“ bestätigt diese Analyse.
- (157) Angesichts des Vorstehenden ist die Schlussfolgerung zu treffen, dass die in Rede stehende Beihilferegulierung, was innergemeinschaftliche Erwerbe betrifft, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar ist.

G. Rückforderung der Beihilfe

- (158) Die streitige Maßnahme ist durchgeführt worden, ohne zuvor im Einklang mit Artikel 88 Absatz 3 EG-Vertrag bei der Kommission angemeldet worden zu sein. Daher stellt die Maßnahme in Bezug auf innergemeinschaftliche Erwerbe eine rechtswidrige Beihilfe dar.

(159) Wenn rechtswidrig gewährte staatliche Beihilfen für mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar erklärt werden, müssen sie im Einklang mit Artikel 14 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags⁽¹¹¹⁾ von den Begünstigten zurückgefordert werden. Mit der Rückforderung der Beihilfe soll nach Möglichkeit die vor Gewährung der Beihilfe bestehende Wettbewerbssituation wiederhergestellt werden. Weder Spanien noch die 30 Beteiligten haben Argumente angeführt, die ein allgemeines Abweichen von diesem Grundsatz rechtfertigen würden.

(160) In Artikel 14 Absatz 1 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 heißt es jedoch: „Die Kommission verlangt nicht die Rückforderung der Beihilfe, wenn dies gegen einen allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts verstoßen würde“. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs und der Kommissionspraxis verstößt die Anordnung der Rückforderung einer Beihilfe gegen einen allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts, wenn ein schützenswertes Vertrauen des Begünstigten einer Maßnahme besteht, dass die Beihilfe entsprechend den gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften gewährt wurde⁽¹¹²⁾.

(161) In seinem Urteil in der Rechtssache Forum 187⁽¹¹³⁾ stellte der Gerichtshof Folgendes fest: „[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.“

(162) Spanien und die 30 Beteiligten haben die Anwendbarkeit des Vertrauensschutzes erstens auf der Grundlage bestimmter Antworten der Kommission auf schriftliche parlamentarische Anfragen und zweitens auf der Grundlage der mutmaßlichen Vergleichbarkeit der Beihilferegulierung mit früheren Maßnahmen, die die Kommission für mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar erklärt hat, geltend gemacht. Drittens vertreten Spanien und die 30 Beteiligten die Auffassung, dass die Kommission aufgrund des Grundsatzes des Vertrauensschutzes weder die Rückforderung der bereits erfolgten Steuerabzüge noch die Aufhebung aller noch ausstehenden Steuerabzüge bis zu dem im TRLIS festgelegten Zeitraum von 20 Jahren anordnen kann.

⁽¹¹¹⁾ ABl. L 83 vom 27.3.1999, S. 1.

⁽¹¹²⁾ Vgl. die in Fußnote 108 genannten Entscheidungen.

⁽¹¹³⁾ Urteil des Gerichtshofs vom 22. Juni 2006 in den verbundenen Rechtssachen C-182/03 und C-217/03, Forum 187 ASBL, Slg. 2006, I-5479, Randnr. 147; vgl. auch das Urteil des Gerichtshofs vom 26. November 2005 in der Rechtssache C-506/03 Deutschland/Kommission, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Randnr. 58, und das Urteil des Gerichtshofs vom 11. März 1987 in der Rechtssache C-265/85, Van den Bergh und Jurgens BV/Kommission, Slg. 1987, S. 1155, Randnr. 44.

⁽¹¹⁰⁾ Vgl. das Urteil des Gerichts erster Instanz vom 4. September 2009 in der Rechtssache T-211/05, Italien/Kommission, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Randnr. 173; vgl. auch das Urteil des Gerichts erster Instanz vom 8. Juni 1995 in der Rechtssache T-459/00, Siemens/Kommission, Slg. 1995, II-1675, Randnr. 48.

