



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTS (Siebte Kammer)

17. Dezember 2015*

„Staatliche Beihilfen — Schiffbau — Steuerrechtliche Vorschriften, die auf bestimmte zur Finanzierung und zum Erwerb von Schiffen geschlossene Vereinbarungen anwendbar sind — Beschluss, mit dem die Beihilfe teilweise für mit dem Binnenmarkt unvereinbar erklärt und teilweise ihre Rückforderung angeordnet wird — Nichtigkeitsklage — Individuelle Betroffenheit — Zulässigkeit — Vorteil — Selektiver Charakter — Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten — Beeinträchtigung des Wettbewerbs — Begründungspflicht“

In den verbundenen Rechtssachen T-515/13 und T-719/13

Königreich Spanien, Prozessbevollmächtigte: zunächst N. Díaz Abad, dann M. Sampol Pucurull, abogados del Estado,

Kläger in der Rechtssache T-515/13,

Lico Leasing, SA mit Sitz in Madrid (Spanien),

Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA mit Sitz in Madrid,

Prozessbevollmächtigte: Rechtsanwälte M. Merola und M. A. Sánchez,

Klägerinnen in der Rechtssache T-719/13,

gegen

Europäische Kommission, vertreten durch V. Di Bucci, M. Afonso, É. Gippini Fournier und P. Němečková als Bevollmächtigte,

Beklagte,

wegen Nichtigerklärung des Beschlusses 2014/200/EU der Kommission vom 17. Juli 2013 über die staatliche Beihilfe SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) Spaniens – Auf bestimmte Finanzierungs-Leasingvereinbarungen anwendbares Steuersystem, das auch als spanisches True-Lease-Modell bezeichnet wird (ABl. 2014, L 114, S. 1),

erlässt

DAS GERICHT (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten M. van der Woude (Berichterstatter) sowie der Richterinnen I. Wiszniewska-Bialecka und des Richters I. Ulloa Rubio,

* Verfahrenssprache: Spanisch.

Kanzler: J. Palacio González, Hauptverwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündlichen Verhandlungen vom 9. und 10. Juni 2015

folgendes

Urteil

Vorgeschichte des Rechtsstreits

I – *Verwaltungsverfahren*

- 1 Bei der Europäischen Kommission gingen ab Mai 2006 mehrere Beschwerden über das sogenannte spanische True-Lease-Modell (*Sistema español de arrendamiento fiscal*, im Folgenden: SEAF) ein. Insbesondere beklagten zwei nationale Verbände von Schiffswerften und eine einzelne Schiffswerft, dass diese Regelung es Reedereien ermögliche, von spanischen Schiffswerften hergestellte Schiffe mit einem Preisnachlass von zwischen 20 % und 30 % (im Folgenden: Nachlass) zu erwerben, was zu einem Verlust von Schiffbauaufträgen ihrer Mitglieder geführt habe. Am 13. Juli 2010 unterzeichneten die Schiffbauverbände von sieben europäischen Ländern einen Antrag gegen das SEAF. Mindestens eine Schifffahrtsgesellschaft unterstützte diese Beschwerden.
- 2 Im Anschluss an zahlreiche Auskunftersuchen der Kommission an die spanischen Behörden und zwei Sitzungen zwischen diesen Parteien eröffnete die Kommission mit dem Beschluss C(2011) 4494 final vom 29. Juni 2011 (ABl. C 276, S. 5, im Folgenden: Eröffnungsbeschluss) das förmliche Prüfverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV.

II – *Angefochtener Beschluss*

- 3 Am 17. Juli 2013 erließ die Kommission den Beschluss 2014/200/EU über die staatliche Beihilfe SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) Spaniens – Auf bestimmte Finanzierungs-Leasingvereinbarungen anwendbares Steuersystem, das auch als spanisches True-Lease-Modell bezeichnet wird (ABl. 2014, L 114, S. 1, im Folgenden: angefochtener Beschluss). Mit diesem Beschluss vertrat die Kommission die Auffassung, bestimmte steuerliche Maßnahmen, aus denen sich das SEAF zusammensetze, stellten eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV dar, die vom Königreich Spanien rechtswidrig ab dem 1. Januar 2002 unter Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV gewährt worden sei (Art. 1 des angefochtenen Beschlusses). Die genannten Maßnahmen wurden als teilweise mit dem Binnenmarkt unvereinbar angesehen (Art. 2 des angefochtenen Beschlusses). Unter bestimmten Bedingungen wurde die Rückforderung ausschließlich von den Investoren angeordnet, die die in Rede stehenden Vorteile erhalten hatten, ohne dass diesen die Möglichkeit eingeräumt wurde, die mit der Rückforderung verbundene Belastung auf andere Personen zu übertragen (Art. 4 Abs. 1 des angefochtenen Beschlusses).

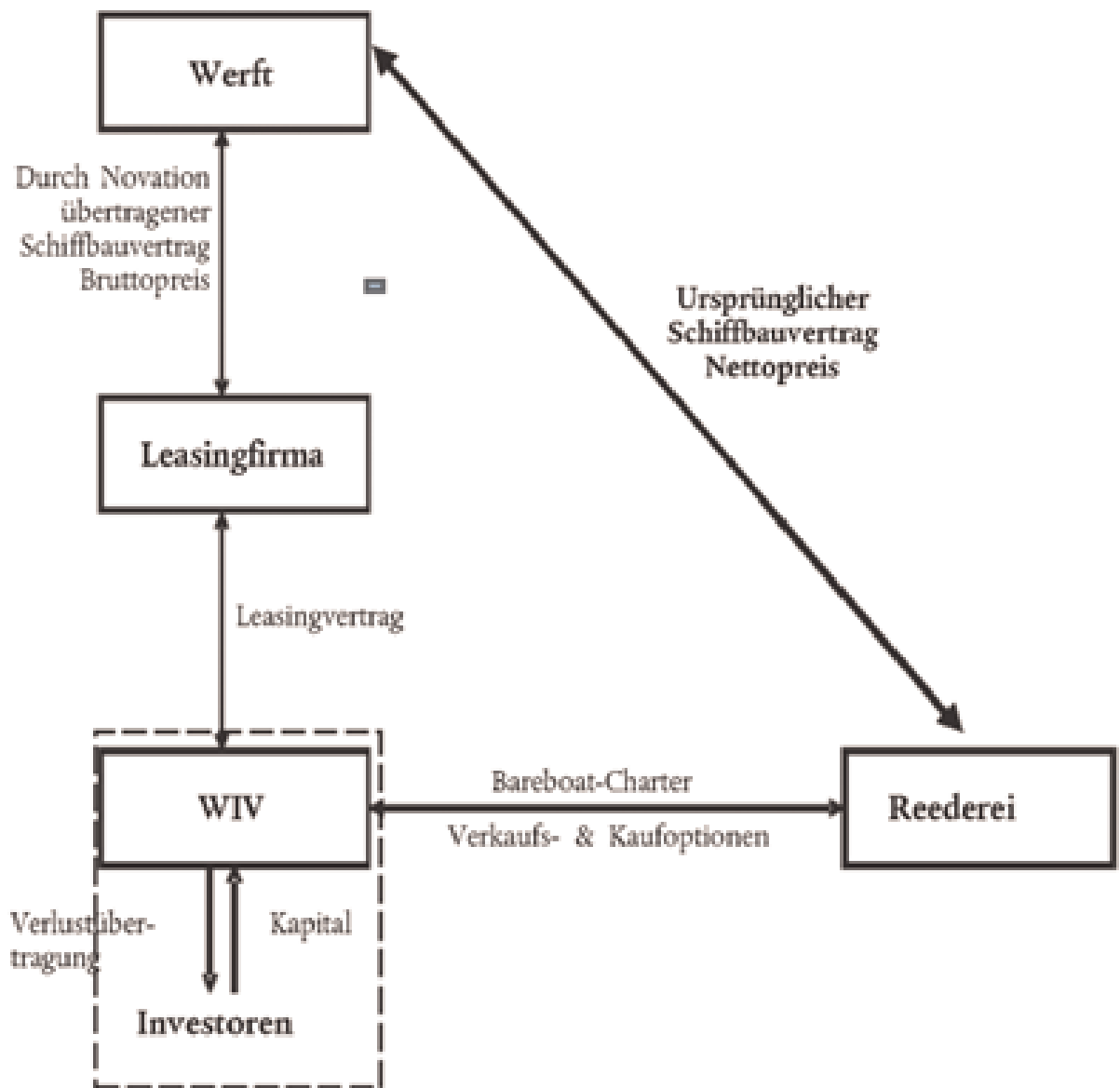
A – *Beschreibung des SEAF*

- 4 Im achten Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses führte die Kommission aus, das SEAF finde im Rahmen von Transaktionen Anwendung, die den Bau von Seeschiffen durch Werften (Verkäufer) und ihren Erwerb durch Reedereien (Käufer) sowie die Finanzierung dieser Transaktionen im Wege einer *ad hoc* gegründeten rechtlichen und finanziellen Einheit betreffen.

- 5 Die Kommission stellte klar, dass „[d]as SEAF ... auf ... einer *ad hoc* von einer Bank gegründeten rechtlichen und finanziellen Einheit, die zwischen Reederei ... und Werft ... geschaltet [werde], ... einer komplexen Struktur vertraglicher Vereinbarungen zwischen den Beteiligten der Transaktion und ... der Inanspruchnahme mehrerer spanischer Steuermaßnahmen [beruhe]“ (neunter Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).
- 6 Die Kommission wies ferner darauf hin, dass es sich „[b]ei den Käufern ... um Reedereien aus ganz Europa und Drittländern [handle]“ und „[m]it einer einzigen Ausnahme (ein Vertrag über 6 148 969 [Euro]) ... an allen Geschäften spanische Werften beteiligt [gewesen seien]“ (zehnter Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

1. Rechtliche und finanzielle Struktur des SEAF

- 7 Aus den Erwägungsgründen 9 und 10 des Eröffnungsbeschlusses, auf den der 14. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses im Wesentlichen verweist, geht hervor, dass für die Inanspruchnahme des SEAF an jedem Schiffbauauftrag mehrere Akteure beteiligt sein müssen, nämlich eine Reederei, eine Schiffswerft, eine Bank, eine Finanzierungsleasinggesellschaft, eine von der Bank gegründete wirtschaftliche Interessenvereinigung (im Folgenden: WIV) und Investoren, die Beteiligungen an dieser WIV erwerben.
- 8 Die Kommission erläuterte im zwölften Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses Folgendes:
„Die Struktur des SEAF besteht aus einem Geflecht von Maßnahmen zur Steuerplanung, das im Allgemeinen von einer Bank zur Schaffung von Steuervorteilen für die Investoren einer steuerlich transparenten [WIV] und zur Weitergabe eines Teils dieser Steuervorteile an die Reederei in Form eines Nachlasses auf den Schiffspreis organisiert wird, wobei die Investoren der [WIV] die übrigen Gewinne als Vergütung für ihre Investition erhalten. Zusammen mit der [WIV] sind an einer Transaktion unter Inanspruchnahme des SEAF weitere Vermittler beteiligt, insbesondere eine Bank und eine Finanzierungsleasinggesellschaft (siehe nachstehende Grafik).“



- 9 Im Rahmen des SEAF unterzeichnen die oben in Rn. 7 erwähnten Akteure mehrere Verträge, die nachstehend erläutert werden sollen. Die Beteiligten unterzeichnen darüber hinaus einen Rahmenvertrag, in dem die gesamte Organisation und Funktionsweise des SEAF im Einzelnen beschrieben werden (neunter Erwägungsgrund Buchst. h des Eröffnungsbeschlusses).

a) Ursprünglicher Schiffbauauftrag

- 10 Eine Reederei, die ein Schiff unter Inanspruchnahme des Nachlasses erwerben möchte, setzt sich mit einer Schiffswerft über das zu bauende Schiff und einen Ankaufspreis unter Berücksichtigung des Nachlasses (im Folgenden: Nettopreis) ins Benehmen. Der ursprüngliche Schiffbauauftrag sieht die Entrichtung des Nettopreises durch regelmäßige Zahlungen an die Schiffswerft vor. Die Schiffswerft beauftragt eine Bank mit der Organisation der Struktur und der Regelung des SEAF (neunter Erwägungsgrund Buchst. a des Eröffnungsbeschlusses).

b) Übernommener Schiffbauauftrag (Novation)

- 11 Die Bank schaltet eine Finanzierungsleasinggesellschaft ein, die durch einen Novationsvertrag an die Stelle der Reederei tritt und mit der Schiffswerft einen neuen Vertrag über den Erwerb des Schiffes zu einem Preis schließt, in dem der Nachlass nicht berücksichtigt ist (im Folgenden: Bruttopreis). Mittels einer Novation kann eine Verpflichtung durch eine andere oder eine Vertragspartei durch eine andere ersetzt werden. Dieser neue Vertrag sieht zusätzlich zu den im ursprünglichen Schiffbauauftrag vorgesehenen Zahlungen regelmäßig vor, dass ein dem Nachlass entsprechender Betrag (Differenz zwischen Brutto- und Nettopreis) an die Schiffswerft gezahlt wird (neunter Erwägungsgrund Buchst. c des Eröffnungsbeschlusses).

c) Gründung einer WIV durch die Bank und Ausschreibung für Investoren

- 12 Aus dem neunten Erwägungsgrund Buchst. b des Eröffnungsbeschlusses geht hervor, dass die Bank „eine [WIV] [gründet] und ... Aktien an Investoren [verkauft]“, „[b]ei [denen es sich] ... normalerweise um große, in Spanien steuerpflichtige Investoren [handelt], die in die WIV investieren, um eine Senkung ihrer Steuerbemessungsgrundlage zu erhalten“, und „[i]m Allgemeinen ... nicht in der Schifffahrtsbranche tätig [sind]“. Im 28. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses stellt die Kommission klar: „Da die [WIV], die sich an Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF beteiligen, für ihre Mitglieder ein Anlageinstrument und weniger eine Form zur gemeinsamen Durchführung einer Tätigkeit darstellen, werden diese im vorliegenden Beschluss als Investoren bezeichnet.“

d) Finanzierungsleasingvertrag

- 13 Die oben in Rn. 11 erwähnte Finanzierungsleasinggesellschaft verleast das Schiff mit Kaufoption auf der Grundlage des Bruttopreises für drei oder vier Jahre an die WIV. Die WIV verpflichtet sich vorab dazu, die Kaufoption für das Schiff am Ende dieses Zeitraums auszuüben. Der Vertrag sieht die Zahlung sehr hoher Leasingraten an die Finanzierungsleasinggesellschaft vor, was auf der Ebene der WIV erhebliche Verluste mit sich bringt. Dagegen ist der Preis für die Ausübung der Kaufoption relativ gering (neunter Erwägungsgrund Buchst. d des Eröffnungsbeschlusses). In der Praxis least die WIV das Schiff im Rahmen des Finanzierungsleasingvertrags ab dem Tag, an dem mit seinem Bau begonnen wird (zehnter Erwägungsgrund des Eröffnungsbeschlusses).

e) Bareboat-Chartervertrag mit Kaufoption

- 14 Aus dem neunten Erwägungsgrund Buchst. e des Eröffnungsbeschlusses geht hervor, dass die WIV das Schiff im Rahmen eines Bareboat-Chartervertrags ihrerseits „für kurze Zeit“ an die Reederei verleast. Bei einer Bareboat-Charter handelt es sich um eine Vereinbarung über die Anmietung eines Schiffes, die weder die Besatzung noch das Auftanken einschließt, für die der Charterer verantwortlich ist. Die Reederei verpflichtet sich vorab dazu, das Schiff am Ende des vorgesehenen Zeitraums auf der Grundlage des Nettopreises von der WIV zu erwerben. Im Gegensatz zu dem oben in Rn. 13 beschriebenen Finanzierungsleasingvertrag sind die Leasingraten im Rahmen des Bareboat-Chartervertrags niedrig. Dagegen ist der Preis für die Ausübung der Kaufoption hoch. In der Praxis wird der Bareboat-Chartervertrag durchgeführt, sobald der Bau des Schiffes abgeschlossen ist. Der für die Ausübung der Kaufoption vorgesehene Zeitpunkt wird „mehrere Wochen“ nach dem oben in Rn. 13 erwähnten Zeitpunkt festgesetzt, zu dem die WIV das Schiff von der Finanzierungsleasinggesellschaft erwirbt (zehnter Erwägungsgrund des Eröffnungsbeschlusses).
- 15 Aus der im Eröffnungsbeschluss und im angefochtenen Beschluss beschriebenen rechtlichen und finanziellen Struktur des SEAF geht somit hervor, dass die Bank im Rahmen des Verkaufs eines Schiffes von einer Schiffswerft an eine Reederei zwei Mittler zwischenschaltet, nämlich eine Finanzierungsleasinggesellschaft und eine WIV. Letztere verpflichtet sich im Rahmen eines

Finanzierungsleasingvertrags dazu, das Schiff zu einem Bruttopreis zu erwerben, der von der Leasinggesellschaft an die Schiffswerft weitergegeben wird. Beim Wiederverkauf des Schiffes an die Reederei im Rahmen des Bareboat-Chartervertrags mit Kaufoption erhält sie jedoch nur den Nettopreis, in dem der Nachlass berücksichtigt ist, den die Reederei zu Beginn erhalten hat.

2. Steuerliche Struktur des SEAF

- 16 Der Kommission zufolge ist „Zweck der ... Organisation des SEAF ... in erster Linie, durch bestimmte Steuermaßnahmen Vorteile zugunsten der WIV und der an ihr beteiligten Investoren zu erzielen, die anschließend einen Teil dieser Vorteile an die Reederei weitergeben, die ein neues Schiff erwirbt“ (15. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).
- 17 Aus den Erwägungsgründen 15 bis 20 des angefochtenen Beschlusses und den Erwägungsgründen 12 bis 19 des Eröffnungsbeschlusses, auf die der 18. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses verweist, geht hervor, dass „[d]ie Steuervorteile der [WIV] ... in zwei Phasen ... erzielt [werden]“ (16. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).
- 18 Es verhält sich nämlich so, dass „[i]n der ersten Phase ... eine vorzeitige [Maßnahme 2, unten in Rn. 25 geprüft] und beschleunigte [Maßnahme 1, unten in Rn. 24 geprüft] Abschreibung des geleasteten Schiffes im Rahmen des ‚normalen‘ Körperschaftssteuersystems angewandt [wird], was für die [WIV] zu großen Verlusten führt; a) aufgrund der steuerlichen Transparenz der [WIV] [Maßnahme 3, unten in Rn. 27 geprüft] können diese steuerlichen Verluste von den Einnahmen der Investoren im Verhältnis zu ihrer Beteiligung an der [WIV] in Abzug gebracht werden“ (16. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).
- 19 Die Kommission stellt im 17. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses klar: „Unter normalen Umständen sind die auf diese vorzeitige und beschleunigte Abschreibung der Kosten des Schiffes zurückgehenden Steuerersparnisse später durch höhere Steuerverbindlichkeiten auszugleichen, und zwar entweder wenn das Schiff vollständig abgeschrieben ist und keine weiteren Abschreibungskosten abgezogen werden können oder wenn das Schiff verkauft wird und mit dem Verkauf ein Veräußerungsgewinn erzielt wird.“ Ein solcher Ausgleich hat im Rahmen des SEAF jedoch nicht stattgefunden.
- 20 Es ist nämlich so, dass „[i]n der zweiten Phase ... die auf die Übertragung der anfänglichen Verluste an die Investoren zurückgehenden Steuerersparnisse aufgrund des Wechsels der [WIV] zu einer Besteuerung nach dem Tonnagesteuersystem[, die eine] vollständige Befreiung der Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf des Schiffes an die Reederei ... [ermöglicht,] gesichert [werden] [Maßnahmen 4 und 5, unten in den Rn. 27 bis 29 geprüft]“. Dieser Verkauf erfolgt, sobald das Schiff von der WIV abgeschrieben worden ist und kurz nach dem Wechsel zur Sonderbesteuerung nach dem Tonnagesteuersystem (18. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).
- 21 Der Kommission zufolge „ist es aufgrund der kombinierten Wirkung der beim SEAF in Anspruch genommenen steuerlichen Maßnahmen der [WIV] und ihren Investoren möglich, einen steuerlichen Vorteil von etwa 30 % des anfänglichen Bruttopreises des Schiffes zu erzielen; d)ieser steuerliche Vorteil – der anfänglich der [WIV] bzw. ihren Investoren zugutekommt – verbleibt teilweise (10 % bis 15 %) bei den Investoren; der übrige Teil (85 % bis 90 %) wird an die Reederei weitergegeben, die schließlich mit einem Abschlag von zwischen 20 % und 30 % gegenüber dem ursprünglichen Bruttopreis des Schiffes Eigentümerin des Schiffes wird“ (19. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

