Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
PRIIT PIKAMÄE
vom 29. September 2022 [1]

Verbundene Rechtssachen C-649/20 P, C-658/20 P und C-662/20 P

Königreich Spanien (C-649/20 P),
Lico Leasing SA und
Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (C-658/20 P)
gegen
Europäische Kommission (C-649/20 P und C-658/20 P)
sowie
Caixabank SA
und andere Parteien
gegen

Europäische Kommission (C-662/20 P)

„Rechtsmittel – Staatliche Beihilfen – Art. 107 Abs. 1 AEUV – Beihilfe der spanischen Behörden zugunsten bestimmter wirtschaftlicher Interessenvereinigungen (WIV) und deren Investoren – Auf bestimmte Finanzierungs-Leasingvereinbarungen für den Erwerb von Schiffen anwendbare Steuerregelung (True-Lease-Steuermodell) – Selektivität – Rückforderung der Beihilfe – Indirekter Vorteil“

1. Die vorliegenden verbundenen Rechtssachen haben die vom Königreich Spanien (Rechtssache C-649/20 P), von der Lico Leasing SA und der Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA (im Folgenden: PYMAR) (Rechtssache C-658/20 P) bzw. von der Caixabank SA u. a. (Rechtssache C-662/20 P) eingelegten Rechtsmittel gegen das Urteil des Gerichts der Europäischen Union vom 23. September 2020, Spanien u. a./Kommission (T-515/13 RENV und T-719/13 RENV, EU:T:2020:434) (im Folgenden: angefochtenes Urteil) zum Gegenstand, mit dem das Gericht die Klage des Königreichs Spanien auf 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 (im Folgenden: streitiger Beschluss) [2], sowie die Klage von Lico Leasing und PYMAR auf Nichtigerklärung dieses Beschlusses, hilfsweise auf Nichtigerklärung der Anordnung der Rückforderung der staatlichen Beihilfe und weiter hilfsweise auf Nichtigerklärung der Rückforderungsanordnung, soweit es die Berechnung des Betrags der zurückzufordernden mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfe betrifft, abgewiesen hat.

[1] Originalsprache: Französisch.

[2] ABl. 2014, L 114, S. 1.

2. Der Gerichtshof ist zum zweiten Mal aufgerufen, dieses spanische Steuersystem zu untersuchen, das seit 2013 Gegenstand einer echten Rechtsprechungssaga vor den Gerichten der Union ist und insofern eine Besonderheit aufweist, als seine Durchführung von der Ausübung eines weiten Ermessens seitens der Steuerverwaltung abhängt.

3. Entsprechend dem Ersuchen des Gerichtshofs konzentrieren sich die vorliegenden Schlussanträge auf diejenigen Rechtsmittelgründe, in denen hochkomplexe Rechtsfragen aufgeworfen werden, die für die Anwendung der beihilferechtlichen Vorschriften, nämlich der Vorschriften über die Methode zur Prüfung der Selektivität und über die Auslegung der Rechtsprechung zum indirekten Vorteil bei der Bestimmung des Betrags der Beihilfe, der von den unmittelbaren Empfängern dieser Beihilfe zurückgefordert werden muss, von Bedeutung sind.

I. Vorgeschichte des Rechtsstreits

4. Nach Beschwerden, dass das auf bestimmte Finanzierungs-Leasingvereinbarungen für den Erwerb von Schiffen anwendbare spanische True-Lease-Modell (Sistema español de arrendamiento fiscal, im Folgenden: SEAF) es Reedereien ermögliche, von spanischen Schiffswerften gebaute Schiffe mit einem Preisnachlass zwischen 20 % und 30 % zu erwerben, leitete die Europäische Kommission mit Beschluss C(2011) 4494 endgültig vom 29. Juni 2011 [3] das förmliche Prüfverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV ein.

5. Im Lauf dieses Verfahrens stellte die Kommission fest, dass das SEAF bis zum Zeitpunkt dieses Beschlusses für Transaktionen verwendet worden sei, die den Bau von Schiffen durch Werften und ihren Erwerb durch Reedereien sowie die Finanzierung dieser Transaktionen im Wege einer von einer Bank *ad hoc* gegründeten rechtlichen und finanziellen Einheit beträfen. An einem SEAF beteiligt waren bei jedem Schiffbauauftrag eine Reederei, eine Werft, eine Bank, eine Leasinggesellschaft und eine wirtschaftliche Interessenvereinigung (WIV), bestehend aus der Bank und Investoren, die Beteiligungen an dieser WIV erwarben. Letztere leaste das Schiff von einer Leasinggesellschaft ab Schiffsbaubeginn und verleaste es anschließend an die Reederei mittels Bareboat-Chartervertrag. Die WIV verpflichtete sich, das Schiff am Ende der Laufzeit des Leasingvertrags zu erwerben, während die Reederei sich verpflichtete, es am Ende der Laufzeit des Bareboat-Chartervertrags zu kaufen. Nach den Angaben im streitigen Beschluss diente dieses Geflecht von Maßnahmen zur Steuerplanung dazu, Steuervorteile für die Investoren einer steuerlich transparenten WIV zu schaffen und einen Teil dieser Steuervorteile an die Reederei in Form eines Nachlasses auf den Schiffspreis weiterzugeben.

6. Die Kommission stellte fest, dass die Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF fünf Maßnahmen kombiniert hätten, die in mehreren Bestimmungen des Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Königliches gesetzesvertretendes Dekret 4/2004 über die Annahme der Neufassung des spanischen Körperschaftsteuergesetzes) vom 5. März 2004 (im Folgenden: TRLIS) [4] und des Real Decreto 1777/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Königliches Dekret 1777/2004 über die Annahme der Durchführungsverordnung zum Körperschaftsteuergesetz) vom 30. Juli 2004 (im Folgenden: RIS) [5] vorgesehen seien. Diese fünf Maßnahmen bestanden in i) der beschleunigten Abschreibung von Leasinggegenständen nach

[3] ABl. 2011, C 276, S. 5.

[4] BOE Nr. 61 vom 11. März 2004, S. 10951.

[5] BOE Nr. 189 vom 6. August 2004, S. 37072.

Art. 115 Abs. 6 TRLIS, ii) dem Ermessensspielraum bei der Anwendung der vorzeitigen Abschreibung von Leasinggegenständen, der sich aus Art. 48 Abs. 4 und Art. 115 Abs. 11 TRLIS sowie aus Art. 49 RIS ergibt, iii) den Bestimmungen über die WIV, iv) dem Tonnagesteuersystem nach den Art. 124 bis 128 TRLIS und v) den Bestimmungen des Art. 50 Abs. 3 RIS.

7. Nach Art. 115 Abs. 6 TRLIS begann die beschleunigte Abschreibung von Leasinggegenständen, wenn der Gegenstand betriebsbereit war, d. h., erst wenn der Leasinggegenstand an den Leasingnehmer übergeben wurde und dieser mit seiner Nutzung begann. Art. 115 Abs. 11 TRLIS sah jedoch vor, dass das Ministerium für Wirtschaft und Finanzen auf offiziellen Antrag des Leasingnehmers ein früheres Datum für den Beginn der Abschreibung festlegen konnte. In Art. 115 Abs. 11 TRLIS waren für diese vorzeitige Abschreibung zwei allgemeine Voraussetzungen vorgesehen. Die für WIV geltenden besonderen Voraussetzungen befanden sich in Art. 48 Abs. 4 TRLIS. Das Genehmigungsverfahren nach Art. 115 Abs. 11 TRLIS wurde in Art. 49 RIS näher geregelt.

8. Das Tonnagesteuersystem wurde im Lauf des Jahres 2002 durch die Entscheidung K(2002) 582 endgültig der Kommission vom 27. Februar 2002 über die staatliche Beihilfe N 736/2001, die Spanien gewährt hat – Tonnagebezogene Besteuerung von Schifffahrtsunternehmen (ABl. 2004, C 38, S. 4) als nach den Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr vom 5. Juli 1997 (ABl. 1997, C 205, S. 5) in der geänderten Fassung vom 17. Januar 2004 (ABl. 2004, C 13, S. 3) mit dem Binnenmarkt vereinbare staatliche Beihilfe genehmigt. Nach dieser Regelung werden die in eines der Register für Seeverkehrsunternehmen eingetragenen Unternehmen, die hierfür eine Genehmigung von der Steuerbehörde erlangt haben, nicht nach ihren Gewinnen und Verlusten, sondern nach der Tonnage besteuert. Die spanischen Rechtsvorschriften gestatten den WIV die Eintragung in eines dieser Register, obwohl sie keine Seeverkehrsunternehmen sind.

9. Art. 125 Abs. 2 TRLIS sah ein spezielles Verfahren für die zum Zeitpunkt der Überführung in das Tonnagesteuersystem bereits erworbenen Schiffe und die gebrauchten Schiffe vor, die erworben wurden, als das Unternehmen dieses System bereits in Anspruch nahm. Bei dessen normaler Anwendung wurden etwaige Gewinne nach dem Tonnagesteuersystem besteuert und galten, wenn auch zu einem späteren Zeitpunkt, als beim Verkauf oder der Abwrackung des Schiffes besteuert. Abweichend von dieser Bestimmung sah Art. 50 Abs. 3 RIS jedoch vor, dass Schiffe, die im Zuge einer Kaufoption im Rahmen eines zuvor von den Steuerbehörden genehmigten Leasingvertrags erworben wurden, als neue und nicht gebrauchte Schiffe im Sinne des Art. 125 Abs. 2 TRLIS galten, ohne dass berücksichtigt wurde, ob sie bereits abgeschrieben waren, so dass mögliche Gewinne nicht besteuert wurden. Diese bei der Kommission nicht angemeldete Ausnahme wurde nur bei speziellen, von den Steuerbehörden im Rahmen von Anträgen auf Anwendung der vorzeitigen Abschreibung gemäß Art. 115 Abs. 11 TRLIS genehmigten Leasingverträgen angewendet, d. h. bei neu gebauten und geleasten Schiffen, die im Zuge von Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF erworben wurden und mit einer Ausnahme von spanischen Werften stammten.

10. Durch die Gesamtheit dieser Maßnahmen erlangte die WIV Steuervorteile in zwei Phasen. In der ersten Phase wurde eine vorzeitige und beschleunigte Abschreibung des geleasten Schiffes nach der normalen Regelung für die Körperschaftsteuer angewandt, die sich in hohen Verlusten für die WIV niederschlug, die aufgrund der steuerlichen Transparenz der WIV von den eigenen Einkünften der Investoren im Verhältnis ihrer Beteiligung an der WIV abgeschrieben werden konnten. Während diese vorzeitige und beschleunigte Abschreibung der Kosten des Schiffes normalerweise in der Folge durch die höheren bei vollständiger Abschreibung des Schiffes oder bei dessen Verkauf mit Gewinn zu entrichtenden Steuern ausgeglichen wird, blieb die

Steuerersparnis, die sich aus der Übertragung der anfänglichen Verluste auf die Investoren ergab, in der zweiten Phase dank der Überführung der WIV in das Tonnagesteuersystem, das die vollständige Befreiung der Gewinne aus dem Verkauf des Schiffes an die Reederei ermöglichte, erhalten.

11. Obwohl die Kommission davon ausging, dass das SEAF als „System" zu beschreiben sei, prüfte sie auch jede einzelne fragliche Maßnahme individuell. Im streitigen Beschluss entschied sie, dass von diesen Maßnahmen jene, die auf Art. 115 Abs. 11 TRLIS (über die vorzeitige Abschreibung von Leasinggegenständen) zurückzuführen waren, jene, die sich aus der Anwendung des Tonnagesteuersystems für nicht berücksichtigungsfähige Unternehmen, Schiffe oder Tätigkeiten ergaben, sowie jene, die auf Art. 50 Abs. 3 RIS zurückgingen (im Folgenden: fragliche steuerliche Maßnahmen), eine staatliche Beihilfe zugunsten der WIV und ihrer Investoren darstellten, die von Spanien rechtswidrig ab dem 1. Januar 2002 unter Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV gewährt worden sei. Die Kommission erklärte, dass die fraglichen steuerlichen Maßnahmen mit dem Binnenmarkt unvereinbar seien, soweit sie über eine marktkonforme Vergütung für die Vermittlung von Finanzinvestoren hinausgingen und nicht an die Reedereien weitergegeben worden seien, die die Leitlinien für den Seeverkehr in Anspruch nehmen könnten. Sie entschied, dass das Königreich Spanien diese Beihilferegelung einstellen solle, soweit sie mit dem Binnenmarkt unvereinbar sei, und die unvereinbaren Beihilfen von den dadurch begünstigten Investoren der WIV zurückfordern solle, ohne dass diesen Begünstigten die Möglichkeit eingeräumt werde, die mit der Rückforderung verbundene Belastung auf andere Personen zu übertragen. Allerdings entschied die Kommission, dass die im Rahmen von Finanzierungsmaßnahmen, bei denen sich die zuständigen nationalen Behörden mit einem bindenden Rechtsakt vor dem 30. April 2007, dem Zeitpunkt der Veröffentlichung ihrer Entscheidung 2007/256/EG vom 20. Dezember 2006 über die Beihilferegelung, die Frankreich auf der Grundlage von Artikel 39 CA des französischen Steuergesetzbuchs durchgeführt hat – Staatliche Beihilfe C 46/04 (ex NN 65/04) im *Amtsblatt der Europäischen Union* (ABl. 2007, L 112, S. 41), zur Gewährung des mit den Maßnahmen verbundenen Vorteils verpflichtet hätten, gewährte Beihilfe nicht zurückgefordert werde.