- (163) In Bezug auf die mutmaßliche Vergleichbarkeit der Beihilferegelung mit anderen Maßnahmen, die nicht als staatliche Beihilfen eingestuft wurden, vertritt die Kommission die Auffassung, dass die Beihilferegelung sich von den Maßnahmen, die die Kommission in ihrer Entscheidung von 1984 über die „belgischen Koordinierungszentren“ gewürdigt hat, wesentlich unterscheidet⁽¹¹⁴⁾. So hat die streitige Maßnahme einen anderen Anwendungsbereich, da sie — anders als es bei den „belgischen Koordinierungszentren“ der Fall war — keine gruppeninternen Tätigkeiten zum Gegenstand hat. Zudem hat die streitige Maßnahme eine andere Struktur, aufgrund derer sie — insbesondere, weil sie ausschließlich auf auslandsbezogene Vorgänge anwendbar ist — selektiv ist.
- (164) Was die Auswirkungen der Erklärungen der Kommission auf den Vertrauensschutz der Begünstigten betrifft, ist nach Auffassung der Kommission zwischen zwei Zeiträumen zu unterscheiden: a) der Zeit vom Inkrafttreten der Maßnahme am 1. Januar 2002 bis zur Veröffentlichung der Eröffnungsentscheidung im Amtsblatt am 21. Dezember 2007 und b) der Zeit nach der Veröffentlichung der Eröffnungsentscheidung im Amtsblatt.
- (165) Was den ersten Zeitraum betrifft, erkennt die Kommission ihre Antworten auf die parlamentarischen Anfragen von Herrn Erik Meijer und Frau Sharon Bowles über den etwaigen Beihilfecharakter der streitigen Maßnahme an. Auf die parlamentarische Anfrage des Europäischen Abgeordneten Erik Meijer vom 19. Januar 2006 antwortete ein Kommissionsmitglied im Namen der Kommission Folgendes: „Die Kommission kann nicht bestätigen, dass die hohen Angebote spanischer Unternehmen durch das spanische Steuerrecht erklärt werden können, aufgrund dessen Unternehmen in Spanien den finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert schneller abschreiben können als französische oder italienische Unternehmen. Die Kommission kann hingegen bestätigen, dass derartige einzelstaatliche Rechtsvorschriften nicht in den Anwendungsbereich der Beihilfavorschriften fallen, sondern auf alle Unternehmen in Spanien anwendbare allgemeine Wertminderungsvorschriften darstellen“⁽¹¹⁵⁾. Am 17. Februar 2006 wurde die parlamentarische Anfrage der Europäischen Abgeordneten Sharon Bowles von einem Kommissionsmitglied im Namen der Kommission wie folgt beantwortet: „Gemäß den der Kommission zurzeit vorliegenden Informationen scheinen die spanischen Steuervorschriften bezüglich der Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes für alle Unternehmen in Spanien unabhängig von ihrer Größe, ihrem Wirtschaftszweig, ihrer Rechtsform und ihrem privaten bzw. öffentlichen Charakter zu gelten, da es sich um allgemeine Abschreibungsregeln handelt. Daher scheinen sie nicht in den Anwendungsbereich der Vorschriften über staatliche Beihilfen zu fallen“⁽¹¹⁶⁾.
- (166) Mit diesen Erklärungen an das Europäische Parlament hat die Kommission klare, unbedingte und übereinstimmende Zusicherungen gemacht, die bei den Begünstigten der streitigen Maßnahme begründete Erwartungen geweckt haben, dass die Regelung zur Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes in dem Sinne rechtmäßig war, dass sie nicht in den Anwendungsbereich der Bei-