- 22 Aus dem 20. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses geht hervor, dass „bei den Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF verschiedene steuerliche Einzelmaßnahmen – die jedoch miteinander verknüpft sind – kombiniert [werden], um einen steuerlichen Vorteil zu erlangen“. Diese Maßnahmen sind in mehreren Bestimmungen des Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Königliche Gesetzesverordnung 4/2004, mit der die konsolidierte Fassung des spanischen Körperschaftsteuergesetzes angenommen wurde) vom 5. März 2004 (BOE Nr. 61 vom 11. März 2004, S. 10951, im Folgenden: TRLIS) und des Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Königlicher Erlass 1777/2004, mit dem die Durchführungsverordnung zum Körperschaftsteuergesetz angenommen wurde) vom 30. Juli 2004 (BOE Nr. 189 vom 6. August 2004, S. 37072, im Folgenden: RIS) vorgesehen.
- 23 Es handelt es sich um folgende fünf Maßnahmen, die in den Erwägungsgründen 21 bis 42 des angefochtenen Beschlusses beschrieben werden.
- a) Maßnahme 1: Beschleunigte Abschreibung von Leasinggegenständen (Art. 115 Abs. 6 TRLIS)
- 24 Art. 115 Abs. 6 TRLIS ermöglicht die beschleunigte Abschreibung eines Leasinggegenstands, indem die aufgrund eines Finanzierungsleasingvertrags über diesen Gegenstand geleisteten Zahlungen als abzugsfähig betrachtet werden (Erwägungsgründe 21 bis 23 des angefochtenen Beschlusses).
- b) Maßnahme 2: Ermessensspielraum bei der Anwendung der vorzeitigen Abschreibung von Leasinggegenständen (Art. 48 Abs. 4 und Art. 115 Abs. 11 TRLIS sowie Art. 49 RIS)
- 25 Nach Art. 115 Abs. 6 TRLIS beginnt die beschleunigte Abschreibung von Leasinggegenständen an dem Datum, an dem der Gegenstand betriebsbereit ist, d. h. erst wenn der Leasinggegenstand an den Leasingnehmer übergeben wird und dieser mit seiner Nutzung beginnt. Art. 115 Abs. 11 TRLIS sieht jedoch vor, dass das Ministerium für Wirtschaft und Finanzen auf offiziellen Antrag des Leasingnehmers ein früheres Datum für den Beginn der Abschreibung festlegen kann. In Art. 115 Abs. 11 TRLIS sind für diese vorzeitige Abschreibung zwei allgemeine Voraussetzungen vorgesehen. Die für WIV geltenden besonderen Voraussetzungen finden sich in Art. 48 Abs. 4 TRLIS. Das in Art. 115 Abs. 11 TRLIS vorgesehene Genehmigungsverfahren wird in Art. 49 RIS im Einzelnen beschrieben (Erwägungsgründe 24 bis 26 des angefochtenen Beschlusses).
- c) Maßnahme 3: Die WIV
- 26 Die Kommission weist im 27. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses darauf hin, dass „die spanischen [WIV] eine andere Rechtspersönlichkeit als ihre Mitglieder [haben]“ und „[a]ufgrund dessen ... einen Antrag auf Anwendung sowohl der vorzeitigen Abschreibung als auch des alternativen Tonnagesteuersystems gemäß Artikel 124 bis 128 TRLIS ... stellen [können], wenn sie die nach dem spanischen Recht erforderlichen Voraussetzungen erfüllen, selbst wenn keines ihrer Mitglieder eine Reederei ist“. Im 28. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses stellt die Kommission klar, dass „die [WIV] [aus steuerlicher Sicht] im Hinblick auf ihre in Spanien ansässigen Investoren dennoch transparent [sind]“ und somit „die von den [WIV] erzielten Gewinne (oder Verluste) [für steuerliche Zwecke] direkt ihren in Spanien ansässigen Mitgliedern anteilig zugerechnet [werden]“. Im 29. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses fügt die Kommission hinzu: „Die Steuertransparenz der [WIV] ermöglicht es, die erheblichen Verluste der [WIV] mittels einer vorzeitigen und beschleunigten Abschreibung direkt an die Investoren abzuwälzen, die diese Verluste mit ihren eigenen Gewinnen verrechnen und die zu zahlenden Steuern verringern können.“

d) Maßnahme 4: Tonnagesteuersystem (Art. 124 bis 128 TRLIS)

- 27 Die Kommission weist in den Erwägungsgründen 30 und 31 des angefochtenen Beschlusses darauf hin, dass das in den Art. 124 bis 128 TRLIS vorgesehene Tonnagesteuersystem im Jahr 2002 als mit den Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr vom 5. Juli 1997 (ABl. C 205, S. 5) in der am 17. Januar 2004 geänderten Fassung (ABl. C 13, S. 3, im Folgenden: Leitlinien für den Seeverkehr) vereinbare staatliche Beihilfe genehmigt worden sei (Beschluss der Kommission K[2002]582 endg. vom 27. Februar 2002 über die staatliche Beihilfe Nr. 736/2001 Spaniens – Tonnagebezogene Besteuerung von Schifffahrtsunternehmen (ABl. 2004, C 38, S. 4).
- 28 Aus den Erwägungsgründen 30, 37 und 38 des angefochtenen Beschlusses geht hervor, dass die in eines der Register für Seeverkehrsunternehmen eingetragenen Reedereien, die von der Finanzverwaltung zu diesem Zweck eine Genehmigung erhalten haben, auf der Grundlage des Tonnagesteuersystems nicht nach Maßgabe ihrer Gewinne und Verluste besteuert werden, sondern nach Maßgabe der Tonnage. Dies bedeutet, dass die Einnahmen aus dem Verkauf eines Schiffes, das zuvor von einem das Tonnagesteuersystem bereits in Anspruch nehmenden Unternehmen neu erworben worden ist, nicht besteuert werden. Es gibt jedoch eine Ausnahme von dieser Regel. Auf der Grundlage eines in Art. 125 Abs. 2 TRLIS vorgesehenen Sonderverfahrens werden nämlich die Gewinne aus dem Verkauf eines zum Zeitpunkt des Übergangs zum Tonnagesteuersystem bereits erworbenen Schiffes oder eines „gebrauchten“ Schiffes, das zu einem Zeitpunkt erworben wird, zu dem das Unternehmen das Sondersystem bereits in Anspruch nimmt, zum Zeitpunkt des Verkaufs besteuert. Somit „werden bei normaler Anwendung des von der Kommission genehmigten spanischen Tonnagesteuersystems die möglichen Gewinne beim Wechsel zum Tonnagesteuersystem besteuert[,] und es wird angenommen, dass die Gewinne, wenn auch zu einem späteren Zeitpunkt, beim Verkauf oder der Abwrackung des Schiffes besteuert werden“ (39. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

e) Maßnahme 5: Art. 50 Abs. 3 RIS

- 29 Die Kommission weist im 41. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses darauf hin, dass „als Ausnahme von der in Artikel 125 Absatz 2 TRLIS festgelegten Vorschrift [siehe oben, Rn. 28] in Artikel 50 Absatz 3 RIS ... vorgesehen [ist], dass beim Erwerb von Schiffen im Zuge einer Kaufoption im Rahmen eines zuvor von den Steuerbehörden genehmigten Leasingvertrages diese ... als neue ... und nicht gebrauchte Schiffe [im Sinne von Art. 125 Abs. 2 TRLIS] gelten“, ohne dass berücksichtigt wird, ob sie bereits abgeschrieben sind. Vor diesem Hintergrund werden die möglichen Gewinne, die im Rahmen des genannten Verkaufs erzielt worden sind, nicht nach dem Sonderverfahren des Art. 125 Abs. 2 TRLIS besteuert.
- 30 Nach den der Kommission vorliegenden Informationen „wird diese Ausnahme nur bei konkreten Leasingverträgen angewendet, die von den Steuerbehörden im Rahmen von Anträgen auf Anwendung der vorzeitigen Abschreibung gemäß Artikel 115 Absatz 11 TRLIS genehmigt wurden [Maßnahme 2, siehe oben, Rn. 25], d. h. in Bezug auf neu gebaute und geleaste [Schiffe], die im Zuge von Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF erworben wurden und mit einer einzigen Ausnahme alle von spanischen Werften stammten“ (41. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).
- 31 Daher könnten „[b]ei genehmigten Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF“, so die Kommission, „die [WIV] ... zum Tonnagesteuersystem wechseln ..., ohne die aus der vorzeitigen und beschleunigten Abschreibung resultierende verdeckte Steuerschuld zum Zeitpunkt des Wechsels zum Tonnagesteuersystem oder später zum Zeitpunkt des Verkaufs oder der Abwrackung des Schiffes zahlen zu müssen“ (40. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

- 32 Aus der in den Erwägungsgründen 15 bis 42 des angefochtenen Beschlusses beschriebenen steuerlichen Struktur des SEAF geht somit hervor, dass das Schiff aufgrund der Maßnahmen 1 und 2 von Baubeginn an beschleunigt und vorzeitig abgeschrieben werden kann, wodurch auf der Ebene der WIV Verluste entstehen. Aufgrund der steuerlichen Transparenz der WIV (Maßnahme 3) werden diese Verluste in steuerlicher Hinsicht den Investoren zugerechnet, wodurch sie im Rahmen ihrer Tätigkeiten ihre Besteuerungsgrundlage senken können. Mit den Maßnahmen 4 und 5 wird verhindert, dass die Gewinne, die im Rahmen des Verkaufs des Schiffes von der WIV an die Reederei erzielt werden, der Steuer unterliegen, so dass der Vorteil der Steuerverluste bei den Investoren verbleibt. Wie oben in Rn. 15 erwähnt, erfolgt dieser Verkauf jedoch auf der Grundlage des Nettopreises (in dem der Nachlass berücksichtigt ist, den die Reederei erhalten hat) und nicht des (an die Schiffswerft weitergegebenen) Bruttopreises.

B – Würdigung durch die Kommission

1. Prüfung des SEAF als System/Prüfung der unterschiedlichen Maßnahmen

- 33 Die Kommission hat in den Erwägungsgründen 113 bis 122 des angefochtenen Beschlusses (Nr. 5.2) den Umfang ihrer Beurteilung des SEAF festgelegt.
- 34 Nach Auffassung der Kommission ist „[d]ie Tatsache, dass sich das SEAF aus verschiedenen Maßnahmen zusammensetzt, die nicht alle in den spanischen Steuervorschriften vorgesehen sind, ... nicht ausreichend, um zu verhindern, dass [sie] es als System beschreibt und als solches betrachtet[; ... sie] befindet ..., dass die unterschiedlichen im Rahmen von Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF verwendeten steuerlichen Maßnahmen rechtlich und faktisch miteinander verbunden sind“ (116. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses). Aus diesen Gründen „ist [sie] der Auffassung, dass das [SEAF] als ein System aus miteinander verknüpften steuerlichen Maßnahmen zu beschreiben und seine Wirkung in ihrem wechselseitigen Kontext zu würdigen ist, wobei insbesondere die faktischen Beziehungen, die vom Staat oder mit dessen Genehmigung eingeführt wurden, zu berücksichtigen sind“ (119. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).
- 35 Die Kommission hat klargestellt, dass sie sich „[i]n jedem Fall ... nicht ausschließlich auf einen globalen Ansatz [gestützt]“ und „[n]eben dem globalen Ansatz ... die verschiedenen Maßnahmen [analysiert habe], aus denen sich das SEAF zusammensetz[e], auch individuell“. Die Kommission ist der Ansicht gewesen, dass sich „diese beiden Ansätze ergänz[t]en und zu kohärenten Schlussfolgerungen führ[t]en. Die individuelle Würdigung [sei] insbesondere erforderlich, um zu ermitteln, welcher Teil der durch das SEAF geschaffenen wirtschaftlichen Vorteile auf die allgemeinen Maßnahmen bzw. die selektiven Maßnahmen zurückzuführen [sei]. Die individuelle Würdigung ermöglich[e] es [ihr] zudem, gegebenenfalls zu bestimmen, welcher Teil der Beihilfe mit dem Binnenmarkt vereinbar und welcher Teil zurückzufordern [sei]“ (120. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).
- 36 Die Kommission hat darüber hinaus auf Folgendes hingewiesen: „Den Wirtschaftsbeteiligten steht es frei, ihre Transaktionen zur Finanzierung von Vermögenswerten nach ihrem Willen zu strukturieren und zu diesem Zweck die allgemeinen steuerlichen Maßnahmen einzusetzen, die sie für geeignet befinden. Dennoch sind die an diesen Transaktionen beteiligten Unternehmen in dem Umfang, in dem diese Transaktionen die Anwendung selektiver steuerlicher Maßnahmen, die der Kontrolle staatlicher Beihilfen unterliegen, implizieren, potenzielle Begünstigte staatlicher Beihilfen. Einerseits gilt der Umstand, dass verschiedene Sektoren oder Kategorien von Unternehmen als potenzielle Begünstigte ermittelt wurden, nicht als Hinweis, dass das SEAF eine allgemeine Maßnahme ist ... Andererseits kann der Umstand, dass das SEAF für die Finanzierung des Erwerbs, die Bareboat-Charter und den Wiederverkauf von Seeschiffen genutzt wird, als eindeutiger Hinweis gesehen werden, dass diese Maßnahme aus sektoraler Sicht selektiv ist“ (122. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

2. Vorliegen einer Beihilfe gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV

a) Unternehmen im Sinne von Art. 107 AEUV

- 37 Die Kommission hat im 126. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses darauf hingewiesen, dass alle an den Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF beteiligten Parteien Unternehmen im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV seien, da ihre Tätigkeiten im Angebot von Waren und Dienstleistungen auf einem Markt bestünden. Insbesondere die WIV „vercharter[te]n und verkauf[t]en Schiffe“. Die Investoren „b[ö]ten Waren und Dienstleistungen auf einer Vielzahl von Märkten an, sofern sie nicht natürliche Personen [seien], die keine Wirtschaftstätigkeit ausüb[t]en, wobei sie in diesem Fall nicht unter [diesen] Beschluss f[ie]len“.

b) Vorliegen eines selektiven Vorteils

- 38 Die Kommission hat in den Erwägungsgründen 127 bis 163 des angefochtenen Beschlusses (Nr. 5.3.2) geprüft, ob ein selektiver Vorteil vorliegt.
- 39 Hinsichtlich Maßnahme 1 (beschleunigte Abschreibung) war die Kommission der Ansicht, durch sie erwachse an sich „den [WIV] bei Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF kein selektiver Vorteil“ (131. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses). Der Vorteil, den diese Maßnahme gewähre, sei nämlich ohne Beschränkung auf alle – einschließlich der in anderen Mitgliedstaaten hergestellten – Vermögenswerte und alle Unternehmen anwendbar, die in Spanien der Einkommensteuer unterlägen. Es liege kein Hinweis vor, dass sich die Begünstigten der Maßnahmen tatsächlich auf bestimmte Sektoren oder Produktionszweige konzentrierten. Schließlich seien die Voraussetzungen für eine Anwendung der Maßnahme eindeutig, objektiv und neutral, und für die Anwendung durch die Finanzverwaltung sei keine vorherige Genehmigung erforderlich (Erwägungsgründe 128 bis 130 des angefochtenen Beschlusses).
- 40 Bezüglich Maßnahme 2 (Ermessensspielraum bei der Anwendung der vorzeitigen Abschreibung) hat die Kommission festgestellt, dass durch diese Möglichkeit ein wirtschaftlicher Vorteil entstehe (132. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses) und sie eine Ausnahme von der allgemeinen Vorschrift darstelle, die einer Ermessensentscheidung der spanischen Behörden unterliege. Die in Art. 115 Abs. 11 TRLIS festgelegten Kriterien, so die Kommission, seien nämlich unklar und bedürften einer Auslegung durch die Steuerverwaltung. Darüber hinaus habe das Königreich Spanien nicht in überzeugender Weise dargelegt, aus welchen Gründen sämtliche in Art. 48 Abs. 4 TRLIS und in Art. 49 RIS festgesetzten Bedingungen erforderlich seien, um Missbrauch zu verhindern. Des Weiteren habe das Königreich Spanien nicht belegt, weshalb eine vorherige Genehmigung erforderlich sei (133. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses). Im Übrigen sei kein Nachweis vorgelegt worden, mit dem belegt würde, dass Genehmigungen unter anderen Umständen „als beim Kauf von Schiffen, bei denen ein Wechsel vom normalen Körperschaftssteuersystem zum Tonnagesteuersystem stattfand, und bei einer späteren Eigentumsübertragung des Schiffes an die Reederei im Zuge der Ausübung einer Option auf Bareboat-Charter“ erteilt worden seien (134. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses). In den eingereichten Anträgen auf Gewährung des Vorteils dieser Maßnahme werde die gesamte Organisation des SEAF detailliert beschrieben und seien alle einschlägigen Verträge beigefügt (135. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses). Auch räumten die Bestimmungen über die Durchführung des Genehmigungsverfahrens, insbesondere Art. 49 RIS, der Steuerverwaltung einen erheblichen Spielraum ein. Insbesondere sei die Verwaltung befugt, zusätzliche Informationen zu verlangen, die sie für die Prüfung für sachdienlich erachte (136. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses). Daher ist die Kommission zu dem Schluss gelangt, dass durch den Ermessensspielraum bei der Anwendung der vorzeitigen Abschreibung „den an Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF beteiligten [WIV] und ihren Investoren ein selektiver Vorteil [erwachse]“ (139. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

- 41 Hinsichtlich Maßnahme 3 (WIV) hat die Kommission die Auffassung vertreten, dass „die in den Artikeln 48 und 49 TRLIS vorgesehene Steuertransparenz der [WIV] [es] lediglich verschiedenen Wirtschaftsbeteiligten [ermögliche], sich für die Finanzierung einer Investition zusammenzuschließen oder eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben“, und „[s]omit ... durch diese Maßnahme den [WIV] oder ihren Mitgliedern kein selektiver Vorteil gewährt [werde]“ (140. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).
- 42 Bezüglich Maßnahme 4 (Tonnagesteuersystem) hat die Kommission festgestellt, dass sie einen „Aufschub der Begleichung von verdeckten Steuerverbindlichkeiten“ ermögliche, wodurch „den Gesellschaften, die zum Tonnagesteuersystem wechsel[te]n, ein zusätzlicher selektiver wirtschaftlicher Vorteil gegenüber den Unternehmen gewährt [werde], die weiterhin dem allgemeinen Steuersystem unterl[ä]gen“ (143. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses). Das von der Kommission genehmigte Tonnagesteuersystem (siehe oben, Rn. 27) beziehe sich nicht auf die steuerliche Behandlung von Einnahmen aus einer Bareboat-Charter oder aus einem Wiederverkauf von Seeschiffen, sondern ausschließlich auf Einnahmen aus dem Seeverkehr. Bei der Anwendung des Tonnagesteuersystems auf Einnahmen aus einer Bareboat-Charter handle es sich deshalb um eine neue Beihilfe und nicht um eine bestehende Beihilfe, die vorab von der Kommission genehmigt worden wäre (144. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, der auf dessen Nr. 5.4 verweist).
- 43 Hinsichtlich Maßnahme 5 (Art. 50 Abs. 3 RIS) hat die Kommission darauf hingewiesen, dass „[d]er durch [diese Vorschrift] gewährte wirtschaftliche Vorteil ... selektiven Charakter [habe], da er nicht für alle Vermögenswerte in Anspruch genommen werden [könne; e]r steh[e] nicht einmal für alle Schiffe zur Verfügung, die dem Tonnagesteuersystem und Artikel 125 Absatz 2 TRLIS unterl[ä]gen; d]ieser Vorteil [könne] vielmehr nur erlangt werden, wenn das Schiff über einen Leasingvertrag erworben [werde], der zuvor von der Steuerverwaltung [nach Art. 115 Abs. 11 TRLIS (Maßnahme 2)] genehmigt [worden sei]“. Allerdings „[seien] die Genehmigungen im Rahmen des erheblichen Ermessensspielraums der Steuerverwaltung und faktisch ausschließlich in Zusammenhang mit neu erbauten Seeschiffen erteilt [worden]“ (146. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses). Nach Ansicht der Kommission „kann die Gewährung dieses zusätzlichen selektiven Vorteils – ob in Bezug auf das allgemeine Steuersystem oder sogar in Bezug auf die normale Anwendung des von [ihr] genehmigten alternativen Tonnagesteuersystems und von Artikel 125 Absatz 2 TRLIS – nicht durch das Wesen und den allgemeinen Aufbau des spanischen Steuersystems gerechtfertigt werden“ (148. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses). Die Kommission ist zu dem Schluss gelangt, dass durch Maßnahme 5 „den Unternehmen, die Schiffe über zuvor von der Steuerverwaltung genehmigte Leasingverträge erw[ü]rben, und insbesondere den an Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF beteiligten [WIV] oder ihren Investoren ein selektiver Vorteil [erwachse]“ (154. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).
- 44 Was das SEAF insgesamt und die Identifizierung der Begünstigten angeht, hat die Kommission im 155. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses zunächst festgestellt, dass „[d]er Umfang des aus dem SEAF ... entstehenden wirtschaftlichen Vorteils ... dem Vorteil [entspreche], den die [WIV] mit dem gleichen Finanzierungsgeschäft nicht erzielt hätte, wenn nur die allgemeinen Maßnahmen angewendet worden wären. In der Praxis [entspreche] dieser Vorteil der Summe der von der [WIV] durch die Anwendung der vorstehend erwähnten selektiven Maßnahmen erzielten Vorteile, d. h.: ... die ersparten Zinsen auf die Beträge der Steuern, die aufgrund der vorzeitigen Abschreibung (Artikel 115 Absatz 11 und Artikel 48 Absatz 4 TRLIS sowie Artikel 49 [RIS]) aufgeschoben werden; ... der Betrag der umgangenen Steuern oder der ersparten Zinsen auf die nach dem Tonnagesteuersystem aufgeschobenen Steuern (Artikel 128 TRLIS), da die [WIV] nicht zum Tonnagesteuersystem wechseln könnte; [und] der Betrag der umgangenen Steuern auf den Gewinn zum Zeitpunkt des Verkaufs des Schiffes gemäß Artikel 50 Absatz 3 RIS.“