II. Verfahren vor dem Rechtsmittel und angefochtenes Urteil

12. Mit gesonderten Klageschriften, die am 25. September und am 30. Dezember 2013 bei der Kanzlei des Gerichts eingereicht wurden, erhoben zum einen das Königreich Spanien und zum anderen Lico Leasing und PYMAR Klagen auf Nichtigerklärung des streitigen Beschlusses. Die beiden Rechtssachen wurden zu gemeinsamer Entscheidung verbunden.

13. Mit Urteil vom 17. Dezember 2015, Spanien u. a./Kommission (T-515/13 und T-719/13, EU:T:2015:1004), erklärte das Gericht den streitigen Beschluss für nichtig. Von der Kommission mit einem Rechtsmittel befasst, hob der Gerichtshof das Urteil des Gerichts sodann mit Urteil vom 25. Juli 2018, Kommission/Spanien u. a. (C-128/16 P, im Folgenden: Urteil Kommission/Spanien u. a., EU:C:2018:591), auf, verwies die Rechtssache an dieses Gericht zurück, behielt sich die Kostenentscheidung vor und erkannte für Recht, dass die Parteien, die im Rechtsmittelverfahren als Streithelferinnen beigetreten waren, ihre eigenen Kosten tragen.

14. In seinem infolge dieser Zurückverweisung ergangenen Urteil wies das Gericht die Rüge eines Fehlers bei der Prüfung der Selektivität des SEAF zurück und entschied im Wesentlichen, dass das Bestehen eines weiten Ermessens der Steuerverwaltung bei der Erteilung einer Genehmigung für die vorgezogene Abschreibung genügte, um das SEAF insgesamt als selektiv einzustufen. Das

Gericht wies darüber hinaus den Klagegrund einer Verletzung der für die Rückforderung geltenden Grundsätze durch die Methode zur Berechnung der mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfe zurück und vertrat die Auffassung, dass die Kommission keinen Fehler begangen hatte, als sie die Rückforderung der gesamten Beihilfe von den Investoren der WIV angeordnet hatte, obwohl ein Teil des Vorteils an Dritte weitergegeben worden war.

15. Das Gericht wies sodann sämtliche Klagen ab.

III. Anträge der Verfahrensbeteiligten und Verfahren vor dem Gerichtshof

16. Mit seinem Rechtsmittel in der Rechtssache C-649/20 P beantragt das Königreich Spanien, das angefochtene Urteil aufzuheben, abschließend über den Rechtsstreit zu entscheiden und den streitigen Beschluss für nichtig zu erklären sowie der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

17. Die Kommission beantragt, das Rechtsmittel zurückzuweisen und dem Königreich Spanien die Kosten aufzuerlegen.

18. Mit ihrem Rechtsmittel in der Rechtssache C-658/20 P beantragen Lico Leasing und PYMAR, das angefochtene Urteil aufzuheben, den streitigen Beschluss für nichtig zu erklären und der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

19. Caixabank u. a. stellen den gleichen Antrag.

20. Die Kommission beantragt, das Rechtsmittel zurückzuweisen und Lico Leasing und PYMAR sowie Caixabank u. a. die Kosten aufzuerlegen.

21. Mit ihrem Rechtsmittel in der Rechtssache C-662/20 P beantragen Caixabank u. a., das angefochtene Urteil aufzuheben, den streitigen Beschluss, insbesondere seinen Art. 1 Abs. 1, hilfsweise seinen Art. 4 Abs. 1, für nichtig zu erklären und der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

22. Die Decal España SA, die mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 2. August 2021 als Streithelferin zur Unterstützung der Anträge von Caixabank u. a. zugelassen worden ist, stellt den gleichen Antrag.

23. Die Kommission beantragt, das Rechtsmittel als unzulässig, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen und Caixabank u. a. sowie Decal España die Kosten aufzuerlegen.

24. Mit Entscheidung des Präsidenten des Gerichtshofs vom 26. April 2022 sind die drei Rechtssachen (C-649/20 P, C-658/20 P und C-662/20 P) gemäß Art. 54 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs zu gemeinsamem mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

25. Das Königreich Spanien, Lico Leasing, Caixabank u. a., Decal España sowie die Kommission haben in der Sitzung vom 15. Juni 2022 mündlich verhandelt.

IV. Zum Rechtsmittel

26. Entsprechend dem Ersuchen des Gerichtshofs werden sich die vorliegenden Schlussanträge auf den Rechtsmittelgrund konzentrieren, der sich auf den selektiven Charakter der behaupteten Beihilfe (zweiter Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-649/20 P, erster Klagegrund in der Rechtssache C-658/20 P und erster Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-662/20 P) und auf die Bestimmung des Betrags der zurückzufordernden Beihilfe (vierter Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-649/20 P, vierter Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-658/20 P und dritter Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-662/20 P) bezieht.

A. Zweiter Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-649/20 P, erster Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-658/20 P und erster Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-662/20 P

1. Kurze Zusammenfassung des Vorbringens der Parteien

27. Mit dem zweiten Rechtsmittelgrund des Königreichs Spanien in der Rechtssache C-649/20 P sowie dem ersten Rechtsmittelgrund von Lico Leasing und PYMAR in der Rechtssache C-658/20 P und dem ersten Rechtsmittelgrund von Caixabank u. a. in der Rechtssache C-662/20 P soll die im angefochtenen Urteil vorgenommene Prüfung der Selektivität des SEAF in mehrerlei Hinsicht beanstandet werden.

2. Zulässigkeit

28. Die Kommission vertritt die Auffassung, diese Rechtsmittelgründe seien insoweit unzulässig, als sie darauf hinausliefen, den Gerichtshof mit einem weiter reichenden Rechtsstreit zu befassen, als ihn das Gericht zu entscheiden gehabt habe, da die Rechtsmittelführer in ihren erstinstanzlichen Klagen nie behauptet hätten, dass der streitige Beschluss mit einem Fehler behaftet sei, weil die Kommission die Selektivität des SEAF nicht mittels der dreistufigen Prüfung untersucht habe, oder dass die Kommission einen Fehler begangen habe, als sie es unterlassen habe, den Bezugsrahmen zu definieren oder einen Vergleich mit Wirtschaftsteilnehmern anzustellen, die sich in einer mit den Begünstigten vergleichbaren Situation befänden.

29. Diese Unzulässigkeitseinrede ist meiner Meinung nach zurückzuweisen.

30. Nach gefestigter Rechtsprechung sind die Befugnisse des Gerichtshofs im Rahmen eines Rechtsmittels zwar auf die Beurteilung der rechtlichen Entscheidung über das vor dem Gericht erörterte Vorbringen beschränkt[6], nach ebenso ständiger Rechtsprechung kann ein Rechtsmittelführer in seinem Rechtsmittel aber Rechtsmittelgründe geltend machen, die sich aus dem angefochtenen Urteil selbst ergeben und mit denen dessen Stichhaltigkeit aus rechtlichen Erwägungen in Frage gestellt wird[7].

31. Wenn unterstellt wird, dass die fraglichen Rechtsmittelgründe im ersten Rechtszug nicht erörtert worden sind, so ist doch festzustellen, dass das Gericht in den Rn. 87 bis 102 des angefochtenen Urteils auf die Frage eingegangen ist, ob die Kommission einen Rechtsfehler

[6] Urteil vom 6. Oktober 2021, World Duty Free Group und Spanien/Kommission (C-51/19 P und C-64/19 P, EU:C:2021:793, Rn. 55 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[7] Urteil vom 6. Oktober 2021, Sigma Alimentos Exterior/Kommission (C-50/19 P, EU:C:2021:792, Rn. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).

begangen hatte, als sie es unterlassen hatte, eine dreistufige Prüfung durchzuführen. Wie ich im folgenden Abschnitt der vorliegenden Schlussanträge im Einzelnen darlegen werde, hat das Gericht im Rahmen seiner Prüfung im Wesentlichen die Auffassung vertreten, dass es sich darauf beschränken konnte, das Bestehen eines Ermessensspielraums der Steuerverwaltung bei der Erteilung einer Genehmigung für die vorgezogene Abschreibung zu prüfen, da ein solcher Spielraum genügte, um das SEAF insgesamt als selektiv einzustufen. Folglich ergeben sich die fraglichen Rechtsmittelgründe aus dem angefochtenen Urteil.

32. Unter Berücksichtigung dieser Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, festzustellen, dass der zweite Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-649/20 P, der erste Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-658/20 P und der erste Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-662/20 P zulässig sind.

3. Begründetheit

a) Zum Fehlen einer dreistufigen Prüfung

33. Als Erstes ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission, wie das Gericht in Rn. 87 des angefochtenen Urteils festgestellt hat, im streitigen Beschluss keine dreistufige Prüfung vorgenommen hatte, die erforderlich ist, um eine Beihilfe als selektiv einzustufen, sondern ausgeführt hatte, dass das SEAF insgesamt selektiv sei, weil es zum einen wegen des obligatorischen Genehmigungsverfahrens und der unklaren Formulierung der für die vorgezogene Abschreibung geltenden Bedingungen von der Ermessensausübung der Steuerverwaltung abhänge und weil zum anderen die Steuerverwaltung nur Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF genehmige, die für die Finanzierung von Seeschiffen bestimmt seien. In derselben Randnummer des angefochtenen Urteils hat das Gericht sodann klargestellt, dass die Kommission in der Sitzung geltend gemacht hatte, das Bestehen eines solchen Ermessens der Steuerverwaltung genüge als solches, um das SEAF insgesamt als selektiv einzustufen. Es hat seine Selektivitätsprüfung in den Rn. 88 bis 102 des angefochtenen Urteils daher auf die letztgenannte Rechtsfrage fokussiert.

34. Einleitend ist zu beachten, dass die vorstehende Auslegung des streitigen Beschlusses von Caixabank (unterstützt durch Decal) beanstandet wird. So hat das Gericht Letzterer zufolge die Ansicht vertreten, die Kommission habe das Vorliegen der Selektivität im 156. Erwägungsgrund dieses Beschlusses auf zwei alternative Argumentationsarten – die eine auf der Grundlage eines Ermessens der Steuerverwaltung und die andere auf der Grundlage des sektoralen Charakters des SEAF – gestützt, so dass die Nichtvornahme der dreistufigen Prüfung das Bestehen des besagten Ermessens unberührt lasse. Demgegenüber habe die Kommission diese beiden Gesichtspunkte nicht wie zwei alternative Argumentationen dargestellt, sondern wie die untrennbar miteinander verknüpften Teile ein und derselben Argumentation, die zur Feststellung der sektoralen Selektivität des SEAF führe. Folglich tragen Caixabank u. a. vor, das Gericht habe dadurch einen Rechtsfehler begangen, dass es die Begründung des streitigen Beschlusses durch seine eigene ersetzt habe.

35. Dieses Argument geht meines Erachtens auf eine übermäßig formalistische Auslegung des streitigen Beschlusses zurück.

36. Die Verwendung der Ausdrücke „zum einen“ und „zum anderen“ in Rn. 87 des angefochtenen Urteils bedeutet nicht, dass die Kommission, wie Caixabank u. a. behaupten, die Selektivität nach Auffassung des Gerichts aufgrund zweier alternativer Argumentationen festgestellt hatte.

37. Ganz im Gegenteil: In dieser Randnummer des angefochtenen Urteils werden die sich aus dem 156. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses ergebenden rechtlichen Ausführungen, wonach die Selektivität des SEAF insgesamt ausschließlich vom Vorliegen einer im Ermessen der mit einem Antrag auf Genehmigung zur Vornahme der vorgezogenen Abschreibung befassten Steuerverwaltung liegenden Beurteilung abhängt, im Wesentlichen wortgetreu wiedergegeben. In Anbetracht dieses Ermessens, das auf den unklaren Kriterien der Regelung beruhte, auf die sich die Verwaltung für die Erteilung von Genehmigungen für die vorgezogene Abschreibung stützte, hieß es im 156. Erwägungsgrund, dass nur WIV, die Transaktionen unter Inanspruchnahme des SEAF vornähmen, die für die Finanzierung von Seeschiffen bestimmt seien, Zugang zu allen Steuervorteilen des SEAF hätten. Demnach genügte das bloße Bestehen des besagten Ermessens ausweislich des streitigen Beschlusses für die Feststellung der Selektivität des SEAF.

38. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass das Gericht in Rn. 87 des angefochtenen Urteils – weit davon entfernt, die Begründung des streitigen Beschlusses durch seine eigene zu ersetzen – lediglich von einem zulässigen Spielraum bei der Auslegung dieses Beschlusses Gebrauch gemacht hat [8].

39. Das Hauptargument der Rechtsmittelführer geht dahin, dass das Gericht es unterlassen habe, einen Bezugsrahmen festzulegen und die vom Gerichtshof vorgeschriebene dreistufige Prüfung vorzunehmen, die darin bestehe, die gemeinsame Steuerregelung zu ermitteln, zu beurteilen, ob die betreffende Maßnahme insoweit selektiven Charakter aufweise, als sie Unterschiede zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführe, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden, und zu prüfen, ob der Mitgliedstaat nachgewiesen habe, dass diese Maßnahme durch die Art oder den Aufbau des Systems gerechtfertigt sei, in das sie sich einfüge.

40. Das Königreich Spanien trägt u. a. vor, das Gericht habe damit das Urteil Kommission/Spanien u. a. verkannt, da der Gerichtshof in diesem Urteil verlangt habe, dass das Gericht die Selektivität des SEAF anhand der dreistufigen Prüfung beurteile.

41. Der Kommission folgend glaube ich, dass der Gerichtshof eine solche Prüfung nicht vorschreiben wollte.

42. Vor allem sind die vom Königreich Spanien zur Stützung seiner Auffassung angeführten Randnummern in den richtigen Kontext zu stellen. Im Urteil Kommission/Spanien u. a. hat der Gerichtshof auf ein Argument geantwortet, wonach das Gericht zu Unrecht entschieden habe, dass aufgrund von Investitionen in ein besonderes Wirtschaftsgut unter Ausschluss anderer Wirtschaftsgüter oder anderer Investitionen gewährte steuerliche Vorteile in Bezug auf die Investoren nicht selektiv seien, da die Transaktion jedem Unternehmen offenstehe.

43. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof zunächst in Rn. 67 dieses Urteils befunden, dass die vom Gericht vorgenommene Prüfung auf der unzutreffenden Prämisse beruhte, dass die Investoren und nicht die WIV als Begünstigte der Vorteile aus den fraglichen steuerlichen Maßnahmen eingestuft werden konnten und dass somit die Voraussetzung der Selektivität nur in

[8] Vgl. Urteil vom 26. März 2020, Larko/Kommission (C-244/18 P, EU:C:2020:238, Rn. 104 und 105).

Bezug auf die Investoren geprüft werden musste. Er hat sodann in den Rn. 68 bis 71 des genannten Urteils festgestellt, dass das Gericht darüber hinaus eine fehlerhafte Beurteilung der Selektivität vorgenommen hatte, als es entschieden hatte, dass die Vorteile, die den an den Transaktionen im Rahmen des SEAF beteiligten Investoren zugeflossen waren, nicht selektiv waren, da diese Transaktionen unterschiedslos allen Unternehmen unter gleichen Bedingungen offen gestanden hatten. Das Gericht hätte nach Auffassung des Gerichtshofs die dreistufige Prüfung vornehmen müssen, die sich aus dem Urteil Kommission/World Duty Group u. a.[9] ergibt, und u. a. untersuchen müssen, ob die Kommission dargetan hatte, dass die fraglichen steuerlichen Maßnahmen durch ihre konkreten Wirkungen zu einer Ungleichbehandlung von Wirtschaftsteilnehmern führten, die sich im Hinblick auf das Ziel des SEAF in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befanden.

44. Nach meinem Dafürhalten geht aus diesen Randnummern des Urteils Kommission/Spanien u. a. hervor, dass die dreistufige Prüfung als unerlässlich angesehen worden ist, da das Gericht die Investoren als Begünstigte des SEAF identifiziert hatte. Die vorstehende Auslegung wird durch den Zusammenhang bestätigt, den der Gerichtshof zwischen dieser (fehlerhaften) Identifizierung der Begünstigten und dem Rechtsfehler infolge des Fehlens der dreistufigen Prüfung hergestellt hat, wie die Verwendung des Ausdrucks „[i]m Übrigen“ zu Beginn von Rn. 68 des Urteils zeigt.

45. Außerdem ist zu bemerken, dass das Gericht, wie der Gerichtshof in Rn. 58 des Urteils Kommission/Spanien u. a. entschieden hat, einen Rechtsfehler begangen hatte, weil es nicht geprüft hatte, ob der Steuerverwaltung durch das System der Genehmigung der vorgezogenen Abschreibung ein Ermessen eingeräumt wurde, das geeignet war, die von den am SEAF beteiligten WIV ausgeübten Tätigkeiten zu begünstigen, oder eine Begünstigung solcher Tätigkeiten bewirkte. Damit wollte der Gerichtshof das Gericht meines Erachtens ausdrücklich auffordern, eine solche Prüfung vorzunehmen – eine Aufforderung, der das Gericht in den Rn. 88 bis 102 des angefochtenen Urteils voll und ganz nachgekommen ist.

46. Unter diesen Voraussetzungen kann nicht davon ausgegangen werden, dass das Gericht hinsichtlich der für die Prüfung der Selektivität verwendeten Methode einen Rechtsfehler begangen hat, wo es sich doch an den in der vorstehenden Nummer in Erinnerung gerufenen Prüfungsrahmen gehalten hat.

47. Was das Vorbringen der Rechtsmittelführer angeht, das sich mehr allgemein auf den Umstand bezieht, dass das Gericht das Fehlen einer dreistufigen Prüfung im streitigen Beschluss nicht beanstandet hat, so ist zunächst zu beachten, dass diese Prüfung konzipiert worden ist, um versteckte Selektivität durch vorteilhafte steuerliche Maßnahmen aufzudecken, in deren Genuss scheinbar jedes Unternehmen kommen kann. Sie besteht darin, festzustellen, ob die Anwendung solcher Maßnahmen von allgemeiner Tragweite eine ungerechtfertigte Diskriminierung zwischen Unternehmen, die die Voraussetzungen für die Gewährung des Vorteils erfüllen, und solchen darstellt, die sie nicht erfüllen.

48. Die spanischen Rechtsvorschriften zur Einführung der Maßnahmen des SEAF gaben den WIV die Möglichkeit, Zugang zur Inanspruchnahme der vorgezogenen Abschreibung zu beantragen; sie ermöglichten ihnen die Eintragung im Sonderregister der Reedereien – unter der Voraussetzung, dass sie eine Tätigkeit ausübten, die mit der Überlassung eines Schiffs im Rahmen

[9] Urteil vom 21. Dezember 2016 (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981).

einer Bareboat-Charter an Dritte einherging – und damit den Erwerb des Rechts, ihre Steuern nach dem Tonnagesteuersystem zu entrichten; sie ermöglichten ihnen schließlich den Erhalt des Vorteils der Steuerbefreiung der Gewinne aus dem Verkauf des Schiffs.

49. Die fraglichen Maßnahmen könnten meines Erachtens daher so ausgelegt werden, dass sie zur Kategorie der Maßnahmen gehören, die auf den ersten Blick allgemeiner Natur sind. Insbesondere könnte vorgetragen werden, dass den WIV aufgrund dieser Maßnahmen nur deshalb ein Steuervorteil gewährt worden ist, weil die Art und die Struktur ihrer Tätigkeiten auf die Erlangung eines solchen Vorteils ausgerichtet waren. Es würde sich mithin um einen Vorteil handeln, der grundsätzlich jedem Wirtschaftsteilnehmer offen steht, der eine Steueroptimierungsstrategie verfolgen will, so dass eine dreistufige Prüfung erforderlich wäre, um den etwaigen selektiven Charakter dieser Strategie festzustellen.

50. Ich bin jedoch der Ansicht, dass die Maßnahmen des SEAF im vorliegenden Fall nicht als von vorneherein allgemeine Maßnahmen eingestuft werden können, da der Umstand, dass die Kriterien für ihre Inanspruchnahme erfüllt waren, nicht systematisch zum Genuss der sich aus diesen Maßnahmen ergebenden Steuervorteile führte. Wie man oben gesehen hat, war die Gewährung dieser Vorteile nämlich davon abhängig, dass die Unternehmen zuvor eine Genehmigung zur Vornahme der vorgezogenen Abschreibung erhalten hatten, hinsichtlich deren Erteilung die Steuerverwaltung über ein weites Ermessen verfügte.

51. Abgegrenzt durch unklare und alles andere als objektive Kriterien, ermöglichte dieses Ermessen der Steuerverwaltung die Ermittlung der Begünstigten der vorgezogenen Abschreibung bzw. die Festlegung der Voraussetzungen für diese Abschreibung, was nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs [10] den Schluss zulässt, dass das Selektivitätskriterium erfüllt ist.

52. Nach meiner Einschätzung folgt daraus, dass eine dreistufige Prüfung – einschließlich der Bestimmung des Bezugsrahmens (oder der „normalen Besteuerung“ im Steuerbereich) – im vorliegenden Fall nicht gerechtfertigt ist. Eine solche Bestimmung ist nämlich nur notwendig, um das etwaige Bestehen einer *Ausnahmeregelung* zum Steuersystem zu ermitteln, das für alle Unternehmen gilt, die in seinen Anwendungsbereich fallen. Es scheint mir jedoch auf der Hand zu liegen, dass, wenn der Steuerverwaltung durch eine nationale Regelung ein Ermessen wie das in den Ausgangsrechtssachen in Rede stehende eingeräumt wird, die Ausübung dieses Ermessens notwendigerweise von *jedem* zuvor festgelegten Bezugsrahmen abweichen dürfte.

53. In diesem Zusammenhang ist hinzuzufügen, dass in dem vom Gerichtshof in der Rechtssache P erlassenen Urteil entgegen der Ansicht der Rechtsmittelführer keineswegs eine dreistufige Prüfung für den Fall befürwortet wird, dass die Gewährung des Steuervorteils von einer Genehmigung der zuständigen nationalen Verwaltung abhängt. Auch wenn es nämlich den Anschein hat, dass der Gerichtshof seine Argumentation zum Ermessen in diesem Urteil in die zweite Stufe (Bestehen einer Ausnahmeregelung) und die dritte Stufe (Rechtfertigung einer von vorneherein selektiven Maßnahme) eingebaut hat [11], hat er den Bezugsrahmen trotz der Zweifel, die das nationale Gericht in seiner Vorlageentscheidung daran geäußert hatte, gleichwohl nicht im Voraus festgelegt [12].

[10] Vgl. Urteile vom 26. September 1996, Frankreich/Kommission (C-241/94, EU:C:1996:353, Rn. 23), vom 29. Juni 1999, DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, Rn. 27), und vom 1. Dezember 1998, Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, Rn. 40).

[11] Urteil vom 18. Juli 2013, P (C-6/12, im Folgenden: Urteil P, EU:C:2013:525, Rn. 22 bis 27).

[12] Vgl. Urteil P (Rn. 13).

54. In Anbetracht des Vorstehenden ist diese Reihe von den Rechtsmittelführern vorgebrachter Argumente meiner Ansicht nach als unbegründet zurückzuweisen.

b) Zur Nichtprüfung der Ausübung des Ermessens der Steuerverwaltung

55. Als Zweites beanstanden die Rechtsmittelführer die Beurteilungen des Gerichts, die sich auf das Ermessen der Steuerverwaltung bei der Genehmigung der vorgezogenen Abschreibung beziehen. Sie werfen dem Gericht insbesondere im Wesentlichen vor, nicht ermittelt zu haben, ob dieses Ermessen der Steuerverwaltung tatsächlich auf ungerechtfertigte Weise zur Bevorzugung bestimmter Wirtschaftsteilnehmer gegenüber anderen geführt hatte, die sich in einer vergleichbaren Situation befanden.

56. Zunächst ist die Argumentation zusammenzufassen, der das Gericht in den einschlägigen Randnummern des angefochtenen Urteils gefolgt ist. In Rn. 88 dieses Urteils hat das Gericht in Anbetracht der Rechtsprechung u. a. darauf hingewiesen, dass das Bestehen eines Genehmigungssystems für sich genommen nicht bedeutet, dass eine selektive Maßnahme vorliegt, und dass, wenn die zuständigen Behörden über ein weites Ermessen zur Bestimmung der Begünstigten und der Bedingungen für die gewährte Maßnahme verfügen, demgegenüber davon auszugehen ist, dass die Ausübung dieses Ermessens bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen, die sich im Hinblick auf das verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, begünstigt.