hilfavorschriften fiel⁽¹¹⁷⁾, und dass die sich aus der genannten Regelung ergebenden Vorteile somit nicht Gegenstand eines anschließenden Rückforderungsverfahrens sein konnten. Wenngleich diese Erklärungen keiner förmlichen Entscheidung der Kommission zur Feststellung des Fehlens eines Beihilfecharakters der Abschreibungsregelung gleichkamen, waren ihre Auswirkungen im Hinblick auf die Schaffung schützenswerten Vertrauens vergleichbar, insbesondere in Anbetracht der Tatsache, dass in dieser Sache die Verfahren eingehalten worden waren, mit denen die Wahrung des Grundsatzes des Kollegialitätsprinzips gewährleistet werden soll. Da der Begriff der staatlichen Beihilfe objektiv ist⁽¹¹⁸⁾ und die Kommission im Hinblick auf seine Auslegung — anders als bei der Prüfung der Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt — über keinen Ermessensspielraum verfügt, wird jede im Namen der Kommission abgegebene präzise und unbedingte Erklärung, der zufolge eine nationale Maßnahme nicht als staatliche Beihilfe zu betrachten ist, naturgemäß so verstanden, dass die Maßnahme von Anfang an (das heißt auch vor der fraglichen Erklärung) keine staatliche Beihilfe bildete. Ein Unternehmen, das zuvor in Ungewissheit darüber war, ob die Vorteile, die ihm im Rahmen der Regelung zur Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes, der sich aus vor den Erklärungen der Kommission durchgeführten Transaktionen ergeben hatte, gewährt worden waren, nach den Beihilfavorschriften Gegenstand einer Rückforderungsanordnung sein würden, könnte aus den genannten Erklärungen geschlossen haben, dass diese Ungewissheit unbegründet war, da nicht erwartet werden konnte, dass es in dieser Hinsicht eine größere Sorgfalt zeigte als die Kommission. Angesichts dieser besonderen Umstände und in Anbetracht der Tatsache, dass das Gemeinschaftsrecht nicht den Nachweis eines kausalen Zusammenhangs zwischen den von einem Gemeinschaftsorgan gemachten Zusicherungen und dem Verhalten der Bürger oder Unternehmen, auf die sich diese Zusicherungen beziehen, verlangt,⁽¹¹⁹⁾ konnte jedes besonnene Unternehmen berechtigterweise erwarten, dass die Kommission später keine Rückforderung in Bezug auf Maßnahmen anordnen würde⁽¹²⁰⁾, hinsichtlich derer sie selbst zuvor in einer Erklärung an ein anderes Gemeinschaftsorgan festgestellt hatte, dass sie keine Beihilfen darstellen, und zwar unabhängig vom Zeitpunkt des Abschlusses der Transaktion, für die die Beihilfemaßnahme in Anspruch genommen wurde.

- (167) Die Kommission zieht daher den Schluss, dass die durch die streitige Maßnahme Begünstigten berechtigterweise

⁽¹¹⁴⁾ Entscheidung der Kommission SG(84) D/6421 vom 16.5.1984.

⁽¹¹⁵⁾ Schriftliche Anfrage E-4431/05.

⁽¹¹⁶⁾ Schriftliche Anfrage E-4772/05.

⁽¹¹⁷⁾ Zum Grundsatz des Vertrauensschutzes vgl. das bereits genannte Urteil des Gerichtshofs Van den Bergh und Jurgens BV/Kommission, Randnr. 44, das Urteil des Gerichtshofs in den verbundenen Rechtssachen C-182/03 und C-217/03, Forum 187 ASBL/Kommission, Slg. 2006, I-5479, Randnr. 147, und das Urteil des Gerichts erster Instanz in der Rechtssache T-290/97 Mehibas Dordtselaan/Kommission, Slg. 2000, II-15, Randnr. 59.

⁽¹¹⁸⁾ Urteil des Gerichtshofs vom 22.12.2008, British Aggregates/Kommission, C-487/06 P, Randnrn. 111 bis 114, Randnrn. 185 und 186; Urteil des Gerichts erster Instanz vom 17.10.2002 in der Rechtssache T-98/00, Linde/Kommission, Randnr. 33.

⁽¹¹⁹⁾ Das heißt, es muss nicht nachgewiesen werden, dass die jeweilige Privatperson oder das jeweilige Unternehmen aufgrund der fraglichen Zusicherung Tätigkeiten durchgeführt hat, die es andernfalls möglicherweise unterlassen hätte.

⁽¹²⁰⁾ Vgl. in Analogie die Entscheidung 2003/757/EG der Kommission vom 17. Februar 2003 über die belgischen Koordinierungszentren und die Entscheidung der Kommission vom 20. Dezember 2006 über Steuervorschriften für bestimmte Wirtschaftliche Interessensvereinigungen („GIE fiscaux“) (C46/04).

darauf vertrauten, dass die Beihilfe nicht zurückgefordert würde, und ordnet daher nicht die Rückforderung der Steuerbeihilfen an, die diesen Begünstigten im Rahmen von Beteiligungen, die ein erwerbendes spanisches Unternehmen vor dem Datum der Veröffentlichung⁽¹²¹⁾ der Entscheidung der Kommission über die Eröffnung des Verfahrens zur förmlichen Prüfung nach Artikel 88 Absatz 2 EG-Vertrag im *Amtsblatt der Europäischen Union* direkt oder indirekt an einem ausländischen Unternehmen gehalten hat und für die es die streitige Maßnahme damals in Anspruch genommen hat, gewährt worden sind. Im Einklang mit ihrer Praxis⁽¹²²⁾ vertritt die Kommission die Auffassung, dass ein besonnener Wirtschaftsbeteiligter ab dem Datum der Eröffnung der förmlichen Prüfung den von der Kommission geäußerten Zweifeln an der Vereinbarkeit der streitigen Maßnahme hätte Rechnung tragen müssen.