45 Die Kommission hat im 156. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses Folgendes erläutert:

„Bei einer Betrachtung des SEAF insgesamt ist der Vorteil selektiv, da er aufgrund des obligatorischen Genehmigungsverfahrens und der unklaren Formulierung der für diese Abschreibung geltenden Bedingungen von der Ermessensausübung der Steuerverwaltung abhängt. Da andere ausschließlich für den Seeverkehr anwendbare Maßnahmen, die nach den Leitlinien für den Seeverkehr berücksichtigungsfähig sind – insbesondere Artikel 50 Absatz 3 TRLIS – von dieser vorherigen Genehmigung abhängen, ist das gesamte SEAF selektiv. Folglich genehmigt die Steuerverwaltung nur Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF, die für die Finanzierung von Seeschiffen bestimmt sind (sektorale Selektivität). Wie durch die vo[m Königreich] Spanien vorgelegten statistischen Daten bestätigt wird, betrafen sämtliche der bis Juni 2010 durchgeführten 273 Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF Seeschiffe.“

46 Im 157. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses hat die Kommission hinzugefügt: „In diesem Zusammenhang steht die Tatsache, dass alle Reedereien, einschließlich in anderen Mitgliedstaaten niedergelassener Unternehmen, Zugang zu den Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF haben können, nicht der Schlussfolgerung im Wege, dass diese Regelung bestimmte Tätigkeiten begünstigt, nämlich den Erwerb von Seeschiffen über Leasingverträge, insbesondere im Hinblick auf ihre Bareboat-Charter und ihren späteren Wiederverkauf.“

47 Obwohl die Kommission darauf hingewiesen hat, dass „mit einer Ausnahme alle zum SEAF zugelassenen Schiffe von spanischen Werften gebaut [worden seien]“, hat sie nicht die Auffassung vertreten, diesen werde ein selektiver Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV eingeräumt. Die Kommission hat insoweit das Fehlen von „Nachweise[n], dass Anträge für den Erwerb von nicht-spanischen Schiffen abgelehnt [worden seien]“, und die Tatsache festgestellt, dass „die spanische Steuerverwaltung mit einer verbindlichen Mitteilung vom 1. Dezember 2008, die als Antwort auf eine von einem möglichen Investor gestellte Frage [gedient habe], ausdrücklich [bestätigt habe], dass das SEAF auf Schiffe, die in anderen EU-Mitgliedstaaten gebaut würden, angewendet würde“ (Erwägungsgründe 159 und 160 des angefochtenen Beschlusses).

48 Nach Ansicht der Kommission sind „die [WIV] und folglich ihre Investoren durch den Vorteil begünstigt worden[; t]atsächlich [sei] es die [WIV], die sämtliche steuerlichen Maßnahmen anwende und gegebenenfalls die Anträge auf Genehmigung bei den Steuerbehörden einreich[e; b]eispielsweise [sei] nicht in Zweifel gezogen [worden], dass die Anträge auf Anwendung der vorzeitigen Abschreibung oder des Tonnagesteuersystems im Namen der [WIV] eingereicht w[ü]rden[; a]us steuerlicher Sicht [sei] die [WIV] eine steuerlich transparente Einheit[,] und ihre steuerpflichtigen Einnahmen bzw. abzugsfähigen Ausgaben w[ü]rden automatisch auf die Investoren übertragen“ (161. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

49 Die Kommission hat im 162. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ferner klargestellt: „Bei einer Transaktion unter Inanspruchnahme des SEAF ist festzustellen, dass in wirtschaftlicher Hinsicht ein wesentlicher Teil des von der [WIV] erzielten steuerlichen Vorteils mittels eines Preisnachlasses an die Reederei übertragen wird. ... Der Aspekt der Zurechenbarkeit dieses Vorteils an den Staat wird jedoch im folgenden Abschnitt behandelt.“

50 Die Kommission hat schließlich festgestellt, dass sie, „[a]uch wenn andere Beteiligte an den Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF, wie Werften, Leasingunternehmen und sonstige Mittler, indirekt durch diesen Vorteil begünstigt w[ü]rden, ... die Auffassung [vertrete], dass der ursprünglich von der [WIV] und ihren Investoren erzielte Vorteil nicht auf sie übertragen [werde]“ (163. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

c) Übertragung von staatlichen Mitteln und Zurechenbarkeit an den Staat

- 51 Die Kommission hat folgende Ansicht vertreten: „Im Zusammenhang mit den Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF überträgt der Staat zunächst im Wege der Finanzierung der selektiven Vorteile seine Mittel an die [WIV]. Mittels der steuerlichen Transparenz überträgt die [WIV] anschließend die staatlichen Mittel an ihre Investoren“ (166. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).
- 52 In Bezug auf die Zurechenbarkeit ist die Kommission zu dem Schluss gelangt, dass die selektiven Vorteile, „[s]oweit die [WIV] und ihre Investoren begünstigt w[ü]rden, ... eindeutig dem spanischen Staat zurechenbar [seien]. Dies [sei] jedoch nicht bei den Vorteilen, die den Reedereien zugute[gekommen seien], und erst recht nicht bei den indirekten Vorteilen zugunsten der Werften und Mittler der Fall.“ Tatsächlich „verpflichte[te]n die geltenden Vorschriften die [WIV] nicht dazu, einen Teil des steuerlichen Vorteils an die Reedereien und noch weniger an die Werften oder Mittler zu übertragen“ (Erwägungsgründe 169 und 170 des angefochtenen Beschlusses).

d) Verfälschung des Wettbewerbs und Beeinträchtigung des Handels

- 53 Nach Auffassung der Kommission „droht diese Maßnahme den Wettbewerb zu verfälschen und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen[; v]erstärk[e] eine von einem Mitgliedstaat gewährte Finanzhilfe die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern im innergemeinschaftlichen Handel, [müsse] dieser als von der Beihilfe beeinflusst erachtet werden ...[; e]s reich[e] aus, dass der Beihilfeempfänger im Wettbewerb mit anderen Unternehmen auf einem für den Wettbewerb ... und den Handel zwischen Mitgliedstaaten geöffneten Markt steh[e]“ (171. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).
- 54 Im 172. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses hat die Kommission auf Folgendes hingewiesen: „Im vorliegenden Fall sind die Investoren, d. h. die Mitglieder der [WIV], in allen Wirtschaftszweigen tätig, insbesondere in für den innergemeinschaftlichen Handel offenen Sektoren. Außerdem sind sie im Zuge der Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF über die [WIV] auf den Märkten der Bareboat-Charter sowie des Erwerbs und Verkaufs von Seeschiffen tätig, die für den innergemeinschaftlichen Handel geöffnet sind. Die auf das SEAF zurückgehenden Vorteile verstärken ihre Position in den jeweiligen Märkten, wodurch der Wettbewerb verfälscht wird oder droht verfälscht zu werden.“ Im 173. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses hat die Kommission den Schluss gezogen, dass „der wirtschaftliche Vorteil, der den [WIV] und ihren Investoren, denen die Maßnahmen, die Gegenstand der Prüfung bilde[te]n, zugute[kämen], erw[achse], den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen und den Wettbewerb im Binnenmarkt verfälschen [könne]“.

3. Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt

- 55 Die Kommission hat in den Erwägungsgründen 194 bis 199 des angefochtenen Beschlusses die Auffassung vertreten, weder ihr Beschluss über das Tonnagesteuersystem (siehe oben, Rn. 27) noch die Leitlinien für den Seeverkehr würden für die Tätigkeiten der WIV gelten, bei denen es sich um „Finanzintermediäre“ handle (197. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).
- 56 Die Kommission hat jedoch festgestellt, dass „die an Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF beteiligten [WIV] und ihre Investoren als Vermittler agier[t]en, die anderen Begünstigten (Reedereien) einen im gemeinsamen Interesse liegenden Vorteil zuführ[t]en“ (200. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses), und daher „die von der wirtschaftlichen Interessengemeinschaft oder ihren Investoren einbehaltene Beihilfe i[m gleichen] Umfang als vereinbar zu betrachten [sei]“ (201. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

57 Die Kommission hat darauf hingewiesen, dass „die Reedereien keine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV [erhielten; u]m jedoch den Betrag der vereinbaren Beihilfe auf Ebene der [WIV] – als Mittler, die den Reedereien einen im gemeinsamen Interesse liegenden Vorteil zuführ[t]en – zu bestimmen, [sei sie] der Ansicht, dass die Leitlinien für den Seeverkehr entsprechend auf den von den [WIV] [an] die Reedereien weitergegebenen Vorteil anzuwenden [seien], um Folgendes zu ermitteln: 1. den Betrag der ursprünglich von der [WIV] erhaltenen und an die Reederei weitergegebenen Beihilfe, die vereinbar wäre, wenn der weitergegebene Betrag eine staatliche Beihilfe zugunsten der Reederei darstellen würde; 2. den Anteil dieses vereinbaren Vorteils an dem gesamten an die Reederei weitergegebenen Vorteil sowie 3. den Betrag der Beihilfe, der als Vergütung der [WIV] für ihre Vermittlung für vereinbar zu befinden [sei]“ (203. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

4. Rückforderung

a) Allgemeine Grundsätze des Unionsrechts

58 In den Erwägungsgründen 211 bis 276 des angefochtenen Beschlusses hat die Kommission gemäß Art. 14 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel [108 AEUV] (ABl. L 83, S. 1) geprüft, ob die Rückforderung der Beihilfen gegen einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts verstoßen würde. Sie hat in diesen Zusammenhang die Ansicht vertreten, dass, auch wenn die Grundsätze der Gleichbehandlung und des Vertrauensschutzes einer Rückforderung der Beihilfen nicht entgegenstünden (Erwägungsgründe 213 bis 245 des angefochtenen Beschlusses), die Beachtung des Grundsatzes der Rechtssicherheit es gebiete, „[eine] Rückforderung der Beihilfen [auszuschließen], die auf Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF zurückg[ing]en, für die die Beihilfe zwischen dem Inkrafttreten des SEAF im Jahr 2002 und dem 30. April 2007[, dem Datum der Veröffentlichung der Entscheidung 2007/256/EG der Kommission vom 20. Dezember 2006 über die Beihilferegulung, die Frankreich auf der Grundlage von Artikel 39 CA des französischen Steuergesetzbuchs durchgeführt hat – Staatliche Beihilfe C 46/04 (ex NN 65/04) (ABl. 2007, L 112, S. 41) im *Amtsblatt der Europäischen Union*,] bewilligt worden [sei]“ (Erwägungsgründe 246 bis 262 des angefochtenen Beschlusses).

b) Bestimmung der zurückzufordernden Beträge

59 In den Erwägungsgründen 263 bis 269 des angefochtenen Beschlusses hat die Kommission ein Verfahren zur Bestimmung der zurückzufordernden unvereinbaren Beihilfebeträge erläutert, das aus vier Schritten besteht, nämlich erstens der Berechnung des durch die Transaktion erzielten steuerlichen Vorteils insgesamt, zweitens der Berechnung des durch die allgemeinen steuerlichen Maßnahmen (Maßnahmen 1 und 3), die bei der Transaktion Anwendung fanden, erzielten steuerlichen Vorteils (der in Abzug zu bringen ist), drittens der Berechnung des der staatlichen Beihilfe entsprechenden steuerlichen Vorteils und viertens der Berechnung des Betrags der vereinbaren Beihilfe nach den in den Erwägungsgründen 202 bis 210 des angefochtenen Beschlusses aufgestellten Grundsätzen.

c) Vertragsklauseln

60 In den Erwägungsgründen 270 bis 276 des angefochtenen Beschlusses hat die Kommission schließlich bestimmte Klauseln festgestellt, die in einigen Verträgen zwischen den Investoren, Reedereien und Werften enthalten sind und wonach die Werften verpflichtet wären, die übrigen Parteien zu entschädigen, sollten sie die vorgesehenen steuerlichen Vorteile nicht erlangen. Sie hat insoweit darauf hingewiesen, dass die Rückforderung von staatlichen Beihilfen in erster Linie darauf abziele, die Wettbewerbsverfälschung zu beseitigen, die durch den mit der betreffenden Beihilfe gewährten Wettbewerbsvorteil verursacht worden sei, und so die vor der Gewährung der Beihilfe bestehende Lage

wiederherzustellen. Im 273. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses hat die Kommission klargestellt, dass sie, „[u]m dieses Ergebnis zu erreichen, ... befugt sein [müsse], die Rückforderung von den tatsächlichen Begünstigten anzuordnen, damit sie die Funktion erfüllen [könne], die Wettbewerbsbedingungen auf dem Markt oder den Märkten, auf denen die Verfälschung aufgetreten [sei], wiederherzustellen.“ Dieses Ziel, so die Kommission, würde jedoch konterkariert, wenn die tatsächlichen Begünstigten im Wege von Vertragsklauseln die Wirkung von Rückforderungsentscheidungen verändern könnten. Daraus ergebe sich, dass „die Vertragsklauseln, die die Begünstigten der Beihilfe vor der Rückforderung einer rechtswidrigen und unvereinbaren Beihilfe schütz[t]en, indem die rechtlichen und wirtschaftlichen Risiken einer Rückforderung an andere Personen weitergegeben w[ü]rden, mit dem Grundsatz des durch den Vertrag eingeführten Kontrollsystems für staatliche Beihilfen nicht vereinbar [seien]“ und „die Vertragsparteien [daher] nicht im Wege von Vertragsbestimmungen davon abweichen [könnten]“ (275. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

C – Verfügender Teil des angefochtenen Beschlusses

61 Der verfügende Teil des angefochtenen Beschlusses lautet:

„Artikel 1

Die auf Artikel 115 Absatz 11 TRLIS (vorzeitige Abschreibung von Leasinggegenständen), die Anwendung der Tonnagesteuerregelung für nicht berücksichtigungsfähige Unternehmen, Schiffe oder Tätigkeiten sowie Artikel 50 Absatz 3 RIS zurückgehenden Maßnahmen stellen eine staatliche Beihilfe zugunsten der [WIV] und ihrer Investoren dar, die vo[m] [Königreich] Spanien rechtswidrig ab dem 1. Januar 2002 unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 [AEUV] gewährt wurde.

Artikel 2

Die in Artikel 1 genannten staatlichen Beihilfemaßnahmen sind mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie über eine marktkonforme Vergütung für die Vermittlung von Finanzinvestoren hinausgehen und nicht an die Reedereien weitergegeben wurden, die die Leitlinien für den Seeverkehr nach den in diesen festgelegten Bestimmungen in Anspruch nehmen können.

Artikel 3

[Das Königreich] Spanien stellt die in Artikel 1 genannte Beihilferegelung ein, soweit sie mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist.

Artikel 4

[Das Königreich] Spanien fordert die nach der in Artikel 1 genannten Regelung gewährte unvereinbare Beihilfe von den Investoren der [WIV], die diese erhalten haben, zurück, ohne dass diesen Begünstigten die Möglichkeit eingeräumt wird, die mit der Rückforderung verbundene Belastung auf andere Personen zu übertragen. Allerdings erfolgt keine Rückforderung der Beihilfen, die im Rahmen von Finanzierungsmaßnahmen gewährt wurden, bei denen sich die zuständigen nationalen Behörden mit einem bindenden Rechtsakt vor dem 30. April 2007 zur Gewährung des durch die Maßnahmen gewährten Vorteils verpflichtet haben.

...

Artikel 5

(1) Die nach der in Artikel 1 genannten Regelung gewährte Beihilfe wird sofort und tatsächlich zurückgefordert.

(2) [Das Königreich] Spanien stellt sicher, dass dieser Beschluss binnen vier Monaten nach seiner Bekanntgabe umgesetzt wird.

Artikel 6

[Das Königreich] Spanien übermittelt der Kommission binnen zwei Monaten nach Bekanntgabe dieses Beschlusses die folgenden Informationen:

...

[Das Königreich] Spanien unterrichtet die Kommission über den Fortgang seiner Maßnahmen zur Umsetzung dieses Beschlusses, bis die Rückzahlung der gemäß der in Artikel 1 genannten Regelung gewährten Beihilfe abgeschlossen ist.

...“

Verfahren und Anträge der Parteien

- 62 Mit Klageschrift, die am 25. September 2013 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, hat das Königreich Spanien eine Klage erhoben, die unter dem Aktenzeichen T-515/13 in das Register eingetragen worden ist.
- 63 Mit Klageschrift, die am 30. Dezember 2013 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, haben die Lico Leasing, SA (im Folgenden: Lico) und die Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA (im Folgenden: PYMAR) eine Klage erhoben, die unter dem Aktenzeichen T-719/13 in das Register eingetragen worden ist.
- 64 Daneben sind von anderen Klägern weitere Klagen gegen den angefochtenen Beschluss erhoben worden.
- 65 Am 26. Mai 2014 hat das Gericht das Königreich Spanien und die Kommission zu der Frage angehört, ob es zweckmäßig sei, das Verfahren in der Rechtssache T-515/13 in Anwendung von Art. 77 Buchst. d der Verfahrensordnung des Gerichts vom 2. Mai 1991 bis zum Abschluss des schriftlichen Verfahrens in den anderen beim Gericht gegen den angefochtenen Beschluss eingegangenen Rechtssachen, die oben in den Rn. 63 und 64 erwähnt werden, auszusetzen. In seiner Stellungnahme hat sich das Königreich Spanien gegen eine solche Aussetzung ausgesprochen. Die Kommission hat keine Einwände erhoben.
- 66 Mit Beschluss vom 17. Juli 2014 hat das Gericht (Siebte Kammer) einen Streithilfeantrag, der vom Ausschuss des Verbands der Reeder in den Europäischen Gemeinschaften im Rahmen der Rechtssache T-719/13 zur Unterstützung der Anträge der Kommission gestellt worden war, zurückgewiesen.
- 67 Am 17. Februar 2015 hat das Gericht Lico und PYMAR im Rahmen prozessleitender Maßnahmen in der Rechtssache T-719/13 eine Frage gestellt und sie zur Vorlage bestimmter Dokumente aufgefordert. Lico und PYMAR haben die Frage fristgerecht beantwortet und die angeforderten Dokumente innerhalb der gesetzten Frist eingereicht.