57. Sodann hat das Gericht, nachdem es in den Rn. 89 bis 100 des angefochtenen Urteils die für das in Rede stehende Genehmigungssystem geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften untersucht hatte, auf bestimmte spezifische Argumente der Verfahrensbeteiligten geantwortet.

58. Es hat u. a. festgestellt, dass dieses System, wie die Kommission im streitigen Beschluss bemerkt hatte, auf der Notwendigkeit einer vorherigen Genehmigung statt auf einer bloßen Mitteilung beruhte und dass diese auf der Grundlage unklarer Kriterien erteilt wurde, die einer Auslegung durch die Steuerverwaltung bedurften, die keine Leitlinien veröffentlicht hatte. Das Gericht hat sodann darauf hingewiesen, dass die Steuerverwaltung nach diesen Vorschriften die Befugnis hatte, alle von ihr als sachdienlich angesehenen Informationen und Unterlagen anzufordern, einschließlich Informationen über die vorteilhaften Auswirkungen der Schiffsbauverträge auf Wirtschaft und Beschäftigung in Spanien. Es hat ferner bemerkt, dass die Steuerverwaltung nicht nur die Genehmigung erteilen oder versagen, sondern auch den Beginn der vorgezogenen Abschreibung auf einen anderen als den vom Antragsteller vorgeschlagenen Zeitpunkt festsetzen konnte, ohne dass insoweit Näheres geregelt war. Daraus ergab sich ein erheblicher Beurteilungsspielraum für die Steuerverwaltung.

59. Das Gericht hat schließlich in Rn. 100 des angefochtenen Urteils den Schluss gezogen, dass das Bestehen dieser Ermessensaspekte geeignet war, die Begünstigten gegenüber anderen Steuerpflichtigen in vergleichbarer tatsächlicher und rechtlicher Lage zu bevorzugen, da andere WIV oder andere Unternehmen, die in anderen Sektoren tätig sind oder in anderer Form bestehen, möglicherweise die vorgezogene Abschreibung nicht unter denselben Bedingungen in Anspruch nehmen konnten. Es hat ferner darauf hingewiesen, dass es in Anbetracht des inhärenten Ermessenscharakters der Bestimmungen, die Gegenstand seiner Prüfung waren, nicht darauf ankam, ob ihre Anwendung *de facto* in das Ermessen der zuständigen Behörde gestellt war.

60. Entgegen dem Vorbringen des Königreichs Spanien ist zu bemerken, dass das Gericht nicht zwischen rechtlicher und faktischer Selektivität unterschieden hat. Weit davon entfernt, eine solche Unterscheidung vorzunehmen, wollte es lediglich klarstellen, dass der selektive Charakter des SEAF aufgrund der Ermessenselemente des in der anwendbaren Regelung vorgesehenen Systems der vorherigen Genehmigung anerkannt worden war, so dass sich die Frage, ob dieses System in der Praxis tatsächlich unter Ausübung eines Ermessens angewandt worden war, nicht stellte.

61. Der letztgenannten Feststellung des Gerichts sind die Rechtsmittelführer – sowohl in ihren Schriftsätzen als auch in der mündlichen Verhandlung – entschlossen entgegengetreten, weil der selektive Charakter einer Beihilferegelung wie der vorliegenden nach der Rechtsprechung nicht aufgrund der bloßen rechtlichen Anerkennung eines Ermessens der nationalen Verwaltung vermutet werden könne. Jede andere Auslegung, so die Rechtsmittelführer, sei falsch und stelle einen Präzedenzfall dar, der negative systemische Auswirkungen auf das Recht der staatlichen Beihilfen habe.

62. An dieser Stelle ist festzuhalten, dass die Rechtsmittelführer nicht die Analyse beanstanden, wonach es sich beim SEAF um eine Beihilferegelung handelt. Obwohl diese Einstufung im Text des streitigen Beschlusses und im angefochtenen Urteil nur vereinzelt vorkommt, da die Kommission und das Gericht das SEAF lieber als ein aus verschiedenen untrennbar miteinander verknüpften Maßnahmen bestehendes „System“ bezeichnen, geht sie aus dem verfügenden Teil dieses Beschlusses und der Argumentation, der im angefochtenen Urteil gefolgt wird, offensichtlich hervor.

63. Sie muss bei der Beurteilung der auf das Urteil P gestützten Auffassung der Rechtsmittelführer berücksichtigt werden, wonach die praktische Anwendung der steuerlichen Maßnahmen, aus denen das SEAF besteht, zu analysieren ist, bevor dieses gegebenenfalls als selektiv eingestuft werden kann.

64. Der Kontext der Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, verdient es, kurz in Erinnerung gerufen zu werden. Die in Rede stehende finnische Steuerregelung sah vor, dass Verluste einer Gesellschaft insbesondere dann nicht in Abzug gebracht wurden, wenn im Verlustjahr oder danach über die Hälfte der Anteile der Gesellschaft aufgrund eines anderen Erwerbs als einer Erbschaft oder eines Testaments den Anteilseigner gewechselt hatte. Die Steuerverwaltung konnte gleichwohl aus besonderen Gründen auf Antrag einen solchen Abzug genehmigen, wenn es für die Fortsetzung der Tätigkeit der Gesellschaft erforderlich war. Die „besonderen Gründe“, die die Erteilung einer solchen Ausnahmegenehmigung rechtfertigten, waren in einem von der Steuerverwaltung veröffentlichten Anweisungsschreiben aufgeführt und schlossen u. a. „besondere Auswirkungen auf die Beschäftigung“ ein.

65. In seinem Urteil hat der Gerichtshof im Wesentlichen daran erinnert, dass, wenn die zuständige Verwaltung über ein weites Ermessen verfügt, das es ihr ermöglicht, die Begünstigten oder die Bedingungen der gewährten Maßnahme anhand von Kriterien zu bestimmen, die dem fraglichen Steuersystem fremd sind, davon auszugehen ist, dass die Ausübung dieses Ermessens bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen begünstigt, und hinzugefügt, dass die Ermessensausübung gerechtfertigt ist, wenn sie durch objektive Kriterien, die dem besagten Steuersystem nicht fremd sind, begrenzt ist [13].

[13] Urteil P (Rn. 24 bis 27).

66. Aufgrund der Heterogenität der Kriterien für die Befugnis der finnischen Steuerverwaltung, die mit Ausnahme des Kriteriums der „besonderen Auswirkungen auf die Beschäftigung" allesamt objektiv sind und der Art der untersuchten Steuerregelung entsprechen, hat es der Gerichtshof für notwendig gehalten, im Urteil klarzustellen, dass der selektive Charakter „nicht nur die Kenntnis des relevanten Inhalts der Rechtsvorschriften voraussetzt, sondern auch die Prüfung von deren Tragweite erfordert, gestützt auf die *Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis* und auf Informationen über den Umfang des persönlichen Anwendungsbereichs dieser Vorschriften" [14].

67. Die vorstehende Feststellung scheint mir durch das Urteil Kommission/Fútbol Club Barcelona [15] zumindest überholt zu sein.

68. In diesem Urteil hat der Gerichtshof entschieden, dass die Kommission im Fall einer Beihilferegelung verpflichtet ist, ihre Prüfung anhand von Art. 107 Abs. 1 AEUV und in Bezug auf den Zeitpunkt des Erlasses der fraglichen Regelung im Wege einer *Ex-ante*-Analyse vorzunehmen [16]. Genauer gesagt muss die Kommission nach Auffassung des Gerichtshofs beweisen, dass eine Steuerregelung „geeignet ist, den durch sie Begünstigten einen Vorteil zu verschaffen, indem sie prüft, ob die Regelung in der Gesamtbetrachtung, unter Berücksichtigung ihrer spezifischen Merkmale, zum Zeitpunkt ihres Erlasses zu einer Besteuerung führen kann, die niedriger ist als diejenige, die sich aus der Anwendung der allgemeinen Steuerregelung ergibt" [17]. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof erläutert, dass die Prüfung der Kommission gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht diejenigen Mitgliedstaaten, die Beihilfen unter Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV zahlen, zu Lasten derjenigen begünstigen darf, die die Beihilfen in der Planungsphase anmelden und ihre Durchführung bis zum abschließenden Beschluss der Kommission unterlassen. Denn wenn die Kommission anhand einer Beurteilung der Praxis der Steuerverwaltung im Rahmen einer Beihilferegelung, der eine im Ermessen der zuständigen Behörde liegende Genehmigung zugrunde liegt, zu ermitteln hätte, ob sich ein selektiver Vorteil tatsächlich verwirklicht hat, könnte der betreffende Mitgliedstaat Maßnahmen, die unter eine solche Regelung fallen, nicht in der Planungsphase anmelden. Er wäre vielmehr verpflichtet, die Durchführung dieser Regelung durch die Steuerverwaltung abzuwarten, was notwendigerweise bedeuten würde, dass Beihilfen rechtswidrig vor ihrer Anmeldung gewährt werden [18].

69. Daher steht eine Verpflichtung der Kommission, Beihilferegelungen nachträglich zu beurteilen, wie sie sich aus der von den Rechtsmittelführern vorgeschlagenen Auslegung ergibt, im Widerspruch zu dieser Rechtsprechung, mit der einer der Grundbestandteile des Systems zur Kontrolle staatlicher Beihilfen, nämlich die mit dem Vertrag eingeführte Anmeldepflicht, geschützt werden soll [19].

70. Folglich kann dem Gericht nicht vorgeworfen werden, wie es das Königreich Spanien in seinem Rechtsmittel tut, keinerlei Verwaltungspraxis angeführt zu haben, die zeigen soll, dass die Befugnis der Steuerverwaltung, einen anderen Zeitpunkt für den Beginn der vorgezogenen Abschreibung festzusetzen, speziell den WIV zugutekam. Wie ich oben erläutert habe, war der

[14] Urteil P (Rn. 20). Hervorhebung nur hier.

[15] Urteil vom 4. März 2021, Kommission/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, im Folgenden: Urteil Kommission/Fútbol Club Barcelona, EU:C:2021:169).

[16] Urteil Kommission/Fútbol Club Barcelona (Rn. 86).

[17] Urteil Kommission/Fútbol Club Barcelona (Rn. 87).

[18] Vgl. Urteil Kommission/Fútbol Club Barcelona (Rn. 92 und 93).

[19] Vgl. Urteil Kommission/Fútbol Club Barcelona (Rn. 90 und 91).

Verweis auf eine Verwaltungspraxis nämlich nicht notwendig, weil im angefochtenen Urteil festgestellt worden ist, dass die Steuerverwaltung hinsichtlich der Genehmigung einer vorgezogenen Abschreibung über ein weites Ermessen verfügte [20].

71. In der mündlichen Verhandlung haben Caixabank u. a. vorgetragen, mit dem Urteil DM Transport [21] sei entgegen den im angefochtenen Urteil getroffenen Feststellungen keine Auslegung vorgeschrieben worden, wonach sich die Selektivität einer Beihilferegelung aus dem bloßen Bestehen eines weiten Ermessens ergebe. Ihrer Auslegung des Urteils zufolge hat der Gerichtshof lediglich sagen wollen, dass das Bestehen dieses Ermessens einer von vorneherein allgemeinen Maßnahme selektiven Charakter verleihen könnte. Insoweit ist zu bemerken, dass der Gerichtshof in der Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, beschlossen hatte, die Feststellung, ob der zuständigen nationalen Einrichtung zur Gewährung von Zahlungserleichterungen für im belgischen Recht vorgesehene Sozialversicherungsbeiträge ein Ermessen eingeräumt war und ob, wenn dies nicht der Fall war, die Zahlungserleichterungen allgemeiner Art waren oder selektiven Charakter hatten, dem vorlegenden Gericht zu überlassen [22]. Meiner Meinung nach genügt der vorstehende Befund, um die von Caixabank u. a. vorgeschlagene Auslegung zurückzuweisen.

72. Schließlich scheint mir auf der Hand zu liegen, dass eine Auslegung der Selektivität wie die von mir vorgeschlagene entgegen dem vom Königreich Spanien in seinem Rechtsmittel angeführten Vorbringen nicht zu einer Umkehr der Beweislast in dem Sinne führt, dass, würde sie vom Gerichtshof bestätigt, die Kommission nicht mehr zu beweisen bräuchte, dass eine Steuerregelung aufgrund ihrer Wirkungen selektiv ist. Aus der vom Gericht im angefochtenen Urteil vorgenommenen Auslegung ergibt sich vielmehr, dass die Kommission beweisen muss, dass die nationale Verwaltung über ein sich aus der einschlägigen Regelung ergebendes Ermessen verfügt, da die Ausübung dieses Ermessens nach der Rechtsprechung in ihren Wirkungen notwendigerweise selektiv ist.