- (168) Die Kommission vertritt ferner die Ansicht, dass diesen Begünstigten die Vorteile der streitigen Maßnahme bis zum Ende des darin festgelegten Abschreibungszeitraums weiter zugute kommen sollten. Die Kommission erkennt an, dass die Planung der Vorgänge und die Durchführung der Investitionen in dem angemessenen und schützenswerten Vertrauen auf ein bestimmtes Maß an Kontinuität der wirtschaftlichen Bedingungen — zu denen auch die streitige Maßnahme zählt — erfolgt sind. Daher vertritt sie im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs und ihrer eigenen Praxis⁽¹²³⁾ angesichts des Nichtvorliegens eines zwingenden öffentlichen Interesses⁽¹²⁴⁾ die Auffassung, dass es den Begünstigten erlaubt werden muss, die Vorteile der streitigen Maßnahme während des gesamten in Artikel 12 Absatz 5 TRLIS festgelegten Abschreibungszeitraums weiter in Anspruch zu nehmen.
- (169) Ferner vertritt die Kommission die Ansicht, dass ein angemessener Übergangszeitraum für Unternehmen vorzusehen ist, die in einer langfristigen Perspektive bereits Beteiligungen an ausländischen Unternehmen erworben hatten, diese Beteiligungen zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der Eröffnungsentscheidung aber noch nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens einem Jahr hielten. Infolgedessen ist der Grundsatz des Vertrauensschutzes nach Auffassung der Kommission auch auf Unternehmen anwendbar, die — abgesehen von der Voraussetzung, ihre Beteiligungen während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens einem Jahr

gehalten zu haben — alle weiteren Voraussetzungen in Artikel 12 Absatz 5 TRLIS (vgl. Erwägungsgrund 21 vor dem 21. Dezember 2007 erfüllt haben, sofern sie ihre Beteiligungen zum 21. Dezember 2008 während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens einem Jahr gehalten haben.

- (170) In Fällen, in denen das erwerbende spanische Unternehmen die Beteiligungen erst nach dem 21. Dezember 2007 direkt oder indirekt gehalten hat, werden von diesem Begünstigten hingegen alle mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbaren Beihilfen zurückgefordert, es sei denn, folgende Voraussetzungen sind erfüllt: Erstens, ein erwerbendes spanisches Unternehmen ist vor dem 21. Dezember 2007 eine unwiderrufliche Verpflichtung eingegangen, die genannten Beteiligungen zu halten, zweitens, der Vertrag enthielt eine aufschiebende Bedingung hinsichtlich des Umstands, dass die fragliche Transaktion an die zwingende Genehmigung durch eine Aufsichtsbehörde gebunden ist, und drittens, die Transaktion ist vor dem 21. Dezember 2007 angemeldet worden. Für die Zeit nach der Veröffentlichung der Eröffnungsentscheidung im *Amtsblatt* kann nicht geltend gemacht werden, dass ein besonnener Wirtschaftsteilnehmer nicht in der Lage gewesen wäre, den Erlass eines sich möglicherweise auf seine Interessen auswirkenden Gemeinschaftsrechtsakts, wie der vorliegenden Entscheidung, abzusehen. Angesichts des Vorstehenden zieht die Kommission den Schluss, dass die Rückforderung in allen Fällen durchzuführen ist, die nicht durch die Erwägungsgründe 167 und 169 dieser Entscheidung abgedeckt sind. Zudem stellt die streitige Maßnahme nach Ansicht der Kommission keine Beihilfe dar, wenn die Begünstigten zu dem Zeitpunkt, zu dem sie von den Vorteilen profitierten, alle Voraussetzungen einer nach Artikel 2 der Verordnung (EG) Nr. 994/98 erlassenen und zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Steuerermäßigung geltenden Verordnung erfüllten.
- (171) Angesichts der vorstehenden Erwägungen entspricht die genaue Höhe der Beihilfe in einem bestimmten Steuerjahr und für einen bestimmten Begünstigten dem Nettozeitwert der durch die Abschreibungsmöglichkeit nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS gewährten Steuerermäßigung. Damit hängt die Höhe der Beihilfe von dem in den betreffenden Jahren auf das jeweilige Unternehmen anwendbaren Steuersatz sowie vom anwendbaren Diskontsatz ab.
- (172) Für ein bestimmtes Steuerjahr und einen bestimmten Begünstigten entspricht der Nennwert der Beihilfe der nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS gewährten Steuerermäßigung für Beteiligungen an ausländischen Unternehmen, die die in den Erwägungsgründen 167 und 169 genannten Voraussetzungen nicht erfüllen.
- (173) Der Zeitwert wird berechnet, indem der Zinssatz gemäß Kapitel V der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 und gemäß der Verordnung (EG) Nr. 271/2008 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 auf den Nennwert angewendet wird.
- (174) Bei der Berechnung der Steuerlast, die sich für die Begünstigten bei Nichtbestehen der rechtswidrigen Beihilfemaßnahme ergeben hätte, muss Spanien sich, wie bereits festgestellt, auf die in der Zeit vor der Veröffentlichung der Eröffnungsentscheidung im *Amtsblatt* durchgeführten Vorgänge stützen. Es kann nicht argumentiert werden, dass die Begünstigten ihre Vorgänge bei Nichtbestehen