- 68 Am 26. Februar 2015 hat das Gericht (Siebte Kammer) auf Vorschlag des Berichterstatters beschlossen, das mündliche Verfahren in der Rechtssache T-515/13 zu eröffnen.
- 69 Am 3. März 2015 hat das Gericht den Parteien im Rahmen prozessleitender Maßnahmen in der Rechtssache T-515/13 zwei Fragen zur Beantwortung in der mündlichen Verhandlung gestellt.
- 70 Am 23. April 2015 hat das Gericht (Siebte Kammer) auf Vorschlag des Berichterstatters beschlossen, das mündliche Verfahren in der Rechtssache T-719/13 zu eröffnen.
- 71 Am 28. April 2015 hat das Gericht den Parteien im Rahmen prozessleitender Maßnahmen in den Rechtssachen T-515/13 und T-719/13 eine schriftliche Frage nach den Konsequenzen gestellt, die in diesen Rechtssachen aus den Urteilen vom 7. November 2014, Autogrill España/Kommission (T-219/10, Slg, EU:T:2014:939), sowie Banco Santander und Santusa/Kommission (T-399/11, Slg, EU:T:2014:938), insbesondere hinsichtlich der im angefochtenen Beschluss vorgenommenen Selektivitätsanalyse, zu ziehen sind. Die Parteien in beiden Rechtssachen haben die Frage innerhalb der vorgeschriebenen Fristen beantwortet.
- 72 Die Parteien in den Rechtssachen T-515/13 und T-719/13 haben in den Sitzungen vom 9. bzw. 10. Juni 2015 mündlich verhandelt und Fragen des Gerichts beantwortet.
- 73 In den Sitzungen in den Rechtssachen T-515/13 und T-719/13 hat das Gericht die Parteien aufgefordert, sich zu einer möglichen Aussetzung der Rechtssachen gemäß Art. 77 Buchst. d der Verfahrensordnung vom 2. Mai 1991 in Erwartung der Verkündung der Entscheidung des Gerichtshofs zur Beendigung des Rechtsstreits in den Rechtssachen C-20/15 P, Kommission/Autogrill España, sowie C-21/05 P, Kommission/Banco Santander und Santusa, zu äußern. Auch wenn die Parteien einer solchen Aussetzung nicht entgegengetreten sind, haben sie darauf hingewiesen, dass sie nicht zweckdienlich sei und sich das Gericht im Rahmen der vorliegenden Rechtssachen auf der Grundlage der bestehenden Rechtsprechung äußern könne, ohne die Entscheidung des Gerichtshofs abzuwarten.
- 74 Mit Beschlüssen vom 6. Oktober 2015 hat das Gericht (Siebte Kammer) das mündliche Verfahren in den Rechtssachen T-515/13 und T-719/13 wiedereröffnet, um die Parteien zur Stellungnahme zu einer möglichen Verbindung der beiden Rechtssachen zu gemeinsamer Endentscheidung aufzufordern. Die Parteien haben ihre Stellungnahmen innerhalb der gesetzten Frist abgegeben.
- 75 Mit Beschluss vom heutigen Tag hat der Vorsitzende der Siebten Kammer des Gerichts die Rechtssachen T-515/13 und T-719/13 in Anwendung von Art. 68 der Verfahrensordnung des Gerichts zu gemeinsamer Endentscheidung verbunden.
- 76 In der Rechtssache T-515/13 beantragt das Königreich Spanien,
- den angefochtenen Beschluss für nichtig zu erklären;
 - der Kommission die Kosten aufzuerlegen.
- 77 In der Rechtssache T-515/13 beantragt die Kommission,
- die Klage abzuweisen;
 - dem Königreich Spanien die Kosten aufzuerlegen.
- 78 In der Rechtssache T-719/13 beantragen Lico und PYMAR,

- den angefochtenen Beschluss für nichtig zu erklären, weil das SEAF fälschlicherweise als ein System staatlicher Beihilfen zugunsten der WIV und ihrer Investoren eingestuft worden ist und Begründungsmängel vorliegen;
- hilfsweise, die Anordnung zur Einziehung der im Wege des SEAF gewährten Beihilfen für nichtig zu erklären, weil sie gegen die allgemeinen unionsrechtlichen Grundsätze verstößt;
- hilfsweise, die Einziehungsanordnung, soweit sie die Berechnung des Beihilfebetrags betrifft, der mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar und einzuziehen ist, für nichtig zu erklären, weil sie das Königreich Spanien daran hindert, die Formel für die Berechnung des Betrags gemäß den allgemeinen Grundsätzen für die Rückzahlung staatlicher Beihilfen festzulegen;
- der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

79 In der Rechtssache T-719/13 beantragt die Kommission,

- die Klage abzuweisen;
- Lico und PYMAR die Kosten aufzuerlegen.

Rechtliche Würdigung

I – Zur Zulässigkeit der Klage in der Rechtssache T-719/13

- 80 Wie aus der Klagschrift in der Rechtssache T-719/13 hervorgeht, handelt es sich bei Lico um ein Finanzinstitut, das in eine Reihe von WIV investiert hat, die sich am SEAF beteiligt haben. Lico macht geltend, sie erhebe ihre Klage in ihrer Eigenschaft als tatsächliche Empfängerin von Beihilfen, die aufgrund des angefochtenen Beschlusses zurückgefordert werden müssten. PYMAR wiederum ist eine Gesellschaft, die mit kleinen und mittleren Schiffswerften zusammenarbeitet, um es diesen zu ermöglichen, ihre industriellen Ziele auf geeignete Weise zu verwirklichen. Zum Nachweis ihrer Klagebefugnis vor dem Gericht weist sie darauf hin, dass Investoren es aufgrund des angefochtenen Beschlusses ablehnten, weiterhin in den Schiffbausektor zu investieren. Trotz der Ungültigkeit der Klauseln, die den Schiffswerften vorschrieben, die Investoren im Fall einer Rückforderung der in Rede stehenden steuerlichen Vorteile zu entschädigen (siehe oben, Rn. 60), versuchten diese im Übrigen, sich im Rahmen gerichtlicher Verfahren auf nationaler Ebene auf die genannten Klauseln zu berufen. Schließlich seien sowohl Lico als auch PYMAR am förmlichen Prüfverfahren, das zum Erlass des angefochtenen Beschlusses geführt habe, beteiligt gewesen, was ebenfalls ihre Klagebefugnis belege.
- 81 Ohne förmlich eine Unzulässigkeitseinrede zu erheben, hat die Kommission hinsichtlich der Klagebefugnis von Lico und PYMAR Vorbehalte zum Ausdruck gebracht.
- 82 Was Lico angehe, sei der Beweis ihrer individuellen Betroffenheit nicht erbracht worden. Aufgrund der zu den Akten gegebenen Schriftstücke, so die Kommission, lasse sich nämlich nicht mit Sicherheit feststellen, ob dieses Unternehmen eine staatliche Beihilfe erhalten habe, die im Rahmen des SEAF zurückgefordert werden müsse. Insbesondere habe Lico nicht die für die Anwendung der vorzeitigen Abschreibung erforderlichen behördlichen Genehmigungen vorgelegt, obwohl es sich dabei um „den Rechtsakt über die Gewährung des ersten steuerlichen Vorteils“ handle, dessen Zeitpunkt für die Feststellung entscheidend sei, ob die Beihilfe zurückgefordert werden müsse oder ob sie in den Zeitraum falle, für den die Kommission unter Beachtung des Grundsatzes der Rechtssicherheit von einer Rückforderungsanordnung abgesehen habe. In der mündlichen Verhandlung hat die Kommission hinzugefügt, dass Lico darüber hinaus den Beweis hätte erbringen müssen, dass sie tatsächlich Gewinne erzielt habe, die während der in Rede stehenden Steuerjahre hätten besteuert werden

müssen. Andernfalls hätten die sich aus dem SEAF ergebenden steuerlichen Vorteile (Verluste, die im Rahmen der Tätigkeiten von Lico zu einer Senkung der Höhe ihrer Besteuerungsgrundlage hätten führen können) nichts gebracht. Die Kommission hat in der mündlichen Verhandlung jedoch klargestellt, dass sie von Lico nicht verlange, eine Kopie der Einziehungsanordnungen vorzulegen, da das von den spanischen Behörden eingeleitete Rückforderungsverfahren zu diesem Zeitpunkt noch nicht abgeschlossen sei.

- 83 Bezüglich PYMAR weist die Kommission darauf hin, dass diese das SEAF nicht in Anspruch genommen habe und nicht davon ausgegangen werden könne, dass sich der mutmaßliche Verlust von Absatzmöglichkeiten unmittelbar aus dem angefochtenen Beschluss ergebe. Im Übrigen habe PYMAR kein Rechtsschutzinteresse hinsichtlich des angefochtenen Beschlusses, da er vorteilhaft für sie sei.
- 84 Das Gericht hält es für zweckmäßig, die Zulässigkeit der Klage zunächst in Bezug auf Lico zu prüfen.
- 85 Nach Art. 263 Abs. 4 AEUV kann „[j]ede natürliche oder juristische Person ... unter den Bedingungen nach den Absätzen 1 und 2 gegen die an sie gerichteten oder sie unmittelbar und individuell betreffenden Handlungen sowie gegen Rechtsakte mit Verordnungsscharakter, die sie unmittelbar betreffen und keine Durchführungsmaßnahmen nach sich ziehen, Klage erheben“.
- 86 Im vorliegenden Fall ist das Königreich Spanien einziger Adressat des angefochtenen Beschlusses. Gemäß Art. 263 Abs. 4 AEUV ist Lico vor dem Gericht daher nur dann klagebefugt, wenn der angefochtene Beschluss sie unmittelbar und individuell betrifft oder im Sinne dieser Vorschrift Durchführungsmaßnahmen in Bezug auf sie nach sich zieht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Dezember 2013, Telefónica/Kommission, C-274/12 P, Slg, EU:C:2013:852, Rn. 35 und 36).
- 87 Nach ständiger Rechtsprechung sind die tatsächlich Begünstigten von aufgrund einer Beihilferegulung gewährten Einzelbeihilfen, deren Rückforderung die Kommission angeordnet hat, aus diesem Grund im Sinne von Art. 263 Abs. 4 AEUV individuell betroffen (vgl. Urteil vom 9. Juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ u. a./Kommission, C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P, Slg, EU:C:2011:368, Rn. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 88 Im vorliegenden Fall ist mit den vor dem Gericht beigebrachten Beweismitteln hinreichend nachgewiesen worden, dass Lico vom angefochtenen Beschluss individuell betroffen ist. Bei diesen Beweismitteln handelt es sich um Kopien der Mitteilungen der Finanzverwaltung, in denen die Einleitung einer Untersuchung zur Bestimmung „des Betrags der nach Maßgabe des [angefochtenen] Beschlusses zurückzufordernden Beihilfen“ angekündigt wird, und, wie von der Kommission in der Klagebeantwortung verlangt, um Kopien der Genehmigungen, mit denen den WIV, an denen Lico Beteiligungen erworben hatte, der Vorteil der vorzeitigen Abschreibung gewährt worden ist. Die Kommission bestreitet nicht, dass die Mitglieder dieser WIV – und damit Lico – nach dem Grundsatz der steuerlichen Transparenz in den Genuss des von der Finanzverwaltung genehmigten wirtschaftlichen Vorteils gekommen sind. Festzustellen ist, dass die genannten Genehmigungen allesamt nach dem 30. April 2007 – dem Zeitpunkt, ab dem im angefochtenen Beschluss gemäß dessen Art. 4 Abs. 1 eine Rückforderung angeordnet wird – erteilt worden sind. Somit belegen diese Beweismittel, dass Lico eine tatsächliche Begünstigte von aufgrund des SEAF gewährten Einzelbeihilfen ist, deren Rückforderung die Kommission angeordnet hat. Darüber hinaus braucht Lico daher nicht den Beweis zu erbringen, dass sie tatsächlich Gewinne erzielt hatte, die während der in Rede stehenden Steuerjahre hätten besteuert werden müssen. Wie die Kommission in ihren Schriftsätzen eingeräumt hat, handelt es sich bei der Genehmigung der vorzeitigen Abschreibung nämlich um „den Rechtsakt über die Gewährung des ersten steuerlichen Vorteils“.
- 89 Da Art. 4 Abs. 1 des angefochtenen Beschlusses dem Königreich Spanien aufgibt, alle erforderlichen Maßnahmen zur Rückforderung der unvereinbaren Beihilfe zu ergreifen, die Lico erhalten hat, ist diese als vom angefochtenen Beschluss unmittelbar betroffen anzusehen (vgl. in diesem Sinne Urteil

vom 4. März 2009, Associazione italiana del risparmio gestito und Fineco Asset Management/Kommission, T-445/05, Slg, EU:T:2009:50, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 90 Da nachgewiesen worden ist, dass Lico vom angefochtenen Beschluss unmittelbar und individuell betroffen ist, und ihr Rechtsschutzbedürfnis hinsichtlich dieses Beschlusses keinem Zweifel unterliegt, ist die Klage in der Rechtssache T-719/13 für zulässig zu erklären, ohne dass es der Feststellung bedarf, ob auch PYMAR die nach Art. 263 Abs. 4 AEUV geltenden Zulässigkeitsvoraussetzungen erfüllt (vgl. Urteile vom 24. März 1993, CIRFS u. a./Kommission, C-313/90, Slg, EU:C:1993:111, Rn. 30 und 31, sowie vom 26. Oktober 1999, Burrill und Noriega Guerra/Kommission, T-51/98, SlgÖD, EU:T:1999:271, Rn. 19 bis 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

II – Zur Begründetheit

A – Zur Tragweite des ersten Antrags von Lico und PYMAR in der Rechtssache T-719/13

- 91 Es ist darauf hinzuweisen, dass Lico und PYMAR mit ihrem durch ihren ersten Klagegrund gestützten ersten Antrag beantragen, „den angefochtenen Beschluss für nichtig zu erklären, weil das SEAF fälschlicherweise als ein System staatlicher Beihilfen zugunsten der WIV und ihrer Investoren eingestuft worden ist und Begründungsmängel vorliegen“.
- 92 Zu beachten ist jedoch, dass Art. 1 des angefochtenen Beschlusses, der sich auf die Einstufung als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV bezieht, weder auf das SEAF als solches Bezug nimmt noch es als „System staatlicher Beihilfen“ einstuft. Dieser Artikel hat nämlich folgenden Wortlaut: „Die auf Artikel 115 Absatz 11 TRLIS (vorzeitige Abschreibung von Leasinggegenständen), die Anwendung der Tonnagesteuerregelung für nicht berücksichtigungsfähige Unternehmen, Schiffe oder Tätigkeiten sowie Artikel 50 Absatz 3 RIS zurückgehenden Maßnahmen stellen eine staatliche Beihilfe zugunsten der WIV und ihrer Investoren dar, die vo[m Königreich] Spanien rechtswidrig ab dem 1. Januar 2002 unter Verstoß gegen Artikel 108 Absatz 3 [AEUV] gewährt wurde.“ Art. 4 Abs. 1 des angefochtenen Beschlusses, der die Rückforderungsanordnung vorsieht, bezieht sich auf „die nach der in Artikel 1 genannten Regelung gewährte unvereinbare Beihilfe“.
- 93 In der mündlichen Verhandlung haben Lico und PYMAR klargestellt, dass sie mit ihrem ersten Antrag die vollumfängliche Nichtigerklärung von Art. 1 des angefochtenen Beschlusses beantragten und die in dieser Vorschrift angeführten drei Maßnahmen in der Klageschrift erwähnt worden seien. Die Kommission ihrerseits hat in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht, der erste Klagegrund beziehe sich nicht auf diese drei Maßnahmen.
- 94 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass der verfügende Teil eines Rechtsakts untrennbar mit seiner Begründung verbunden und erforderlichenfalls unter Berücksichtigung der Gründe auszulegen ist, die zu seinem Erlass geführt haben (Urteile vom 15. Mai 1997, TWD/Kommission, C-355/95 P, Slg, EU:C:1997:241, Rn. 21, und vom 29. April 2004, Italien/Kommission, C-298/00 P, Slg, EU:C:2004:240, Rn. 97).
- 95 Im vorliegenden Fall hat es die Kommission, worauf oben in den Rn. 33 bis 35 hingewiesen worden ist, für notwendig erachtet, das SEAF in den Erwägungsgründen 116 bis 122 des angefochtenen Beschlusses als ein „System“ aus miteinander verknüpften steuerlichen Maßnahmen zu beschreiben und seine Wirkung in ihrem wechselseitigen Kontext zu würdigen, wobei insbesondere die vom Staat oder mit dessen Genehmigung eingeführten faktischen Beziehungen zu berücksichtigen seien. Die Kommission hat sich jedoch nicht ausschließlich auf einen globalen Ansatz gestützt. Sie hat die fünf Maßnahmen, aus denen sich das SEAF zusammensetzt, auch individuell analysiert, um „insbesondere ... zu ermitteln, welcher Teil der durch das SEAF geschaffenen wirtschaftlichen Vorteile

auf die allgemeinen Maßnahmen bzw. die selektiven Maßnahmen [im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV] zurückzuführen ist“. Die Kommission ist der Ansicht, dass „sich diese beiden Ansätze ergänzen und zu kohärenten Schlussfolgerungen führen“ (120. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

- 96 Nach ihrer Einzelprüfung der Maßnahmen, aus denen sich das SEAF zusammensetzt, ist die Kommission im 155. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses zu dem Schluss gelangt, dass „[d]er Umfang des aus dem SEAF insgesamt entstehenden wirtschaftlichen Vorteils“ in der „Praxis“ der „Summe der von der [WIV] durch die Anwendung der [drei] vorstehend erwähnten selektiven Maßnahmen erzielten Vorteile“ entspreche, nämlich der vorzeitigen Abschreibung (Maßnahme 2) und der Anwendung des Tonnagesteuersystems, das in Art. 50 Abs. 3 RIS im Einzelnen beschrieben wird (Maßnahme 5), auf die Tätigkeiten der WIV im Bereich Bareboat-Charter (Maßnahme 4).
- 97 Folglich hat die Kommission im Wesentlichen den Schluss gezogen, dass das SEAF ein „System“ sei, das sich aus fünf steuerlichen Maßnahmen zusammensetze, von denen drei die Voraussetzungen von Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllten. So haben Lico und PYMAR es bei der Wiedergabe des Wortlauts des angefochtenen Beschlusses in ihrer Klageschrift auch dargestellt.
- 98 Wenn Lico und PYMAR in ihrem durch ihren ersten Klagegrund gestützten ersten Antrag beantragen, den angefochtenen Beschluss für nichtig zu erklären, „weil das SEAF fälschlicherweise als ein System staatlicher Beihilfen“ eingestuft worden sei, beziehen sie sich daher notwendigerweise auch auf die Komponenten dieses Systems, von denen in Art. 1 des angefochtenen Beschlusses die Rede ist.

B – Zu den Klagegründen in den Rechtssachen T-515/13 und T-719/13

- 99 Zur Stützung seiner Klage in der Rechtssache T-515/13 macht das Königreich Spanien im Wesentlichen vier Klagegründe geltend.
- 100 Der erste Klagegrund wird aus einem Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV hergeleitet.
- 101 Der zweite, der dritte und der vierte Klagegrund werden hilfsweise vorgebracht und betreffen den Fall, dass das Gericht auf das Vorliegen einer rechtswidrigen staatlichen Beihilfe erkennen sollte. Mit ihnen wird ein Verstoß gegen mehrere allgemeine Grundsätze des Unionsrechts beanstandet, soweit die Kommission die teilweise Rückforderung der angeblich gewährten Beihilfe angeordnet hat. Diese Klagegründe werden aus einem Verstoß gegen die Grundsätze der Gleichbehandlung, des Vertrauensschutzes bzw. der Rechtssicherheit hergeleitet.
- 102 Zur Stützung ihrer Klage in der Rechtssache T-719/13 machen Lico und PYMAR drei Klagegründe geltend.
- 103 Der zur Stützung ihres ersten Antrags vorgebrachte erste Klagegrund wird aus einem Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV und Art. 296 AEUV hergeleitet.
- 104 Der zur Stützung ihres zweiten Antrags hilfsweise vorgebrachte zweite Klagegrund wird aus einem Verstoß gegen die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit in Bezug auf die Rückforderungsverpflichtung hergeleitet.
- 105 Mit dem zur Stützung ihres dritten Antrags ebenfalls hilfsweise vorgebrachten dritten Klagegrund wird die von der Kommission im angefochtenen Beschluss festgelegte Methode zur Berechnung der Beihilfe (siehe oben, Rn. 59) gerügt, die die für die Rückforderung von Beihilfen geltenden allgemeinen Grundsätze missachte. Lico und PYMAR tragen insbesondere vor, diese Berechnungsmethode, wie sie im angefochtenen Beschluss beschrieben werde, könne so ausgelegt werden, als verlange sie von den Investoren die Erstattung eines Betrags, der dem gesamten steuerlichen Vorteil entspreche, den die

besagten Investoren aufgrund der Steuerermäßigung erhalten hätten, ohne die Tatsache zu berücksichtigen, dass sie den Großteil dieses Vorteils an die Reedereien weitergegeben hätten (siehe oben, Rn. 21).

- ¹⁰⁶ Zunächst sind die in beiden Rechtssachen jeweils vorgebrachten ersten Klagegründe des Königreichs Spanien sowie von Lico und PYMAR, die sich auf die Einstufung als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV beziehen, zusammen zu prüfen.