73. Auch die von Caixabank u. a. in ihrem Rechtsmittel angeführte Rechtsprechung, nämlich die Urteile des Gerichts und des Gerichtshofs in der Rechtssache MOL/Kommission [23] sowie die vom Gericht in einigen Rechtssachen betreffend Vorbescheide bestimmter nationaler Steuerverwaltungen („Steuerrulings“) erlassenen Urteile, ist nach meinem Dafürhalten nicht geeignet, den Standpunkt der Rechtsmittelführer zu untermauern [24].

74. Was die erste Rechtssache angeht, so haben die Gerichte der Union zwar das Fehlen einer sachlichen Analyse der Ausübung des Ermessens der nationalen Verwaltung geahndet; in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Irland/Kommission habe ich aber auf die Schwierigkeit hingewiesen, die sich aus jener Rechtssache ergebenden Kriterien auf andere Fallkonstellationen

[20] Ebenso wenig kann dem Gericht zur Last gelegt werden, wie es das Königreich Spanien ebenfalls tut, keinerlei Rechtsvorschrift angeführt zu haben, die beweisen soll, dass die Möglichkeit der Steuerverwaltung, einen anderen Zeitpunkt für den Beginn der vorgezogenen Abschreibung festzusetzen, speziell den WIV zugutekam. Wie ich oben erläutert habe, war der Verweis auf eine Rechtsvorschrift mit einem solchen Inhalt nicht notwendig, da sich die rechtliche Argumentation, der im angefochtenen Urteil gefolgt worden ist, nicht auf einen Fall rechtlicher Selektivität stützt.

[21] Urteil vom 29. Juni 1999 (C-256/97, EU:C:1999:332).

[22] Urteil vom 29. Juni 1999, DM Transport (C-256/97, EU:C:1999:332, Rn. 27 und 28); nach Auffassung des Gerichtshofs muss das fragliche Ermessen es dieser Einrichtung ermöglichen, „die Begünstigten oder die Bedingungen, unter denen die Maßnahme gewährt wird, zu bestimmen“. Vgl. insoweit auch Urteile vom 26. September 1996, Frankreich/Kommission (C-241/94, EU:C:1996:353, Rn. 23 und 24), und vom 1. Dezember 1998, Ecotrade (C-200/97, EU:C:1998:579, Rn. 39 und 40).

[23] Urteil vom 12. November 2013, MOL/Kommission (T-499/10, EU:T:2013:592), bestätigt durch Urteil vom 4. Juni 2015, Kommission/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362).

[24] Urteile vom 24. September 2019, Niederlande u. a./Kommission (T-760/15 und T-636/16, EU:T:2019:669), vom 24. September 2019, Luxemburg und Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission (T-755/15 und T-759/15, EU:T:2019:670), sowie vom 15. Juli 2020, Irland u. a./Kommission (T-778/16 und T-892/16, EU:T:2020:338).

zu übertragen, da die Anwendung dieser Kriterien voraussetzt, dass die untersuchte rechtliche Regelung als „fakultative Bestimmung des nationalen Rechts [eingestuft wird], die die Auferlegung zusätzlicher Belastungen vorsieht“, was in der vorliegenden Rechtssache nicht der Fall ist[25]. In den Rechtssachen betreffend die Steuervorbescheide wiederum hat das Gericht eine sachliche Analyse der Ausübung des Ermessens allein deshalb für notwendig gehalten, weil diese Bescheide als Einzelmaßnahmen eingestuft worden waren. Wie ich weiter oben ausgeführt habe, wird in der vorliegenden Rechtssache aber nicht bestritten, dass das SEAF eine Beihilferegelung ist.

75. Unter diesen Umständen sollte die zweite Reihe von den Rechtsmittelführern vorgebrachter Argumente nach meinem Dafürhalten als unbegründet zurückgewiesen werden.

c) Zur Nichtprüfung der Selektivität des SEAF insgesamt

76. Als Drittes werfen die Rechtsmittelführer dem Gericht vor, dass es in Rn. 101 des angefochtenen Urteils die Selektivität des SEAF festgestellt hat, nachdem es nur eine einzige seiner Maßnahmen untersucht hatte, also ohne die anderen Maßnahmen, aus denen das SEAF besteht, und die Wirkungen, die sie zusammen erzeugt haben sollen, analysiert zu haben.

77. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission im streitigen Beschluss zunächst die Selektivität der Maßnahmen, aus denen das SEAF besteht, und dann die Selektivität des SEAF insgesamt geprüft hat. Im 156. Erwägungsgrund dieses Beschlusses hat sie die Auffassung vertreten, dass der durch das SEAF verschaffte Vorteil selektiv sei, da er der Ermessensausübung durch die Steuerverwaltung im Rahmen des Verfahrens zur vorherigen Genehmigung der vorgezogenen Abschreibung unterliege und die Anwendung anderer Maßnahmen des SEAF, nämlich des Tonnagesteuersystems und der Nichtbesteuerung der Gewinne, von der vorherigen Genehmigung dieser Verwaltung abhänge.

78. In Rn. 101 des angefochtenen Urteils hat das Gericht entschieden, dass eine der Maßnahmen, die es erlaubten, das SEAF in seiner Gesamtheit in Anspruch zu nehmen, selektiv war, nämlich die Genehmigung der vorgezogenen Abschreibung, und die Kommission im angefochtenen Beschluss deshalb rechtsfehlerfrei befunden hatte, dass das System insgesamt selektiv war.

79. Ich für meinen Teil vermag nicht zu erkennen, wie sich die Auffassung vertreten ließe, dass es der Beurteilung des Gerichts, und sei sie auch noch so knapp, an Sorgfalt mangle und sie daher einen Rechtsfehler darstelle, wie das Königreich Spanien geltend macht. Unter Berücksichtigung des im streitigen Beschluss festgestellten und vom Rechtsmittelführer nicht beanstandeten Abhängigkeitsverhältnisses zwischen der Anwendung des Tonnagesteuersystems und der Nichtbesteuerung der Gewinne einerseits und der vorherigen Genehmigung der vorgezogenen Abschreibung, eines wirklichen „Schlüssels für den Zugang“ zu den sich aus dem SEAF ergebenden Steuervorteilen, andererseits scheint mir nämlich auf der Hand zu liegen, dass die Kritik der Rechtsmittelführer, die sich auf die Nichtprüfung der Selektivität im Zusammenhang mit den Wirkungen bezieht, die von den Maßnahmen des SEAF gemeinsam erzeugt werden, keinen Erfolg haben kann. Folglich ist dieses Argument als unbegründet zurückzuweisen.

[25] Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Irland/Kommission (C-898/19 P, EU:C:2021:1029, Nr. 192).

d) Zur Nichtprüfung der Vergleichbarkeit der Situationen

80. Als Viertes vertreten das Königreich Spanien sowie Caixabank u. a. die Ansicht, dass das Gericht in Rn. 100 des angefochtenen Urteils einen Rechtsfehler begangen habe, als es die tatsächliche und rechtliche Situation der Unternehmen, denen der Vorteil der fraglichen Maßnahme gewährt werde, nicht mit der tatsächlichen und rechtlichen Situation der Unternehmen verglichen habe, die davon ausgeschlossen seien, und dass das angefochtene Urteil unter diesen Umständen insoweit mit einem Begründungsmangel behaftet sei.

81. Wie aus einer Gesamtauslegung hervorgeht, beruht dieses Vorbringen auf der Annahme, dass die Kommission die Auffassung hätte vertreten müssen, die Genehmigung der vorgezogenen Abschreibung sei eine von vorneherein allgemeine Maßnahme, so dass sich ihr etwaiger selektiver Charakter erst nach einer dreistufigen Prüfung feststellen lasse. Wie ich in den vorliegenden Schlussanträgen dargelegt habe, wird der Steuerverwaltung durch diese den Zugang zum SEAF und zu den sich daraus ergebenden Steuervorteilen regelnde Maßnahme jedoch ein Ermessen bei der Erteilung der Genehmigung eingeräumt. Ein derartiges Merkmal beinhaltet nach der Rechtsprechung die Notwendigkeit, eine andersgeartete Selektivitätsprüfung vorzunehmen, die sich nur auf den Umfang des Ermessens der zuständigen nationalen Verwaltung bezieht. Wenn dieses Ermessen es der Verwaltung ermöglicht, die Begünstigten und die Bedingungen für die Gewährung der Maßnahme zu bestimmen, dürfte die Ausübung des Ermessens die Begünstigten nach der Rechtsprechung weiter notwendigerweise gegenüber jedem anderen Unternehmen bevorzugen, das sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befindet, ohne dass zwangsläufig ermittelt werden muss, ob eine solche Vorteilsbehandlung vorliegt und ob die Situationen tatsächlich vergleichbar sind, wie das Königreich Spanien sowie Caixabank u. a. geltend machen.

82. Folglich ist die vom Gericht in Rn. 100 des angefochtenen Urteils vorgenommene Beurteilung rechtsfehlerfrei und nicht mit einem Begründungsmangel behaftet. Das Gericht hatte nämlich nicht darzulegen, weshalb die tatsächliche und rechtliche Situation der WIV, die den normalen Steuervorschriften im Bereich der Abschreibung unterlagen, und diejenige von Unternehmen in einem anderen Sektor als der Seeschifffahrt mit der tatsächlichen und rechtlichen Situation der WIV vergleichbar waren, die das SEAF in Anspruch nahmen. Das Gericht hat den selektiven Charakter rechtlich hinreichend festgestellt, als es in Rn. 100 des angefochtenen Urteils zu dem Schluss gelangt ist, dass die Ermessensaspekte des SEAF *geeignet* waren, die durch die fraglichen Maßnahmen Begünstigten gegenüber jedem anderen Steuerpflichtigen in vergleichbarer tatsächlicher und rechtlicher Lage zu bevorzugen.

83. Unter Berücksichtigung der vorstehenden Erwägungen sollte dieses Vorbringen nach meinem Dafürhalten für unbegründet erklärt werden.

e) Zur fehlerhaften Beurteilung des Umfangs des Ermessens der Steuerverwaltung und des Vorliegens einer Rechtfertigung durch die „Art oder allgemeine Systematik des Systems“

84. Als Letztes bringt das Königreich Spanien vor, das Gericht habe einen Fehler begangen, als es die Auffassung vertreten habe, dass das Verfahren zur Genehmigung der vorgezogenen Abschreibung Ermessenscharakter aufweise und keine objektiven Voraussetzungen habe[26]. Da sich dieses Argument auf die Beurteilung des Gerichts betreffend das Ermessen bezieht, über das die Steuerverwaltung bei der Erteilung dieser Genehmigung nach den nationalen

[26] Der Rechtsmittelführer bezieht sich nach meiner Einschätzung daher auf die Rn. 89 bis 96 des angefochtenen Urteils.

Rechtsvorschriften verfügte, unterliegt es meines Erachtens kaum einem Zweifel, dass es als unzulässig angesehen werden muss. Es ist nämlich zu beachten, dass der Gerichtshof, wenn er im Rahmen eines Rechtsmittels Beurteilungen des nationalen Rechts durch das Gericht prüft, nach ständiger Rechtsprechung nur befugt ist, nachzuprüfen, ob dieses Recht verfälscht wurde, wobei sich diese Verfälschung in offensichtlicher Weise aus den Akten ergeben muss, ohne dass es einer neuen Tatsachen- und Beweiswürdigung bedarf[27]. Das Königreich Spanien macht eine derartige Verfälschung des nationalen Rechts aber nicht geltend. Insbesondere hat es weder vorgetragen noch dargetan, dass das Gericht Feststellungen getroffen hat, die dem Inhalt von Art. 49 RIS *offensichtlich* zuwiderlaufen, oder dass es der letztgenannten Bestimmung eine Tragweite beigemessen hat, die ihr gemessen an den anderen Aktenstücken *offensichtlich* nicht zukommt[28].

85. Das Königreich Spanien wirft dem Gericht darüber hinaus vor, im Wesentlichen das Argument zurückgewiesen zu haben, wonach der Ermessensspielraum, über den die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall verfügte, „durch die Art oder die allgemeine Systematik des Systems“ gerechtfertigt sei, als es festgestellt hat, dass durch den Wortlaut von Art. 49 Abs. 6 RIS, wonach der Steuerverwaltung die Befugnis verliehen wird, den Beginn der vorgezogenen Abschreibung auf einen anderen als den vom Antragsteller vorgeschlagenen Zeitpunkt festzusetzen, nicht sichergesellt werden kann, dass die Anwendung dieser Bestimmung auf Fälle der Betrugsbekämpfung begrenzt ist[29].