⁽¹²¹⁾ Siehe Fußnote 1.

⁽¹²²⁾ Vgl. unter anderem die Entscheidung 2007/375/EG der Kommission vom 7. Februar 2007 über die Befreiung durch Frankreich, Irland und Italien von der Verbrauchsteuer auf Mineralöle, die als Brennstoff zur Tonerdegewinnung in den Regionen Gardanne und Shannon sowie auf Sardinien verwendet werden (ABl. L 147 vom 8.6.2007, S. 29), Erwägungsgrund 55, und die bereits genannte Entscheidung der Kommission vom 24. Juni 2003 über die Beihilferegelung, die Belgien in Form einer Steuerregelung zugunsten US-amerikanischer Verkaufsgesellschaften (*US Foreign Sales Corporations*) durchgeführt hat, Erwägungsgrund 79.

⁽¹²³⁾ Vgl. die Entscheidung 2003/755/EG der Kommission vom 17. Februar 2003 über die Beihilferegelung, die Belgien zugunsten von Koordinierungsstellen mit Sitz in Belgien durchgeführt hat (ABl. L 282 vom 30.10.2003, S. 25) und das Urteil des Gerichtshofs vom 22. Juni 2006 in den genannten verbundenen Rechts-sachen C-182/03 und C-217/03, Forum 187 ASBL, Randnrn. 162 und 163.

⁽¹²⁴⁾ Vgl. das bereits genannte Urteil in der Rechtssache Forum 187, Randnr. 149; vgl. auch das Urteil des Gerichtshofs vom 14. Mai 1975 in der Rechtssache C-74/74, CNTA/Kommission, Slg. 1975, S. 533, Randnr. 44.

dieser rechtswidrigen Vorteile anders gestaltet hätten, um ihre Steuerlast zu senken. Wie im Urteil des Gerichtshofs in der Sache Unicredito⁽¹²⁵⁾ eindeutig dargelegt, dürfen derartige hypothetische Erwägungen bei der Berechnung der Beihilfe nicht berücksichtigt werden.

VII. SCHLUSSFOLGERUNG

- (175) Angesichts der dargelegten Rechtsprechung und der besonderen Merkmale der Sache vertritt die Kommission die Auffassung, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS in Bezug auf innergemeinschaftliche Erwerbe eine Beihilferegelung im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag darstellt. Da die streitige Maßnahme unter Verstoß gegen Artikel 88 Absatz 3 EG-Vertrag durchgeführt wurde, stellt die Kommission ferner fest, dass sie in Bezug auf innergemeinschaftliche Erwerbe eine rechtswidrige Beihilferegelung darstellt. Da bis zum Datum der Veröffentlichung der Eröffnungsentscheidung jedoch der Grundsatz des Vertrauensschutzes anwendbar war, verzichtet die Kommission bei Beihilfen für Beteiligungen an ausländischen Unternehmen, die ein erwerbendes spanisches Unternehmen vor dem Datum der Veröffentlichung der Entscheidung der Kommission über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens nach Artikel 88 Absatz 2 EG-Vertrag im *Amtsblatt der Europäischen Union* direkt oder indirekt gehalten hat, ausnahmsweise auf die Rückforderung der sich aus der Anwendung der Beihilferegelung ergebenden Steuervorteile; Ausnahmen bilden folgende Fälle: erstens, ein erwerbendes spanisches Unternehmen ist vor dem 21. Dezember 2007 eine unwiderrufliche Verpflichtung eingegangen, die genannten Beteiligungen zu halten, zweitens, der Vertrag enthielt die aufschiebende Bedingung, dass die fragliche Transaktion an die zwingende Genehmigung durch eine Aufsichtsbehörde gebunden ist, und drittens, die Transaktion ist vor dem 21. Dezember 2007 angemeldet worden.
- (176) Die Kommission hält das am 10. Oktober 2007 eröffnete Verfahren in Bezug auf außergemeinschaftliche Vorgänge offen, da Spanien zugesagt hat, neue Elemente beizubringen —