1. Erster Klagegrund: Einstufung als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV

- ¹⁰⁷ Das Königreich Spanien, Lico und PYMAR machen geltend, die Kommission habe gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV verstoßen, da die Voraussetzungen, die sich auf die Selektivität, die Gefahr einer Verfälschung des Wettbewerbs und eine Beeinträchtigung des Handels bezögen, nicht erfüllt seien. Auch wenn sie einen Verstoß gegen Art. 296 AEUV insoweit nicht förmlich rügen, beanstanden Lico und PYMAR in ihrer Klageschrift die unlogische und widersprüchliche Argumentation in Bezug auf die Einhaltung dieser Voraussetzungen. Darüber hinaus erläutere die Kommission nicht, inwiefern sich die Maßnahme auf die genannten Märkte auswirken könne, und vertrete lediglich die Auffassung, diese Auswirkung sei erwiesen, ohne sie nachzuweisen. Ohne Art. 296 AEUV zu erwähnen, stellt das Königreich Spanien in seiner Erwiderung ferner fest, dass die Begründung des angefochtenen Beschlusses in Bezug auf den Nachweis über die Gewährung eines Vorteils an die Investoren der WIV mangelhaft und hinsichtlich des Kriteriums einer Verfälschung des Wettbewerbs inkohärent sei.
- ¹⁰⁸ Überdies weisen das Königreich Spanien, Lico und PYMAR darauf hin, dass die Voraussetzungen, die sich auf die Selektivität, die Gefahr einer Verfälschung des Wettbewerbs und die Beeinträchtigung des Handels bezögen, nur in Bezug auf die Vorteile für die Investoren erfüllt sein müssten. In diesem Zusammenhang hebt das Königreich Spanien hervor, dass es sich bei den genannten Investoren um die einzigen Unternehmen handle, die von der in Art. 4 Abs. 1 des angefochtenen Beschlusses vorgeschriebenen Rückforderungsanordnung betroffen seien. Der diesen Investoren angeblich gewährte Vorteil sei die einzige Beihilfe, die die Kommission für die Zwecke von Art. 107 Abs. 1 AEUV ermittelt habe. Lico und PYMAR fügen hinzu, dass der von der Kommission ermittelte selektive Vorteil im Wesentlichen in einem steuerlichen Vorteil bestehe. In Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Transparenz erhielten die WIV als solche jedoch keinen – nicht einmal einen steuerlichen – Vorteil, da dieser vollständig an ihre Mitglieder weitergegeben werde. In Beantwortung einer Frage des Gerichts (siehe oben, Rn. 71) hat das Königreich Spanien darauf hingewiesen, dass weder der Status einer WIV noch der Grundsatz der steuerlichen Transparenz von der Kommission im 140. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses in Frage gestellt worden seien.
- ¹⁰⁹ Im Rahmen der Rechtssache T-515/13 fügt das Königreich Spanien einige spezifische Argumente hinzu.
- ¹¹⁰ Erstens handle es sich beim SEAF entgegen dem Vorbringen der Kommission in den Erwägungsgründen 116 bis 119 des angefochtenen Beschlusses nicht um ein in den anwendbaren Rechtsvorschriften als solches bestehendes „System“. Das besagte SEAF sei nämlich nur eine Gesamtheit von Rechtshandlungen, die von Steuerzahlern ausgeführt würden. Diese nähmen im Rahmen einer Steueroptimierungsstrategie lediglich eine Kombination einzelner Steuermaßnahmen in Anspruch. Das SEAF als solches könne dem Staat daher nicht zugerechnet werden.
- ¹¹¹ Zweitens weist das Königreich Spanien darauf hin, dass die vorzeitige Abschreibung keine Steuersenkung beinhalte, so dass durch sie kein steuerlicher Vorteil erwachse.

- 112 Drittens beanstandet das Königreich Spanien die Schlussfolgerung der Kommission, wonach das von der Kommission genehmigte Tonnagesteuersystem (siehe oben, Rn. 27) die Tätigkeiten der für die Zwecke des SEAF gegründeten WIV nicht erfasse.
- 113 Schließlich macht das Königreich Spanien geltend, Art. 50 Abs. 3 RIS stelle keine Ausnahme von diesem System, so wie es genehmigt worden sei, dar.
- 114 Das Gericht hält es für zweckdienlich, zunächst das beiden Rechtssachen gemeinsame Vorbringen zu prüfen, das oben in den Rn. 107 und 108 angeführt worden ist und die Analyse der Kommission in Bezug auf die Selektivität, die Gefahr einer Verfälschung des Wettbewerbs und die Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten betrifft. Im Rahmen dieser Prüfung ist, wie das Königreich Spanien, Lico und PYMAR vorschlagen, zunächst festzustellen, wer die sich aus den in Rede stehenden Maßnahmen ergebenden wirtschaftlichen Vorteile im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV erhält.

a) Ermittlung der Empfänger der wirtschaftlichen Vorteile

- 115 Die Kommission hat in Art. 1 des angefochtenen Beschlusses klargestellt, dass drei der fünf steuerlichen Maßnahmen, aus denen sich das SEAF nach ihrer Auffassung zusammensetzt, eine staatliche Beihilfe „zugunsten der [WIV] und ihrer Investoren“ darstellten. Hierbei handelt es sich um die vorzeitige Abschreibung (Maßnahme 2) und die Anwendung des Tonnagesteuersystems (Maßnahme 4), das in Art. 50 Abs. 3 RIS im Einzelnen beschrieben wird (Maßnahme 5). Art. 4 Abs. 1 des angefochtenen Beschlusses sieht jedoch vor, dass das Königreich Spanien die nach der in Art. 1 genannten Regelung gewährte unvereinbare Beihilfe „von den Investoren der [WIV], die diese erhalten haben, zurück[fordert], ohne dass diesen Begünstigten die Möglichkeit eingeräumt wird, die mit der Rückforderung verbundene Belastung auf andere Personen zu übertragen“.
- 116 Insoweit ist festzustellen, dass, auch wenn die WIV von den drei in Art. 1 des angefochtenen Beschlusses genannten steuerlichen Maßnahmen profitiert haben, die sich aus diesen drei Maßnahmen ergebenden wirtschaftlichen Vorteile den Mitgliedern der WIV zugutegekommen sind. Wie aus dem 140. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses hervorgeht (siehe oben, Rn. 41), ist der für die WIV geltende Grundsatz der steuerlichen Transparenz von der Kommission im vorliegenden Fall nämlich nicht in Frage gestellt worden. Nach diesem Grundsatz können die steuerlichen Vorteile, die den für die Zwecke des SEAF gegründeten WIV gewährt werden, nur deren Mitgliedern zugutekommen, die die Kommission als einfache „Investoren“ einstuft (siehe oben, Rn. 12). Bei diesen handelt es sich im Übrigen um die einzigen Unternehmen, die von der in Art. 4 Abs. 1 des angefochtenen Beschlusses vorgeschriebenen Rückforderungsanordnung betroffen sind.
- 117 Mangels eines wirtschaftlichen Vorteils zugunsten der WIV ist die Kommission in Art. 1 des angefochtenen Beschlusses zu Unrecht zu dem Schluss gelangt, dass diese eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV erhalten hätten.
- 118 Da die Investoren und nicht die WIV die sich aus dem SEAF ergebenden steuerlichen und wirtschaftlichen Vorteile erhalten haben, ist auf der Grundlage des Vorbringens der Parteien zu prüfen, ob die den Investoren erwachsenen Vorteile selektiver Natur sind, den Wettbewerb zu verfälschen drohen und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen und ob der angefochtene Beschluss in Bezug auf die Analyse dieser Kriterien hinreichend begründet ist.

b) Zur Voraussetzung der Selektivität

- 119 Wie oben in Rn. 97 erwähnt, ist die Kommission im angefochtenen Beschluss im Wesentlichen zu dem Schluss gelangt, dass es sich beim SEAF um ein „System“ handle, das sich aus fünf steuerlichen Maßnahmen zusammensetze, von denen drei alle in Art. 107 Abs. 1 AEUV gestellten Voraussetzungen, einschließlich der Voraussetzung der Selektivität, erfüllten.
- 120 Wie oben in den Rn. 39 bis 46 ausgeführt, hat die Kommission in den Erwägungsgründen 128 bis 154 des angefochtenen Beschlusses den selektiven Charakter jeder einzelnen steuerlichen Maßnahme, aus denen sich das SEAF nach ihrer Auffassung zusammensetzt, individuell geprüft und anschließend in den Erwägungsgründen 155 bis 157 dieses Beschlusses die Selektivität des SEAF als „System“ global analysiert. Die Kommission stellt im 120. Erwägungsgrund des genannten Beschlusses klar, dass die individuelle Analyse der Maßnahmen, aus denen sich das SEAF zusammensetze, und ihre globale Prüfung als „System“ sich „ergänzen und zu kohärenten Schlussfolgerungen führen“ (siehe oben, Rn. 35).
- 121 Was die individuelle Analyse durch die Kommission angeht, ist Maßnahme 2 (vorzeitige Abschreibung) als „selektiv“ eingestuft worden, da die Gewährung dieses Vorteils von einer Genehmigung abhängt, die die Finanzverwaltung auf der Grundlage eines Ermessensspielraums erteilt. Die Ausübung dieses Ermessensspielraums habe die Finanzverwaltung dazu veranlasst, die genannten Genehmigungen ausschließlich im Fall eines Erwerbs von Seeschiffen im Rahmen des SEAF, nicht aber unter anderen Umständen zu erteilen (Erwägungsgründe 132 bis 139 des angefochtenen Beschlusses). Maßnahme 4 (Anwendung des Tonnagesteuersystems auf die für die Zwecke des SEAF gegründeten WIV) und Maßnahme 5 (Art. 50 Abs. 3 RIS) seien selektiv, da sie bestimmte Tätigkeiten, nämlich die Bareboat-Charter (Erwägungsgründe 141 bis 144 des angefochtenen Beschlusses) sowie den Erwerb von Schiffen über vorab von der Steuerverwaltung genehmigte Leasingverträge und den Wiederverkauf dieser Schiffe (Erwägungsgründe 145 bis 154 des angefochtenen Beschlusses), begünstigt hätten.
- 122 Was die globale Analyse durch die Kommission betrifft, ist zum einen auf den 156. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses Bezug zu nehmen, in dem es heißt: „Bei einer Betrachtung des SEAF insgesamt ist der Vorteil selektiv, da er aufgrund des obligatorischen Genehmigungsverfahrens und der unklaren Formulierung der für diese Abschreibung geltenden Bedingungen von der Ermessensausübung der Steuerverwaltung abhängt. Da andere ausschließlich für den Seeverkehr anwendbare Maßnahmen, die nach den Leitlinien für den Seeverkehr berücksichtigungsfähig sind – insbesondere Artikel 50 Absatz 3 [RIS] – von dieser vorherigen Genehmigung abhängen, ist das gesamte SEAF selektiv. Folglich genehmigt die Steuerverwaltung nur Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF, die für die Finanzierung von Seeschiffen bestimmt sind (sektorale Selektivität). Wie durch die von Spanien vorgelegten statistischen Daten bestätigt wird, betrafen sämtliche der bis Juni 2010 durchgeführten 273 Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF Seeschiffe.“ Die Kommission ist somit zu dem Schluss gelangt, dass der sich aus dem SEAF insgesamt ergebende Vorteil aufgrund des im Rahmen der individuellen Analyse der Selektivität von Maßnahme 2 festgestellten Ermessensspielraums als selektiv anzusehen sei.
- 123 Zum anderen hat die Kommission im 157. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses geltend gemacht, dass „diese Regelung bestimmte Tätigkeiten begünstig[e], nämlich den Erwerb von Seeschiffen über Leasingverträge, insbesondere im Hinblick auf ihre Bareboat-Charter und ihren späteren Wiederverkauf“. Diese Tätigkeiten entsprechen denjenigen, die dem angefochtenen Beschluss zufolge von den für die Zwecke des SEAF gegründeten WIV ausgeübt werden und von der Anwendung der Maßnahmen 2, 4 und 5 profitieren. Wie sich der oben in Rn. 121 genannten individuellen Analyse entnehmen lässt, erwächst den Unternehmen, die die besagten Tätigkeiten ausüben, durch jede dieser Maßnahmen rechtlich und tatsächlich ein selektiver Vorteil (Erwägungsgründe 132 bis 139 und 141 bis 154 des angefochtenen Beschlusses).

- 124 Aus dem angefochtenen Beschluss geht daher hervor, dass die Maßnahmen, aus denen sich das SEAF zusammensetzt, einzeln oder in ihrer Gesamtheit als „System“ betrachtet aus zwei Gründen selektiv sind. Zum einen ist das SEAF als „System“ deshalb selektiv, weil die Finanzverwaltung die Gewährung der in Rede stehenden Vorteile aufgrund eines Ermessensspielraums nur für „Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF, die für die Finanzierung von Seeschiffen bestimmt sind (sektorale Selektivität)“, und damit für Transaktionen genehmigt, an denen die Investoren beteiligt sind. Zum anderen ergibt sich die Selektivität des SEAF auch aus dem selektiven Charakter der drei – einzeln betrachteten – steuerlichen Maßnahmen, aus denen es sich zusammensetzt. Diese Maßnahmen haben rechtlich und tatsächlich lediglich bestimmte Tätigkeiten begünstigt.
- 125 Wie bereits oben in Rn. 118 ausgeführt, ist im Licht des Vorbringens des Königreichs Spanien sowie von Lico und PYMAR zu prüfen, ob sich mit diesen beiden Gründen der Nachweis führen lässt, dass die steuerlichen und wirtschaftlichen Vorteile, in deren Genuss die Investoren gekommen sind, selektiv sind, und ob der Beschluss hinreichend begründet ist.
- 126 Vor einer Prüfung dieser Fragen ist die Tragweite des vom Königreich Spanien sowie von Lico und PYMAR in Beantwortung bestimmter von der Kommission vorgebrachter Argumente angeführten Vorbringens zu klären. Im Rahmen der Rechtssache T-515/13 hat die Kommission nämlich geltend gemacht, das Königreich Spanien sei der in den Erwägungsgründen 155 bis 163 des angefochtenen Beschlusses vorgenommenen globalen Selektivitätsanalyse in seiner Klageschrift nicht entgegengetreten. Die Klage könne jedoch nur dann Erfolg haben, wenn dem Königreich Spanien der Nachweis gelinge, dass die – einzeln und in ihrer Gesamtheit betrachteten – Maßnahmen keine staatlichen Beihilfen darstellten. Da ihre globale Analyse vom Königreich Spanien nicht in Frage gestellt worden sei, sei dessen Vorbringen zur individuellen Analyse der Maßnahmen unbeachtlich. In der mündlichen Verhandlung in der Rechtssache T-719/13 hat die Kommission geltend gemacht, Lico und PYMAR hätten ihrerseits die individuelle Analyse der Maßnahmen 2, 4 und 5 im Rahmen ihres ersten Klagegrundes nicht beanstandet.
- 127 Insoweit ist festzustellen, dass das Königreich Spanien am Anfang seiner Klageschrift einige Argumente allgemeiner Natur vorbringt, mit denen die Selektivitätsanalyse der Kommission in ihrer Gesamtheit gerügt wird. Diese Argumente sind von ihm in Beantwortung einer schriftlichen Frage des Gerichts (siehe oben, Rn. 71) und in der mündlichen Verhandlung in der Rechtssache T-515/13 weiterentwickelt worden. Darüber hinaus bestreitet das Königreich Spanien in seiner Klageschrift das Bestehen des von der Kommission im Rahmen der individuellen Analyse der Selektivität von Maßnahme 2 festgestellten Ermessensspielraums. Da sich die Kommission auf diesen Ermessensspielraum stützt, wenn sie im 156. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses feststellt, dass das SEAF insgesamt selektiv sei, ist das Vorbringen des Königreichs Spanien geeignet, auch diese Analyse in Frage zu stellen.
- 128 In Bezug auf Lico und PYMAR hat die Kommission in der mündlichen Verhandlung zu Unrecht geltend gemacht, diese hätten die individuelle Analyse der Maßnahmen 2, 4 und 5 nicht gerügt. Wie bereits ausgeführt (siehe oben, Rn. 98), beziehen sich Lico und PYMAR, wenn sie bestreiten, dass das SEAF ein „System staatlicher Beihilfen“ darstellt, nämlich auch auf dessen Komponenten, von denen in Art. 1 des angefochtenen Beschlusses die Rede ist. Zu beachten ist auch, dass mit dem Vorbringen von Lico und PYMAR zur Selektivität die Schlussfolgerungen der Kommission in den Erwägungsgründen 156 und 157 des angefochtenen Beschlusses beanstandet werden. Wie oben in den Rn. 122 und 123 dargelegt, beruhen die von der Kommission in diesen Erwägungsgründen getroffenen Feststellungen auf der individuellen Analyse der Maßnahmen 2, 4 und 5.
- 129 Folglich ist das Vorbringen der Kommission zur begrenzten Tragweite des Vorbringens des Königreichs Spanien sowie von Lico und PYMAR unbegründet.

Genehmigungen, die die Finanzverwaltung aufgrund eines Ermessensspielraums ausschließlich für Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF erteilt, die für die Finanzierung von Seeschiffen bestimmt sind

- 130 Das Königreich Spanien, Lico und PYMAR weisen darauf hin, dass die Möglichkeit, sich an den Strukturen des SEAF zu beteiligen und damit die in Rede stehenden Vorteile zu erhalten, ohne Vorbedingungen oder Einschränkungen jedem Investor offenstehe, der in irgendeinem Bereich der Wirtschaft tätig sei. Daher seien die Vorteile der Investoren, insbesondere im Licht der Urteile Autogrill España/Kommission (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:939), sowie Banco Santander und Santusa/Kommission (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:938) nicht als selektiv anzusehen.
- 131 Im Übrigen bestreiten das Königreich Spanien, Lico und PYMAR, dass die Finanzverwaltung im Rahmen des für die vorzeitige Abschreibung (Maßnahme 2) vorgesehenen Genehmigungsverfahrens einen Ermessensspielraum hat. Lico und PYMAR fügen hinzu, dass die von der Verwaltung im Rahmen dieses Genehmigungsverfahrens ausgeübte Kontrolle nie die Investoren betreffe. In der mündlichen Verhandlung hat das Königreich Spanien darüber hinaus geltend gemacht, mit der behördlichen Genehmigung solle ausschließlich überprüft werden, dass der Vermögenswert, der vorzeitig abgeschrieben werden könne, die Kriterien der anwendbaren Rechtsvorschriften erfülle, was in keinem Zusammenhang mit dem Willen stehe, bestimmte Unternehmen tatsächlich oder rechtlich auszuwählen.
- 132 In ihrer Klagebeantwortung in der Rechtssache T-719/13 erwidert die Kommission, dass die streitige Maßnahme in Bezug auf die Investoren selektiv sei, weil nur die Unternehmen von ihr profitierten, die über eine WIV eine bestimmte Art von Investition tätigten, während die Unternehmen, die im Rahmen anderer Transaktionen ähnliche Investitionen tätigten, sie nicht in Anspruch nehmen könnten. Diese Analyse stehe im Einklang mit der Rechtsprechung (Urteile vom 15. Juli 2004, Spanien/Kommission, C-501/00, Slg, EU:C:2004:438, Rn. 120, vom 15. Dezember 2005, Italien/Kommission, C-66/02, Slg, EU:C:2005:768, Rn. 97 und 98, sowie Associazione italiana del risparmio gestito und Fineco Asset Management/Kommission, oben in Rn. 89 angeführt, EU:T:2009:50, Rn. 156).
- 133 Auf eine in den Rechtssachen T-515/13 und T-719/13 gestellte schriftliche Frage des Gerichts (siehe oben, Rn. 71) hat die Kommission geltend gemacht, der im angefochtenen Beschluss gewählte Ansatz sei nicht neu. Die Rechtsprechung habe ihn in verschiedenen Rechtssachen verfolgt, die steuerliche Vorteile für Unternehmen beträfen, die eine bestimmte Art von Investition tätigten. Die Kommission bezieht sich insoweit auf das Urteil Spanien/Kommission (oben in Rn. 132 angeführt, EU:C:2004:438) sowie auf das Urteil vom 6. März 2002, Diputación Foral de Álava u. a./Kommission (T-92/00 und T-103/00, Slg, EU:T:2002:61).
- 134 In Beantwortung derselben schriftlichen Frage des Gerichts (siehe oben, Rn. 71) trägt die Kommission im Rahmen beider Rechtssachen vor, die Auslegung des Selektivitätskriteriums in den Urteilen Autogrill España/Kommission (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:939) sowie Banco Santander und Santusa/Kommission (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:938) stehe ihrer Auffassung nach nicht im Einklang mit Art. 107 Abs. 1 AEUV, wie er in der Rechtsprechung ausgelegt werde, was sie dazu veranlasst habe, gegen diese Urteile Rechtsmittel vor dem Gerichtshof einzulegen (Rechtssachen C-20/15 P und C-21/15 P).
- 135 Die Kommission weist jedenfalls darauf hin, dass, auch wenn die Auslegung des Gerichts in den Urteilen Autogrill España/Kommission (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:939) sowie Banco Santander und Santusa/Kommission (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:938) im vorliegenden Fall angewandt werden müsste, das Selektivitätskriterium insbesondere deshalb erfüllt wäre, weil ein Genehmigungssystem existiere, das diskretionäre Elemente enthalte.