86. Das Königreich Spanien stellt insoweit im Wesentlichen fest, dass, wenn die Steuerverwaltung diese Befugnis nicht hätte, die Tatsache, dass der Finanzierungsleasingnehmer nicht vor der Lieferung des Leasinggegenstands mit der Amortisierung von dessen Kosten beginnen könnte, aufgrund einer fehlenden Symmetrie mit den Vertragsbedingungen, die vorsähen, dass Zahlungen vor Überlassung des Leasinggegenstands an den Leasingnehmer zu tätigen seien, zu einer Verzerrung der finanziellen Lage geführt hätte. Ich vermag allerdings nicht zu erkennen, inwiefern eine solche Behauptung die in Rn. 97 des angefochtenen Urteils getroffene Feststellung des Gerichts entkräften kann, wonach durch den Wortlaut von Art. 49 Abs. 6 RIS nicht sichergesellt werden kann, dass die Anwendung dieser Bestimmung *ausschließlich* auf Fälle der Betrugsbekämpfung begrenzt ist. Dazu ist festzuhalten, dass, wie das Gericht in Rn. 94 des angefochtenen Urteils weiter festgestellt hat, die Merkmale des Genehmigungssystems, so wie sie in Art. 115 Abs. 11 TRLIS und Art. 49 RIS definiert sind, das Ermessen der Verwaltung nicht auf die Prüfung von Bedingungen beschränkten, die festgelegt worden waren, um einer Steuerlogik zu dienen. Da die Unbegründetheit dieses Arguments deutlich auf der Hand liegt, schlage ich vor, es zurückzuweisen.

f) Ergebnis

87. Da alle Argumente als unbegründet zurückzuweisen sind, schlage ich dem Gerichtshof vor, den zweiten Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-649/20 P, den ersten Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-658/20 P und den ersten Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-662/20 P in vollem Umfang zurückzuweisen.

[27] Vgl. Urteile vom 9. November 2017, TV2/Danmark/Kommission (C-649/15 P, EU:C:2017:835, Rn. 49 und 50), vom 20. Dezember 2017, Comunidad Autónoma de Galicia und Retegal/Kommission (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, Rn. 72), sowie vom 20. September 2018, Spanien/Kommission (C-114/17 P, EU:C:2018:753, Rn. 75).

[28] Urteile vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 21), und vom 20. Dezember 2017, Spanien/Kommission (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, Rn. 43).

[29] Offenkundig bezieht sich das Königreich Spanien auf Rn. 97 des angefochtenen Urteils.

B. Vierter Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-649/20 P, vierter Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-658/20 P und dritter Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-662/20 P

1. Kurze Zusammenfassung des Vorbringens der Parteien

88. Ausweislich des Wortlauts der vierten Rechtsmittelgründe in den Rechtssachen C-649/20 P und C-658/20 P sowie des dritten Rechtsmittelgrundes in der Rechtssache C-662/20 P, die für den Fall vorgebracht werden, dass keinem der vorhergehenden Rechtsmittelgründe stattgegeben wird, werfen die Rechtsmittelführer dem Gericht vor, in den Rn. 219 und 220 des angefochtenen Urteils den von Lico Leasing und PYMAR vorgebrachten und insbesondere von Caixabank u. a. unterstützten Rechtsmittelgrund einer Verletzung der für die Rückforderung geltenden Grundsätze durch die Methode zur Berechnung der mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfe, die, so die Rechtsmittelführer, zur Anordnung der Rückforderung der gesamten Beihilfe von den Investoren der WIV führe, obwohl diese nur 10 % bis 15 % des sich aus dem SEAF ergebenden Vorteils erhalten hätten, während der Rest an die Reedereien weitergegeben worden sei, zurückgewiesen zu haben.

89. Im Rahmen dieser Gründe tragen die Rechtsmittelführer vor, dass i) das Gericht die Logik hinter dem Urteil Kommission/Spanien u. a. nicht beachtet habe, als es davon ausgegangen sei, dass es sich bei den Investoren um die unmittelbaren Empfänger der Beihilfe handle, ii) die Rückforderung der gesamten Beihilfe von den Investoren der WIV dem Grundsatz entgegenstehe, wonach die Rückforderung der Beihilfen nicht den Charakter einer Sanktion aufweisen dürfe, iii) das Gericht sowohl die Tatsache, dass das SEAF ein aus mehreren Maßnahmen bestehendes System sei, als auch die vertraglichen Aspekte dieses Systems verkannt und ausschließlich auf die steuerlichen Wirkungen bestimmter Maßnahmen abgestellt habe, anstatt lediglich den Vorteil zu berücksichtigen, den die Investoren der WIV durch das SEAF als Ganzes tatsächlich erhalten hätten, und iv) die Investoren der WIV aufgrund der Inanspruchnahme des SEAF anerkanntermaßen gesetzlich verpflichtet seien, 90 % des Steuervorteils an andere Wirtschaftsteilnehmer abzutreten, weshalb die Kommission und das Gericht zu Unrecht die Auffassung vertreten hätten, die Übertragung des Vorteils sei dem Staat nicht zurechenbar, weil sie mittels privatrechtlicher Verträge erfolge.

90. Die Kommission ist der Ansicht, die Rechtsmittelgründe des Königreichs Spanien sowie von Lico Leasing und PYMAR seien unzulässig, weil diese sie nicht im ersten Rechtszug vorgebracht hätten, und tritt jedenfalls allen oben zusammengefassten Argumenten der Rechtsmittelführer entgegen.

2. Zulässigkeit

91. In Bezug auf die Einrede der Unzulässigkeit des vierten Rechtsmittelgrundes von Lico Leasing und PYMAR in der Rechtssache C-658/20 P trägt die Kommission vor, der Gerichtshof sei ausweislich des Wortlauts dieses Rechtsmittelgrundes mit einem weiter reichenden Rechtsstreit befasst worden, als ihn das Gericht zu entscheiden gehabt habe, da die Rechtsmittelführer die Identität der Empfänger der fraglichen Beihilfe erstmals in ihrem Rechtsmittel beanstandet hätten.

92. Die vorstehende Behauptung ist meines Erachtens nicht überzeugend. Die beiden Teile, aus denen der Rechtsmittelgrund besteht, beziehen sich nämlich auf Begünstigte, die später als die im streitigen Beschluss genannten ermittelt worden sind, mit dem alleinigen Zweck, darzutun,

dass das Gericht einen Rechtsfehler begangen hat, als es den streitigen Beschluss hinsichtlich der Rückforderung der *gesamten* Beihilfe von den Investoren der WIV bestätigt hat. Auf diese Weise beanstanden Lico Leasing und PYMAR somit nicht die Identität der Begünstigten, wie sie mit dem streitigen Beschluss festgestellt worden ist.

93. Was die Unzulässigkeitseinrede angeht, die sich auf den vierten Rechtsmittelgrund des Königreichs Spanien in der Rechtssache C-649/20 P bezieht, so ist die Kommission der Meinung, dass dieser Rechtsmittelführer vor dem Gericht keinen Klagegrund vorgebracht habe, mit dem die Identität der Begünstigten in Frage gestellt oder geltend gemacht werde, dass die für die Rückforderung geltenden Grundsätze der Anordnung der Rückforderung der gesamten Beihilfe von den Investoren der WIV entgegenstünden. Ich beschränke mich insoweit auf den Hinweis, dass für den Fall, dass das Gericht zwei Rechtssachen verbunden und ein einziges Urteil erlassen hat, das auf alle von den Parteien im Verfahren vor dem Gericht vorgetragenen Angriffs- und Verteidigungsmittel eingeht, nach nunmehr ständiger Rechtsprechung jede Partei Erwägungen beanstanden kann, die sich auf Angriffs- und Verteidigungsmittel beziehen, die vor dem Gericht allein von der Klägerin in der anderen verbundenen Rechtssache geltend gemacht worden sind [30]. Im vorliegenden Fall hat das Gericht zunächst die Rechtssachen T-515/13 RENV und T-719/13 RENV verbunden und anschließend ein einziges Urteil erlassen, mit dem es zu allen von den Verfahrensparteien vorgetragenen Angriffs- und Verteidigungsmitteln Stellung genommen hat, was bedeutet, dass das Königreich Spanien die Argumentation des Gerichts zum dritten von Lico Leasing und PYMAR in ihrer erstinstanzlichen Klage vorgebrachten Klagegrund beanstanden darf.

94. In Anbetracht des Vorstehenden schlage ich dem Gerichtshof vor, den vierten Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-658/20 P und den vierten Rechtsmittelgrund in der Rechtssache C-649/20 P für zulässig zu erklären.

3. Begründetheit

95. Während Lico Leasing und PYMAR geltend machen, die in den Rn. 219 und 220 des angefochtenen Urteils enthaltene Antwort des Gerichts auf den dritten in ihrer Klageschrift vorgebrachten Klagegrund sei rechtsfehlerhaft, vertritt das Königreich Spanien die Ansicht, diese Antwort sei auch mit einem Begründungsmangel behaftet. Nach meiner Einschätzung hat der Gerichtshof zunächst zu beurteilen, ob das Gericht seiner Begründungspflicht nachgekommen ist, bevor er sich der Prüfung des Rechtsfehlers zuwenden kann.

96. Mit dem besagten Klagegrund hatten Lico Leasing und PYMAR vorgetragen, der streitige Beschluss stehe nicht im Einklang mit den allgemeinen Grundsätzen für die Rückforderung staatlicher Beihilfen, da er die Rückforderung der gesamten in Rede stehenden Beihilfe von den Investoren anzuordnen scheine, obwohl ein Teil des Vorteils systematisch an die Reedereien weitergegeben werde. Die Rückzahlungsanordnung hätte sich, so Lico Leasing und PYMAR, lediglich auf die Beihilfe beziehen dürfen, die die Investoren tatsächlich erhalten hätten.

[30] Vgl. u. a. Urteil vom 14. Oktober 2014, Buono u. a./Kommission (C-12/13 P und C-13/13 P, EU:C:2014:2284, Rn. 52 und die dort angeführte Rechtsprechung).

97. In den Rn. 219 und 220 hat das Gericht wie folgt auf diesen Klagegrund geantwortet:

„219 Da die Kommission im vorliegenden Fall entschieden hat, dass die Reedereien nicht die Empfänger der Beihilfe gewesen seien, eine Schlussfolgerung, die nicht Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits ist, betraf die Rückforderungsanordnung folgerichtig allein und in vollem Umfang die Investoren, die dem angefochtenen Beschluss zufolge aufgrund steuerlicher Transparenz der WIV die alleinigen Empfänger der gesamten Beihilfe waren. Gemäß dieser Logik ist sonach mit dem angefochtenen Beschluss rechtsfehlerfrei die Rückforderung der gesamten Beihilfe von den Investoren angeordnet worden, obwohl diese einen Teil des Vorteils an andere Wirtschaftsteilnehmer weitergegeben haben, denn diese sind nicht als Empfänger der Beihilfe angesehen worden. Dem angefochtenen Beschluss zufolge waren es die Investoren, die in den tatsächlichen Genuss der Beihilfe gekommen sind, da sie nach der anwendbaren Regelung nicht zur Weitergabe eines Teils der Beihilfe an Dritte verpflichtet waren.

220 Somit kann die Rückforderungsanordnung nicht als eine Sanktion zulasten der Investoren oder als eine Maßnahme angesehen werden, mit der eine Wettbewerbsverzerrung zugunsten ihrer Konkurrenten geschaffen wurde, wie Bankia u. a. geltend machen.“

98. Ich muss zugeben, dass es mir nicht gelungen ist, in diesen beiden Randnummern etwas zu finden, was auf eine Kontrolle der Rechtmäßigkeit des streitigen Beschlusses in Bezug auf die Bestimmung des Betrags der von den Investoren zurückzufordernden Beihilfe hindeutet, die Gegenstand des dritten von Lico Leasing und PYMAR vor dem Gericht vorgebrachten Klagegrundes ist. Es liegt nämlich auf der Hand, dass mit diesem Klagegrund zwar nicht die Identität der Begünstigten, wie sie im streitigen Beschluss festgestellt worden war, in Frage gestellt werden sollte, das Gericht zu seiner Beantwortung aber eine Prüfung der Frage vorzunehmen hatte, ob der an die Reedereien weitergegebene Teil des Steuervorteils als sich aus der Anwendung des SEAF ergebender indirekter Vorteil angesehen werden konnte.

99. Dagegen geht aus einer Auslegung der genannten Randnummern des angefochtenen Urteils meines Erachtens hervor, dass das Gericht den Klagegrund von Lico Leasing und PYMAR zurückgewiesen hat, indem es sich auf die Feststellung, dass die Tatsache, dass die Reedereien nicht die Empfänger der fraglichen Beihilfe waren, nicht bestritten worden war, beschränkt und die Logik hinter dem streitigen Beschluss hinsichtlich des die Rückforderung allein von den Investoren rechtfertigenden Grundes in Erinnerung gerufen hat.