HAT FOLGENDE ENTSCHEIDUNG ERLASSEN:

Artikel 1

- (1) Die Beihilferegelung, die das Königreich Spanien nach Artikel 12 Absatz 5 des Real Decreto Legislativo Nr. 4/2004 vom 5. März 2004, mit dem die Änderungen an der Ley del Impuesto sobre Sociedades (spanisches Körperschaftsteuergesetz) konsolidiert wurden, durchgeführt und unter Verstoß gegen Artikel 88 Absatz 3 EG-Vertrag rechtswidrig angewendet hat, ist in Bezug auf die den Begünstigten für die Durchführung innergemeinschaftlicher Erwerbe gewährten Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar.
- (2) Steuerabzüge, die den Begünstigten nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS im Rahmen innergemeinschaftlicher Erwerbe direkter oder indirekter Beteiligungen an ausländischen Unternehmen gewährt wurden, die — mit Ausnahme der Voraussetzung, dass die Begünstigten ihre Beteiligungen während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens einem Jahr gehalten ha-

ben — die einschlägigen Voraussetzungen der Beihilferegelung vor dem 21. Dezember 2007 erfüllten, können hingegen während des gesamten in der Beihilferegelung vorgesehenen Abschreibungszeitraums weiter geltend gemacht werden.

- (3) Steuerabzüge, die den Begünstigten nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS im Rahmen der Durchführung innergemeinschaftlicher Erwerbe gewährt wurden, können unter der Voraussetzung, dass vor dem 21. Dezember 2007 die unwiderrufliche Verpflichtung eingegangen worden ist, die genannten Beteiligungen zu halten, ferner, dass der Vertrag die aufschiebende Bedingung enthält, dass die fragliche Transaktion an die zwingende Genehmigung durch eine Aufsichtsbehörde gebunden ist, und dass die Transaktion vor dem 21. Dezember 2007 angemeldet worden ist, für den Teil der Beteiligungen, die ab dem Datum gehalten werden, an dem die aufschiebende Bedingung erfüllt ist, während des gesamten in der Beihilferegelung vorgesehenen Abschreibungszeitraums weiter geltend gemacht werden.

Artikel 2

Im Rahmen der in Artikel 1 genannten Regelung gewährte Steuerermäßigungen stellen keine Beihilfen dar, wenn sie zum Zeitpunkt ihrer Gewährung die Voraussetzungen einer nach Artikel 2 der Verordnung (EG) Nr. 994/98 erlassenen und zum Zeitpunkt der Beihilfegewährung geltenden Verordnung erfüllen.

Artikel 3

Im Rahmen der in Artikel 1 genannten Regelung gewährte Steuerermäßigungen, die zum Zeitpunkt ihrer Gewährung die Voraussetzungen einer nach Artikel 1 der Verordnung (EG) Nr. 994/98 erlassenen Verordnung oder in einer anderen zum damaligen Zeitpunkt geltenden Beihilferegelung erfüllen, sind in Höhe der auf derartige Beihilfen anwendbaren Beihilfehchstintensitäten mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar.