- ¹³⁶ Entgegen dem Vorbringen des Königreichs Spanien sowie von Lico und PYMAR ist die Kommission der Ansicht, die Kriterien, die für die Erteilung der in Art. 115 Abs. 11 TRLIS vorgesehenen Genehmigung erfüllt sein müssten, seien weder objektiv noch dem Steuersystem inhärent, wie es von der Rechtsprechung verlangt werde, was belege, dass es einen Ermessensspielraum gebe.
- ¹³⁷ In Beantwortung des Arguments von Lico und PYMAR, wonach der Ermessensspielraum ausschließlich die Vermögenswerte und nicht die Investoren betreffe, hat die Kommission in der Gegenerwiderung in der Rechtssache T-719/13 geltend gemacht, es sei von Bedeutung, ob der Vorteil der Beihilfe durch die im Ermessen stehende Genehmigung nur einer bestimmten Gruppe von Wirtschaftsteilnehmern gewährt worden sei, nämlich denjenigen, die die Genehmigung erhalten hätten. Darüber hinaus hat die Kommission in den mündlichen Verhandlungen in den Rechtssachen T-515/13 und T-719/13 hervorgehoben, dass es für das Vorliegen einer rechtlichen Selektivität genüge, dass im Genehmigungsverfahren das Bestehen eines Ermessensspielraums festgestellt werde. Außerdem sehe Art. 48 Abs. 4 TRLIS im Rahmen dieser Genehmigung besondere Bedingungen für Investoren vor. Insbesondere der Vorteil der vorzeitigen Abschreibung sei an die Bedingung geknüpft, dass die Mitglieder der WIV ihre Beteiligung an dieser bis zum Ablauf des Leasingvertrags aufrechterhielten.
- ¹³⁸ Im Licht des Vorbringens der Parteien ist erstens festzustellen, ob der Vorteil der Investoren, die sich an Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF beteiligt haben, selektiv ist, weil ihn lediglich Unternehmen erhielten, die diese besondere Art von Investition über eine WIV tätigten. Falls dies verneint werden muss, wäre zweitens zu prüfen, ob die Tatsache, dass es ein Genehmigungsverfahren gab, das angeblich diskretionäre Elemente enthielt, jedenfalls zu einer solchen Selektivität führte.

– Vorteil im Zusammenhang mit einer bestimmten Art von Investition

- ¹³⁹ Es ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei der streitigen Maßnahme in den Urteilen Autogrill España/Kommission (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:939) sowie Banco Santander und Santusa/Kommission (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:938) auf die sich das Königreich Spanien, Lico und PYMAR zur Stützung ihres Vorbringens berufen, um eine Steuerregelung handelte, die jeden in Spanien steuerpflichtigen Wirtschaftsteilnehmer begünstigte, der eine bestimmte Art von Investition tätigte, nämlich eine Beteiligung von mindestens 5 % an einem ausländischen Unternehmen, die mindestens ein Jahr lang ununterbrochen gehalten wurde.
- ¹⁴⁰ In diesen Urteilen hat das Gericht die Auffassung vertreten, dass eine Abweichung oder Ausnahme von dem von der Kommission festgestellten Bezugsrahmen allein kein Grund für die Feststellung ist, dass die streitige Maßnahme „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ im Sinne von Art. 107 AEUV begünstigt, wenn die Maßnahme grundsätzlich jedem Unternehmen zugänglich ist (Urteile Autogrill España/Kommission, oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:939, Rn. 52, sowie Banco Santander und Santusa/Kommission, oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:938, Rn. 56).
- ¹⁴¹ Im vorliegenden Fall sind die steuerlichen Vorteile des SEAF Investoren vorbehalten, die Beteiligungen an WIV erwerben, die zur Finanzierung von Seeschiffen im Rahmen des SEAF gegründet worden sind. Die Kommission bestreitet jedoch nicht, dass diese Möglichkeit jedem in Spanien steuerpflichtigen Unternehmen unter den gleichen Bedingungen offenstand, ohne dass ein für eine solche Beteiligung erforderlicher Mindestbetrag gesetzlich vorgeschrieben war. Die Kommission hat in den Erwägungsgründen 126 und 172 des angefochtenen Beschlusses darüber hinaus anerkannt, dass die Investoren Waren und Dienstleistungen auf einer Vielzahl von Märkten anboten und in allen Wirtschaftszweigen tätig waren.

- ¹⁴² Wie in den Rechtssachen, die das Gericht in den Urteilen Autogrill España/Kommission (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:939) sowie Banco Santander und Santusa/Kommission (oben in Rn. 71 angeführt EU:T:2014:938) geprüft hat, konnte folglich jeder Wirtschaftsteilnehmer die in Rede stehenden Vorteile erhalten, indem er eine bestimmte Art von Transaktion vornahm, die jedem Unternehmen unter den gleichen Bedingungen unterschiedslos offenstand.
- ¹⁴³ Wie in diesen Rechtssachen macht die Tatsache, dass die in Rede stehenden Vorteile aufgrund einer Investition in ein bestimmtes Wirtschaftsgut unter Ausschluss anderer Wirtschaftsgüter oder anderer Arten von Investitionen gewährt werden, diese Vorteile in Bezug auf Investoren nicht selektiv, da die Transaktion jedem Unternehmen offensteht (vgl. in diesem Sinne Urteile Autogrill España/Kommission, oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:939, Rn. 59 bis 61, sowie Banco Santander und Santusa/Kommission, oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:938, Rn. 63 bis 65).
- ¹⁴⁴ Daher ist das Argument der Kommission zurückzuweisen, wonach die streitige Maßnahme in Bezug auf Investoren selektiv sei, weil nur die Unternehmen in ihren Genuss kämen, die über eine WIV eine bestimmte Art von Investition tätigten.
- ¹⁴⁵ Gegen die Urteile Autogrill España/Kommission (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:939) sowie Banco Santander und Santusa/Kommission (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:938) sind zwar Rechtsmittel anhängig (Rechtssachen C-20/15 P und C-21/15 P). Das Gericht ist jedoch der Ansicht, dass es auf der Grundlage der bestehenden Rechtsprechung im Rahmen der vorliegenden Rechtssachen entscheiden kann, wie es von den Parteien beantragt wird (siehe oben, Rn. 73).
- ¹⁴⁶ Der Gerichtshof hat nämlich bereits entschieden, dass eine Steuervergünstigung, die Steuerpflichtige aufgrund einer bestimmten Art von Investition – in jenem Fall aufgrund von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in den neuen Bundesländern und in Westberlin haben und nicht mehr als 250 Arbeitnehmer beschäftigen – erhalten, diesen Steuerpflichtigen einen Vorteil verschafft, der als eine unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbare allgemeine Maßnahme keine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. September 2000, Deutschland/Kommission, C-156/98, Slg. EU:C:2000:467, Rn. 22). Der Gerichtshof hat insoweit lediglich die in der streitigen Entscheidung getroffene Feststellung der Kommission bestätigt, dass die in Rede stehende Steuervergünstigung eine allgemeine Maßnahme darstelle, die kein Beihilfeelement für steuerpflichtige Personen enthalte. Dagegen hatten sowohl der Gerichtshof als auch die Kommission in dieser Rechtssache die Ansicht vertreten, die in Rede stehende Maßnahme ziele darauf ab, das Verhalten der Investoren zu ändern, um die Eigenmittel der Unternehmen der neuen Länder und von Westberlin zu erhöhen, und gewähre diesen daher einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV (Urteil Deutschland/Kommission, EU:C:2000:467, Rn. 23).
- ¹⁴⁷ Im Urteil Associazione italiana del risparmio gestito und Fineco Asset Management/Kommission (oben in Rn. 89 angeführt, EU:T:2009:50) hat das Gericht bestimmte steuerliche Anreize, die auf Anlagen in Gesellschaften mit geringer oder mittlerer Kapitalisierung spezialisierten Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) in Italien gewährt worden waren, anhand der geltenden Vorschriften für staatliche Beihilfen geprüft. In der streitigen Entscheidung hatte die Kommission festgestellt, dass die Senkung der in Rede stehenden Steuer unmittelbar den Unterzeichnern von Beteiligungen an diesen OGAW zugutekomme. Diese den Unterzeichnern gewährte Steuersenkung sei jedoch nicht selektiv, da sie eine auf jeden Investor anwendbare allgemeine Maßnahme darstelle. Dagegen gewährten die fraglichen steuerlichen Anreize den OGAW oder gegebenenfalls ihren Verwaltungsgesellschaften einen indirekten selektiven Vorteil, da die Unterzeichner aufgrund der Senkung der Steuer auf Investitionen in diese OGAW verstärkt Beteiligungen an diesen Strukturen erwürben. Darüber hinaus erwachse den Gesellschaften mit geringer oder mittlerer Kapitalisierung, deren Anteile von den OGAW gehalten würden, durch die betreffende Maßnahme ein mit der stärkeren Attraktivität der Anlage verbundener indirekter selektiver Vorteil in Form steigender Nachfrage nach ihren Anteilen und einer Erhöhung ihrer Liquidität. Das Vorliegen eines indirekten

selektiven Vorteils für diese drei Gruppen von Akteuren ist vom Gericht in seinem Urteil *Associazione italiana del risparmio gestito und Fineco Asset Management/Kommission* (oben in Rn. 89 angeführt, EU:T:2009:50) bestätigt worden. Folglich ist in dieser Rechtssache – wie im Urteil *Deutschland/Kommission* (oben in Rn. 146 angeführt, EU:C:2000:467, Rn. 22 und 23) – in Bezug auf die Investoren keine Selektivität festgestellt worden, obwohl diese Investoren in den Genuss einer Steuersenkung kamen.

¹⁴⁸ Daraus ergibt sich, dass ein Vorteil, wenn er unter den gleichen Bedingungen jedem Unternehmen gewährt wird, das eine bestimmte Art von Investition tätigt, die jedem Wirtschaftsteilnehmer offensteht, in Bezug auf diese Wirtschaftsteilnehmer allgemeiner Art ist und keine staatliche Beihilfe zu ihren Gunsten darstellt.

¹⁴⁹ Überdies hat das Gericht in seinem Urteil vom 22. Februar 2006, *Le Levant 001 u. a./Kommission* (T-34/02, Slg, EU:T:2006:59), bereits Gelegenheit gehabt, sich zu einer Entscheidung der Kommission über Steuerermäßigungen für Investoren zu äußern, die an einer Finanztransaktion einer Bank im Hinblick auf den Erwerb und Betrieb eines Schiffes durch eine Reederei beteiligt waren. Im Rahmen dieser Transaktion gaben die Investoren den Großteil des Vorteils an die Reederei weiter, die das Schiff am Ende der Transaktion erwarb. In der streitigen Entscheidung hatte die Kommission die Beihilfe für unvereinbar erklärt und ihre Rückforderung allein von den Investoren angeordnet, weil der Vorteil noch nicht an die Reederei weitergegeben worden war. In seinem Urteil hat das Gericht festgestellt, dass in der streitigen Entscheidung nicht untersucht werde, inwiefern die Voraussetzungen des Art. 107 Abs. 1 AEUV in jenem Fall erfüllt seien. Insbesondere hinsichtlich der Voraussetzung der Bestimmung eines bestimmten Unternehmens oder Produktionszweige begünstigenden Vorteils vermerke die angefochtene Entscheidung, dass unmittelbare Empfänger der Beihilfe zwar die Privatinvestoren seien, die Auswirkungen der Beihilfe auf den Wettbewerb aber mit der Tatsache verbunden seien, dass die Reederei das Schiff zu günstigen Bedingungen betreiben könne. Da nicht geprüft werde, inwiefern die Gewährung eines Steuervorteils an die Privatinvestoren einen Wettbewerbsvorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstelle, obwohl der genannte Wettbewerbsvorteil der Reederei zugeschrieben werde, lasse die angefochtene Entscheidung nicht erkennen, weshalb die Privatinvestoren durch die fragliche Beihilfe einen Vorteil erlangt haben sollten (vgl. in diesem Sinne Urteil *Le Levant 001 u. a./Kommission*, EU:T:2006:59, Rn. 113 und 118 bis 120). Mit diesem Urteil wird daher bestätigt, dass die Gewährung eines steuerlichen Vorteils im Zusammenhang mit einer Investition unter bestimmten Umständen, die den vorliegenden Umständen sehr ähnlich sind, nicht zwangsläufig die Gewährung eines Wettbewerbsvorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV bedeutet.

¹⁵⁰ Aufgrund der von der Kommission im Rahmen der Rechtssachen T-515/13 und T-719/13 angeführten Rechtsprechung lässt sich nicht die Auffassung vertreten, ein Vorteil, der unter den gleichen Bedingungen jedem Unternehmen gewährt werde, das eine bestimmte Art von Investition tätige, die jedem Wirtschaftsteilnehmer offenstehe, sei selektiv.

¹⁵¹ Was erstens das Urteil *Spanien/Kommission* (oben in Rn. 132 angeführt, EU:C:2004:438, Rn. 120) angeht, hat der Gerichtshof zwar den selektiven Charakter eines Steuerabzugs im Zusammenhang mit der Vornahme bestimmter Investitionen festgestellt. Wie das Gericht in den Urteilen *Autogrill España/Kommission* (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:939, Rn. 79 und 82) sowie *Banco Santander und Santusa/Kommission* (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:938, Rn. 83 und 86) hervorgehoben hat, galt diese Maßnahme allerdings nur für exportierende Unternehmen unter Ausschluss anderer Unternehmen. In den vorliegenden Rechtssachen standen die in Rede stehenden Vorteile jedoch jedem Unternehmen offen.

¹⁵² Was zweitens das Urteil *Italien/Kommission* (oben in Rn. 132 angeführt, EU:C:2005:768, Rn. 97 und 98) betrifft, begünstigte die untersuchte Steuerregelung im Gegensatz zum vorliegenden Fall ebenfalls ausschließlich Unternehmen des Bankensektors, nicht aber Unternehmen in anderen Sektoren.

- 153 Was drittens das Urteil *Associazione italiana del risparmio gestito und Fineco Asset Management/Kommission* (oben in Rn. 89 angeführt, EU:T:2009:50, Rn. 156) angeht, ist das Vorliegen eines Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV indirekt nur in Bezug auf die in Rede stehenden OGAW, gegebenenfalls ihre Verwaltungsgesellschaften und die Unternehmen festgestellt worden, an denen die OGAW Anteile hielten, und nicht in Bezug auf diejenigen Investoren, die nach Auffassung der Kommission in den Genuss der Steuersenkung kamen (siehe oben, Rn. 147). Vorliegend hat die Kommission im angefochtenen Beschluss, insbesondere in seinem 163. Erwägungsgrund, jedoch nicht festgestellt, dass die WIV einen indirekten Vorteil erhalten hätten, der sich aus den steuerlichen Vorteilen für diejenigen Investoren ergäbe, die Beteiligungen an diesen WIV erwarben.
- 154 Was viertens das Urteil *Diputación Foral de Álava u. a./Kommission* (oben in Rn. 133 angeführt, EU:T:2002:61) betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass das Gericht in diesem Urteil die Selektivität zweier steuerlicher Maßnahmen untersucht hat. Bei der ersten Maßnahme handelte es sich um eine Steuergutschrift für Investitionen in der Provinz Álava, die bestimmte Merkmale, insbesondere eine Höhe von mindestens 2,5 Mrd. spanischen Peseten (ESP), aufwies, was den steuerlichen Vorteil *de facto* Unternehmen mit umfangreichen finanziellen Mitteln unter Ausschluss anderer Unternehmen vorbehielt. Bei der zweiten Maßnahme ging es um eine Reduzierung der Bemessungsgrundlage, in deren Genuss lediglich Unternehmen kamen, die in der Provinz Álava neu gegründet worden waren und bestimmte Kriterien u. a. bezüglich eines Mindestinvestitionsbetrags und der Schaffung einer bestimmten Zahl von Arbeitsplätzen erfüllten. Die beiden fraglichen Maßnahmen gewährten daher nicht jedem Wirtschaftsteilnehmer, der bestimmte Investitionstransaktionen in der Provinz Álava vornahm, einen Vorteil; ihre Inanspruchnahme war vielmehr bestimmten Unternehmen unter Ausschluss anderer Unternehmen vorbehalten. Im vorliegenden Fall steht jedoch fest, dass die Möglichkeit der Investition in WIV jedem Unternehmen unter den gleichen Bedingungen offenstand, ohne dass ein für eine solche Beteiligung erforderlicher Mindestbetrag gesetzlich vorgeschrieben war.
- 155 Folglich ist der Vorteil für Investoren, die sich an Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF beteiligt haben, nicht deshalb als selektiv anzusehen, weil ihn lediglich Unternehmen erhielten, die über eine WIV diese besondere Art von Investition tätigten.
- 156 Wie oben in Rn. 138 ausgeführt, ist daher im Folgenden zu prüfen, ob die Tatsache, dass es ein Genehmigungsverfahren gab, das angeblich diskretionäre Elemente enthielt, jedenfalls geeignet war, diesem Vorteil einen selektiven Charakter zu verleihen.
- Selektivität, die sich aus einem angeblichen Ermessensspielraum der Finanzverwaltung ergibt
- 157 Die Kommission weist darauf hin, dass sich eine Selektivität im vorliegenden Fall jedenfalls aufgrund der Existenz eines Genehmigungsverfahrens mit diskretionären Elementen feststellen lasse, das es in den vom Gericht in den Urteilen *Autogrill España/Kommission* (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:939) sowie *Banco Santander und Santusa/Kommission* (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:938) untersuchten Rechtssachen nicht gegeben habe. Wenn die Einrichtung, die finanzielle Vorteile gewährt, über ein Ermessen verfügt, das es ihr ermöglicht, die Begünstigten oder die Bedingungen, unter denen die Maßnahme gewährt wird, zu bestimmen, kann diese Maßnahme nach der Rechtsprechung nicht als Maßnahme allgemeiner Art angesehen werden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. Juni 1999, *DM Transport*, C-256/97, Slg, EU:C:1999:332, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 18. Juli 2013, *P*, C-6/12, Slg, EU:C:2013:525, Rn. 25).
- 158 Insoweit ist festzustellen, dass die in Rede stehenden Vorteile trotz der Existenz eines Genehmigungsverfahrens, das angeblich diskretionäre Elemente enthält, weiterhin unter den gleichen Bedingungen jedem Investor offenstanden, der beschloss, sich durch den Erwerb von Beteiligungen an den von den Banken gegründeten WIV an Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF zu beteiligen, die für die Finanzierung von Seeschiffen bestimmt waren.