100. Hinzuzufügen ist, dass die im Rahmen dieses Klagegrundes vorzunehmende Prüfung nicht durch die Randnummern verhindert wurde, zu denen sich der Gerichtshof im Urteil Kommission/Spanien u. a. geäußert hat. In Rn. 47 dieses Urteils hat der Gerichtshof festgestellt, dass der Beschluss der Kommission, nur die Rückforderung der mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfen von den Investoren der WIV anzuordnen, keinen Einfluss auf das Ergebnis hatte, wonach das Gericht zu Unrecht ausgeschlossen hatte, dass die WIV die Eigenschaft von Begünstigten dieser steuerlichen Maßnahmen haben konnten. Der Gerichtshof hat anschließend in derselben Randnummer klargestellt, dass er nicht verpflichtet war, im Rahmen des bei ihm anhängigen Rechtsmittels über die Rechtmäßigkeit der Rückforderungsanordnung zu entscheiden.

101. Nach meinem Dafürhalten ist das angefochtene Urteil somit mit einem Begründungsmangel behaftet.

102. Im Licht der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, festzustellen, dass das Gericht dadurch seine Begründungspflicht verletzt hat, dass es nicht auf den dritten Klagegrund von Lico Leasing und PYMAR eingegangen ist. Unter diesen Umständen ist das angefochtene Urteil teilweise aufzuheben.

V. Zur Klage vor dem Gericht

103. Nach Art. 61 Abs. 1 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union kann der Gerichtshof, wenn das Rechtsmittel begründet ist und er die Entscheidung des Gerichts aufhebt, den Rechtsstreit endgültig entscheiden, sofern dieser zur Entscheidung reif ist.

104. Meiner Ansicht nach ist das hier der Fall, da zum einen der Gerichtshof über alle Sachverhaltselemente verfügt, die für seine Entscheidung erforderlich sind, und zum anderen alle Elemente des Rechtsstreits vor dem Gericht kontradiktorisch erörtert worden sind. Außerdem darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass der Beginn dieser veritablen Rechtsprechungssaga bis zum 25. September 2013 zurückreicht, so dass es im Interesse der betroffenen Rechtsunterworfenen zwingend geboten ist, die Rechtssache nicht ein weiteres Mal an das Gericht zurückzuverweisen.

105. Bezüglich des dritten von Lico Leasing und PYMAR vor dem Gericht vorgebrachten Klagegrundes, so wie er in Nr. 97 der vorliegenden Schlussanträge zusammengefasst ist, sei einleitend darauf hingewiesen, dass die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, eine von der Kommission als unvereinbar mit dem Binnenmarkt angesehene Beihilfe im Wege der Rückforderung aufzuheben, nach ständiger Rechtsprechung zur Wiederherstellung der früheren Lage, wie sie sich vor Gewährung der Beihilfe darstellte, dient [31].

106. Dieses Ziel ist erreicht, wenn die fraglichen Beihilfen, gegebenenfalls zuzüglich Verzugszinsen, vom Begünstigten oder, genauer gesagt, von den Unternehmen, die den tatsächlichen Nutzen davon hatten, zurückgezahlt wurden [32]. Dies bedeutet, dass zu prüfen ist, welchen Unternehmen die sich aus der Gewährung der Beihilfe ergebenden *wirtschaftlichen Auswirkungen* zugutekommen.

107. Folglich muss, wenn ein Unternehmen einen Teil des sich aus einer staatlichen Maßnahme ergebenden Vorteils an eine andere Stelle weitergegeben hat, die von diesem Unternehmen zurückzufordernde Beihilfe genau quantifiziert werden, so dass das Unternehmen nur den Vorteil verliert, den es gegenüber seinen Wettbewerbern besaß, und die frühere Lage, wie sie sich vor Auszahlung der Beihilfe darstellte, wiederhergestellt wird. Die Rückforderung eines höheren Betrags würde die frühere Wettbewerbsposition des Empfängers der Beihilfe schwächen und hätte daher Sanktionscharakter, was mit dem für die Rückforderung geltenden allgemeinen Grundsatz, wie er oben dargelegt worden ist, unvereinbar wäre.

[31] Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/Aer Lingus und Ryanair Designated Activity (C-164/15 P und C-165/15 P, EU:C:2016:990, Rn. 89 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[32] Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/Aer Lingus und Ryanair Designated Activity (C-164/15 P und C-165/15 P, EU:C:2016:990, Rn. 90 und die dort angeführte Rechtsprechung).

108. Im vorliegenden Fall geht es darum, festzustellen, ob die von der Kommission im streitigen Beschluss verwendete Methode dazu führen würde, dass von den Investoren die Erstattung eines höheren Betrags verlangt wird, als sie ihn aufgrund der Gewährung der Beihilfe tatsächlich erhalten haben, da ein Teil dieses Betrags von den Investoren systematisch an die Reedereien weitergegeben worden ist.

109. Insoweit ist festzuhalten, dass sich die Erstattung der Beihilfe in der Regel auf die direkten Vorteile beschränkt, die sich aus der Gewährung dieser Beihilfe ergeben, und sich nicht auf etwaige indirekte Vorteile aus einer solchen Gewährung erstreckt. Der Gerichtshof hat in einer Reihe von Urteilen gleichwohl die Auffassung vertreten, dass ein Vorteil anderen Unternehmen als denen gewährt werden kann, an die die staatlichen Mittel unmittelbar weitergegeben werden.

110. Diese Urteile sind kurz zu prüfen, um festzustellen, welche Elemente die Berücksichtigung eines solchen „indirekten Vorteils“ erlauben.

111. Im Urteil Deutschland/Kommission [33] hatte der Gerichtshof ein System von Steuervergünstigungen zu beurteilen, das im deutschen Einkommensteuergesetz vorgesehen war und mit dem jedem Steuerpflichtigen ein Steuerabzug gewährt wurde, der Beteiligungen an Kapitalgesellschaften erworben hatte, die ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in den neuen Bundesländern oder in Berlin (Deutschland) hatten und nicht mehr als 250 Arbeitnehmer beschäftigten. Der Gerichtshof hatte insoweit im Wesentlichen festgestellt, dass die Unternehmen, für die die Regelung galt, einen indirekten Vorteil genossen, soweit die Möglichkeit für Investoren, Beteiligungen an diesen Unternehmen zu steuerlich günstigeren Bedingungen zu übernehmen, im Verzicht des betreffenden Mitgliedstaats auf die Steuereinnahmen bestand, die er normalerweise erzielt hätte. Der Gerichtshof hatte anschließend hinzugefügt, dass das Hinzutreten einer autonomen Entscheidung der Investoren diesen Zusammenhang nicht entfallen ließ, „da nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Änderung der Marktbedingungen, die diesen Vorteil bewirkt[e], daraus folgt[e], dass dem Staat Steuereinnahmen [entgingen]“ [34].

112. Im Urteil Niederlande/Kommission [35] ging es um eine Regelung, die die Gewährung einer Subvention an die niederländischen Betreiber der Tankstellen im Grenzgebiet, vor allem entlang der deutschen Grenze, vorsah, um den Unterschied zwischen den geltenden Verbrauchsteuersätzen in den Niederlanden und in Deutschland zu verringern. Der Gerichtshof hatte entschieden, dass die großen Mineralölgesellschaften so einen indirekten Vorteil erlangten, weil in bestimmten zwischen diesen Gesellschaften und den genannten Betreibern geschlossenen Alleinbezugsverträgen „Preisregulierungssystem-Klauseln“ enthalten waren, die im Wesentlichen vorsahen, dass die Mineralölgesellschaft einen Teil der Kosten des vom Betreiber an der Abfüllstation gewährten Preisnachlasses übernehmen konnte, wenn die Marktbedingungen eine Anpassung dieser Nachlässe opportun oder notwendig erscheinen ließen. Dieser indirekte Vorteil hatte seinen Ursprung nach Auffassung des Gerichtshofs in der gemäß der niederländischen Regelung gewährten Beihilfe, da diese Regelung die Anwendung der Preisregulierungs-Klauseln praktisch sinnlos machte [36].

[33] Urteil vom 19. September 2000 (C-156/98, EU:C:2000:467).

[34] Urteil vom 19. September 2000, Deutschland/Kommission (C-156/98, EU:C:2000:467, Rn. 26 und 27).

[35] Urteil vom 13. Juni 2002 (C-382/99, EU:C:2002:363).

[36] Urteil vom 13. Juni 2002, Niederlande/Kommission (C-382/99, EU:C:2002:363, Rn. 62).

113. In der Rechtssache Mediaset hatten das Gericht und der Gerichtshof festgestellt, dass eine italienische Regelung, die zugunsten der Verbraucher Zuschüsse zur Anschaffung digitaler terrestrischer Decoder vorsah, den terrestrischen Rundfunksendern einen indirekten Vorteil verschaffte, weil sie, indem sie die Verbraucher dazu animierte, von der Analogtechnik zur Digitaltechnik zu wechseln, eine Verringerung der Kosten zur Folge hatte, die diese Anbieter hätten tragen müssen, um den Kundenstamm auszubauen, und ihnen daher die Konsolidierung ihrer Marktposition ermöglichte [37].

114. Die Kommission hat in Nr. 116 ihrer Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe die Auffassung vertreten, dass zwecks Prüfung des Vorliegens eines mittelbaren Vorteils nach dieser Rechtsprechung „die vorhersehbare Wirkung der Maßnahme ex ante betrachtet werden [sollte]“ und „[e]in mittelbarer Vorteil … vor[liegt], wenn die Maßnahme so ausgestaltet ist, dass ihre sekundären Auswirkungen bestimmbaren Unternehmen oder Gruppen von Unternehmen zugeleitet werden“ [38].

115. Obwohl ich mich der Auslegung der Kommission anschließe, leite ich aus dieser Rechtsprechung auch ab, dass sich das Vorliegen eines solchen Vorteils aus dem Inhalt der anwendbaren Vorschriften (Rechtssache Deutschland/Kommission) oder aus dem Inhalt derselben Vorschriften in Verbindung mit dem bestehenden tatsächlichen Kontext (Rechtssachen Niederlande/Kommission und Mediaset) ergibt. Nach Ansicht des Gerichtshofs rechtfertigen diese Fallkonstellationen allein bereits die Annahme, dass die sekundären wirtschaftlichen Auswirkungen des Verzichts des Mitgliedstaats auf die Steuereinnahmen, die er normalerweise erzielt hätte, den mittelbar Begünstigten der untersuchten Regelung zugeleitet werden.

116. Dies bedeutet meines Erachtens auch, dass die Tatsache, dass die teilweise oder vollständige Weitergabe des Vorteils an die mittelbar Begünstigten nicht gesetzlich vorgeschrieben ist, als solche nicht dazu führt, dass dem Staat eine derartige Weitergabe nicht zugerechnet werden kann.

117. An dieser Stelle ist zu prüfen, ob der Inhalt der Maßnahmen, aus denen das SEAF besteht, für sich genommen oder in seinem tatsächlichen Kontext die Feststellung zulässt, dass das SEAF so ausgestaltet ist, dass seine sekundären Auswirkungen den Reedereien zugeleitet werden.

118. Die Antwort auf eine solche Frage verlangt zunächst die Berücksichtigung der besonderen Struktur des SEAF, das aus einer Reihe steuerlicher Maßnahmen, deren Anwendung von der Ausübung eines Ermessens der Steuerverwaltung bei der Gewährung einer vorherigen behördlichen Genehmigung abhängt, und einer Kette von Verträgen besteht, darunter zuletzt eines Vertrags, mit dem die WIV im Rahmen eines Bareboat-Chartervertrags ein Schiff an die Reedereien verleasen, wobei sich Letztere verpflichten, dieses Schiff am Ende der vorgesehenen Laufzeit zu erwerben.

119. Vor diesem Hintergrund bin ich der Ansicht, dass die Vertragsstruktur des SEAF in den bestehenden tatsächlichen Kontext im Sinne der oben untersuchten Rechtsprechung fällt. Das Tätigwerden des Staates durch die Erteilung einer Genehmigung für die vorgezogene Abschreibung – eines wirklichen Schlüssels für den Zugang zu den Steuervorteilen des SEAF – folgt nämlich notwendigerweise auf die Schaffung dieser Struktur.

[37] Urteile vom 15. Juni 2010, Mediaset/Kommission (T-177/07, EU:T:2010:233, Rn. 62), und vom 28. Juli 2011, Mediaset/Kommission (C-403/10 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2011:533, Rn. 76 und 77).

[38] Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. 2016, C 262, S. 1).