Artikel 4

- (1) Spanien fordert mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare Beihilfen, die nach der in Artikel 1 Absatz 1 genannten Regelung in Form von Steuerermäßigungen gewährt wurden, von den Begünstigten zurück, es sei denn, deren im Rahmen innergemeinschaftlicher Erwerbe erworbenen Beteiligungen an ausländischen Unternehmen erfüllen die in Artikel 1 Absatz 2 aufgeführten Voraussetzungen.
- (2) Der Rückforderungsbetrag wird ab dem Zeitpunkt, zu dem die Beihilfe dem Begünstigten zur Verfügung gestellt wurde, bis zu ihrer tatsächlichen Rückzahlung verzinst.
- (3) Die Zinsen werden gemäß Kapitel V der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 und gemäß der Verordnung (EG) Nr. 271/2008 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 nach der Zinseszinsformel berechnet.
- (4) Spanien widerruft die im Rahmen der in Artikel 1 Absatz 1 genannten Regelung gewährten ausstehenden Steuerermäßigungen mit Wirkung ab dem Datum des Erlasses dieser Entscheidung; dies gilt mit Ausnahme der Steuerermäßigungen, die für Beteiligungen an ausländischen Unternehmen gewährt wurden, welche die in Artikel 1 Absatz 2 genannten Voraussetzungen erfüllen.

⁽¹²⁵⁾ Urteil des Gerichtshofs vom 15. Dezember 2005 in der Rechtsache C-148/04, Unicredito Italiano Spa/Agencia delle Entrate, Slg. 2005, I-11137, Randnrn. 117 bis 119.

Artikel 5

(1) Es erfolgt eine unverzügliche, tatsächliche Rückforderung der Beihilfen, die aufgrund der in Artikel 1 genannten Regelung gewährt wurden.

(2) Spanien stellt sicher, dass diese Entscheidung binnen vier Monaten nach ihrer Bekanntgabe umgesetzt wird.

Artikel 6

(1) Spanien übermittelt der Kommission innerhalb von zwei Monaten nach Bekanntgabe dieser Entscheidung die folgenden Informationen:

- a) Liste der Begünstigten, die aufgrund der in Artikel 1 genannten Regelung Beihilfen erhalten haben, sowie Gesamtbetrag der Beihilfen, die jeder Begünstigte im Rahmen dieser Regelung erhalten hat;
- b) Gesamtbetrag, Hauptforderung und Zinsen, die von jedem Begünstigten zurückzufordern sind;
- c) ausführliche Beschreibung der Maßnahmen, die ergriffen wurden bzw. beabsichtigt sind, um dieser Entscheidung nachzukommen;

d) Unterlagen, aus denen hervorgeht, dass die Begünstigten zur Rückzahlung der Beihilfe aufgefordert wurden.

(2) Spanien unterrichtet die Kommission über den Fortgang seiner Maßnahmen zur Umsetzung dieser Entscheidung, bis die Rückzahlung der Beihilfen, die aufgrund der in Artikel 1 genannten Regelung gewährt wurden, abgeschlossen ist. Auf Anfrage der Kommission legt Spanien unverzüglich Informationen über die Maßnahmen vor, die ergriffen wurden bzw. beabsichtigt sind, um dieser Entscheidung nachzukommen. Ferner übermittelt Spanien ausführliche Angaben über die Beihilfebeträge und die Zinsen, die von den Begünstigten zurückgezahlt wurden.

Artikel 7

Diese Entscheidung ist an das Königreich Spanien gerichtet.

Brüssel, den 28. Oktober 2009

Für die Kommission

Neelie KROES

Mitglied der Kommission

ANHANG

Liste der Beteiligten, die Stellungnahmen zur Eröffnungsentscheidung übermittelt und keinen Antrag auf vertrauliche Behandlung gestellt haben

Abertis Infraestructuras SA
Acerinox SA
Aeropuerto de Belfast SA.
Altadis SA, Fomento de Construcciones y Contratas SA
Amey UK Ltd
Applus Servicios Tecnológicos SL
Asociación Española de Banca (AEB)
Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA)
Asociación de Empresas Constructoras de Ámbito Nacional (SEOPAN)
Asociación de Marcas Renombradas Españolas
Asociación Española de Asesores Fiscales
Amadeus IT Group SA
Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (BBVA) SA
Banco Santander SA
Club de Exportadores e Inversores Españoles
Compañía de distribución integral Logista SA
Confederacion Española de Organizaciones Empresariales
Confederacion Española de la Pequeña y Mediana Empresa (CEPYME)
Ebro Puleva SA
Ferroviai Servicios SA
Hewlett-Packard Española SL
La Caixa S A,
Iberdrola S A
Norvarem SA
Prosegur Compañía de Seguridad SA
Sociedad General de Aguas de Barcelona SA (Grupo AGBAR)
Telefónica SA