- 159 Wie das Königreich Spanien, Lico und PYMAR feststellen, geht aus dem 133. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses nämlich hervor, dass die in Art. 49 RIS präzisierten Genehmigungsvoraussetzungen des Art. 115 Abs. 11 TRLIS – die nach Auffassung der Kommission unklar sind, einer Auslegung durch die Verwaltung bedürfen und ihr einen Ermessensspielraum einräumen (siehe oben, Rn. 40) – *de iure* ausschließlich die Merkmale des Vermögenswerts betreffen, der vorzeitig abgeschrieben werden kann. Die Kommission hat im 134. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses darauf hingewiesen, dass die Ausübung der Ermessensbefugnis die Finanzverwaltung im vorliegenden Fall dazu veranlasst habe, die vorzeitige Abschreibung nur für eine bestimmte Kategorie von Vermögenswerten, nämlich Seeschiffe, bei denen ein Wechsel vom normalen Körperschaftsteuersystem zum Tonnagesteuersystem stattgefunden habe, zu akzeptieren (siehe oben, Rn. 40). Aus den Erwägungsgründen 66, 116, 134 und 156 des angefochtenen Beschlusses geht darüber hinaus im Wesentlichen hervor, dass die in Rede stehenden Vorteile keiner „Transaktion unter Inanspruchnahme des SEAF“ verweigert worden sind.
- 160 Folglich hätte der Ermessensspielraum der Finanzverwaltung, sein Bestehen unterstellt, rechtlich und tatsächlich lediglich zur Bestimmung der Art von Transaktion geführt, die in den Genuss der in Rede stehenden steuerlichen Vorteile kommen kann, nämlich Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF, die unter Ausschluss anderer Wirtschaftsgüter für die Finanzierung von Seeschiffen bestimmt sind. Gleichwohl stand die Möglichkeit, sich an diesen Transaktionen zu beteiligen, ohne Einschränkung und Diskriminierung jedem Unternehmen offen. Daher war der durch die genannten Transaktionen erwachsene Vorteil im Einklang mit der oben in den Rn. 140, 146 und 147 angeführten Rechtsprechung nicht deshalb als selektiv zu betrachten, weil die Finanzverwaltung angeblich über einen Ermessensspielraum verfügte.
- 161 Die von der Kommission in den mündlichen Verhandlungen in beiden Rechtssachen hervorgehobene Tatsache, dass Art. 48 Abs. 4 TRLIS die Mitglieder der WIV für die Inanspruchnahme der vorzeitigen Abschreibung dazu verpflichtete, ihre Beteiligung an dieser WIV bis zum Ende des Leasingvertrags aufrechtzuerhalten, stellt diese Feststellung nicht in Frage. Es handelt sich dabei nämlich um eine Voraussetzung für die Anwendung des Vorteils, den jedes in irgendeinem Wirtschaftssektor tätige Unternehmen erhalten konnte. Insoweit ist zu beachten, dass auch der Vorteil der steuerlichen Maßnahmen, die in den Rechtssachen in Rede standen, die zu den Urteilen Autogrill España/Kommission (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:939) sowie Banco Santander und Santusa/Kommission (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:938) geführt haben, an die Voraussetzung geknüpft war, dass die Beteiligung eine gewisse Zeit lang gehalten wurde (siehe oben, Rn. 139).
- 162 Darüber hinaus ist festzuhalten, dass Art. 48 Abs. 4 TRLIS Investoren nicht daran gehindert hat, nach der Erteilung der Genehmigungen durch die Finanzverwaltung Beteiligungen an den WIV zu erwerben. Diese vom Königreich Spanien sowie von Lico und PYMAR in den mündlichen Verhandlungen in beiden Rechtssachen getroffene Feststellung bestätigt, dass der Zugang zu den in Rede stehenden Vorteilen unabhängig vom angeblich diskretionäre Elemente enthaltenden Genehmigungssystem weiterhin jedem Unternehmen offenstand, das beschloss, sich an Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF zu beteiligen. Die Existenz dieses Systems kann im vorliegenden Fall daher nicht dazu führen, dass die den Investoren gewährten Vorteile als selektiv zu betrachten wären.
- 163 Nach alledem (siehe oben, Rn. 130 bis 162) ist die Kommission im 156. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses zu Unrecht zu dem Schluss gelangt, dass das SEAF Investoren einen selektiven Vorteil gewährt habe, soweit die Steuerverwaltung aufgrund eines angeblichen Ermessensspielraums nur „Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF [zur] Finanzierung von Seeschiffen“ genehmigt habe, an denen diese Investoren beteiligt gewesen seien.

Vorteile im Zusammenhang mit der Durchführung bestimmter Tätigkeiten

- ¹⁶⁴ Wie oben in den Rn. 123 und 124 ausgeführt, beruht die globale Selektivitätsanalyse der Kommission im angefochtenen Beschluss auch auf der Feststellung, dass das SEAF „bestimmte Tätigkeiten [begünstige], nämlich den Erwerb von Seeschiffen über Leasingverträge, insbesondere im Hinblick auf ihre Bareboat-Charter und ihren späteren Wiederverkauf“ (157. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses). Diese Tätigkeiten entsprechen denen, die dem angefochtenen Beschluss zufolge von den für die Zwecke des SEAF gegründeten WIV ausgeübt werden und von der Anwendung der Maßnahmen 2, 4 und 5 profitieren. Nach der in den Erwägungsgründen 132 bis 139 und 141 bis 154 des angefochtenen Beschlusses durchgeführten individuellen Analyse gewährt jede dieser Maßnahmen den Unternehmen, die die genannten Tätigkeiten ausüben, rechtlich und tatsächlich einen selektiven Vorteil (siehe oben, Rn. 40, 42 und 43).
- ¹⁶⁵ In ihren Schriftsätzen machen das Königreich Spanien, Lico und PYMAR geltend, die Investoren seien in allen Wirtschaftssektoren tätig und hielten rein finanzielle Beteiligungen an den WIV, mit denen sie darauf abzielten, einen steuerlichen Vorteil zu erhalten. Nach Auffassung des Königreichs Spanien sind die Aktionäre (oder Anteilseigner) eines Unternehmens nicht „auf dem Markt“ tätig. Wie es in der mündlichen Verhandlung in der Rechtssache T-515/13 klargestellt hat, soll mit diesem Argument festgestellt werden, dass die Mitglieder der WIV in deren Rahmen als einfache Investoren handeln, wie die Kommission im angefochtenen Beschluss anerkannt habe. Das Königreich Spanien hat in der mündlichen Verhandlung darüber hinaus geltend gemacht, die Kommission habe die Tätigkeiten der Bareboat-Charter sowie des Erwerbs und Verkaufs von Schiffen im angefochtenen Beschluss nicht den Investoren zugerechnet. Im Rahmen ihrer Klageschrift in der Rechtssache T-719/13 weisen Lico und PYMAR darauf hin, dass die Investoren nicht als Akteure des von der Kommission in den Erwägungsgründen 156 und 157 des angefochtenen Beschlusses ermittelten Sektors anzusehen seien. In der mündlichen Verhandlung haben Lico und PYMAR der Annahme widersprochen, dass die Mitglieder der WIV konkrete und spezifische Tätigkeiten dieser WIV ausübten, als bildeten sie ein einziges Unternehmen.
- ¹⁶⁶ In den in beiden Rechtssachen eingereichten Klagebeantwortungen hat die Kommission kurz darauf hingewiesen, dass die Investoren über die WIV die von diesen ausgeübten Tätigkeiten durchführten. In diesem Kontext sei das Argument des Königreichs Spanien, wonach Anteilseigner nicht auf dem Markt tätig seien, schwierig zu verstehen. Was das Spektrum von Sektoren angehe, denen die Investoren angehörten, so die Kommission in der Rechtssache T-719/13, werde der selektive Charakter der Maßnahme im angefochtenen Beschluss zu keinem Zeitpunkt mit irgendeinem Sektor verknüpft, in dem die Investoren tätig seien.
- ¹⁶⁷ Im Rahmen ihrer Antwort auf eine in beiden Rechtssachen gestellte schriftliche Frage des Gerichts (siehe oben, Rn. 71) hat die Kommission ihre These, wonach die Investoren über die WIV deren Tätigkeiten durchführten, weiterentwickelt. Im Gegensatz zu den Rechtssachen, die das Gericht in den Urteilen *Autogrill España/Kommission* (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:939) sowie *Banco Santander und Santusa/Kommission* (oben in Rn. 71 angeführt, EU:T:2014:938) untersucht habe, seien den Investoren die sich aus dem SEAF ergebenden Vorteile nicht aufgrund der Durchführung einfacher Investitionstransaktionen gewährt worden, sondern deshalb, weil sie über die WIV bestimmte wirtschaftliche Tätigkeiten ausübten, nämlich den Erwerb und Verkauf sowie die Bareboat-Charter von Schiffen. In diesem Zusammenhang hat die Kommission geltend gemacht, nach dem Grundsatz der steuerlichen Transparenz der WIV seien diese und ihre Mitglieder als zwei Seiten derselben Medaille bzw. – im Kontext von Art. 107 Abs. 1 AEUV – desselben Unternehmens anzusehen.
- ¹⁶⁸ In der mündlichen Verhandlung in der Rechtssache T-515/13 vom Gericht zu einem möglichen Widerspruch zwischen der oben in Rn. 167 dargelegten These und der Begründung des angefochtenen Beschlusses, insbesondere dessen 28. Erwägungsgrund (siehe oben, Rn. 12), befragt, hat die Kommission darauf hingewiesen, dass es sich bei diesem Erwägungsgrund, in dem die Mitglieder der

WIV als „Investoren“ eingestuft würden, um eine bloße terminologische Erläuterung handle, die ihrer These, wonach die WIV und ihre Mitglieder eine wirtschaftliche Einheit bildeten, nicht widerspreche. In der mündlichen Verhandlung in der Rechtssache T-719/13 vom Gericht erneut zur diesbezüglichen Begründung des angefochtenen Beschlusses befragt, hat sie ausgeführt, dass sich, auch wenn ihre These, wonach die WIV und ihre Investoren zusammen ein einziges Unternehmen im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellten, im angefochtenen Beschluss keinen ausdrücklichen Niederschlag gefunden habe, eine solche Feststellung aus dem Wesen der WIV ergebe. Bei einer WIV handle es sich um eine steuerlich transparente Einheit, deren Mitglieder für ihr Verhalten und ihre Schulden voll hafteten, so dass die Tätigkeiten der WIV ihren Mitgliedern zurechenbar seien.

- 169 Zu beachten ist, dass das Gericht im Rahmen seiner Prüfung festzustellen hat, ob die von der Kommission durchgeführte individuelle Analyse der Maßnahmen 2, 4 und 5, auf die der 157. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses im Wesentlichen verweist, die Annahme zulässt, dass die Vorteile, die den Investoren und nicht den WIV zugeflossen sind, die Voraussetzung der Selektivität erfüllen (siehe oben, Rn. 118).
- 170 Im Rahmen dieser individuellen Analyse hat die Kommission die Ansicht vertreten, die Maßnahmen 2, 4 und 5 seien rechtlich und tatsächlich bestimmten Tätigkeiten, nämlich dem Erwerb von Schiffen über Leasingverträge, der Bareboat-Charter dieser Schiffe und ihrem späteren Wiederverkauf, zugezuteilt.
- 171 Zwischen den Parteien ist unstreitig, dass es sich bei diesen Tätigkeiten, von denen auch im 157. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses die Rede ist, um die Tätigkeiten handelt, die von den für die Zwecke des SEAF gegründeten WIV ausgeübt werden. Auch wenn die Kommission die Auffassung vertreten hatte, die den Investoren gewährten Vorteile seien aufgrund der Durchführung der besagten Tätigkeiten selektiv, hätte sie im angefochtenen Beschluss daher klarstellen müssen, dass die Tätigkeiten der WIV denen ihrer Mitglieder entsprachen oder diesen zumindest zugerechnet werden konnten.
- 172 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Feststellung, wonach die Investoren über die WIV deren Tätigkeiten ausübten, im angefochtenen Beschluss nur ein einziges Mal und unbelegt getroffen worden ist, nämlich im 172. Erwägungsgrund dieses Beschlusses. Im Rahmen der Prüfung der Kriterien, die sich auf die Gefahr einer Verfälschung des Wettbewerbs und eine Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten beziehen, hat die Kommission nämlich ausgeführt, dass „[die Investoren] im Zuge der Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF über die [WIV] auf den Märkten der Bareboat-Charter sowie des Erwerbs und Verkaufs von Seeschiffen tätig [seien], die für den innergemeinschaftlichen Handel geöffnet [seien]“ (siehe oben, Rn. 54).
- 173 Die Kommission hat im angefochtenen Beschluss jedoch zu keinem Zeitpunkt erläutert, inwiefern die Tätigkeiten der für die Zwecke des SEAF gegründeten WIV ihren Mitgliedern zugerechnet werden konnten. Insbesondere im Rahmen der Analyse der Selektivität der in Rede stehenden Einzelmaßnahmen hat sich die Kommission auf die Schlussfolgerung beschränkt, dass durch diese den WIV „und/„oder“ ihren Investoren ein selektiver Vorteil erwachse (Erwägungsgründe 139 und 154 des angefochtenen Beschlusses), ohne dies weiter auszuführen. Was das SEAF insgesamt betrachtet angeht, hat die Kommission darauf hingewiesen, dass „die [WIV] und folglich ihre Investoren durch den Vorteil begünstigt worden [seien]“. Aus dieser Klarstellung erschließt sich jedoch nicht, weshalb davon auszugehen sein soll, dass die Mitglieder der für die Zwecke des SEAF gegründeten WIV deren wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben, als bildeten sie eine einzige rechtliche oder wirtschaftliche Einheit. Im Übrigen hat die Kommission, als sie im 126. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses geprüft hat, ob die an den Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF beteiligten Parteien „Unternehmen“ im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV sind, keinen Hinweis geliefert, der die Annahme zuließe bzw. aus dem sich erschlosse, dass die für die Zwecke des SEAF gegründeten WIV und ihre Mitglieder zusammen eine einzige Einheit im Sinne dieser Vorschrift bilden würden, so dass die Tätigkeiten der WIV ihren Mitgliedern zugerechnet werden konnten.

- 174 Überdies ist darauf hinzuweisen, dass die im 172. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses getroffene Feststellung, wonach die Investoren „über die [WIV] auf den Märkten der Bareboat-Charter sowie des Erwerbs und Verkaufs von Seeschiffen tätig [seien]“, anderen Erwägungsgründen dieses Beschlusses zu widersprechen scheint.
- 175 Im 28. Erwägungsgrund des genannten Beschlusses hat die Kommission nämlich festgestellt: „Da die [WIV], die sich an Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF beteiligen, für ihre Mitglieder ein Anlageinstrument und weniger eine Form zur gemeinsamen Durchführung einer Tätigkeit darstellen, werden diese im vorliegenden Beschluss als Investoren bezeichnet.“ Im 27. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses hat die Kommission ferner darauf hingewiesen, dass „die spanischen [WIV] eine andere Rechtspersönlichkeit als ihre Mitglieder [hätten]“. Die Kommission hat schließlich klargestellt, dass die Investoren im Allgemeinen „nicht in der Schifffahrtsbranche tätig [seien]“ (neunter Erwägungsgrund Buchst. b des Eröffnungsbeschlusses, auf den der 14. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses im Wesentlichen verweist).
- 176 Vor diesem Hintergrund ist der Schluss zu ziehen, dass die von der Kommission u. a. im 157. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses getroffene Feststellung, wonach das SEAF „bestimmte Tätigkeiten [begünstige], nämlich den Erwerb von Seeschiffen über Leasingverträge, insbesondere im Hinblick auf ihre Bareboat-Charter und ihren späteren Wiederverkauf“, die Tätigkeiten der für die Zwecke des SEAF gegründeten WIV, nicht aber die gewerblichen oder wirtschaftlichen Tätigkeiten ihrer Mitglieder betrifft, die sich als „Investoren“ an ihnen beteiligen. Daher konnte sich die Kommission zum Nachweis der Selektivität der den Investoren gewährten Vorteile weder ausschließlich auf die im 157. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses getroffene Feststellung noch auf die individuelle Selektivitätsanalyse der Maßnahmen 2, 4 und 5 stützen, auf die dieser Erwägungsgrund im Wesentlichen verweist.
- 177 Sollte der angefochtene Beschluss, wie die Kommission vor dem Gericht nahelegt, dahin zu verstehen sein, dass sie der Ansicht gewesen sei, die Investoren übten über die WIV die oben in Rn. 176 aufgeführten Tätigkeiten aus, so dass sich die Selektivität der ihnen gewährten Vorteile auf dieser Grundlage feststellen lasse, wäre der angefochtene Beschluss insoweit mit einem Begründungsmangel behaftet oder sogar widersprüchlich begründet. Da eine unzureichende Begründung eine Verletzung wesentlicher Formvorschriften im Sinne des Art. 263 AEUV darstellt, muss das Gericht sie nach Anhörung der Parteien unter Wahrung des Grundsatzes des kontradiktorischen Verfahrens von Amts wegen prüfen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Dezember 2009, Kommission/Irland u. a., C-89/08 P, Slg, EU:C:2009:742, Rn. 34 und 55).

Ergebnis zur Selektivität

- 178 Im Licht der vorstehenden Erwägungen (siehe oben, Rn. 115 bis 177) hat die Kommission im angefochtenen Beschluss zu Unrecht das Vorliegen eines selektiven Vorteils und damit einer staatlichen Beihilfe zugunsten der WIV und der Investoren festgestellt.
- 179 Die WIV haben zwar von den in Rede stehenden steuerlichen Maßnahmen profitiert. Nach dem Grundsatz der steuerlichen Transparenz sind die Vorteile, die sich unmittelbar aus diesen Maßnahmen ergeben, jedoch nur ihren Mitgliedern zugutegekommen (siehe oben, Rn. 115 bis 117). Im Übrigen ist im angefochtenen Beschluss von einem sich aus den betreffenden Maßnahmen ergebenden indirekten Vorteil zugunsten der WIV nicht die Rede gewesen (siehe oben, Rn. 153).
- 180 Was die Mitglieder der WIV angeht, die im angefochtenen Beschluss als „Investoren“ eingestuft werden, standen die wirtschaftlichen Vorteile, in deren Genuss sie gekommen sind, unter den gleichen Bedingungen unterschiedslos jedem in Spanien steuerpflichtigen Wirtschaftsteilnehmer offen, und dies, obwohl es ein Genehmigungssystem gab. Die Kommission hat daher zu Unrecht die Auffassung vertreten, die Investoren hätten aufgrund ihrer Beteiligung an einer bestimmten begünstigten Transaktion einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV erhalten (siehe oben,

Rn. 130 bis 163). Die Tätigkeiten, auf die – ebenfalls zur Feststellung der Selektivität der Vorteile – insbesondere im 157. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses abgestellt wird, sind Tätigkeiten der WIV, nicht aber solche der Investoren, bei denen es sich um die einzigen Wirtschaftsteilnehmer handelt, die von der in Art. 4 Abs. 1 des angefochtenen Beschlusses auferlegten Rückforderungsanordnung betroffen sind. Daher ließ sich die Selektivität der den Investoren gewährten Vorteile auch auf dieser Grundlage nicht feststellen. Selbst wenn angenommen wird, dass der angefochtene Beschluss so verstanden werden kann, als üben die Investoren über die für die Zwecke des SEAF gegründeten WIV deren spezifische Tätigkeiten aus, wäre der Beschluss insoweit mit einem Begründungsmangel behaftet oder sogar widersprüchlich begründet (siehe oben, Rn. 164 bis 177).

c) Zur Analyse der Gefahr einer Verfälschung des Wettbewerbs und der Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten

181 Wie oben in den Rn. 53 und 54 ausgeführt, findet sich die Analyse der Kommission, die sich auf die Gefahr einer Verfälschung des Wettbewerbs und die Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten bezieht, in den Erwägungsgründen 171 bis 173 des angefochtenen Beschlusses. Nach dem Hinweis auf einige Rechtsprechungsgrundsätze (171. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses) hat die Kommission im 172. Erwägungsgrund dieses Beschlusses auf Folgendes hingewiesen: „Im vorliegenden Fall sind die Investoren, d. h. die Mitglieder der [WIV], in allen Wirtschaftszweigen tätig, insbesondere in für den innergemeinschaftlichen Handel offenen Sektoren. Außerdem sind sie im Zuge der Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF über die [WIV] auf den Märkten der Bareboat-Charter sowie des Erwerbs und Verkaufs von Seeschiffen tätig, die für den innergemeinschaftlichen Handel geöffnet sind. Die auf das SEAF zurückgehenden Vorteile verstärken ihre Position in den jeweiligen Märkten, wodurch der Wettbewerb verfälscht wird oder droht verfälscht zu werden.“ Im 173. Erwägungsgrund des genannten Beschlusses hat die Kommission den Schluss gezogen, dass „der wirtschaftliche Vorteil, der den [WIV] und ihren Investoren [erwachsen], denen die Maßnahmen, die Gegenstand der Prüfung bilde[te]n, zugute[kämen], ..., den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen und den Wettbewerb im Binnenmarkt verfälschen [können]“.

182 Es ist darauf hinzuweisen, dass sich Lico und PYMAR – in der Klageschrift – sowie das Königreich Spanien – in der Erwiderung – im Wesentlichen nicht nur gegen die oben in Rn. 181 wiedergegebene Begründetheit der Analyse der Kommission wenden, sondern auch gegen die Begründung des angefochtenen Beschlusses (siehe oben, Rn. 107). Daher ist das im Rahmen der Rechtssache T-719/13 vorgebrachte Argument der Kommission, wonach Lico und PYMAR die Begründung des angefochtenen Beschlusses insoweit verspätet gerügt hätten, zurückzuweisen.

183 Jedenfalls stellt, worauf oben in Rn. 177 hingewiesen worden ist, eine fehlende oder unzureichende Begründung eine Verletzung wesentlicher Formvorschriften im Sinne des Art. 263 AEUV dar und ist ein Gesichtspunkt zwingenden Rechts, der von den Parteien in jedem Stadium des Verfahrens geltend gemacht werden und den der Unionsrichter unter Wahrung des Grundsatzes des kontradiktorischen Verfahrens von Amts wegen prüfen kann (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 20. Februar 1997, Kommission/Daffix, C-166/95 P, Slg, EU:C:1997:73, Rn. 24 und 25, Kommission/Irland u. a., oben in Rn. 177 angeführt, EU:C:2009:742, Rn. 34 und 55, sowie vom 8. Juli 2004, Mannesmannröhren-Werke/Kommission, T-44/00, Slg, EU:T:2004:218, Rn. 210 und die dort angeführte Rechtsprechung).

184 Im vorliegenden Fall sind die Parteien in Beantwortung einer schriftlichen Frage des Gerichts in der Rechtssache T-515/13 (siehe oben, Rn. 69) und einer mündlichen Frage in der Rechtssache T-719/13 in den Sitzungen beider Verfahren zu der Frage angehört worden, ob der angefochtene Beschluss hinsichtlich der Kriterien, die sich auf die Gefahr einer Verfälschung des Wettbewerbs und die Beeinträchtigung des Handels beziehen, der Begründungspflicht nach Art. 296 AEUV genüge.

- 185 Nach ständiger Rechtsprechung muss die nach Art. 296 AEUV und Art. 41 Abs. 2 Buchst. c der Charta der Grundrechte der Europäischen Union vorgeschriebene Begründung dem Wesen des betreffenden Rechtsakts entsprechen und die Überlegungen des Organs, das den beanstandeten Rechtsakt erlassen hat, so klar und eindeutig zum Ausdruck bringen, dass die Betroffenen ihr die Gründe für die erlassene Maßnahme entnehmen können und der Unionsrichter seine Kontrollaufgabe wahrnehmen kann. In der Begründung brauchen nicht alle tatsächlich und rechtlich einschlägigen Gesichtspunkte genannt zu werden, da die Frage, ob die Begründung eines Rechtsakts den Erfordernissen von Art. 296 AEUV und Art. 41 der Charta der Grundrechte genügt, nicht nur anhand seines Wortlauts zu beurteilen ist, sondern auch anhand seines Kontexts sowie sämtlicher Rechtsvorschriften auf dem betreffenden Gebiet (vgl. Urteile vom 6. September 2006, Portugal/Kommission, C-88/03, Slg, EU:C:2006:511, Rn. 88 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 28. Mai 2013, Trabelsi u. a./Rat, T-187/11, Slg, EU:T:2013:273, Rn. 66 und 67 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 186 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass das Begründungserfordernis nach den Umständen des Einzelfalls, insbesondere nach dem Inhalt des Rechtsakts, der Art der angeführten Gründe und nach dem Interesse zu beurteilen ist, das die Adressaten oder andere durch den Rechtsakt unmittelbar und individuell betroffene Personen an Erläuterungen haben können (Urteil vom 13. März 1985, Niederlande und Leeuwarder Papierwarenfabrik/Kommission, 296/82 und 318/82, EU:C:1985:113, Rn. 19).
- 187 Die Kommission weist im 171. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses zu Recht darauf hin, dass, wenn eine von einem Mitgliedstaat gewährte Finanzhilfe die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern im innergemeinschaftlichen Handel verstärkt, dieser als von der Beihilfe beeinflusst erachtet werden muss (vgl. Urteil vom 10. Januar 2006, Cassa di Risparmio di Firenze u. a., C-222/04, Slg, EU:C:2006:8, Rn. 141 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 188 In Bezug auf die Voraussetzung der Wettbewerbsverzerrung geht aus der Rechtsprechung hervor, dass Beihilfen, die ein Unternehmen von den Kosten befreien sollen, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung oder seiner üblichen Tätigkeiten zu tragen gehabt hätte, grundsätzlich die Wettbewerbsbedingungen verfälschen (Urteile Deutschland/Kommission, oben in Rn. 146 angeführt, EU:C:2000:467, Rn. 30, und vom 3. März 2005, Heiser, C-172/03, Slg, EU:C:2005:130, Rn. 55).
- 189 Wie die Kommission in beiden Rechtssachen feststellt, 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 (vgl. Urteil Cassa di Risparmio di Firenze u. a., oben in Rn. 187 angeführt, EU:C:2006:8, Rn. 140 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 190 Was Beihilferegulungen angeht, ist ferner darauf hinzuweisen, dass sich die Kommission auf eine allgemeine Beurteilung der betreffenden Regelung beschränken kann und keine Analyse der im Einzelfall aufgrund einer solchen Regelung gewährten Beihilfe durchzuführen braucht (Urteil Comitato „Venezia vuole vivere“ u. a./Kommission, oben in Rn. 87 angeführt, EU:C:2011:368, Rn. 63).
- 191 Wie die Kommission im Rahmen beider Rechtssachen zu Recht feststellt, kann der Handel nach der Rechtsprechung dadurch beeinträchtigt werden, dass ein Mitgliedstaat einigen seiner Steuerpflichtigen eine Beihilfe in Form einer Steuerermäßigung gewährt, so dass diese Voraussetzung als erfüllt anzusehen ist, wenn die genannten Steuerpflichtigen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, die Gegenstand eines solchen Handels ist, oder sich nicht ausschließen lässt, dass sie mit Wirtschaftsteilnehmern aus anderen Mitgliedstaaten im Wettbewerb stehen (vgl. in diesem Sinne Urteil Heiser, oben in Rn. 188 angeführt, EU:C:2005:130, Rn. 35).

- ¹⁹² Gleichwohl verlangt die Begründungspflicht, dass die Gründe angeführt werden, aus denen die betreffende Maßnahme nach Ansicht der Kommission in den Anwendungsbereich von Art. 107 Abs. 1 AEUV fällt. In diesem Zusammenhang hat die Kommission selbst in Fällen, in denen sich aus den Umständen, unter denen die Beihilfe gewährt worden ist, ergibt, dass sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigt und den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht, diese Umstände wenigstens in der Begründung ihrer Entscheidung zu nennen (vgl. in diesem Sinne Urteil Niederlande und Leeuwarder Papierwarenfabrik/Kommission, oben in Rn. 186 angeführt, EU:C:1985:113, Rn. 24).
- ¹⁹³ Darüber hinaus hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Kommission, wenn besondere Umstände dies erfordern, ihre Entscheidung eingehender begründen muss, indem sie stichhaltige Hinweise hinsichtlich der voraussichtlichen Auswirkungen der Beihilfe auf den Wettbewerb und den Handel zwischen Mitgliedstaaten gibt. Dies war bei einer Beihilfe geringeren Umfangs der Fall, die lediglich darauf abzielte, ein Marktdurchdringungsprogramm in Drittstaaten, nicht aber Ausfuhren in diese Staaten zu finanzieren (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. April 2009, Kommission/Italien und Wam, C-494/06 P, Slg. EU:C:2009:272, Rn. 56, 57 und 62).
- ¹⁹⁴ Im Licht dieser Grundsätze ist die Begründung des angefochtenen Beschlusses in Bezug auf die Gefahr einer Verfälschung des Wettbewerbs und die Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten zu prüfen.
- ¹⁹⁵ Im Rahmen beider Rechtssachen nimmt die Kommission auf den 172. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses Bezug und macht geltend, sie habe ihren Beschluss hinsichtlich dieser beiden Voraussetzungen ausreichend begründet.
- ¹⁹⁶ Wie oben in Rn. 181 ausgeführt, beruht die Argumentation der Kommission im 172. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses auf zwei Feststellungen. Zum einen seien die Investoren in allen Wirtschaftsbereichen tätig, insbesondere in den für den Handel zwischen Mitgliedstaaten offenen Sektoren, und die in Rede stehenden Vorteile verstärkten ihre Position in den jeweiligen Märkten. Zum anderen seien die Investoren über die WIV auf den Märkten tätig, auf denen sich diese bewegten und die ebenfalls für den Handel zwischen Mitgliedstaaten geöffnet seien.
- ¹⁹⁷ Zu prüfen ist, ob die beiden Pfeiler der Argumentation der Kommission hinreichend begründet sind.

Zum ersten Argumentationspfeiler der Kommission

- ¹⁹⁸ Hinsichtlich des Befunds der Kommission, dass die Investoren in allen Wirtschaftsbereichen tätig seien und die Vorteile ihre Position auf den jeweiligen Märkten verstärkten, ist festzustellen, dass es sich um eine Behauptung von allgemeiner Tragweite handelt, die auf jede Art staatlicher Unterstützung angewandt werden kann. Sie bezieht sich auf keinen spezifischen Umstand, aus dem sich erschlosse, weshalb die streitigen Maßnahmen im vorliegenden Fall den Wettbewerb zu verfälschen drohen und den Handel auf den Märkten beeinträchtigen, auf denen die Investoren tätig sind.
- ¹⁹⁹ Zu beachten ist, dass, wie aus dem ersten Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses hervorgeht, in den bei der Kommission eingegangenen Beschwerden, die von mindestens einer Schifffahrtsgesellschaft unterstützt wurden, eine Verfälschung des Wettbewerbs und eine Verzerrung des Handels auf dem Schiffbaumarkt beanstandet wurden, und nicht auf den Märkten, auf denen die Investoren tätig sind (siehe oben, Rn. 1). Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission in den Erwägungsgründen 122 und 156 des angefochtenen Beschlusses von einer „sektoralen Selektivität“ der fraglichen Maßnahmen ausgegangen ist (siehe oben, Rn. 36 und 45), obwohl sie bemerkt hatte, dass die Investoren in allen Wirtschaftsbereichen tätig seien. Darüber hinaus hat die Kommission im 19. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses festgestellt, dass im Rahmen des SEAF lediglich ein geringer Teil (in einer Größenordnung von 10 % bis 15 %) des Vorteils bei den Investoren verbleibe und der Großteil dieses Vorteils (von 85 % bis 90 %) an die Reederei weitergegeben werde, die das

Schiff erwerbe (siehe oben, Rn. 21). Mit dem Ziel, „die Wettbewerbsbedingungen auf dem Markt oder den Märkten, auf denen die Verfälschung aufgetreten ist, wiederherzustellen“, hat die Kommission in den Erwägungsgründen 270 bis 276 und in Art. 4 Abs. 1 des angefochtenen Beschlusses außerdem bestimmte Klauseln in einigen Verträgen zwischen den Investoren, Reedereien und Werften in Frage gestellt, wonach die Werften verpflichtet waren, die übrigen Parteien zu entschädigen, sollten sie die vorgesehenen steuerlichen Vorteile nicht erlangen (siehe oben, Rn. 60). Mit anderen Worten hat die Kommission in Art. 4 Abs. 1 des angefochtenen Beschlusses im Namen der Wiederherstellung des Wettbewerbs auf den Märkten, auf denen die Investoren tätig sind und die von der Beihilfe betroffen gewesen wären, verlangt, dass sie die mit der Rückforderung verbundene Belastung nicht auf andere Personen übertragen. In der mündlichen Verhandlung in der Rechtssache T-719/13 hat die Kommission nicht bestritten, dass es unüblich ist, ein solches Erfordernis in den verfügenden Teil einer Beihilfeentscheidung aufzunehmen.

- 200 Unter diesen besonderen Umständen musste sich die Kommission eingehender äußern, um ein besseres Verständnis davon zu ermöglichen, inwiefern angenommen werden konnte, dass der Vorteil, den die Investoren und nicht die Reedereien oder die spanischen Schiffswerften erhalten hatten, den Wettbewerb verfälschte oder zu verfälschen drohte und im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV den Handel auf den Märkten, auf denen sie tätig waren, beeinträchtigte.
- 201 Durch die Rechtsprechung, auf die sich die Kommission während der Sitzungen in beiden Rechtssachen berufen hat (Urteile DM Transport, oben in Rn. 157 angeführt, EU:C:1999:332, und vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission, C-182/03 und C-217/03, Slg, EU:C:2006:416), wird diese Feststellung nicht in Frage gestellt.
- 202 In den Rechtssachen, die in diesen Urteilen untersucht worden sind, waren die oben in Rn. 199 angeführten besonderen Umstände nämlich nicht gegeben.
- 203 Im Übrigen hat der Gerichtshof in dem von der Kommission in der mündlichen Verhandlung in der Rechtssache T-515/13 angeführten Urteil Belgien und Forum 187/Kommission (oben in Rn. 201 angeführt, EU:C:2006:416) ein Wettbewerbsproblem ermittelt, das sich in dieser Rechtssache stellte. Die Vorteile, die multinationalen Unternehmen gewährt wurden, die ihre „Koordinationszentren“ in Belgien gegründet hatten, ermöglichten es den genannten Unternehmen nämlich, die besagten Koordinationsstellen ohne Inanspruchnahme von Dienstleistern in den Sektoren Finanzen, Treuhand, Informatik und Personalwesen intern zu organisieren (Urteil Belgien und Forum 187/Kommission, oben in Rn. 201 angeführt, EU:C:2006:416, Rn. 132). In dem von der Kommission in der mündlichen Verhandlung in der Rechtssache T-719/13 angeführten Urteil DM Transport (oben in Rn. 157 angeführt, EU:C:1999:332) hat sich der Gerichtshof zu bestimmten Vorteilen geäußert, die einem Umzugsunternehmen gewährt worden waren. Im Rahmen seiner Würdigung hat der Gerichtshof auch die spezifische Situation des Begünstigten berücksichtigt, insbesondere die grenzüberschreitende Natur des Marktes, auf dem er tätig war (Urteil DM Transport, oben in Rn. 157 angeführt, EU:C:1999:332, Rn. 29).
- 204 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der erste Argumentationspfeiler der Kommission, die ihre Analyse der Gefahr einer Verfälschung des Wettbewerbs und die Beeinträchtigung des Handels betrifft, unzureichend begründet ist.

Zum zweiten Argumentationspfeiler der Kommission

- 205 Die Kommission hat im 172. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses auf Folgendes hingewiesen: „Außerdem sind [die Investoren] im Zuge der Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF über die [WIV] auf den Märkten der Bareboat-Charter sowie des Erwerbs und Verkaufs von Seeschiffen tätig, die für den innergemeinschaftlichen Handel geöffnet sind.“

- 206 Wie oben in den Rn. 173 bis 175 ausgeführt, hat die Kommission im angefochtenen Beschluss nicht erläutert, weshalb die für die Zwecke des SEAF gegründeten WIV und deren Mitglieder eine einzige rechtliche oder wirtschaftliche Einheit bildeten, so dass die Tätigkeiten der WIV ihren Mitgliedern hätten zugerechnet werden können. Insbesondere im 28. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses vertritt die Kommission vielmehr die gegenteilige Auffassung, wenn sie feststellt: „Da die [WIV], die sich an Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF beteiligen, für ihre Mitglieder ein Anlageinstrument und weniger eine Form zur gemeinsamen Durchführung einer Tätigkeit darstellen, werden diese im vorliegenden Beschluss als Investoren bezeichnet.“
- 207 Vor diesem Hintergrund genügt auch der zweite Argumentationspfeiler der Kommission nicht den Anforderungen an die Begründung, die von Art. 296 AEUV und Art. 41 der Charta der Grundrechte gestellt werden.
- 208 Im Licht des Vorstehenden (siehe oben, Rn. 198 bis 207) ist der Schluss zu ziehen, dass die Kommission ihre Begründungspflicht verletzt hat, als sie in den Erwägungsgründen 171 bis 173 des angefochtenen Beschlusses zu dem Ergebnis gelangt ist, dass die in Rede stehenden Maßnahmen den Wettbewerb zu verfälschen drohten und den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigten.

2. Ergebnis

- 209 Da der angefochtene Beschluss mit mehreren Fehlern behaftet und in Bezug auf die Einstufung als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV unzureichend begründet ist, ist dem ersten Antrag des Königreichs Spanien sowie von Lico und PYMAR in den Rechtssachen T-515/13 und T-719/13 stattzugeben und der Beschluss in vollem Umfang für nichtig zu erklären, ohne dass es einer Prüfung der übrigen Klagegründe und Argumente bedarf, die im Rahmen der beiden Klagen vorgebracht worden sind.

Kosten

- 210 Nach Art. 134 Abs. 1 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission in den Rechtssachen T-515/13 und T-719/13 unterlegen ist, sind ihr gemäß den Anträgen des Königreichs Spanien sowie von Lico und PYMAR deren Kosten aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen hat

DAS GERICHT (Siebte Kammer)

für Recht erkannt und entschieden:

1. **Der Beschluss 2014/200/EU der Kommission vom 17. Juli 2013 über die staatliche Beihilfe SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) Spaniens – Auf bestimmte Finanzierungs-Leasingvereinbarungen anwendbares Steuersystem, das auch als spanisches True-Lease-Modell bezeichnet wird, wird für nichtig erklärt.**
2. **Die Europäische Kommission trägt ihre eigenen Kosten sowie die Kosten des Königreichs Spanien, der Lico Leasing, SA und der Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión, SA.**

Van der Woude

Wiszniewska-Białecka

Ulloa Rubio

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 17. Dezember 2015.

Unterschriften

Inhaltsverzeichnis

Vorgeschichte des Rechtsstreits	2
I – Verwaltungsverfahren	2
II – Angefochtener Beschluss	2
A – Beschreibung des SEAF	2
1. Rechtliche und finanzielle Struktur des SEAF	3
a) Ursprünglicher Schiffbauauftrag	4
b) Übernommener Schiffbauauftrag (Novation)	5
c) Gründung einer WIV durch die Bank und Ausschreibung für Investoren	5
d) Finanzierungsleasingvertrag	5
e) Bareboat-Chartervertrag mit Kaufoption	5
2. Steuerliche Struktur des SEAF	6
a) Maßnahme 1: Beschleunigte Abschreibung von Leasinggegenständen (Art. 115 Abs. 6 TRLIS)	7
b) Maßnahme 2: Ermessensspielraum bei der Anwendung der vorzeitigen Abschreibung von Leasinggegenständen (Art. 48 Abs. 4 und Art. 115 Abs. 11 TRLIS sowie Art. 49 RIS)	7
c) Maßnahme 3: Die WIV	7
d) Maßnahme 4: Tonnagesteuersystem (Art. 124 bis 128 TRLIS)	8
e) Maßnahme 5: Art. 50 Abs. 3 RIS	8
B – Würdigung durch die Kommission	9
1. Prüfung des SEAF als System/Prüfung der unterschiedlichen Maßnahmen	9
2. Vorliegen einer Beihilfe gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV	10
a) Unternehmen im Sinne von Art. 107 AEUV	10
b) Vorliegen eines selektiven Vorteils	10
c) Übertragung von staatlichen Mitteln und Zurechenbarkeit an den Staat	13
d) Verfälschung des Wettbewerbs und Beeinträchtigung des Handels	13
3. Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt	13
4. Rückforderung	14

a) Allgemeine Grundsätze des Unionsrechts	14
b) Bestimmung der zurückzufordernden Beträge	14
c) Vertragsklauseln	14
C – Verfügender Teil des angefochtenen Beschlusses	15
Verfahren und Anträge der Parteien	16
Rechtliche Würdigung	18
I – Zur Zulässigkeit der Klage in der Rechtssache T-719/13	18
II – Zur Begründetheit	20
A – Zur Tragweite des ersten Antrags von Lico und PYMAR in der Rechtssache T-719/13 ...	20
B – Zu den Klagegründen in den Rechtssachen T-515/13 und T-719/13	21
1. Erster Klagegrund: Einstufung als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV	22
a) Ermittlung der Empfänger der wirtschaftlichen Vorteile	23
b) Zur Voraussetzung der Selektivität	24
Genehmigungen, die die Finanzverwaltung aufgrund eines Ermessensspielraums ausschließlich für Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF erteilt, die für die Finanzierung von Seeschiffen bestimmt sind	26
– Vorteil im Zusammenhang mit einer bestimmten Art von Investition	27
– Selektivität, die sich aus einem angeblichen Ermessensspielraum der Finanzverwaltung ergibt	30
Vorteile im Zusammenhang mit der Durchführung bestimmter Tätigkeiten	32
Ergebnis zur Selektivität	34
c) Zur Analyse der Gefahr einer Verfälschung des Wettbewerbs und der Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten	35
Zum ersten Argumentationspfeiler der Kommission	37
Zum zweiten Argumentationspfeiler der Kommission	38
2. Ergebnis	39
Kosten	39