120. Würde dargetan, dass eine solche Vertragsstruktur als Ganzes, einschließlich des zwischen den WIV und den Reedereien geschlossenen Vertrags, Gegenstand der von der Steuerverwaltung für die Zwecke der etwaigen Genehmigungserteilung vorgenommenen Beurteilung war, würde daraus folgen, dass der von den Reedereien erlangte wirtschaftliche Vorteil seinen Ursprung im Verzicht des spanischen Staates auf ihm geschuldete Steuereinnahmen hätte.

121. Bei dieser Bewertung darf meines Erachtens aber nicht der Rechtsprechungskontext außer Acht gelassen werden, in dem die Bewertung vorzunehmen ist. Aufgrund der Rechtsprechung zum mittelbaren Vorteil müssen wir uns nach meinem Dafürhalten den Ausspruch von Cicero „summum ius summa iniuria“ (die übermäßige Anwendung des Rechts führt zur Ungerechtigkeit) zu Eigen machen und jeglichen überflüssigen Formalismus ausschließen, um sicherzustellen, dass die rechtliche Auslegung der wirtschaftlichen Realität entspricht. Die diesem Ansatz zugrunde liegende Motivation besteht in dem Erfordernis, jeglichen Versuch einer Umgehung der für die Rückforderung staatlicher Beihilfen geltenden Grundsätze, wie sie oben in Erinnerung gerufen worden sind, zu vereiteln.

122. Dieses Risiko besteht unbestreitbar im vorliegenden Fall. Die bloße Einführung einer Beihilferegelung wie des SEAF, die der Steuerverwaltung ein Ermessen hinsichtlich der Auswahl der Begünstigten und der Bedingungen für die Gewährung der Beihilfe einräumt, könnte den Mitgliedstaaten ermöglichen, die Existenz mittelbar Begünstigter zu „verschleiern“ und so zu verhindern, dass die Beihilfe teilweise oder vollständig von diesen zurückgefordert wird [39]. Ich erinnere insoweit daran, dass die Verwaltungspraxis betreffend die Genehmigung für die Vornahme der vorgezogenen Abschreibung im Rahmen der Prüfung nach Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht berücksichtigt werden darf, da es sich bei ihr um einen per Definition zeitlich nach Annahme des SEAF liegenden Gesichtspunkt handelt [40].

123. Vor diesem Hintergrund dürften das Fehlen einer den WIV obliegenden Rechtspflicht, den Vorteil an die Reedereien weiterzugeben, und die nicht vorhandene Möglichkeit, die Verwaltungspraxis betreffend die Erteilung von Genehmigungen für die vorgezogene Abschreibung zu berücksichtigen, der Feststellung, dass dem spanischen Staat der wirtschaftliche Vorteil zurechenbar ist, den die Reedereien aufgrund der Zahlung eines um 20 % bis 30 % rabattierten Preises für den Kauf eines Schiffs an die in einer WIV zusammengeschlossenen Investoren erlangt haben, nicht notwendigerweise entgegenstehen.

124. Das Erfordernis, eine Umgehung der für die Rückforderung staatlicher Beihilfen geltenden Grundsätze zu verhindern, auf das zuvor hingewiesen worden ist, dürfte nämlich zur Zurückweisung einer solchen Auslegung führen, sofern sich der Zusammenhang zwischen einem indirekten Vorteil und staatlicher Einflussnahme aus einer Reihe von Indizien rund um die Annahme und die Funktionsweise des SEAF ableiten lässt.

125. Als Erstes wird das SEAF von der Kommission selbst im zwölften Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses als „[ein] Geflecht von Maßnahmen zur Steuerplanung [beschrieben], das im Allgemeinen von einer Bank zur Schaffung von Steuervorteilen für die Investoren einer

[39] Ich möchte insoweit darauf hinweisen, dass die Einstufung als staatliche Beihilfe nach ständiger Rechtsprechung nicht von der von den Mitgliedstaaten verwendeten Regelungstechnik abhängen darf. Vgl. u. a. Urteil vom 6. Oktober 2021, World Duty Free Group und Spanien/Kommission (C-51/19 P und C-64/19 P, EU:C:2021:793, Rn. 95).

[40] Die Kommission hat in den Erwägungsgründen 135 und 136 des streitigen Beschlusses bemerkt, dass, wie sich aus den zwei von den spanischen Behörden vorgelegten Beispielen entnehmen lasse, die von den WIV eingereichten Genehmigungsanträge das gesamte SEAF detailliert beschrieben, alle einschlägigen Verträge bereitstellten und Anhänge umfassten, die eine detaillierte Berechnung der steuerlichen Vorteile insgesamt und der Art ihrer Aufteilung zwischen der Reederei einerseits und den WIV bzw. ihren Investoren andererseits (oder die für die Vornahme einer solchen Berechnung erforderlichen Unterlagen) enthielten.

steuerlich transparenten wirtschaftlichen Interessenvereinigung und *zur Weitergabe eines Teils dieser Steuervorteile an die Reederei in Form eines Nachlasses auf den Schiffspreis* organisiert wird, wobei die Investoren der wirtschaftlichen Interessenvereinigung die übrigen Gewinne als Vergütung für ihre Investition erhalten“[41]. Diese Weitergabe scheint daher fest in das SEAF integriert zu sein und eines von dessen Zielen darzustellen, da der bei den Investoren der WIV verbleibende Teil des Steuervorteils als eine Vergütung betrachtet werden muss, die unverzichtbar ist, um ihre Beteiligung am System als Mittler sicherzustellen.

126. Als Zweites ist zu beachten, dass die spanische Regelung einen Spielraum belässt, damit das Ermessen der Steuerverwaltung betreffend die Genehmigung der vorgezogenen Abschreibung, die Zugang zu den sich aus dem SEAF ergebenden Steuervorteilen gewährt, unter Berücksichtigung der Bedingungen des Vertragsverhältnisses zwischen den WIV und den Reedereien ausgeübt werden kann. Nach Art. 49 Abs. 4 RIS durfte die für Genehmigungsverfahren zuständige Finanzdirektion innerhalb des Wirtschaftsministeriums nämlich alle von ihr für erforderlich gehaltenen Informationen und Unterlagen anfordern, was bedeutete, dass die gesamte Dokumentation betreffend das besagte Vertragsverhältnis Teil der bei der Steuerverwaltung eingereichten Akten sein konnte. In diesem Zusammenhang ist hervorzuheben, dass die spanische Steuerverwaltung, wie die Kommission im 169. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses anerkannt hat, im Hinblick auf den Erlass einer Entscheidung über die Erteilung der Genehmigung für die vorgezogene Abschreibung die wirtschaftlichen Auswirkungen der *gesamten* Transaktion beurteilt hatte.

127. Als Drittes ist nach meinem Dafürhalten herauszustellen, dass die Vertragsstruktur auf Veranlassung der Reedereien eingeführt wurde, die mit einer Schiffswerft Vereinbarungen über ein zu bauendes Schiff zu einem Kaufpreis trafen, der einen Nachlass von 85 % bis 90 % des Steuervorteils aus der Anwendung der Maßnahmen enthielt, aus denen das SEAF bestand, woraufhin dieselben Reedereien diesen ermäßigten Preis im Rahmen ihres Vertragsverhältnisses mit den WIV zahlten. Unter diesen Umständen halte ich es für vernünftig, wenn davon ausgegangen wird, dass die Steuerverwaltung den Vertrag zwischen den WIV und den Reedereien bei ihrer Prüfung zwecks Erteilung der Genehmigung für die vorgezogene Abschreibung nicht unberücksichtigt gelassen hat, da dies die Logik hinter der Vertragsstruktur missachtet hätte, die zumindest eine notwendige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der sich aus dem SEAF ergebenden Steuervorteile darstellte.

128. Allerdings bin ich der Meinung, dass die Beurteilung der Kommission, die auf ein Segment dieser Vertragsstruktur beschränkt ist, die wirtschaftlichen Auswirkungen des SEAF nicht in zufriedenstellender Weise wiedergeben kann. Diese Feststellung wird durch die Tatsache bestätigt, dass die Umstände des vorliegenden Falls, wie die Kommission sowohl in ihrer Rechtsmittelschrift als auch in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, denen ähneln, die Gegenstand des Urteils Kommission/Aer Lingus und Ryanair Designated Activity[42] gewesen sind.

129. In der Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, hatte der Gerichtshof eine irische Steuer zu beurteilen, die auf den Fluggesellschafteten lastete. Diese Steuer sah zwei unterschiedliche Steuersätze vor, nämlich zwei Euro pro Fluggast im Fall eines Flugs zu einem Zielflughafen, der höchstens 300 km vom Flughafen von Dublin (Irland) entfernt lag, und zehn Euro pro Fluggast in allen anderen Fällen, wobei der Steuerbetrag auf den Ticketpreis für Fluggäste abgewälzt werden konnte. In seinem Urteil hat der Gerichtshof entschieden, dass die Steuerverwaltung für die Rückgabe des durch die Anwendung des niedrigeren Satzes verschafften Vorteils die Differenz

[41] Hervorhebung nur hier.

[42] Urteil vom 21. Dezember 2016 (C-164/15 P und C-165/15 P, EU:C:2016:990).

zwischen dem Betrag der Steuer, der für jeden der durchgeführten Flüge hätte gezahlt werden müssen, und dem tatsächlich gezahlten Betrag von den begünstigten Fluggesellschaften zurückfordern musste, da der wirtschaftliche Gewinn, der von den besagten Gesellschaften über die *Ausnutzung* dieses Vorteils erzielt werden konnte, für die Rückforderung der Beihilfe irrelevant war [43]. Der Grund für diese Schlussfolgerung bestand darin, dass eine etwaige Abwälzung des Vorteils auf den Ticketpreis für Fluggäste ausschließlich von der geschäftspolitischen Entscheidung der Gesellschaften abhing, die die fragliche Beihilfe erhalten hatten.

130. Würde diese Lösung auf die vorliegende Rechtssache übertragen, würde gleichsam die Ansicht vertreten, dass sich die Weitergabe eines Teils des aufgrund der Anwendung des SEAF erlangten Steuervorteils an die Reedereien durch die Investoren der WIV aus einer geschäftspolitischen Entscheidung dieser Investoren ergebe, die beschlossen hätten, diesen Vorteil mittels des Angebots eines Preises für den Verkauf des Schiffs mit einem Nachlass von rund 30 % auszunutzen. Die Fehlerhaftigkeit einer solchen Auslegung unterliegt meines Erachtens kaum einem Zweifel.

131. Wie das Königreich Spanien in der mündlichen Verhandlung behauptet hat, ergab sich der den Reedereien von den WIV für die Anschaffung von Schiffen gewährte attraktive Preis nämlich nicht wirklich aus der Wahrnehmung der Vertragsautonomie der Letzteren, da die WIV in einem Kontext tätig waren, in dem die Rentabilität des Verkaufs des Schiffs durch die Vertragsstruktur, insbesondere durch den im Voraus geschlossenen Schiffsbauvertrag, vorgegeben war. Daher waren die WIV schlicht und ergreifend dafür verantwortlich, den sich aus dem SEAF ergebenden Steuervorteil so aufzuteilen, dass ein Teil dieses Vorteils an die Reedereien weitergegeben wurde. Insoweit ist zu bemerken, dass die Kommission die WIV im Rahmen ihrer im streitigen Beschluss vorgenommenen Prüfung der Vereinbarkeit der fraglichen Beihilfe mit dem Binnenmarkt wiederholt als Mittler identifiziert hat, die den Reedereien einen Teil des Vorteils zuführen [44].

132. Vor diesem Hintergrund schlage ich dem Gerichtshof vor, festzustellen, dass der Teil des Steuervorteils, der von den WIV im Rahmen der zwischen ihnen und den Reedereien geschlossenen privatrechtlichen Verträge an Letztere weitergegeben wird, von dem Betrag abzuziehen ist, der von den Investoren der WIV zurückgefordert werden muss, und daher dem dritten von Lico Leasing und PYMAR vor dem Gericht vorgebrachten Klagegrund stattzugeben.

VI. Ergebnis

133. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, das Urteil des Gerichts der Europäischen Union vom 23. September 2020, Spanien u. a./Kommission (T-515/13 RENV und T-719/13 RENV, EU:T:2020:434), teilweise aufzuheben, soweit das Gericht seine Begründungspflicht im Rahmen seiner Antwort auf den dritten von der Lico Leasing SA und der Pequeños y Medianos Astilleros Sociedad de Reconversión SA vorgebrachten Klagegrund verletzt hat, und den 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

[43] Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/Aer Lingus und Ryanair Designated Activity (C-164/15 P und C-165/15 P, EU:C:2016:990, Rn. 92).

[44] Vgl. u. a. 203. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses.

True-Lease-Modell bezeichnet wird, teilweise für nichtig zu erklären, genauer gesagt die Rückforderungsanordnung in Bezug auf die Berechnung des Betrags der zurückzufordernden mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfe.