Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTS (Sechste erweiterte Kammer)

20. September 2019*

„Staatliche Beihilfen – Von Belgien zugunsten seiner Häfen durchgeführte Regelung über die Befreiung von der Gesellschaftssteuer – Beschluss, mit dem die Beihilferegelung für mit dem Binnenmarkt unvereinbar erklärt wird – Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit – Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse – Nicht wirtschaftliche Tätigkeiten – Trennbarkeit – Selektivität – Antrag auf Einräumung einer Übergangsfrist“

In der Rechtssache T-696/17,

Havenbedrijf Antwerpen NV mit Sitz in Antwerpen (Belgien),

Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV mit Sitz in Seebrügge (Belgien),

Prozessbevollmächtigte: Rechtsanwälte P. Wytinck, W. Panis und I. Letten,

Klägerinnen,

unterstützt durch

Königreich Belgien, vertreten durch J.-C. Halleux, P. Cottin, L. Van den Broeck und C. Pochet als Bevollmächtigte im Beistand von A. Lepièce und H. Baeyens, avocats,

Streithelfer,

gegen

Europäische Kommission, vertreten durch B. Stromsky und S. Noë als Bevollmächtigte,

Beklagte,

wegen eines auf Art. 263 AEUV gestützten Antrags auf Nichtigerklärung des Beschlusses (EU) 2017/2115 der Kommission vom 27. Juli 2017 über die von Belgien durchgeführte Beihilfe SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) – Besteuerung von Häfen in Belgien (ABl. 2017, L 332, S. 1),

erlässt

DAS GERICHT (Sechste erweiterte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten G. Berardis (Berichterstatter), der Richterin I. Labucka, der Richter D. Spielmann und Z. Csehi sowie der Richterin O. Spineanu-Matei,

Kanzler: L. Ramette, Verwaltungsrat,

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 4. Februar 2019

folgendes

Urteil

Sachverhalt

Rechtlicher Rahmen

1 In Belgien sind die Vorschriften über die Einkommensbesteuerung durch das Einkommensteuergesetzbuch von 1992 kodifiziert.

2 Art. 1 des Einkommensteuergesetzbuchs in der Fassung vom 27. Juli 2017 (im Folgenden: EStGB) bestimmt:

„§ 1 Als Einkommensteuern werden erhoben:

1. eine Steuer auf das Gesamteinkommen der Einwohner des Königreichs, Steuer der natürlichen Personen genannt,

2. eine Steuer auf das Gesamteinkommen der inländischen Gesellschaften, Gesellschaftssteuer genannt,

3. eine Steuer auf das Einkommen belgischer juristischer Personen, die keine Gesellschaften sind, Steuer der juristischen Personen genannt,

4. eine Steuer auf das Einkommen Nichtansässiger, Steuer der Gebietsfremden genannt.

§ 2 Die Steuern werden in Grenzen und unter Bedingungen, die in Titel VI Kapitel I vorgesehen sind, per Vorabzug erhoben."

3 Art. 2 EStGB sieht, soweit hier von Belang, Folgendes vor:

„§ 1 Für die Anwendung des vorliegenden Gesetzbuches, der besonderen Gesetzesbestimmungen über Einkommensteuern und ihrer Ausführungserlasse haben folgende Begriffe die in vorliegendem Artikel definierte Bedeutung.

…

5. Gesellschaften

Man versteht unter:

a) Gesellschaften: Gesellschaften, Vereinigungen, Niederlassungen oder Einrichtungen, die ordnungsgemäß gegründet wurden, Rechtspersönlichkeit besitzen und ein [gewinnbringendes] Unternehmen [bzw. gewinnbringende] Geschäfte … betreiben.

Einrichtungen belgischen Rechts, die Rechtspersönlichkeit besitzen, die für die Anwendung der Einkommensteuern jedoch als Einrichtungen gelten, die keine Rechtspersönlichkeit besitzen, werden nicht als Gesellschaften angesehen;

b) inländischen Gesellschaften: Gesellschaften, deren Gesellschaftssitz, Hauptniederlassung oder Geschäftsführungs- oder Verwaltungssitz in Belgien liegt und die nicht von der Gesellschaftssteuer ausgeschlossen sind,

…“

4 Art. 179 EStGB lautet:

„Der Gesellschaftssteuer unterliegen inländische Gesellschaften, belgische juristische Personen und in Art. 8 des Gesetzes vom 27. Oktober 2006 über die Kontrolle der Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung erwähnte Organismen für die Finanzierung von Pensionen.“

5 Art. 180 EStGB bestimmt:

„Der Gesellschaftssteuer unterliegen nicht:

1. In Absatz 2 erwähnte Interkommunale, Zusammenarbeitsverbände, Projektvereinigungen, autonome Gemeinderegien und Vereinigungen, die im Rahmen ihres Gesellschafts- beziehungsweise Vereinigungszwecks hauptsächlich:

   – ein Krankenhaus wie in Artikel 2 des koordinierten Gesetzes vom 10. Juli 2008 über die Krankenhäuser und andere Pflegeeinrichtungen bestimmt betreiben,

   – eine Einrichtung betreiben, die Kriegsopfer, Behinderte, Betagte, geschützte Minderjährige oder Bedürftige unterstützt;

2. die AG ‚De Vlaamse Waterweg‘, die ‚Gen.mbH Autonomer Hafen Centre-Ouest, die Maatschappij van de Brugse Zeehaven‘, der ‚Port de Bruxelles‘/‚Haven van Brussel‘, die autonome kommunale Hafenregie von Ostende, die öffentlich-rechtlichen Aktiengesellschaften ‚Havenbedrijf Antwerpen‘ und ‚Havenbedrijf Gent‘ und die autonomen Häfen von Lüttich, Charleroi und Namur,

3. der Nationale Delkrederedienst,

4. die Belgische Gesellschaft zur Finanzierung der Industrie,

5. [*aufgehoben*],

5*bis* der Beteiligungsfonds, der Beteiligungsfonds – Flandern, der Beteiligungsfonds – Wallonie und der Beteiligungsfonds – Brüssel,

6. die Wallonische regionale Gesellschaft für öffentlichen Personenverkehr und die mit ihr verbundenen Betriebsgesellschaften,

7. die ‚Vlaamse Vervoermaatschappij‘ und die autonomen Betriebseinheiten innerhalb dieser Gesellschaft,

8. die ‚Société des transports intercommunaux de Bruxelles‘/‚Maatschappij voor het Intercommunaal Vervoer te Brussel‘,

9. die Abwasserreinigungsgesellschaften, die dem Gesetz vom 26. März 1971 unterliegen,

10. [*aufgehoben*]

11. die öffentlich-rechtliche Gesellschaft mit sozialer Zielsetzung Enabel, Belgische Entwicklungsagentur,

12. die öffentlich-rechtliche Aktiengesellschaft Infrabel,

13. die öffentlich-rechtliche Gesellschaft mit sozialer Zielsetzung APETRA“.

6 Art. 181 EStGB lautet:

„Der Gesellschaftssteuer unterliegen ebenfalls nicht Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und andere juristische Personen, die keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgen und:

1. deren ausschließlicher oder hauptsächlicher Zweck darin besteht, berufliche oder überberufliche Interessen ihrer Mitglieder zu untersuchen, zu schützen und zu fördern,

2. die in Nr. 1 erwähnte juristische Personen fortführen oder aus ihnen hervorgehen, wenn ihr ausschließlicher oder hauptsächlicher Zweck entweder darin besteht, im Namen und für Rechnung ihrer Mitglieder die Verpflichtungen oder Formalitäten, die ihren Mitgliedern aufgrund der Tatsache, dass sie Personal beschäftigen, oder in Ausführung der steuerrechtlichen oder sozialen Rechtsvorschriften auferlegt sind, ganz oder teilweise zu erfüllen, oder wenn ihr ausschließlicher oder hauptsächlicher Zweck darin besteht, ihren Mitgliedern bei der Erfüllung dieser Verpflichtungen oder Formalitäten zu helfen,

3. die zur Umsetzung der sozialen Rechtsvorschriften damit beauftragt sind, Gelder zur Bewilligung der durch diese Rechtsvorschriften vorgesehenen Vorteile zu vereinnahmen, zu zentralisieren, zu kapitalisieren und zu verteilen,

4. deren ausschließlicher oder hauptsächlicher Zweck darin besteht, Unterricht zu erteilen oder das Unterrichtswesen zu unterstützen,

5. deren ausschließlicher oder hauptsächlicher Zweck darin besteht, Messen oder Ausstellungen zu organisieren,

6. die von den zuständigen Organen der Gemeinschaften als Familien- und Seniorenhilfsdienst zugelassen sind,

7. die für die Anwendung von Artikel 145 § 1 Absatz 1 Nr. 1 Buchstabe b, d, e, h bis l, Nr. 2 und Nr. 3 zugelassen sind oder wären, wenn sie es beantragen würden oder wenn sie alle Bedingungen erfüllen würden, denen die Zulassung unterliegt, ausschließlich der Bedingung, eine Tätigkeit auf nationaler Ebene auszuüben beziehungsweise einen Einflussbereich, der sich auf eine der Gemeinschaften oder Regionen oder auf das ganze Land erstreckt, zu haben,

8. die in Anwendung des Gesetzes vom 27. Juni 1921 über die Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, die internationalen Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und die Stiftungen gegründet sind, sofern sie ausschließlich Zertifizierungstätigkeiten im Sinne des Gesetzes vom 15. Juli 1998 über die Zertifizierung von durch Handelsgesellschaften ausgegebenen Wertpapieren ausüben und sofern aufgrund von Artikel 13 § 1 Absatz 1 desselben Gesetzes die von ihnen ausgegebenen Zertifikate für die Anwendung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 mit den Wertpapieren, auf die sie sich beziehen, gleichgesetzt werden.“

7 Art. 182 EStGB bestimmt:

„In Bezug auf Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und andere juristische Personen, die keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgen, werden nicht als [gewinnbringende Geschäfte] … betrachtet:

1. vereinzelte oder außergewöhnliche Geschäfte,

2. Geschäfte, die in der Anlage der im Rahmen ihres Satzungsauftrags gesammelten Gelder bestehen,

3. Geschäfte, die aus einer Tätigkeit bestehen, die sich nur nebensächlich auf Industrie-, Handels- oder Landwirtschaftsgeschäfte bezieht oder die nicht gemäß industriellen oder kommerziellen Methoden ausgeführt wird."

8 Insbesondere in Bezug auf die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftssteuer sieht Art. 185 Abs. 1 EStGB vor, dass Gesellschaften in Bezug auf den Gesamtbetrag ihrer Gewinne einschließlich der ausgeschütteten Dividenden steuerpflichtig sind.

9 Art. 220 EStGB bestimmt:

„Der Steuer der juristischen Personen unterliegen:

1. Staat, Gemeinschaften, Regionen, Provinzen, Agglomerationen, Gemeindeföderationen, Gemeinden, öffentliche Sozialhilfezentren …, öffentliche Einrichtungen der Kulte, Hilfeleistungszonen, Polizeizonen sowie Entwässerungs- und Bewässerungsgenossenschaften,

2. juristische Personen, die aufgrund von Artikel 180 der Gesellschaftssteuer nicht unterliegen,

3. juristische Personen, deren Gesellschaftssitz, Hauptniederlassung oder Geschäftsführungs- oder Verwaltungssitz in Belgien liegt und die kein [gewinnbringendes] Unternehmen [bzw. keine gewinnbringenden] Geschäfte … betreiben oder die gemäß den Artikeln 181 und 182 der Gesellschaftssteuer nicht unterliegen, …"

10 In Art. 221 EStGB heißt es:

„Juristische Personen, die der Steuer der juristischen Personen unterliegen, sind ausschließlich steuerpflichtig aufgrund:

1. des Katastereinkommens ihrer in Belgien gelegenen unbeweglichen Güter, wenn dieses Katastereinkommen nicht aufgrund von Artikel 253 oder von besonderen Gesetzesbestimmungen vom Immobiliensteuervorabzug befreit ist,

2. der Einkünfte und Erträge aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern …"

Verwaltungsverfahren und angefochtener Beschluss

11 Am 3. Juli 2013 übermittelten die Dienststellen der Europäischen Kommission an alle Mitgliedstaaten einen Fragebogen zur Funktion und zur Besteuerung ihrer Häfen, um einen diesbezüglichen Gesamtüberblick zu erlangen und die Situation der Häfen im Hinblick auf die Beihilfevorschriften der Europäischen Union zu klären. In der Folge wechselten die Dienststellen der Kommission mit den belgischen Behörden mehrere Schreiben zu dieser Frage.

12 Mit Schreiben vom 9. Juli 2014 setzte die Kommission die belgischen Behörden gemäß Art. 17 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 mit Durchführungsbestimmungen zu Artikel [108 AEUV] (ABl. 1999, L 83, S. 1) von ihrer vorläufigen Einschätzung in Kenntnis, dass es sich bei der Befreiung bestimmter belgischer Häfen von der Gesellschaftssteuer um eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe handele, die eine bestehende Beihilfe im Sinne von Art. 1 Buchst. b der genannten Verordnung darstelle. Am 23. September 2014 fand eine Sitzung mit den belgischen Behörden statt. Die Région wallonne (Wallonische Region, Belgien) und der Hafen von Brüssel legten ihre Stellungnahmen jeweils mit Schreiben vom 30. September 2014 vor, das Vlaams Gewest (Flämische Region, Belgien) übermittelte seine Stellungnahme mit Schreiben vom 1. Oktober 2014.

13 Mit Schreiben vom 1. Juni 2015 informierte die Kommission das Königreich Belgien, dass sie alle vorgebrachten Argumente zur Kenntnis genommen habe und weiterhin der Auffassung sei, dass die Befreiung mehrerer Häfen von der Gesellschaftssteuer eine nicht mit dem Binnenmarkt zu vereinbarende Beihilfe darstelle, wenn und soweit diese Häfen wirtschaftliche Tätigkeiten ausübten. Gegen dieses Schreiben wurde eine Klage erhoben und mit Beschluss vom 9. März 2016, Port autonome du Centre et de l'Ouest u. a./Kommission (T-438/15, EU:T:2016:142), als unzulässig abgewiesen.

14 Mit Schreiben vom 21. Januar 2016 bekräftigte die Kommission ihren Standpunkt und schlug den belgischen Behörden als zweckdienliche Maßnahme nach Art. 108 Abs. 1 AEUV und Art. 22 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 mit Durchführungsbestimmungen zu Artikel 108 AEUV (ABl. 2015, L 248, S. 9) vor, die Gesellschaftssteuerbefreiung der belgischen Häfen, soweit diese wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben, aufzuheben.

15 Die belgischen Behörden wurden aufgefordert, die Rechtsvorschriften innerhalb von zehn Monaten anzupassen, wobei diese Änderung spätestens für die ab Beginn des Steuerjahrs 2017 erzielten Einnahmen aus wirtschaftlichen Tätigkeiten gelten sollte. Die belgischen Behörden wurden aufgefordert, der Kommission schriftlich mitzuteilen, dass sie diese zweckdienlichen Maßnahmen nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung 2015/1589 vorbehaltlos, unmissverständlich und in ihrer Gesamtheit akzeptierten, und zwar innerhalb von zwei Monaten ab dem Zeitpunkt des Erhalts des genannten Beschlusses. Gegen diesen Vorschlag zweckdienlicher Maßnahmen wurde eine Klage erhoben und mit Beschluss vom 27. Oktober 2016, Port autonome du Centre et de l'Ouest u. a./Kommission (T-116/16, nicht veröffentlicht, EU:T:2016:656), als unzulässig abgewiesen.

16 Mit Schreiben vom 21. März 2016 übermittelten die belgischen Behörden ihre Stellungnahme zu den vorgeschlagenen zweckdienlichen Maßnahmen an die Kommission. Im Anschluss an diese Stellungnahme beschloss die Kommission mit Schreiben vom 8. Juli 2016, das Verfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV in Anwendung von Art. 23 Abs. 2 der Verordnung 2015/1589 einzuleiten (ABl. 2016, C 302, S. 5).

17 Die Kommission forderte die Beteiligten zur Abgabe ihrer Stellungnahmen zu der fraglichen Maßnahme auf. Am 24. August 2016 fand eine Sitzung mit Vertretern bestimmter von der Maßnahme betroffener belgischer Häfen statt. Das Königreich Belgien gab seine Stellungnahmen, was den Föderalen Minister für Finanzen angeht, mit Schreiben vom 9. September 2016 und, was die Wallonische Region und die wallonischen Häfen angeht, mit Schreiben vom 16. September 2016 ab. Bei der Kommission gingen Stellungnahmen der folgenden Beteiligten ein: Sea Invest, Nutzer der Häfen von Antwerpen (Belgien), Gent (Belgien) und Seebrügge (Belgien), dem Hafen von Rotterdam (Niederlande) im Namen der fünf niederländischen öffentlichen Seehäfen, dem Hafen von Brüssel, der Vlaamse Havencommissie (Flämische Hafenbehörde, Belgien) sowie den Häfen von Antwerpen und Seebrügge.

18 Die Kommission leitete diese Stellungnahmen an das Königreich Belgien weiter, um ihm Gelegenheit zur Äußerung zu geben, was dieses mit Schreiben vom 14. November 2016 getan hat. Am 19. Dezember 2016 fand ein Treffen zwischen den belgischen Behörden und der Kommission statt, in dessen Rahmen der Kommission ergänzende Stellungnahmen übermittelt wurden. Am 10. Januar 2017 fand eine weitere Zusammenkunft zwischen den föderalen und den regionalen belgischen Behörden, einigen Begünstigten der Beihilfemaßnahme sowie der Kommission statt.

19 Nach Prüfung der Stellungnahmen des Königreichs Belgien und der interessierten Parteien erließ die Kommission am 27. Juli 2017 den Beschluss (EU) 2017/2115 über die von Belgien durchgeführte Beihilfe SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) – Besteuerung von Häfen in Belgien (ABl. 2017, L 332, S. 1, im Folgenden: angefochtener Beschluss).

20 In dem angefochtenen Beschluss stellte die Kommission zunächst fest, dass es sich bei den von Art. 180 Nr. 2 EStGB erfassten Tätigkeiten der belgischen Häfen – zumindest teilweise – um wirtschaftliche Tätigkeiten handele, so dass die Häfen als Unternehmen anzusehen seien, soweit sie diese Tätigkeiten ausübten (Erwägungsgründe 40 bis 67 des angefochtenen Beschlusses). Zweitens würden die Häfen, da sie gemäß Art. 180 Nr. 2 EStGB der Steuer der juristischen Personen und nicht der Gesellschaftssteuer unterlägen, durch einen Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV begünstigt, der dem Unterschied zwischen der Gesellschaftssteuer, die sie für ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten hätten zahlen müssen, und dem Anteil der Steuer der juristischen Personen entspreche, der auf diese wirtschaftlichen Tätigkeiten entfalle (Erwägungsgründe 68 bis 73 des angefochtenen Beschlusses). Drittens stelle die fragliche Maßnahme eine Übertragung staatlicher Mittel im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV dar (Erwägungsgründe 74 bis 77 des angefochtenen Beschlusses). Viertens sei die Maßnahme selektiv (Erwägungsgründe 78 bis 107 des angefochtenen Beschlusses). Fünftens sei die streitige Maßnahme, indem sie die Position der Begünstigten im internationalen Handel stärke, geeignet, den Handel innerhalb der Union zu beeinträchtigen und den Wettbewerb zu verzerren (Erwägungsgründe 108 bis 115 des angefochtenen Beschlusses). Die Kommission schloss daraus, dass die in Art. 180 Nr. 2 EStGB vorgesehene Steuerbefreiung der belgischen Häfen eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstelle, da die von der Steuer befreiten Einkünfte aus wirtschaftlichen Tätigkeiten der Häfen stammten (116. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses). Schließlich stellte sie fest, dass die fragliche Beihilfemaßnahme weder auf der Grundlage von Art. 93 noch auf der Grundlage von Art. 106 Abs. 2 AEUV für mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden könne (Erwägungsgründe 117 bis 120 des angefochtenen Beschlusses), und lehnte es ab, eine Übergangsfrist für die Umsetzung dieses Beschlusses einzuräumen (Erwägungsgründe 124 bis 130 des angefochtenen Beschlusses).

21 In Art. 1 des angefochtenen Beschlusses heißt es:

„Die Befreiung von der Gesellschaftssteuer für die in Artikel 180 Absatz 2 [EStGB] aufgeführten belgischen Häfen stellt eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare bestehende Beihilfe dar.“

22 Art. 2 Abs. 1 und 2 des angefochtenen Beschlusses lautet:

„1. Belgien ist verpflichtet, die in Artikel 1 erwähnte Befreiung von der Gesellschaftssteuer aufzuheben und die Einheiten, die Begünstigte dieser Steuerbefreiung sind, der Gesellschaftssteuer zu unterwerfen.

2. Die Maßnahme, mit der Belgien seine aus Absatz 1 resultierenden Pflichten erfüllt, ist vor dem Ende des Kalenderjahres, in dem dieser Beschluss bekannt gegeben wurde, anzunehmen. Diese Maßnahme ist spätestens auf die Einkünfte anzuwenden, die ab Beginn des Steuerjahres nach Annahme der Maßnahme aus wirtschaftlichen Tätigkeiten erzielt werden.“

Verfahren und Anträge der Parteien

23 Mit Klageschrift, die am 9. Oktober 2017 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, haben die Klägerinnen Havenbedrijf Antwerpen NV (Hafen Antwerpen) und Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV (Seehafengesellschaft Brügge, Belgien), die beide in Art. 180 Nr. 2 EStGB genannt sind, die vorliegende Klage erhoben.

24 Mit gesonderten Schriftsätzen, die am 19. bzw. am 23. Januar 2018 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen sind, haben das Königreich Belgien und das Vlaams Gewest (Flämische Region) beantragt, im vorliegenden Verfahren als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Klägerinnen zugelassen zu werden.

25 Mit Beschluss vom 15. März 2018 hat der Präsident der Sechsten Kammer des Gerichts das Königreich Belgien als Streithelfer zugelassen. Das Königreich Belgien hat seinen Streithilfeschriftsatz am 22. Mai 2018 eingereicht, und die Parteien haben ihre Erklärungen zu diesem fristgerecht abgegeben.

26 Mit Beschluss vom 25. Oktober 2018, Havenbedrijf Antwerpen und Maatschappij van de Brugse Zeehaven/Kommission (T-696/17, nicht veröffentlicht, EU:T:2018:736), hat der Präsident der Sechsten Kammer des Gerichts den Streithilfeantrag des Vlaams Gewest (Flämische Region) zurückgewiesen.

27 Mit Beschluss vom 7. November 2018 hat das Gericht die Rechtssachen gemäß Art. 28 seiner Verfahrensordnung an die Sechste erweiterte Kammer verwiesen.

28 Auf Bericht des Berichterstatters hat das Gericht (Sechste erweiterte Kammer) beschlossen, die mündliche Verhandlung zu eröffnen, und im Wege prozessleitender Maßnahmen nach Art. 89 der Verfahrensordnung den Beteiligten schriftliche Fragen gestellt, die von diesen fristgerecht beantwortet worden sind.

29 In der Sitzung vom 4. Februar 2019 haben die Beteiligten mündlich verhandelt und Fragen des Gerichts beantwortet.

30 Da ein Mitglied der Erweiterten Sechsten Kammer an der weiteren Mitwirkung am Verfahren gehindert war, hat der Präsident des Gerichts gemäß Art. 17 Abs. 2 der Verfahrensordnung einen anderen Richter dazu bestimmt, die Kammer zu ergänzen.

31 Die Klägerinnen, unterstützt durch das Königreich Belgien, beantragen,

– die Klage für zulässig zu erklären;

– den angefochtenen Beschluss für nichtig zu erklären;

– hilfsweise eine Übergangsfrist bis zum Abschluss der Untersuchung der Kommission betreffend die Besteuerung der Häfen der verschiedenen Mitgliedstaaten der Union, jedenfalls aber für ein ganzes Jahr, einzuräumen;

– der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

32 Die Kommission beantragt,

– die Klage abzuweisen;

– den Klägerinnen die Kosten und dem Königreich Belgien die durch seine Streithilfe verursachten Kosten aufzuerlegen.

Rechtliche Würdigung

33 Zur Unterstützung ihrer Klage machen die Klägerinnen vier Klagegründe geltend. Erstens habe die Kommission gegen die Art. 107 und 296 AEUV verstoßen, indem sie die Hafenbehörden als Unternehmen eingestuft habe. Zweitens habe die Kommission gegen Art. 107 AEUV verstoßen, indem sie die Befreiung von der Gesellschaftssteuer als selektive Maßnahme betrachtet habe. Drittens machen sie hilfsweise geltend, die Kommission habe gegen Art. 107 AEUV verstoßen, weil sie die Ansicht vertreten habe, dass die Abweichung vom Referenzsystem nicht durch die Natur und den inneren Aufbau des belgischen Steuersystems im Bereich der Einkommensteuern gerechtfertigt gewesen sei. Weiter hilfsweise ersuchen die Klägerinnen viertens das Gericht, ihnen eine Übergangsfrist bis zum Abschluss der Untersuchung der Kommission über die Steuerregelung in den verschiedenen Häfen der Union und auf jeden Fall für einen Zeitraum von einem Jahr einzuräumen.

Zum ersten Klagegrund: Verstoß gegen die Art. 107 und 296 AEUV wegen der Einstufung der Hafenbehörden als Unternehmen

34 Der erste Klagegrund, betreffend einen Verstoß gegen Art. 107 AEUV, besteht aus zwei Teilen. Mit dem ersten Teil machen die Klägerinnen geltend, es gebe keinen Markt, auf dem sie ihre Dienstleistungen anböten. Mit dem zweiten Teil machen sie geltend, ihre Tätigkeiten seien nicht wirtschaftlicher Natur.

35 Das Gericht hält es für angebracht, zuerst den zweiten und dann den ersten Teil des vorliegenden Klagegrundes zu prüfen.

36 Vorab ist der erste Klagegrund jedoch insoweit von vornherein zurückzuweisen, als mit ihm ein Verstoß gegen Art. 296 AEUV geltend gemacht wird, weil der angefochtene Beschluss einen Begründungsmangel aufweise, was die Einstufung der Häfen als „Unternehmen“ im Sinne von Art. 107 AEUV angeht.

37 Insoweit ist nämlich festzustellen, dass der Klagegrund des Verstoßes gegen Art. 296 AEUV sich nach der Rechtsprechung vom Klagegrund des offensichtlichen Beurteilungsfehlers unterscheidet. Während Ersterer, mit dem eine fehlende oder unzureichende Begründung gerügt wird, den Vorwurf einer Verletzung wesentlicher Formvorschriften im Sinne des Art. 263 AEUV enthält und einen Gesichtspunkt darstellt, den der Unionsrichter von Amts wegen prüfen muss, wird mit Letzterem, der die materielle Rechtmäßigkeit einer Entscheidung betrifft, der Verstoß gegen eine bei der Durchführung des Vertrags anzuwendende Rechtsnorm im Sinne des Art. 263 AEUV gerügt; er darf vom Unionsrichter nur geprüft werden, wenn sich der Kläger auf ihn beruft. Die Begründungspflicht ist daher eine von der Stichhaltigkeit der Begründung zu unterscheidende Frage (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 2. April 1998, Kommission/Sytraval und Brink’s France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, Rn. 67, und vom 15. Juni 2005, Corsica Ferries Frankreich/Kommission, T-349/03, EU:T:2005:221, Rn. 52).

38 Im vorliegenden Fall ist jedoch – abgesehen davon, dass die Klägerinnen die Rüge eines angeblichen Verstoßes gegen Art. 296 AEUV in der Klageschrift in keiner Weise belegt haben – darauf hinzuweisen, dass der angefochtene Beschluss hinreichend begründet ist, da die Kommission in ihm nicht weniger als 28 Erwägungsgründe der Frage der Einstufung von Häfen als „Unternehmen“, die wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben, gewidmet hat (vgl. Erwägungsgründe 40 bis 67 des angefochtenen Beschlusses). Aus der nachfolgenden Prüfung der verschiedenen Rügen der Klägerinnen geht außerdem hervor, dass der angefochtene Beschluss es ihnen ermöglicht hat, die Gründe für die ihnen gegenüber getroffener Maßnahme zu erfahren, und dem Gericht, seine Kontrolle auszuüben.

39 Der erste Klagegrund ist daher insoweit zurückzuweisen, als mit ihm ein Verstoß gegen Art. 296 AEUV geltend gemacht wird.

Zum zweiten Teil: nicht wirtschaftliche Natur der Tätigkeiten der belgischen Häfen

40 Im Rahmen des zweiten Teils tragen die Kläger erstens – gestützt auf das Decreet houdende het beleid en het beheer van de zeehavens (Dekret über die Seehafenpolitik und -verwaltung) vom 2. März 1999 (*Belgisch Staatsblad* vom 8. April 1999) – vor, ihre wesentlichen Funktionen bestünden hauptsächlich aus nicht wirtschaftlichen Aufgaben von allgemeinem Interesse, wie z. B. der administrativen Verwaltung des öffentlichen und privaten Hafenbereichs, Umweltinspektionsdiensten oder Hafenmeisterdiensten. Bei der Erfüllung dieser Aufgaben übten die Hafenbehörden ausschließliche hoheitliche Befugnisse aus, die gerade wegen des öffentlichen Charakters der Hafenverwaltung und ihrer Einheit nicht übertragen werden könnten. Darüber hinaus hätten die Mitgliedstaaten einen großen Ermessensspielraum, um zu bestimmen, was unter „wirtschaftlichen Dienstleistungen“ und „nicht wirtschaftlichen Dienstleistungen“ von allgemeinem Interesse zu verstehen sei.

41 Zweitens muss nach Ansicht der Klägerinnen zwischen den wesentlichen Aufgaben, die ihnen durch Dekret auferlegt seien, und den kommerziellen Hafendienstleistungen Dritter unterschieden werden. Die Hafenbehörden investierten nämlich, anders als beispielsweise Flughafenbetreiber, nicht in die für den kommerziellen Betrieb des Hafens erforderliche Ausrüstung. Die einzige Aufgabe der Hafenbehörden sei es, die Hafeninfrastruktur in nicht diskriminierender Weise Nutzern wie Umschlags- oder Logistikunternehmen zur Verfügung zu stellen, die ihrerseits wirtschaftliche Tätigkeiten ausübten und später auf dieser Basisinfrastruktur aufbauen könnten. In diesem Zusammenhang insistieren die Klägerinnen auf der Unterscheidung zwischen der Verwaltung und dem Betrieb des Hafenbereichs als Basisinfrastruktur, die nicht wirtschaftlicher Natur sei, und der Verwaltung und dem Betrieb der Suprastruktur. Eine solche Unterscheidung werde durch die Verordnung (EU) 2017/352 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Februar 2017 zur Schaffung eines Rahmens für die Erbringung von Hafendiensten und zur Festlegung von gemeinsamen Bestimmungen für die finanzielle Transparenz der Häfen (ABl. 2017, L 57, S. 1) sowie durch die bisherige Entscheidungspraxis der Kommission bestätigt. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs gehe auch hervor, dass die nicht diskriminierende Bereitstellung von Infrastrukturen auf öffentlichem Grund keine wirtschaftliche Tätigkeit darstelle, insbesondere wenn die Bereitstellung und der kommerzielle Betrieb dieser Infrastruktur nicht von derselben Einheit erbracht werde, wie im vorliegenden Fall.

42 Drittens machen die Klägerinnen geltend, aufgrund der Tarifpolitik der Hafenbehörden fehle es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Die Existenz einer Vergütung impliziere nicht immer *a priori* das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Zum einen erhöben die Hafenbehörden Hafengebühren, die das Recht auf Einfahrt in das Hafengebiet, seine Durchquerung, einen Liegeplatz oder den Aufenthalt dort vergüten sowie die sichere und effiziente Entwicklung des Hafengebiets gewährleisten sollten. Diese Hafengebühren würden als „Vergütungen“ angesehen, d. h. als Entgelt für eine Dienstleistung, die die Behörde zugunsten des Gebührenpflichtigen erbringe. Diese Gebühren würden nicht auf der Grundlage von Marktmechanismen, entsprechend Angebot und Nachfrage, sondern einseitig festgelegt. Sie seien nicht das Ergebnis kommerzieller Verhandlungen und trügen den gesetzlichen Anforderungen und der Verwaltungskontrolle Rechnung. Darüber hinaus werde die Autonomie der Klägerinnen bei der Festsetzung der Tarife für die Hafengebühren durch die Grundsätze der Gleichheit, der Transparenz und der Verhältnismäßigkeit sowie durch die Verwaltungskontrolle, der sie unterlägen, eingeschränkt. Zum anderen erhöben die Hafenbehörden nach Abschluss eines diskriminierungsfreien und transparenten Verfahrens Konzessionsabgaben für die Erteilung einer Konzession für die Nutzung öffentlichen Eigentums an Dritte. Im Rahmen von Konzessionen zu vergebende Flächen würden nicht automatisch dem Meistbietenden, sondern auf der Grundlage von zuvor festgelegten Kriterien, die an den Mehrwert des Projekts und das gesellschaftliche Wohl anknüpften, zugeteilt. Daher seien die Tarife kein handelspolitisches Instrument, wie die Kommission meine, sondern ein Instrument zur Erfüllung von Gemeinwohlaufgaben der Hafenbehörden, um das Allgemeininteresse zu gewährleisten.

43 Viertens machen die Klägerinnen geltend, die wirtschaftlichen Tätigkeiten der Häfen seien von untergeordneter Bedeutung, so dass Tätigkeiten der Häfen insgesamt als nicht wirtschaftlich oder von allgemeinem Interesse anzusehen seien. Insoweit weisen sie darauf hin, dass sich die Häfen nicht mit dem kommerziellen Betrieb der Hafeninfrastruktur befassten, sondern mit der Bereitstellung von Wasserwegen und Hafenbecken sowie der Vergabe von Konzessionen für Flächen gegen Zahlung von Hafengebühren bzw. von Konzessionsabgaben. Die Einstufung ihrer nachrangigen Tätigkeiten müsse daher derjenigen der wesentlichen Tätigkeiten folgen.

44 Folglich sei die Schlussfolgerung der Kommission in dem angefochtenen Beschluss, dass es sich bei den Hafenbehörden für die Zwecke der Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen um Unternehmen handele, falsch.

45 Die Kommission weist dieses Vorbringen zurück.

46 Zunächst ist mit der Kommission – im 40. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses – darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung der Begriff des Unternehmens jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung umfasst. Insofern ist jede Tätigkeit, die darin besteht, Waren oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt anzubieten, eine wirtschaftliche Tätigkeit (Urteil vom 12. September 2000, Pavlov u. a., C-180/98 bis C-184/98, EU:C:2000:428, Rn. 74 und 75; vgl. in diesem Sinne Urteile vom 16. Juni 1987, Kommission/Italien, 118/85, EU:C:1987:283, Rn. 7, und vom 23. April 1991, Höfner und Elser, C-41/90, EU:C:1991:161, Rn. 21).

47 Die Rechtsprechung hat außerdem anerkannt, dass der kommerzielle Betrieb und die Errichtung von Hafen- oder Flughafeninfrastrukturen für diesen Zweck eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 24. Oktober 2002, Aéroports de Paris/Kommission, C-82/01 P, EU:C:2002:617, Rn. 78, vom 19. Dezember 2012, Mitteldeutsche Flughafen und Flughafen Leipzig-Halle/Kommission, C-288/11 P, EU:C:2012:821, Rn. 40 bis 43, und vom 15. März 2018, Naviera Armas/Kommission, T-108/16, EU:T:2018:145, Rn. 78).

48 Im vorliegenden Fall hat die Kommission im 44. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses eine Reihe wirtschaftlicher Tätigkeiten aufgeführt, die von den Häfen ausgeübt werden könnten. Erstens erbrächten die Häfen gegenüber ihren Nutzern (insbesondere Reedern bzw. ganz allgemein allen Betreibern von Schiffen) eine allgemeine Dienstleistung, indem sie den Schiffen gegen Entrichtung eines Entgelts in Form einer „Hafengebühr“ Zugang zur Hafeninfrastruktur gewährten. Zweitens erbrächten einige Häfen wiederum besondere entgeltliche Dienstleistungen für die Schiffe, wozu die Operationen Lotsen, Heben, Abfertigung und Anlegen gehörten. Drittens stellten die Häfen Unternehmen gegen Entgelt bestimmte Infrastrukturen oder Flächen zur Verfügung, die diese Flächen für ihre eigenen Zwecke oder zur Erbringung einiger der oben erwähnten besonderen Dienstleistungen für die Schiffe nutzten. Im 45. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses führte die Kommission weiter aus, die Tatsache, dass dritte Unternehmen bestimmte Flächen und Infrastrukturen der Häfen nutzten, um Reedern oder Schiffen Dienste anzubieten, schließe nicht aus, dass die von den Hafenbehörden ausgeübten Verwaltungstätigkeiten, insbesondere die Vermietung der genannten Flächen und Infrastrukturen an dritte Unternehmen, ebenfalls wirtschaftlicher Natur seien.

49 Auf diesbezügliche Fragen in der mündlichen Verhandlung haben die Klägerinnen zunächst bestätigt, dass sie Gebühren, die so genannten „Hafengebühren“, erhöben, die – zumindest teilweise – als Gegenleistung für das Recht auf Zugang von Schiffen zur Hafeninfrastruktur erhoben würden. Zweitens haben sie, auch wenn sie bestritten haben, selbst Tätigkeiten wie das Heben, das Be- oder Entladen von Waren u. a. mit Kränen oder die Abfertigung auszuüben, eingeräumt, bestimmte Umschlags- und Schleppdienste hinter den Schleusen durchzuführen. Drittens haben sie nicht bestritten, dass sie dritten Unternehmen Flächen gegen Konzessionsabgaben zur Verfügung stellen.

50 Folglich ist die Kommission im 67. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ohne Beurteilungsfehler zu dem Schluss gekommen, dass es sich bei den von den Häfen ausgeübten Tätigkeiten – zumindest teilweise – um wirtschaftliche Tätigkeiten handele.

51 Keines der von den Klägerinnen oder dem Königreich Belgien vorgebrachten Argumente kann diese Schlussfolgerung in Frage stellen.

52 Erstens machen die Klägerinnen geltend, bei ihren Tätigkeiten handele es sich nicht um wirtschaftliche Tätigkeiten, da sie über hoheitliche Befugnisse verfügten und mit im allgemeinen Interesse liegenden Aufgaben betraut seien.

53 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass – wie von der Kommission im 47. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ausgeführt – den Häfen im vorliegenden Fall unbestritten die Ausübung bestimmter hoheitlicher Befugnisse nicht wirtschaftlicher Natur, wie z. B. die Kontrolle und Sicherheit des Seeverkehrs oder die Überwachung zur Bekämpfung der Umweltverschmutzung, übertragen werden kann.

54 Der Umstand, dass eine Einheit für die Ausübung eines Teils ihrer Tätigkeiten über hoheitliche Befugnisse verfügt, hindert jedoch nicht daran, sie als Unternehmen einzustufen. Um festzustellen, ob es sich bei den betreffenden Tätigkeiten um Tätigkeiten eines Unternehmens im Sinne des Vertrags handelt, ist es notwendig, die Art dieser Tätigkeiten zu klären (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 24. Oktober 2002, Aéroports de Paris/Kommission, C-82/01 P, EU:C:2002:617, Rn. 74 und 75, und vom 12. Juli 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, Rn. 37).

55 Der Umstand, dass die Klägerinnen mit Dienstleistungen von allgemeinem Interesse betraut werden können, reicht daher nicht aus, um ihnen die Einstufung als Unternehmen zu nehmen, wenn und soweit sie auch wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben, die darin bestehen, Waren und Dienstleistungen wie die von der Kommission im 44. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses genannten auf dem Markt gegen Entgelt anzubieten (siehe oben, Rn. 48).

56 Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass die nationalen Behörden zwar – wie von der Kommission im 48. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ausgeführt – über ein weites Ermessen verfügen, Dienstleistungen von allgemeinem Interesse in einer Weise zu erbringen, erbringen zu lassen und zu organisieren, die den Bedürfnissen der Nutzer so weit wie möglich entspricht, dies jedoch nicht ausschließt, dass diese Tätigkeiten einen wirtschaftlichen Charakter haben können. Nach ständiger Rechtsprechung (siehe oben, Rn. 46 und 54) ergibt sich der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ nämlich aus Sachverhaltsmerkmalen und insbesondere aus dem Bestehen eines Marktes für die betreffenden Dienstleistungen und hängt nicht von nationalen Entscheidungen oder Bewertungen ab. Somit kann der Staat selbst oder eine staatliche Einheit als Unternehmen auftreten (vgl. Urteil vom 12. Juli 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

57 Das Königreich Belgien beruft sich in diesem Zusammenhang vergeblich auf die Verordnung 2017/352, um darzutun, dass die Häfen keine wirtschaftlichen Tätigkeiten ausübten. Auch wenn die Mitgliedstaaten nach dieser Verordnung nämlich beschließen können, den Anbietern von Hafendienstleistungen gemeinwirtschaftliche Verpflichtungen aufzuerlegen und dem Leitungsorgan des Hafens oder der zuständigen Behörde das Recht zu übertragen, solche Verpflichtungen aufzuerlegen, um bestimmte gemeinwirtschaftliche Zwecke zu erreichen, so besteht doch im vorliegenden Fall kein Zusammenhang zwischen der fraglichen Beihilfemaßnahme – nämlich der Befreiung der Häfen von der Gesellschaftssteuer – und irgendeinem gemeinwirtschaftlichen Auftrag. Der angefochtene Beschluss hindert die Klägerinnen überdies in keiner Weise daran, mit der Flämischen Region Verträge über die Auferlegung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen abzuschließen.

58 Sodann ist, soweit sich das Königreich Belgien auf die Mitteilung C(2004) 43 der Kommission – Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (ABl. 2004, C 13, S. 3) beruft, der nicht wirtschaftliche Charakter der Hafentätigkeiten festzustellen. In Punkt 2.1 dieser Leitlinien heißt es: „Beihilfen für Infrastrukturinvestitionen gelten nicht als staatliche Beihilfen gemäß Artikel [107] Absatz 1 [AEUV], wenn der Staat allen betroffenen Betreibern freien und gleichen Zugang zur Infrastruktur bietet." Wie die Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfen im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des AEU-Vertrags (ABl. 2016, C 262, S. 1) bezieht sich dieser Punkt daher nur auf Beihilfen für Infrastrukturinvestitionen und nicht auf Beihilfen in Form einer Befreiung von der Gesellschaftssteuer, deren Höhe wie im vorliegenden Fall unmittelbar von den erzielten Gewinnen abhängt.

59 Das Königreich Belgien beruft sich auch auf Rn. 59 des Urteils vom 22. Mai 2003, Korhonen u. a. (C-18/01, EU:C:2003:300), der zufolge die Verwaltung von Flächen und Gebäuden auf öffentlichem Grund einem Bedürfnis von allgemeinem Interesse entspreche, das nicht wirtschaftlicher Natur sei. Jedoch ist den Ausführungen der Kommission im 60. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses beizupflichten, wonach dieses Urteil nicht den Begriff des Unternehmens im Beihilferecht betrifft, sondern die Frage, ob eine Aktiengesellschaft, die von einer Gebietskörperschaft gegründet, kontrolliert und geleitet wird, eine im allgemeinen Interesse liegende Aufgabe im Sinne von Art. 1 Buchst. b Abs. 2 der Richtlinie 92/50/EWG des Rates vom 18. Juni 1992 über die Koordinierung der Verfahren zur Vergabe öffentlicher Dienstleistungsaufträge (ABl. 1992, L 209, S. 1) wahrnimmt.

60 Folglich ist die Rüge des Nichtvorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit aufgrund der hoheitlichen Befugnisse der Häfen zurückzuweisen.

61 Zweitens muss nach Ansicht der Klägerinnen zwischen den Tätigkeiten des Betriebs der Hafeninfrastruktur durch die Häfen und den kommerziellen Tätigkeiten der Hafennutzer unterschieden werden.

62 In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Kommission im 44. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses (siehe oben, Rn. 48) die von den Häfen ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten hinreichend klar benannt hat. Wie die Kommission in ihrer Begründung feststellte, gewähren die Häfen Schiffen u. a. gegen Entgelt Zugang zur Hafeninfrastruktur und stellen Flächen gegen Entgelt zur Verfügung. Daher geht das Vorbringen der Klägerinnen, die Häfen erleichterten nur die Erbringung von Dienstleistungen durch Drittnutzer der Häfen in der Sache fehl.

63 Ferner ist anzumerken, dass die Kommission nicht der Ansicht war, die Häfen erbrächten selbst in allen Fällen bestimmte Dienstleistungen wie Heben, Abfertigen, Festmachen, Umschlagen oder Lotsendienste für Schiffe, die ihre Infrastrukturen nutzen. Sie räumte damit ein, dass diese Dienstleistungen in einigen Fällen von anderen Unternehmen erbracht werden könnten. Im 45. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses vertrat die Kommission allerdings die Auffassung, der Umstand, dass dritte Unternehmen bestimmte Flächen und Infrastrukturen der Häfen nutzten, um Reedern oder Schiffen Dienste anzubieten, schließe nicht aus, dass die von den Hafenbehörden ausgeübten Verwaltungstätigkeiten, insbesondere die Vermietung der genannten Flächen und Infrastrukturen an dritte Unternehmen, ebenfalls wirtschaftlicher Natur seien.

64 Was die besondere Situation der Klägerinnen anbelangt, so hat die Kommission in der mündlichen Verhandlung ferner eingeräumt, dass einige der im 44. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses genannten besonderen Dienstleistungen von diesen womöglich nicht angeboten werden, was jedoch nicht ausreicht, um den Rest ihrer Analyse in Frage zu stellen (siehe oben, Rn. 48 und 49).

65 In diesem Zusammenhang ist nämlich darauf hinzuweisen, dass sich die Kommission im Falle eines Beschlusses betreffend eine Beihilferegelung, wie im vorliegenden Fall, darauf beschränken kann, die Merkmale der betreffenden Regelung allgemein und abstrakt zu prüfen, um in den Gründen des

Beschlusses zu beurteilen, ob sie aufgrund der in diesem Programm vorgesehenen Regelungen grundsätzlich eine staatliche Beihilfe für die von ihr Begünstigten darstellt. Daher braucht die Kommission keine Analyse der aufgrund der Regelung im Einzelfall gewährten Beihilfe durchzuführen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 9. Juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ u. a./Kommission, C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P, EU:C:2011:368, Rn. 63, und vom 26. November 2015, Navarra de Servicios y Tecnologías/Kommission, T-487/13, nicht veröffentlicht, EU:T:2015:899, Rn. 66).

66 Daher kann die Kommission bei der Prüfung der allgemeinen Merkmale einer Beihilferegelung, wie im vorliegenden Fall, auch allgemein und abstrakt die wirtschaftlichen Tätigkeiten ermitteln, die von den Häfen möglicherweise ausgeübt werden, selbst wenn nicht alle diese Tätigkeiten in allen Fällen tatsächlich von jedem Hafen ausgeübt werden. Übt ein Hafen keine der von der Kommission in dem angefochtenen Beschluss genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten aus, kann er jedoch nicht als ein den Beihilferegeln des AEU-Vertrags unterliegendes Unternehmen angesehen werden. Dies ist hier jedoch nicht der Fall, da die Klägerinnen die meisten der von der Kommission im 44. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten ausüben (vgl. Erwägungsgründe 48 und 49).

67 Zur Stützung ihres Vorbringens berufen sich die Klägerinnen ferner auf den 43. Erwägungsgrund der Verordnung 2017/352, in dem es heißt: „Um faire Rahmenbedingungen und Transparenz bei der Zuweisung und Verwendung öffentlicher Mittel zu gewährleisten und Marktverzerrungen zu verhindern, ist es notwendig, das Leitungsorgan eines durch öffentliche Mittel geförderten Hafens, wenn dieses auch als Erbringer von Diensten fungiert, zu verp ichten, für die in der Funktion als Leitungsorgan des Hafens durchgeführten durch öffentliche Mittel geförderten Tätigkeiten Bücher zu führen, die von denjenigen Büchern, die für Tätigkeiten auf Wettbewerbsbasis geführt werden, getrennt sind.“ Die Klägerinnen leiten daraus ab, dass im Gegensatz zu den Hafenverwaltungstätigkeiten nur die Erbringung von Hafendienstleistungen den Regeln für staatliche Beihilfen unterliegen könne. Wie die Kommission darlegt, schließt der Umstand, dass es sich bei den von Dritten erbrachten Hafendienstleistungen um wirtschaftliche Tätigkeiten handelt, jedoch nicht aus, dass die Häfen auch selbst wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben. Der letzte Satz des angeführten Erwägungsgrundes besagt im Übrigen: „Auf jeden Fall sollte die Einhaltung der Regeln für staatliche Beihilfen gewährleistet sein.“

68 Soweit sich die Klägerinnen ferner auf die frühere Entscheidungspraxis der Kommission berufen, ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung die Entscheidungspraxis der Kommission in anderen Fällen nicht die Gültigkeit des angefochtenen Beschlusses berühren kann, die nur anhand der objektiven Normen des Vertrags zu beurteilen ist (Urteile vom 16. Juli 2014, Deutschland/Kommission, T-295/12, nicht veröffentlicht, EU:T:2014:675, Rn. 181, und vom 9. Juni 2016, Magic Mountain Kletterhallen u. a./Kommission, T-162/13, nicht veröffentlicht, EU:T:2016:341, Rn. 59).

69 Wie die Kommission im 41. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ausführte, zeigt ihre jüngste Entscheidungspraxis jedenfalls, dass der kommerzielle Betrieb und die Errichtung von Hafeninfrastrukturen wirtschaftliche Tätigkeiten darstellen. Wenn die Kommission ihre Entscheidungspraxis in dieser Hinsicht geändert hat, so kam sie damit der Rechtsprechung des Gerichtshofs nach, insbesondere in den Urteilen vom 24. Oktober 2002, Aéroports de Paris/Kommission (C-82/01 P, EU:C:2002:617), und vom 19. Dezember 2012, Mitteldeutscher Flughafen und Flughafen Leipzig-Halle/Kommission (C-288/11 P, EU:C:2012:821).

70 Nach Ansicht der Klägerinnen lässt sich indessen aus den oben in Rn. 69 angeführten Urteilen nicht ableiten, dass der Betrieb der Hafeninfrastruktur zwangsläufig eine wirtschaftliche Tätigkeit darstelle. So sei zum einen der dem Urteil vom 19. Dezember 2012, Mitteldeutscher Flughafen und Flughafen Leipzig-Halle/Kommission (C-288/11 P, EU:C:2012:821), zugrunde liegende Fall insofern anders gelagert, als die Klägerinnen die Infrastruktur dort nicht selbst betrieben, sondern Dritten zur

Verfügung gestellt hätten. Zum anderen seien in dem dem Urteil vom 24. Oktober 2002, Aéroports de Paris/Kommission (C-82/01 P, EU:C:2002:617), zugrunde liegenden Fall nur die gegen eine Umsatzabgabe ausgeführten Tätigkeiten vom Gericht als wirtschaftliche Tätigkeiten eingestuft worden.

71 Wie die Kommission jedoch vorträgt, haben das Gericht und der Gerichtshof ausdrücklich festgestellt, dass die Bereitstellung von Flughafeneinrichtungen für Fluggesellschaften gegen Entrichtung einer Gebühr eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 24. Oktober 2002, Aéroports de Paris/Kommission, C-82/01 P, EU:C:2002:617, Rn. 78, und vom 12. Dezember 2000, Aéroports de Paris/Kommission, T-128/98, EU:T:2000:290, Rn. 121). Es gibt allerdings keinen grundlegenden Unterschied zwischen der Gewährung des Zugangs zur Infrastruktur eines Flughafens gegen Entrichtung von Flughafenentgelten und der Gewährung des Zugangs zur Hafeninfrastruktur gegen Entrichtung von Hafengebühren.

72 Überdies betreiben die Häfen entgegen den diesbezüglichen Ausführungen der Klägerinnen selbst die Hafeninfrastruktur, wenn sie Schiffen Zugang zu dieser gewähren oder gegen Entgelt Flächen vermieten, ebenso wie der Flughafen Leipzig-Halle in der Rechtssache, in der das Urteil vom 19. Dezember 2012, Mitteldeutsche Flughafen und Flughafen Leipzig-Halle/Kommission (C-288/11 P, EU:C:2012:821), ergangen ist.

73 Daher machen die Klägerinnen zu Unrecht geltend, die Kommission habe in dem angefochtenen Beschluss die Tätigkeit der Häfen und die ihrer Nutzer sowie den Betrieb der Infrastruktur und den kommerziellen Betrieb der Suprastruktur der Häfen verwechselt.

74 Drittens tragen die Klägerinnen vor, aufgrund der Tarifpolitik der Hafenbehörden liege keine wirtschaftliche Tätigkeit vor.

75 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung Dienstleistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, Dienstleistungen darstellen, die als wirtschaftliche Tätigkeiten zu qualifizieren sind. Das Wesensmerkmal des Entgelts besteht darin, dass es die wirtschaftliche Gegenleistung für die betreffende Leistung darstellt (vgl. Urteil vom 27. Juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

76 Entgegen dem diesbezüglichen Vorbringen der Klägerinnen ist daher das Vorliegen eines Entgelts in der Tat ein relevanter Faktor, um das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit festzustellen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 19. Dezember 2012, Mitteldeutsche Flughafen und Flughafen Leipzig-Halle/Kommission, C-288/11 P, EU:C:2012:821, Rn. 40, und vom 24. März 2011, Freistaat Sachsen und Land Sachsen-Anhalt/Kommission, T-443/08 und T-455/08, EU:T:2011:117, Rn. 93).

77 Insofern entkräftet das Vorbringen der Klägerinnen, die Hafengebühren seien vom Grondwettelijk Hof (Verfassungsgerichtshof, Belgien) als „Vergütung“ qualifiziert worden, was die Berücksichtigung einer gewinnabhängigen Komponente ausschließe, nicht die These der Kommission, dass diese Gebühren das wirtschaftliche Gegenstück zu der betreffenden Dienstleistung darstellten.

78 Wie die Klägerinnen darlegen, reicht zwar der Umstand, dass eine öffentliche Einheit ein Erzeugnis oder eine Dienstleistung im Zusammenhang mit der Ausübung hoheitlicher Befugnisse gegen ein gesetzlich vorgesehenes und nicht unmittelbar oder mittelbar von ihr bestimmtes Entgelt liefert bzw. erbringt, für sich genommen nicht aus, um die ausgeübte Tätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit und die Einheit, die sie ausübt, als Unternehmen einzustufen (vgl. Urteil vom 12. September 2013, Deutschland/Kommission, T-347/09, nicht veröffentlicht, EU:T:2013:418, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung). Ein solcher Umstand allein reicht jedoch auch nicht aus, um die betreffende Tätigkeit von der Einstufung als wirtschaftliche Tätigkeit auszuschließen.

79 Wie die Kommission im Übrigen im 51. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses festgestellt hat, weisen die Merkmale der von den Häfen im vorliegenden Fall angewandten Tarife (Öffentlichkeit, Diskriminierungsfreiheit usw.) Ähnlichkeit mit den Merkmalen der im Rahmen der Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse praktizierten Tarife auf, bei denen es sich in der Tat grundsätzlich um dem Beihilferecht unterliegende wirtschaftliche Tätigkeiten handelt. Auch in der überwiegenden Mehrzahl der wirtschaftlichen Tätigkeiten sind die Preise öffentlich und diskriminierungsfrei und werden im Voraus einseitig vom Leistungserbringer festgelegt.

80 Was schließlich das Argument angeht, die Häfen verfolgten bei der Festsetzung ihrer Tarife keine kommerzielle Logik, sondern zielten auf die Erfüllung von Gemeinwohlaufgaben ab, so schließt der Umstand, dass das Angebot von Waren oder Dienstleistungen ohne Gewinnerzielungsabsicht erfolgt, nicht aus, die Einheit, die diese Geschäfte auf dem Markt tätigt, als Unternehmen anzusehen, wenn dieses Angebot mit dem anderer Wirtschaftsteilnehmer konkurriert, die eine Gewinnerzielungsabsicht verfolgen (Urteile vom 1. Juli 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, Rn. 27, und vom 27. Juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, Rn. 46; vgl. auch in diesem Sinne Urteil vom 12. September 2013, Deutschland/Kommission, T-347/09, nicht veröffentlicht, EU:T:2013:418, Rn. 48).

81 Darüber hinaus bedeutet der bloße Umstand, dass die Preise einseitig von den Häfen unter der Kontrolle des regionalen Hafenbeauftragten festgelegt werden, nicht, dass die Nachfrage nicht berücksichtigt wird. Im Gegenteil berücksichtigen die Häfen, wie die Kommission im 56. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses feststellt, bei der Festsetzung ihrer Tarife, insbesondere der Hafengebühren, die Marktgegebenheiten. In dieser Hinsicht sind die Tarife offensichtlich als wichtiges Instrument der Geschäftspolitik der Häfen zu erachten, mit dessen Hilfe Reedern und Verladern Anreize zur Nutzung der Infrastrukturen des Hafens geboten und Unternehmen zur Ansiedlung und zum Ausbau ihrer Produktions- oder Dienstleistungstätigkeiten bewegt werden sollen. Was speziell die Häfen Antwerpen und Seebrügge angeht, heißt es in Art. 25 Abs. 3 des Decreet houdende het beleid en het beheer van de zeehavens (Dekret über die Seehafenpolitik und -verwaltung) vom 2. März 1999, wie sich aus Fn. 46 des angefochtenen Beschlusses ergibt: „Die Flämische Regierung und die Hafenbehörden entwickeln Initiativen zur Aufstellung … ausgeglichener Tarifstrukturen in den flämischen Seehäfen, so dass eine gesunde Wettbewerbsposition der flämischen Seehäfen gewährleistet ist."

82 Darüber hinaus ist – wie die Kommission im 53. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses festgestellt hat – unbestritten, dass die von den Häfen erhobenen Hafengebühren und Konzessionsabgaben mindestens den Hauptteil der Kosten abdecken, der bei diesen im Rahmen der Erbringung ihrer Dienste auf dem Markt anfällt. Im Falle des Hafens von Antwerpen übertrafen diese Einnahmen im Jahr 2015 sogar die gesamten laufenden Ausgaben. Der Umstand, dass diese Einnahmen womöglich auch bestimmte nicht wirtschaftliche Tätigkeiten finanzieren, ändert nichts daran, dass sie als Gegenleistung für wirtschaftliche Tätigkeiten wie die Bereitstellung von Hafeninfrastruktur oder den Zugang zur Hafeninfrastruktur erfolgen.

83 Folglich ist auch die Rüge zurückzuweisen, aufgrund der Tarifpraxis der Häfen liege keine wirtschaftliche Tätigkeit vor.

84 Viertens machen die Klägerinnen geltend, unterstellt, die Häfen übten wirtschaftliche Tätigkeiten aus, handele es sich um reine Hilfstätigkeiten, die daher nicht unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fielen.

85 In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass die bloße Tatsache, dass eine Einheit für den Rest ihrer Tätigkeit über hoheitliche Gewalt verfügt, ihrer Einstufung als Unternehmen im Sinne des Wettbewerbsrechts der Union nicht entgegensteht (Urteile vom 24. Oktober 2002, Aéroports de Paris/Kommission, C-82/01 P, EU:C:2002:617, Rn. 74, und vom 1. Juli 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, Rn. 25).

86 Gewiss handelt, wie die Klägerinnen vortragen, der Rechtsprechung zufolge eine öffentliche Einheit – soweit sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, die von der Ausübung ihrer hoheitlichen Befugnisse getrennt werden kann – in Bezug auf diese Tätigkeit als Unternehmen; ist die wirtschaftliche Tätigkeit dagegen mit der Ausübung ihrer hoheitlichen Befugnisse untrennbar verbunden, bleiben sämtliche Tätigkeiten dieser Einheit Tätigkeiten in Ausübung hoheitlicher Befugnisse (Urteile vom 12. Juli 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, Rn. 38, und vom 12. September 2013, Deutschland/Kommission, T-347/09, nicht veröffentlicht, EU:T:2013:418, Rn. 29; vgl. auch in diesem Sinne Urteil vom 26. März 2009, SELEX Sistemi Integrati/Kommission, C-113/07 P, EU:C:2009:191, Rn. 71 bis 80).

87 Im vorliegenden Fall haben jedoch weder die Klägerinnen noch das Königreich Belgien konkrete Nachweise dafür erbracht, dass die von den Häfen ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten untrennbar mit ihren hoheitlichen Befugnissen verbunden sind, wie beispielsweise der Kontrolle und Sicherheit des Seeverkehrs oder der Überwachung zur Bekämpfung der Umweltverschmutzung. Der bloße Umstand, dass zwischen diesen Tätigkeiten insoweit ein wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen kann, als die wirtschaftlichen Tätigkeiten der Häfen die Finanzierung ihrer nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten ganz oder teilweise ermöglichen, reicht nicht aus, um den untrennbaren Charakter dieser Tätigkeiten im Sinne der Rechtsprechung festzustellen.

88 In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass im vorliegenden Fall die wirtschaftlichen Tätigkeiten der Häfen nicht durch ihre nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten im allgemeinen Interesse zwingend vorgegeben sind und dass diese nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten ohne sie nicht unbedingt ihres Nutzens beraubt würden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Juli 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, Rn. 41, und vom 12. September 2013, Deutschland/Kommission, T-347/09, nicht veröffentlicht, EU:T:2013:418, Rn. 41).

89 Daher ist festzustellen, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten der Häfen nicht mit ihren nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten von allgemeinem Interesse im Sinne der Rechtsprechung untrennbar verbunden sind (siehe oben, Rn. 86).

90 Darüber hinaus ist anzumerken, dass weder die Klägerinnen noch das Königreich Belgien nachgewiesen haben, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten der Häfen sekundär oder ergänzend zu ihren nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten von allgemeinem Interesse wären.

91 Im Gegenteil stellen, wie aus den Erwägungsgründen 53 und 65 des angefochtenen Beschlusses hervorgeht, die Hafengebühren und die Konzessionsabgaben den überwiegenden Teil des Umsatzes der Häfen dar. Auf eine schriftliche Anfrage des Gerichts bestätigten die Klägerinnen, dass mehr als 75 % ihrer Einnahmen durch drei Arten von Tätigkeiten erzielt würden, nämlich Konzessionen, Schifffahrt und Schleppdienste. Wie aus der Prüfung der anderen Argumente der Klägerinnen hervorgeht, hat die Kommission diese Tätigkeiten jedoch in dem angefochtenen Beschluss ohne Beurteilungsfehler als wirtschaftliche Tätigkeiten eingestuft.

92 Daher ist auch die Rüge zurückzuweisen, der zufolge die wirtschaftlichen Tätigkeiten der Häfen nur eine Begleiterscheinung ihrer nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten von allgemeinem Interesse sind.

Zum ersten Teil: Fehlen eines Marktes, auf dem die Hafenbehörden ihre Dienstleistungen anbieten

93 Im Rahmen des ersten Teils des ersten Klagegrundes machen die Klägerinnen geltend, die Hafenbehörden könnten mangels eines Marktes, auf dem sie ihre Dienstleistungen anbieten könnten, nicht als Unternehmen angesehen werden. Mit dem Decreet houdende het beleid en het beheer van de zeehavens (Dekret über die Seehafenpolitik und -verwaltung) vom 2. März 1999 sei nämlich im Rahmen einer Dezentralisierung der hoheitlichen Verwaltungsbefugnisse ein gesetzliches Monopol geschaffen worden, das jeden potenziellen Wettbewerb ausschließe, indem ein exklusiver Anbieter der

betreffenden Dienstleistung geschaffen worden sei. Es gebe also keinen „Markt“ für die Verwaltung der Häfen von Antwerpen und Brügge, was durch einen Bericht der Nederlandse Mededingingsautoriteit (Niederländische Wettbewerbsbehörde) bestätigt werde.

94 Die Klägerinnen weisen in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die Hafenbehörden lediglich die Erbringung von Dienstleistungen durch Dritte, nämlich Umschlagsunternehmen oder Industrieunternehmen auf dem Markt, auf dem diese tätig seien, erleichterten, insbesondere durch die Vergabe von Konzessionen für Flächen, ohne selbst diese wirtschaftlichen Tätigkeiten auszuüben.

95 Darüber hinaus müsse das Hafenmanagement von der Flughafenverwaltung unterschieden werden, bei der nationale Rechtsvorschriften das Marktumfeld und damit den Wettbewerb, in dem die Managementtätigkeiten eines Flughafens ausgeübt würden, bestätigten.

96 In der Erwiderung rügen die Klägerinnen, die Kommission sei zu Unrecht zu dem Schluss gekommen, dass ein Markt existiere, weil sie ihre Dienstleistungen gegen Entgelt anböten, und sie habe nicht geprüft, ob andere Betreiber bereit und in der Lage seien, die fraglichen Dienstleistungen auf dem betreffenden Markt gemäß Rn. 14 der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des AEU-Vertrags zu erbringen.

97 Die Kommission weist dieses Vorbringen zurück.

98 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass eine Einheit mit einem gesetzlichen Monopol sehr wohl Waren und Dienstleistungen auf einem Markt anbieten und somit ein „Unternehmen“ im Sinne von Art. 107 AEUV sein kann. Wie nämlich die Kommission im 48. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses dargelegt hat, ist der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ ein objektiver Begriff, der sich aus Sachverhaltsmerkmalen und insbesondere aus dem Bestehen eines Marktes für die betreffenden Dienstleistungen ergibt und nicht von nationalen Entscheidungen oder Bewertungen abhängt.

99 Im vorliegenden Fall üben die Klägerinnen, wie bereits erwähnt, die meisten der von der Kommission im 44. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses als wirtschaftlich eingestuften Tätigkeiten selbst aus (siehe oben, Rn. 49). Selbst wenn die Klägerinnen jedoch, wie sie behaupten, ein gesetzliches Monopol genießen und es in Belgien keine privaten Hafenbetreiber gibt, die mit ihnen um diese Tätigkeiten konkurrieren, ist – wie von der Kommission in der mündlichen Verhandlung bestätigt – festzustellen, dass auf Unionsebene durchaus ein Wettbewerb zwischen den verschiedenen Seehäfen besteht, insbesondere auf der Strecke Hamburg–Rotterdam–Antwerpen, um Schiffe oder andere Dienstleister anzuziehen, was die Klägerinnen nicht bestreiten. Die Klägerinnen machen daher zu Unrecht geltend, es gebe keinen Markt für diese Tätigkeiten, nur weil sie in Belgien ein natürliches und gesetzliches Monopol zur Ausübung dieser Tätigkeiten besitzen.

100 Die Klägerinnen stützen sich auch auf einen Bericht der niederländischen Wettbewerbsbehörde, dem zufolge es keinen Wettbewerb zwischen den Hafenbetreibern gebe. Jedoch ist darauf hinzuweisen, dass dieser Bericht, der sich insbesondere mit der Wettbewerbssituation des Hafens von Rotterdam in den Niederlanden im Rahmen einer Untersuchung über den Missbrauch einer marktbeherrschenden Stellung befasst, offensichtlich wenig relevant ist, um allgemein das Fehlen einer wirtschaftlichen Tätigkeit der Häfen festzustellen. Darüber hinaus beschränkt sich dieser Bericht darauf, den geringen Wettbewerb zwischen den Hafenbehörden bei der Festsetzung der Hafentarife in den Niederlanden festzustellen, ohne jedoch zu dem Ergebnis zu gelangen, dass die Bereitstellung der Hafeninfrastruktur und die Zuweisung von Industrieflächen keine wirtschaftlichen Tätigkeiten darstellten.

101 Im Gegenteil hat die Rechtsprechung anerkannt, dass der kommerzielle Betrieb und die Errichtung von Hafen- oder Flughafeninfrastrukturen zu diesem Zweck eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 24. Oktober 2002, Aéroports de Paris/Kommission, C-82/01 P,

EU:C:2002:617, Rn. 78, vom 19. Dezember 2012, Mitteldeutsche Flughafen und Flughafen Leipzig-Halle/Kommission, C-288/11 P, EU:C:2012:821, Rn. 40 bis 43, und vom 15. März 2018, Naviera Armas/Kommission, T-108/16, EU:T:2018:145, Rn. 119).

102 In diesem Zusammenhang machen die Klägerinnen zu Unrecht geltend, die Verwaltung der Häfen müsse von derjenigen der Flughäfen unterschieden werden. Wie nämlich die Kommission vorträgt, bedeutet der Umstand, dass einige Flughäfen auf der Grundlage einer Konzession betrieben werden, nicht, dass der Betrieb eines Flughafens oder Hafens durch ein öffentliches Unternehmen oder ein mit hoheitlichen Befugnissen ausgestattetes Unternehmen keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt.

103 Darüber hinaus hat das Gericht in der Rechtssache, in der das Urteil vom 15. März 2018, Naviera Armas/Kommission (T-108/16, EU:T:2018:145) ergangen ist, ungeachtet dessen, dass es hauptsächlich darum ging, zu prüfen, ob ein Unternehmen, das den Hafen nutzte und über ein ausschließliches Recht verfügte, dort gewerbliche Tätigkeiten auszuüben, aus diesem Grund Empfänger einer staatlichen Beihilfe war, in Rn. 119 dieses Urteils gleichwohl ausdrücklich festgestellt, dass die Tätigkeit, mit der der Hafenbetreiber die Hafeninfrastruktur verwaltete und sie einer diese nutzenden Reederei gegen Zahlung von Hafengebühren zur Verfügung stellte, eine „wirtschaftliche“ Tätigkeit darstellte.

104 Schließlich berufen sich die Klägerinnen auf Rn. 14 der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des AEU-Vertrags, um geltend zu machen, dass die Kommission hätte prüfen müssen, ob andere Betreiber bereit und in der Lage gewesen seien, die fraglichen Dienstleistungen auf dem betreffenden Markt zu erbringen. In dieser Randnummer heißt es:

„Die Entscheidung einer Behörde, Dritten die Erbringung einer bestimmten Dienstleistung nicht zu gestatten (weil sie z. B. die Dienstleistung intern selbst erbringen will), schließt das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht aus. Trotz einer solchen Marktabschottung kann dennoch eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegen, wenn andere Betreiber interessiert und in der Lage wären, die Dienstleistung auf dem betreffenden Markt zu erbringen. Die Tatsache, dass eine bestimmte Dienstleistung intern erbracht wird, hat im Allgemeinen keinen Einfluss auf die wirtschaftliche Natur der Tätigkeit.“

105 Die Kommission hat in der Gegenerwiderung und in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, Rn. 14 ihrer Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des AEU-Vertrags könne von den Klägerinnen nicht mit Erfolg geltend gemacht werden, da sie im vorliegenden Fall bestimmte Dienstleistungen unmittelbar selbst erbracht hätten, was nach dieser Randnummer nicht für die Annahme ausreiche, dass es keine wirtschaftliche Tätigkeit gebe. Es kann nämlich nicht ausgeschlossen werden, dass andere private Unternehmen in der Lage und bereit wären, die von den Klägerinnen ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten auszuüben, wenn diese Tätigkeiten tatsächlich dem Wettbewerb zugänglich wären und keinem gesetzlichen Monopol unterlägen.

106 Somit ist der erste Teil des ersten Klagegrundes zurückzuweisen.

107 Nach alledem ist festzustellen, dass die Kommission im 67. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ohne Beurteilungsfehler davon ausgegangen ist, dass die von den belgischen Häfen ausgeübten Tätigkeiten – zumindest teilweise – wirtschaftliche Tätigkeiten waren.

108 Demnach ist der erste Klagegrund zurückzuweisen.

Zum zweiten und zum dritten Klagegrund: Verstoß gegen das Selektivitätskriterium

109 Mit ihrem zweiten und dritten Klagegrund machen die Klägerinnen im Wesentlichen einen Verstoß gegen das Selektivitätskriterium nach Art. 107 Abs. 1 AEUV geltend.

110 Bevor die verschiedenen in den beiden Klagegründen von den Klägerinnen und dem Königreich Belgien erhobenen Rügen geprüft werden, ist auf den Standpunkt der Kommission in dem angefochtenen Beschluss zu verweisen, wonach die fragliche Maßnahme selektiv ist, sowie auf die einschlägige Rechtsprechung.

Zusammenfassung der Analyse der Kommission hinsichtlich der Selektivität der Maßnahme im angefochtenen Beschluss

111 In Punkt 5.1.4 des angefochtenen Beschlusses, in dem es um die Selektivität der Maßnahme geht, argumentierte die Kommission zunächst, es sei unstrittig, dass die belgischen Häfen keine Gesellschaftssteuer zahlten. Den belgischen Behörden zufolge bildeten entweder Art. 180 Nr. 2 EStGB oder die Art. 1 und 2 EStGB die Grundlage für diese Nichtzahlung der Gesellschaftssteuer (81. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

112 Die Kommission nahm daraufhin eine Untersuchung in zwei Stufen vor, nämlich eine, bei der die Art. 1 und 2 EStGB die Rechtsgrundlage für die Nichtzahlung der Gesellschaftssteuer durch die belgischen Häfen bildeten (im Folgenden: zweite Hypothese), und eine andere, bei der Art. 180 Nr. 2 EStGB die Rechtsgrundlage hierfür bildete (im Folgenden: erste Hypothese).

113 Als Erstes hat die Kommission im Rahmen der zweiten Hypothese das Vorbringen der belgischen Behörden analysiert, Art. 180 Nr. 2 EStGB trage lediglich den allgemeinen Vorschriften der Art. 1 und 2 EStGB Rechnung und stelle daher keine Abweichung vom Referenzsystem dar (Erwägungsgründe 82 bis 91 des angefochtenen Beschlusses). Eine solche Auslegung beruhe somit im Wesentlichen auf der Annahme, dass der Charakter der von den Häfen ausgeübten Tätigkeiten zwangsläufig ausschließe, dass diese für die Zwecke der Einkommensteuer (der inländischen juristischen Personen) als „Gesellschaften“ eingestuft werden könnten, während sie, „Unternehmen“ im Sinne von Art. 107 AEUV seien. Angesichts ihres Tätigkeitsschwerpunkts und aufgrund der Tatsache, dass sie eigene wirtschaftliche Tätigkeiten ausübten, seien die Häfen vielmehr für die Zwecke der Einkommensteuer grundsätzlich als „Unternehmen“ im Sinne von Art. 107 AEUV einzustufen (Erwägungsgründe 84 und 85 des angefochtenen Beschlusses). Im Übrigen stehe die Hypothese, auf der die Argumentation der belgischen Behörden beruhe, im Widerspruch zum amtlichen Kommentar zum EStGB, zu anderen internen Schriftstücken sowie zu offiziellen Stellungnahmen der belgischen Regierung (86. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

114 Folglich konnte die Kommission die Position, der zufolge die Häfen, selbst bei Aufhebung des Art. 180 Nr. 2 EStGB, in Anwendung der allgemeinen Kriterien der Art. 1 und 2 EStGB, nicht der Gesellschaftssteuer unterlägen, nicht teilen. Aus denselben Gründen war sie nicht der Meinung, dass die Vorschriften betreffend die Steuer der juristischen Personen das Referenzsystem für die Besteuerung der Häfen darstellten. In Anbetracht dieser Aspekte war die Kommission der Ansicht, dass eine reguläre Anwendung der allgemeinen Regeln des belgischen Rechts eine Unterstellung der Häfen unter die Gesellschaftssteuer aufgrund der Einkünfte aus ihren wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Folge hätte (Erwägungsgründe 87 bis 89 des angefochtenen Beschlusses).

115 Selbst wenn sich aus den fraglichen nationalen Regeln – oder ihrer Auslegung durch die Verwaltung – die Nichtzahlung der Gesellschaftssteuer durch die belgischen Häfen ergäbe, würden derartige Regelungen eine Diskriminierung zwischen „Unternehmen“ mit wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne von Art. 107 AEUV mit sich bringen. In einem solchen Fall wären die Regelungen oder das belgische System der Einkommensbesteuerung als Ganzes, in gleichem Maße wie der im Folgenden untersuchte

Art. 180 Nr. 2 EStGB, somit der Ursprung von Vorteilen für bestimmte „Unternehmen“, nämlich die Häfen, wobei sich diese Unternehmen im Hinblick auf das Ziel der Steuer auf die Einkünfte der gebietsansässigen juristischen Personen – nämlich die Besteuerung von Gewinnen – in einer ähnlichen Situation bezüglich der Gewinne aus „wirtschaftlichen Tätigkeiten“ befänden wie die übrigen Unternehmen (gebietsansässige juristische Personen), die der Gesellschaftssteuer unterlägen. Die Kommission vertrat im Übrigen die Ansicht, dass für die Häfen keineswegs „besondere Funktionsprinzipen gelten, durch die sie sich deutlich von anderen Wirtschaftsteilnehmern unterscheiden“, die der Gesellschaftssteuer unterliegen. Insbesondere die Tatsache, dass die Häfen keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgten, reiche für die Auffassung, dass sie sich in einer Situation befänden, die nicht mit jener der anderen gesellschaftssteuerpflichtigen Wirtschaftsteilnehmer vergleichbar sei, nicht aus. In diesem Fall wäre das belgische System als solches selektiv (90. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

116 Selbst wenn also die Art. 1 und 2 EStGB die Rechtsgrundlage für die Nichtzahlung der Gesellschaftssteuer durch die belgischen Häfen böten, wäre diese Nichtzahlung eine in Bezug auf die wirtschaftlichen Tätigkeiten der Häfen dem ersten Anschein nach selektive Maßnahme (91. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

117 Als Zweites analysierte die Kommission die von ihr befürwortete erste Hypothese, wonach Art. 180 Nr. 2 EStGB die Rechtsgrundlage für die Nichtzahlung der Gesellschaftssteuer durch die belgischen Häfen bilde, abweichend vom aus den Art. 1 und 2 EStGB bestehenden Referenzsystem (Erwägungsgründe 92 bis 107 des angefochtenen Beschlusses).

118 In diesem Zusammenhang vertrat die Kommission erstens die Auffassung, im vorliegenden Fall werde das Referenzsystem von den allgemeinen Steuervorschriften gebildet, die sich aus den Art. 1 und 2 EStGB ergäben, während Art. 180 Nr. 2 EStGB eine Abweichung von diesen allgemeinen Steuervorschriften darstelle. Art. 1 EStGB lege nämlich für in Belgien ansässige juristische Personen ein dualistisches System zur Einkommensbesteuerung fest: Demnach unterlägen „Gesellschaften“ der Gesellschaftssteuer und „juristische Personen, die keine Gesellschaften sind“, der Steuer der juristischen Personen. Art. 2 EStGB enthalte die Kriterien, anhand deren „Gesellschaften“ definiert würden und somit jene juristischen Personen, die der Gesellschaftssteuer unterlägen, sowie, durch Ausschluss, jene, deren Einkünfte der Steuer der juristischen Personen unterlägen. Art. 179 EStGB bestätige im Übrigen, dass es sich bei den der Gesellschaftssteuer unterliegenden Steuerpflichtigen um inländische Gesellschaften handele. Art. 180 Nr. 2 EStGB gewähre den Häfen eine vorbehaltlose Befreiung von der Gesellschaftssteuer, ohne die allgemeinen, in den Art. 1 und 2 aufgestellten, Zuordnungskriterien für die Gesellschaftssteuer und die Steuer der juristischen Personen anzuwenden, d. h. ohne eine Berücksichtigung der Frage, ob die genannten Häfen die Eigenschaft von „Gesellschaften“ aufwiesen oder nicht (Erwägungsgründe 93 und 94 des angefochtenen Beschlusses).

119 Zweitens vertrat die Kommission die Auffassung, diese Abweichung vom Referenzsystem führe eine Unterscheidung zwischen Wirtschaftsteilnehmern ein, die sich im Hinblick auf das mit dem Referenzsteuersystem verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden. Unabhängig davon, welches Referenzsystem letztendlich gewählt werde (Gesellschaftssteuer oder Einkommensbesteuerung der gebietsansässigen juristischen Personen im Allgemeinen), ziele die Einkommensteuer nämlich auf die Besteuerung der Einkünfte, und hinsichtlich dieses Ziels befänden sich alle Unternehmen in Bezug auf die aus ihren wirtschaftlichen Tätigkeiten erzielten Gewinne in der gleichen tatsächlichen und rechtlichen Situation. Der Umstand, dass die Häfen vermeintlich keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgten oder kurzfristigen Renditen weniger Beachtung schenkten, ändere nichts an dieser Würdigung. Die Tatsache, dass die belgischen Häfen im Besitz und unter der Kontrolle der öffentlichen Hand stünden oder dass sie namentlich nicht wirtschaftliche Tätigkeiten, wie Aufgaben im Zusammenhang mit der Wahrnehmung staatlicher Hoheitsbefugnisse ausübten, bedeute nicht, dass sie sich in Bezug auf die Anwendung der Gesellschaftssteuer auf die im Rahmen

ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten erzielten allgemeinen Einkünfte in einer unterschiedlichen rechtlichen und tatsächlichen Situation befänden (Erwägungsgründe 97 und 98 des angefochtenen Beschlusses).

120 Die Kommission gelangte aufgrund dessen zu dem Schluss, dass die Maßnahme in Bezug auf die wirtschaftlichen Tätigkeiten der Häfen dem ersten Anschein nach selektiv sei (99. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

121 Als Drittes prüfte die Kommission, unabhängig von der zugrunde gelegten Hypothese, ob die Maßnahme durch die Natur oder den allgemeinen inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sein könne. Sie verwies zunächst darauf, dass die Übereinstimmung einer Maßnahme mit dem nationalen Recht als solche keine Rechtfertigung durch den inneren Aufbau des Systems darstellen könne, solange nicht nachgewiesen worden sei, dass diese Rechtfertigung aus den spezifischen Merkmalen des Referenzsteuersystems hervorgehe. Darüber hinaus sage das Nichtvorliegen von Diskriminierung im nationalen Recht nichts über das Fehlen von Selektivität im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV aus (Erwägungsgründe 101 und 102 des angefochtenen Beschlusses).

122 Da ferner das entscheidende Kriterium für die Anwendung der Gesellschaftssteuer oder der Steuer der juristischen Personen das Betreiben eines „gewinnbringenden Unternehmens“ bzw. von „gewinnbringenden Geschäften“ durch die fragliche Einheit sei (vgl. Art. 2 EStGB), ergebe sich aus dem geltend gemachten Umstand, dass die Häfen von der Gesellschaftssteuer befreit seien, weil sie ihre Gewinne nicht ausschütteten, sondern reinvestierten, weil sie ein über ihr Eigeninteresse hinausgehendes Ziel verfolgten, weil die Erzielung von Gewinnen kein satzungsmäßiges Ziel darstelle, weil sie Teil der öffentlichen Hand seien und weil sie im allgemeinen Interesse liegende Aufgaben wahrnähmen, keine Rechtfertigung für eine günstigere steuerliche Behandlung als jene, die den anderen inländischen Gesellschaften im Licht der Leitlinien des Steuersystems zukomme. Darüber hinaus könne der geltend gemachte Umstand, dass die Ressourcen der Häfen nicht immer ihre Kosten deckten, oder die Tatsache, dass bestimmte, nicht mit dem Gesellschaftszweck eines Unternehmens zusammenhängende Kosten nach Art. 49 EStGB möglicherweise nicht von der Gesellschaftssteuer abzugsfähig seien, auch nicht die Gesellschaftssteuerbefreiung der Häfen rechtfertigen. Weiterhin könne der Umstand, dass sich die Befreiung der Häfen von der Gesellschaftssteuer aus einem allgemeinen Rechtsgrundsatz oder sogar aus der belgischen Verfassung selbst ergebe – unterstellt, dies treffe zu – eine solche Befreiung nicht unbedingt durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems rechtfertigen, da die etwaigen vom Verfassungsgeber oder den nationalen Gerichten berücksichtigten Gesichtspunkte möglicherweise nicht im Zusammenhang mit dem ordnungsgemäßen Funktionieren des Steuersystems oder dessen Leitlinien stünden (Erwägungsgründe 103 bis 106 des angefochtenen Beschlusses).

123 Schließlich seien die Argumente der belgischen Behörden und der Beteiligten, die auf Kriterien Bezug nähmen, die von der nationalen Rechtsprechung zur Beurteilung, ob eine juristische Person eine „Gesellschaft“ im Sinne der Art. 1 und 2 EStGB sei, entwickelt worden seien (insbesondere das Fehlen industrieller und gewerblicher Methoden), untauglich, um die Rechtfertigung der Maßnahme aufgrund der inneren Logik der Steuerregelung zu belegen, da mit ihnen in Wirklichkeit nachgewiesen werden solle, dass es sich bei den Häfen nicht um „Gesellschaften“ handele; in diesem Fall wäre die Nichtanwendung der Gesellschaftssteuer selektiv aufgrund der Auswahl der Kriterien, die zur Bestimmung der Reichweite des Referenzsystems angewandt worden seien, und nicht aufgrund einer Abweichung von diesem Referenzsystem, das möglicherweise als gerechtfertigt erachtet werden könnte (107. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

Einschlägige Rechtsprechung

124 Art. 107 Abs. 1 AEUV bestimmt: „Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen."

125 Nach ständiger Rechtsprechung verlangt die Einstufung einer nationalen Maßnahme als „staatliche Beihilfe" im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV, dass alle nachfolgend genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil gewährt werden. Viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen (Urteile vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 53, vom 6. März 2018, Kommission/FIH Holding und FIH Erhvervsbank, C-579/16 P, EU:C:2018:159, Rn. 43, und vom 28. Juni 2018, Deutschland/Kommission, C-208/16 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:506, Rn. 79).

126 In Bezug auf das Merkmal der Selektivität des Vorteils, das zum Begriff der „staatlichen Beihilfe" im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV gehört, geht aus ebenso ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass die Beurteilung dieses Merkmals die Feststellung, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige" gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden und somit eine unterschiedliche Behandlung erfahren, die im Wesentlichen als diskriminierend eingestuft werden kann (vgl. Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 54 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

127 Wenn die in Rede stehende Maßnahme als Beihilferegelung und nicht als Einzelbeihilfe beabsichtigt wird, obliegt es außerdem der Kommission, darzutun, dass die Maßnahme, obwohl sie einen allgemeinen Vorteil vorsieht, diesen allein bestimmten Unternehmen oder Branchen verschafft (vgl. Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 55 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

128 Mit der Prüfung der Selektivität einer Maßnahme, insbesondere in Steuersachen, soll somit festgestellt werden, ob sie „bestimmte Unternehmen oder die Produktion bestimmter Waren" im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV begünstigt oder ob sie vielmehr eine unterschiedslos auf alle im Inland ansässigen Unternehmen anwendbare allgemeine steuerpolitische Maßnahme darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, Rn. 35, vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 73, und vom 18. Juli 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 18).

129 In diesem Zusammenhang muss die Kommission, um eine nationale steuerliche Maßnahme als „selektiv" einstufen zu können, in einem ersten Schritt das in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale" Steuersystem ermitteln und in einem zweiten Schritt dartun, dass die in Rede stehende steuerliche Maßnahme vom allgemeinen System insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit diesem allgemeinen System verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden (vgl. Urteil vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

130 Der Begriff „staatliche Beihilfe“ erfasst jedoch nicht die Maßnahmen, die eine Unterscheidung zwischen Unternehmen einführen, die sich im Hinblick auf das von der in Rede stehenden rechtlichen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, und damit *a priori* selektiv sind, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass diese Unterscheidung gerechtfertigt ist, weil sie sich aus der Natur oder dem inneren Aufbau des Systems, in das sie sich einfügen, ergeben (vgl. Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).

131 Die Prüfung des Tatbestandsmerkmals der Selektivität impliziert somit grundsätzlich in einem ersten Schritt die Bestimmung des Referenzsystems, in das sich die betreffende Maßnahme einfügt. Ihr kommt im Fall von steuerlichen Maßnahmen erhöhte Bedeutung zu, da das tatsächliche Vorliegen einer Vergünstigung nur im Verhältnis zu einer sogenannten „normalen“ Besteuerung festgestellt werden kann (vgl. Urteil vom 28. Juni 2018, Deutschland/Kommission, C-208/16 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:506, Rn. 85 und die dort angeführte Rechtsprechung).

132 Die Einstufung eines Steuersystems als „selektiv“ ist jedoch nicht davon abhängig, dass es so konzipiert ist, dass Unternehmen, denen möglicherweise ein selektiver Vorteil zugutekommt, im Allgemeinen denselben steuerlichen Belastungen unterliegen wie die übrigen Unternehmen, aber von abweichenden Regelungen profitieren, so dass der selektive Vorteil im Unterschied zwischen der normalen steuerlichen Belastung und derjenigen der erstgenannten Unternehmen erblickt werden kann (Urteile vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 91, und vom 28. Juni 2018, Deutschland/Kommission, C-208/16 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:506, Rn. 87).

133 Ein solches Verständnis des Kriteriums der Selektivität würde nämlich voraussetzen, dass ein Steuersystem, um als „selektiv“ eingestuft werden zu können, mittels einer bestimmten Regelungstechnik konzipiert ist, was dazu führen würde, dass nationale Steuervorschriften der Kontrolle auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen von vornherein allein deshalb entzogen sind, weil sie auf einer anderen Regelungstechnik beruhen, obwohl sie rechtlich oder tatsächlich durch die Anpassung oder Verknüpfung verschiedener Steuervorschriften dieselben Wirkungen entfalten. Es verstieße damit gegen die ständige Rechtsprechung, der zufolge Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht nach den Gründen und Zielen der staatlichen Maßnahmen unterscheidet, sondern sie anhand ihrer Wirkungen und somit unabhängig von den verwendeten Techniken beschreibt (vgl. Urteil vom 28. Juni 2018, Deutschland/Kommission, C-208/16 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:506, Rn. 88 und die dort angeführte Rechtsprechung).

134 Derselben Rechtsprechung zufolge ist im Übrigen für den Nachweis der Selektivität einer steuerlichen Maßnahme die angewandte Regulierungstechnik zwar nicht entscheidend, so dass sie nicht immer einen von einem allgemeinen Steuersystem abweichenden Charakter aufweisen muss, doch ist der Umstand, dass sie einen solchen Charakter aufweist, für diese Zwecke relevant, wenn sich daraus ergibt, dass zwei Gruppen von Wirtschaftsteilnehmern unterschieden werden und *a priori* unterschiedlich behandelt werden, nämlich diejenigen, die unter die abweichende Maßnahme fallen, und diejenigen, die weiterhin unter das allgemeine Steuersystem fallen, obwohl sich diese beiden Gruppen im Hinblick auf das mit diesem System verfolgte Ziel in einer vergleichbaren Situation befinden (Urteile vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 77, vom 28. Juni 2018, Deutschland/Kommission, C-208/16 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:506, Rn. 90, und vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 33).

135 Vor dem Hintergrund dieser Erwägungen sind die verschiedenen Rügen der Klägerinnen und des Königreichs Belgien zu prüfen.

136 In diesem Zusammenhang hält es das Gericht für angebracht, die Selektivität der betreffenden Maßnahme – nämlich der Befreiung der Häfen von der Gesellschaftssteuer nach Art. 180 Nr. 2 EStGB – in gleicher Weise wie die Kommission in dem angefochtenen Beschluss in zwei Stufen zu prüfen, je nachdem, ob Art. 180 Nr. 2 EStGB eine Abweichung vom Referenzsystem der Art. 1 und 2 EStGB darstellt (siehe oben, Rn. 117 bis 120) oder ob er Teil des Referenzsystems ist (siehe oben, Rn. 113 bis 116).

Zur Selektivität der betreffenden Maßnahme für den Fall, dass Art. 180 Nr. 2 EStGB eine Abweichung vom Referenzsystem darstellt

– Zur Rüge der fehlerhaften Ermittlung des Referenzrahmens

137 Mit ihrem zweiten Klagegrund machen die Klägerinnen, unterstützt vom Königreich Belgien, geltend, die Kommission sei zu Unrecht zu dem Schluss gekommen, dass die fragliche Maßnahme selektiv sei, indem sie erstens davon ausgegangen sei, dass die Gesellschaftssteuer das Referenzsystem für Einheiten wie die Klägerinnen sei, und zweitens, dass die Unterwerfung der Häfen unter die Steuer der juristischen Personen eine Abweichung vom Referenzsystem darstelle, was zu einer unterschiedlichen Behandlung der Wirtschaftsteilnehmer führe, die sich im Hinblick auf das Ziel des betreffenden Steuersystems in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden.

138 Die den belgischen Häfen gemäß Art. 180 Nr. 2 EStGB gewährte Befreiung von der Gesellschaftssteuer ist nach Ansicht der Klägerinnen somit nur eine Anwendung der allgemeinen Regeln der Art. 1 und 2 EStGB. Die Klägerinnen machen ferner geltend, der amtliche Kommentar zum EStGB, auf den sich die Kommission in dem angefochtenen Beschluss berufen habe, besage nur, dass juristische Personen, die gemäß Art. 180 Nr. 2 EStGB vorbehaltlos von der Gesellschaftssteuer befreit seien, grundsätzlich als Steuerpflichtige betrachtet werden könnten, die der Gesellschaftssteuer unterlägen. Diesem Kommentar könne daher nicht entnommen werden, dass die Aufhebung von Art. 180 Nr. 2 EStGB automatisch bewirken würde, dass die Häfen ausdrücklich der Gesellschaftssteuer unterlägen. Die Unterwerfung unter die Steuer der juristischen Personen könne nicht als solche als Abweichung vom Referenzsystem angesehen werden.

139 Nach Ansicht des Königreichs Belgien sind die der Steuer der juristischen Personen unterliegenden Einheiten zum einen dadurch gekennzeichnet, dass sie weder ein gewinnbringendes Unternehmen noch gewinnbringende Geschäfte betreiben, und zum anderen dadurch, dass sie ein Ziel verfolgen, das über ihre persönlichen Interessen oder die ihrer Aktionäre hinausgeht. Auch wenn die Hafenbehörden geringfügige wirtschaftliche Tätigkeiten ausübten, rechtfertigten die fehlende Gewinnerzielungsabsicht und das von ihnen verfolgte Allgemeininteresse ihre Behandlung als nicht gesellschaftssteuerpflichtig. Indem sie eine automatische Verbindung zwischen wirtschaftlicher Tätigkeit und Gesellschaftssteuer vornehme, verkenne die Kommission den Begriff der Gesellschaft nach belgischem Recht, der durch eine Gewinnerzielungsabsicht gekennzeichnet sei, d. h. das Ziel, den Aktionären einen direkten oder indirekten finanziellen Vorteil zu verschaffen.

140 Die Kommission weist dieses Vorbringen zurück.

141 In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Kommission entgegen dem Vorbringen der Klägerinnen im angefochtenen Beschluss nicht die Auffassung vertreten hat, das Referenzsystem bestehe ausschließlich aus der Gesellschaftssteuer, und andere Steuersysteme wichen hiervon ab. Aus den Erwägungsgründen 83 und 93 des angefochtenen Beschlusses geht nämlich hervor, dass das Referenzsystem nach Ansicht der Kommission im vorliegenden Fall aus den allgemeinen Steuervorschriften der Art. 1 und 2 EStGB besteht, die vorsähen, dass „Gesellschaften“ der Gesellschaftssteuer unterlägen, während gebietsansässige juristische Personen, die keine „Gesellschaften“ seien, der Steuer der juristischen Personen unterlägen. Die Kommission prüfte allerdings, ob die Häfen nach diesen allgemeinen Vorschriften grundsätzlich unter den Begriff

„Unternehmen“ nach Art. 2 Nr. 5 EStGB fallen, so dass Art. 180 Nr. 2 EStGB als Abweichung vom Referenzsystem zu ihren Gunsten auszulegen wäre, oder ob sie nach diesen allgemeinen Vorschriften naturgemäß unter die Steuer der juristischen Personen fallen, so dass Art. 180 Nr. 2 EStGB rein deklaratorische Wirkung hätte.

142 Das Argument der Klägerinnen, die Kommission habe fälschlich die Gesellschaftssteuer als das Referenzsystem angesehen, beruht daher auf einer fehlerhaften Auslegung des angefochtenen Beschlusses und ist somit zurückzuweisen.

143 Sodann ist darauf hinzuweisen, dass der von den Klägerinnen und dem Königreich Belgien vertretene Ansatz, wonach Art. 180 Nr. 2 EStGB keine Abweichung vom Referenzrahmen darstellt, der zweiten Hypothese entspricht, die von der Kommission in den Rn. 82 bis 97 des angefochtenen Beschlusses geprüft wurde, um die Selektivität der betreffenden Maßnahme festzustellen (siehe oben, Rn. 113 bis 116).

144 Die Kommission hat diesen Ansatz hauptsächlich im Hinblick darauf zurückgewiesen, dass die Häfen angesichts des Schwerpunkts ihrer Tätigkeiten, die wirtschaftliche Tätigkeiten seien, für die Zwecke der Einkommensteuer grundsätzlich „Gesellschaften“ seien. Sie war daher der Ansicht, dass Häfen ohne Art. 180 Nr. 2 EStGB normalerweise der Gesellschaftssteuer unterliegen würden, und wies die Auffassung zurück, dass Häfen aufgrund einer „regulären“ Anwendung der Art. 1 und 2 EStGB der Steuer der juristischen Personen und nicht der Gesellschaftssteuer unterlägen.

145 Diese Argumentation ist mit keinem Beurteilungsfehler behaftet.

146 Art. 1 EStGB definiert die Gesellschaftssteuer nämlich als „eine Steuer auf das Gesamteinkommen der inländischen Gesellschaften“, während die Steuer der juristischen Personen definiert wird als „eine Steuer auf das Einkommen belgischer juristischer Personen, die keine Unternehmen sind“, ohne nähere Angaben.

147 Art. 2 Nr. 5 EStGB, der, wie von der Kommission im angefochtenen Beschluss anerkannt, ebenfalls Teil des Referenzrahmens ist, definiert im Übrigen, was unter „Gesellschaften“ und „inländische Gesellschaften“ zu verstehen ist. So sind „Gesellschaften“ in Art. 2 Nr. 5 Buchst. a EStGB definiert als „Gesellschaften, Vereinigungen, Niederlassungen oder Einrichtungen, die ordnungsgemäß gegründet wurden, Rechtspersönlichkeit besitzen und ein [gewinnbringendes] Unternehmen [bzw. gewinnbringende] Geschäfte … betreiben“. Der Begriff „inländische Gesellschaften“ ist in Art. 2 Nr. 5 Buchst. b EStGB definiert als „Gesellschaften, deren Gesellschaftssitz, Hauptniederlassung oder Geschäftsführungs- oder Verwaltungssitz in Belgien liegt und die nicht von der Gesellschaftssteuer ausgeschlossen sind“.

148 Auf diesbezügliche Fragen im Rahmen einer verfahrensleitenden Maßnahme und in der mündlichen Verhandlung haben die Beteiligten anerkannt, dass das entscheidende Kriterium für die Feststellung, ob eine gebietsansässige juristische Person der Gesellschaftssteuer oder der Steuer der juristischen Personen unterliegt, darin besteht, ob diese Einheit ein „gewinnbringendes Unternehmen bzw. gewinnbringende Geschäfte“ im Sinne von Art. 2 Nr. 5 Buchst. a EStGB betreibt oder nicht.

149 Daher ist zu prüfen, ob die Häfen ein „gewinnbringendes Unternehmen bzw. gewinnbringende Geschäfte“ im Sinne von Art. 2 Nr. 5 Buchst. a EStGB betreiben und ob sie grundsätzlich unter die Definition der „Gesellschaft“ im Sinne dieses Artikels fallen.

150 In diesem Zusammenhang bezieht sich, wie die Klägerinnen in ihrer Antwort auf eine verfahrensleitende Maßnahme erläutert haben, das Merkmal des Betreibens eines „gewinnbringenden Unternehmens“ dem Kommentar 179/10 der belgischen Steuerverwaltung zum EStGB zufolge auf das „Betreiben eines Industrie-, Handels- oder Landwirtschaftsunternehmens jeglicher Art“, wobei die Einkünfte des Unternehmens Erwerbseinkommen darstellen und insoweit der Einkommensteuer für

natürliche Personen unterliegen, wenn es sich bei dem Unternehmen um eine natürliche Person oder eine Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit handelt. Der Begriff „gewinnbringende Geschäfte … betreiben“ umfasst sowohl „gewinnbringende Beschäftigungen“ im Sinne von Beschäftigungen mit Gewinnerzielungsabsicht als auch gewinnbringende, aber nicht mit Gewinnerzielungsabsicht verbundene Beschäftigungen, die gekennzeichnet sind durch eine dauerhafte berufliche Tätigkeit, die entweder aus so häufigen Wiederholungen besteht, dass sie eine „Beschäftigung“ mit Geschäften industriellen, kommerziellen oder landwirtschaftlichen Charakters darstellt, oder aus der Anwendung industrieller oder kommerzieller Methoden. Darüber hinaus verwendet eine juristische Person gemäß dem Kommentar 182/10 zum EStGB industrielle und kommerzielle Methoden, wenn sie mit einem wirtschaftlichen Ziel, einer wirtschaftlichen Organisation oder einer wirtschaftlichen Strategie arbeitet und Managementmethoden verwendet, die im Wesentlichen auf den Begriffen Kosten, Ertrag und Rentabilität basieren.

151 Selbst wenn sich die Begriffe „wirtschaftliche Tätigkeit“ und „gewinnbringende Geschäfte“, wie von den Klägerinnen und dem Königreich Belgien vorgetragen, nicht vollständig überschneiden, betreiben die Häfen daher im vorliegenden Fall gleichwohl in Anbetracht ihrer oben erwähnten Tätigkeiten (siehe oben, Rn. 49) gewinnbringende Geschäfte im Sinne von Art. 2 Nr. 5 Buchst. a EStGB.

152 Dem Königreich Belgien zufolge ist eine „Gesellschaft“ allerdings im Gegensatz zu jeglicher anderen gebietsansässigen juristischen Person hauptsächlich durch die Absicht gekennzeichnet, Gewinne zu erzielen. In diesem Zusammenhang verweist es auf Art. 1 des belgischen Gesellschaftsgesetzbuchs, in dem es heißt: „Eine Gesellschaft wird durch einen Vertrag gegründet, gemäß dem zwei oder mehrere Personen etwas zusammenlegen, um eine oder mehrere genau bestimmte Tätigkeiten auszuüben, und mit dem Ziel, den Gesellschaftern einen mittelbaren oder unmittelbaren Vermögensvorteil zu verschaffen.“

153 Mit der Kommission ist jedoch darauf hinzuweisen, dass aus den Art. 1 und 2 EStGB – die im vorliegenden Fall den maßgeblichen Referenzrahmen bilden – nicht hervorgeht, dass die Gewinnerzielungsabsicht ein ausschlaggebendes Unterscheidungskriterium in dieser Hinsicht wäre, da Art. 2 Nr. 5 EStGB sich nicht auf die Gewinnerzielungsabsicht bezieht, sondern darauf, dass ein „gewinnbringendes Unternehmen bzw. gewinnbringende Geschäfte“ betrieben werden.

154 Auf die ihnen hierzu im Wege einer verfahrensleitenden Maßnahme gestellte Frage haben die Klägerinnen und das Königreich Belgien eingeräumt, dass sich der Begriff „gewinnbringendes“ Unternehmen bzw. „gewinnbringende“ Geschäfte in Art. 2 Nr. 5 Buchst. a EStGB nicht unbedingt mit dem Begriff „Gewinnerzielungsabsicht“ überschneidet. Diese Auslegung wird im Übrigen durch den Kommentar 179/11 der belgischen Steuerverwaltung zum EStGB bestätigt, in dem diese Bestimmung ausgelegt wird und dem zufolge der Begriff „gewinnbringende Geschäfte … betreiben“ auch ohne Gewinnerzielungsabsicht durchgeführte gewinnbringende Geschäfte umfasst, die einer dauerhaften beruflichen Tätigkeit gleichstehen, da sie entweder aus so häufigen Wiederholungen bestehen, dass sie eine „Beschäftigung“ mit Geschäften industriellen, kommerziellen oder landwirtschaftlichen Charakters darstellen, oder aus der Anwendung industrieller oder kommerzieller Methoden.

155 Darüber hinaus geht aus dem 103. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses hervor, dass auch andere Unternehmen ihre Gewinne reinvestieren oder Ziele verfolgen bzw. volkswirtschaftliche Wirkungen erzielen, die über ihr Eigeninteresse hinausgehen, ohne aus diesem Grund von der Gesellschaftssteuer befreit zu sein. So wird in Fn. 83 des angefochtenen Beschlusses darauf hingewiesen, dass bestimmte Zweckverbände, die auch Aufgaben von allgemeinem Interesse wahrnehmen und die im öffentlichen Interesse errichtet wurden, kürzlich der Gesellschaftssteuer in Belgien unterstellt wurden, was die Klägerinnen und das Königreich Belgien in ihren Antworten auf die verfahrensleitenden Maßnahmen eingeräumt haben. Folglich ist festzustellen, dass die Erfüllung von im allgemeinen Interesse liegenden Aufgaben, das satzungsgemäße Ziel, keine Gewinne zu erzielen, oder der öffentlich-rechtliche Status der Mitglieder nicht die entscheidenden Kriterien sind, auf die sich die fragliche Steuerregelung stützt.

156 Im Gegensatz zum Vorbringen des Königreichs Belgien ergibt sich somit aus der Logik der Art. 1 und 2 EStGB als solcher nicht, dass Art. 180 Nr. 2 EStGB keinerlei rechtliche Tragweite hätte und rein deklaratorisch wäre. Im Gegensatz ergibt sich – wie die Kommission ausführt – aus der Logik dieser Bestimmungen, dass gebietsansässige Gesellschaften, die ein gewinnbringendes Unternehmen oder gewinnbringende Geschäfte betreiben, grundsätzlich der Gesellschaftssteuer unterliegen müssen, und Art. 180 Nr. 2 EStGB sieht daher eine vorbehaltlose Befreiung von der Gesellschaftssteuer für die dort genannten Häfen vor, sofern diese gewinnbringende Geschäfte im Sinne von Art. 2 Nr. 5 Buchst. a EStGB betreiben. Folglich ist Art. 180 Nr. 2 EStGB nicht Bestandteil des Referenzrahmens bzw. fällt nicht unter die Logik des Referenzrahmens als solche, wie die Klägerinnen und das Königreich Belgien dartun wollen, sondern stellt eine Abweichung von diesem Rahmen dar.

157 Diese Schlussfolgerung wird durch die verschiedenen Belege untermauert, die von der Kommission im angefochtenen Beschluss und im Verfahren vor dem Gericht überzeugend präsentiert wurden, wie insbesondere die amtlichen Kommentare der belgischen Steuerverwaltung zum EStGB und die von den belgischen Behörden *in tempore non suspecto* abgegebenen offiziellen Stellungnahmen, aus denen hervorgeht, dass die Häfen grundsätzlich unter die Definition des Begriffs „Gesellschaft“ in Art. 2 Nr. 5 EStGB fallen.

158 So ergibt sich erstens aus dem 86. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, dass es sich den amtlichen Kommentaren der belgischen Steuerverwaltung zum EStGB zufolge bei den Häfen um öffentliche Unternehmen handelt, die ohne die vorbehaltlose Befreiung nach Art. 180 Nr. 2 EStGB gemäß den Art. 1 und 2 EStGB der Gesellschaftssteuer unterliegen würden. Im Kommentar 179/2, zitiert in Fn. 71 des angefochtenen Beschlusses, heißt es beispielsweise: „[O]bgleich sie grundsätzlich als Gesellschaftssteuerpflichtige angesehen werden könnten, [sind] auf Grundlage der Artikel 180 bis 182 EStGB … von der Gesellschaftssteuer befreit: 1. juristische Personen, die ‚vorbehaltlos‘ von der Gesellschaftssteuer befreit sind“.

159 Zweitens geht aus dem 86. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ferner hervor, dass die belgische Regierung selbst vor dem belgischen Grondwettelijk Hof (Verfassungsgerichtshof) ausgeführt hat, dass die Häfen neben anderen in den Art. 180 und 220 Abs. 2 EStGB genannten Gesellschaften und juristischen Personen tatsächlich juristische Personen seien, die ein gewinnbringendes Unternehmen bzw. gewinnbringende Geschäfte im Sinne von Art. 2 EStGB betrieben. Auch der stellvertretende Premierminister und Minister für Finanzen und Außenhandel vertrat vor der belgischen Abgeordnetenkammer die Ansicht, dass es sich bei den belgischen Häfen um öffentliche Unternehmen handele, die ohne die vorbehaltlose Befreiung nach Art. 180 EStGB in Anwendung der Art. 1, 2 und 179 EStGB der Gesellschaftssteuer unterlägen.

160 Drittens sieht Art. 2 des vom belgischen Föderalen Parlament am 29. Mai 2018 verabschiedeten „Gesetzes zur Festlegung der Bedingungen für den Übergang zur Gesellschaftssteuerpflicht von Hafenunternehmen“ (*Belgischer Staatsanzeiger* vom 11. Juni 2018, S. 48409) vor, dass „Artikel 180 Absatz 1 Nr. 2 [EStGB] … aufgehoben [wird]“, um dem angefochtenen Beschluss nachzukommen und die von der Kommission als staatliche Beihilfe eingestufte vorbehaltlose Befreiung von der Gesellschaftssteuer aufzuheben. Folglich ist, wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, festzustellen, dass nach Ansicht des belgischen Gesetzgebers die einfache Aufhebung der Befreiung nach Art. 180 Nr. 2 EStGB ausreicht, um die Häfen der Gesellschaftssteuer zu unterwerfen, was bedeutet, dass mangels einer solchen Befreiung die Häfen naturgemäß oder automatisch der Gesellschaftssteuer unterliegen.

161 Viertens ergibt sich aus dem Wortlaut und der Logik der Art. 180 bis 182 EStGB, dass Art. 180 eine vorbehaltlose Befreiung von der Gesellschaftssteuer vorsieht, da er im Unterschied zu den Art. 181 und 182 keine weiteren Bedingungen an die Behandlung der dort genannten Einheiten als nicht gesellschaftssteuerpflichtig knüpft. Zum einen sieht Art. 181 EStGB nämlich vor, dass „Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und andere juristische Personen, die keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgen“, und bestimmte darin aufgeführte Tätigkeiten von allgemeinem Interesse, wie

Familienhilfsdienste oder Bildung, nicht der Gesellschaftssteuer unterliegen. Zum anderen bestimmt Art. 182 EStGB: „In Bezug auf Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und andere juristische Personen, die keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgen, werden nicht als [gewinnbringende Geschäfte] betrachtet: 1. vereinzelte oder außergewöhnliche Geschäfte, 2. Geschäfte, die in der Anlage der im Rahmen ihres Satzungsauftrags gesammelten Gelder bestehen, 3. Geschäfte, die aus einer Tätigkeit bestehen, die sich nur nebensächlich auf Industrie-, Handels- oder Landwirtschaftsgeschäfte bezieht oder die nicht gemäß industriellen oder kommerziellen Methoden ausgeführt wird.“ Art. 180 EStGB hingegen sieht lediglich vor, dass die darin aufgeführten Einheiten „[d]er Gesellschaftssteuer [nicht] unterliegen“, ohne dass eine andere Bedingung in Bezug auf die fehlende Gewinnerzielungsabsicht oder den nebensächlichen Charakter der von diesen Einheiten getätigten gewinnbringenden Geschäfte besteht.

162 Diese Logik spiegelt sich auch in Art. 220 EStGB wider, in dem es heißt: „Der Steuer der juristischen Personen unterliegen: 1. Staat, Gemeinschaften, Regionen, Provinzen, Agglomerationen, Gemeindeföderationen, Gemeinden, öffentliche Sozialhilfezentren, … öffentliche Einrichtungen der Kulte, Hilfeleistungszonen, Polizeizonen sowie Entwässerungs- und Bewässerungsgenossenschaften; 2. juristische Personen, die aufgrund von Artikel 180 der Gesellschaftssteuer nicht unterliegen; 3. juristische Personen, deren Gesellschaftssitz, Hauptniederlassung oder Geschäftsführungs- oder Verwaltungssitz in Belgien liegt und die kein [gewinnbringendes] Unternehmen [bzw. keine gewinnbringenden] Geschäfte … betreiben oder die gemäß den Artikeln 181 und 182 der Gesellschaftssteuer nicht unterliegen“. Aus Art. 220 Nr. 2 EStGB ergibt sich nämlich – soll ihm nicht durch die Annahme, dass er wie Art. 180 EStGB eine rein deklaratorische Wirkung hat, seine gesamte praktische Wirksamkeit genommen werden – auch, dass die Häfen ohne die in Art. 180 Nr. 2 EStGB vorgesehene Befreiung grundsätzlich der Gesellschaftssteuer unterlägen, es sei denn, sie könnten nachweisen, dass sie keine gewinnbringenden Unternehmen oder Geschäfte betreiben oder dass sie die anderen Bedingungen der Art. 181 und 182 EStGB erfüllen.

163 Nach alledem ist daher festzustellen, dass die Kommission in dem angefochtenen Beschluss zu Recht davon ausging, dass der Referenzrahmen für die Prüfung der Selektivität im vorliegenden Fall aus den Art. 1 und 2 EStGB besteht, von denen Art. 180 Nr. 2 EStGB eine Abweichung darstellt, soweit er die Häfen vorbehaltlos von der Gesellschaftssteuer befreit, auch wenn sie ein gewinnbringendes Unternehmen oder gewinnbringende Geschäfte im Sinne von Art. 2 Nr. 5 Buchst. a EStGB betreiben.

164 Die erste Rüge ist daher als unbegründet zurückzuweisen.

– Zur Rüge der mangelnden Vergleichbarkeit zwischen Häfen und gesellschaftssteuerpflichtigen Einheiten

165 Die Klägerinnen machen geltend, die Hafenbehörden befänden sich, entgegen den Feststellungen der Kommission im 90. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses, nicht in der gleichen Situation wie andere gesellschaftssteuerpflichtige Einheiten. Sie unterlägen einer anderen rechtlichen und tatsächlichen Regelung als andere Einheiten und stellten die Fortführung der für die Durchführung öffentlich-rechtlicher Aufgaben zuständigen Behörden dar. Darüber hinaus könnten die Hafenbehörden die ihnen zur Verfügung stehenden Mittel nicht frei für die Optimierung ihrer Tätigkeiten verwenden, was anderen der Gesellschaftssteuer unterliegenden Einheiten wie Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, wenn sie gewinnbringende Geschäfte betrieben, grundsätzlich möglich sei.

166 Nach Ansicht der Klägerinnen sind die der Steuer der juristischen Personen unterliegenden juristischen Personen zum einen dadurch gekennzeichnet, dass sie weder ein gewinnbringendes Unternehmen noch gewinnbringende Geschäfte betreiben, und zum anderen dadurch, dass sie ein Ziel verfolgen, das über ihr eigenes Interesse oder das ihrer Aktionäre hinausgeht. Entgegen dem Vorbringen der Kommission sei die von den Häfen gewählte Rechtsform nicht entscheidend, und die

fehlende Gewinnerzielungsabsicht sei daher ein wichtiges Element für die Unterscheidung zwischen Gesellschaftssteuer und Steuer der juristischen Personen. Gesellschaften mit einem sozialen Zweck, die nicht auf Gewinnverteilung ausgerichtet seien, könnten nämlich der Steuer der juristischen Personen unterworfen werden.

167 Darüber hinaus machen die Klägerinnen geltend, sie wendeten bei der Ausübung ihrer Tätigkeit im Sinne von Art. 182 Nr. 3 EStGB keine industriellen oder kommerziellen Methoden an. In diesem Zusammenhang sei zu berücksichtigen, dass erstens der Großteil der von den Häfen erzielten Einnahmen nicht durch die Grundsätze von Angebot und Nachfrage bestimmt werde, zweitens ihre Vergütungen Entgeltcharakter hätten und grundsätzlich nur die Kosten bestimmter Dienstleistungen decken sollten, ohne auf Gewinnmaximierung abzuzielen, drittens sie nicht den von ihnen zu verwaltenden Hafen auswählten und ihre Dienstleistungen nicht auf die profitabelsten Nutzer beschränken könnten, viertens ihre Einnahmen nicht unbedingt zur Steigerung ihrer eigenen Effizienz oder Leistungsfähigkeit verwendet würden, fünftens ihre Investitionen sich an den langfristigen makroökonomischen Aussichten und nicht nur an der kurz- oder mittelfristigen mikroökonomischen Rendite orientierten, und sechstens sie die einzigen seien, die für die Ausübung der Hafenverwaltungsbefugnisse zuständig seien, die nicht übertragbar seien. Die fehlende Gewinnerzielungsabsicht in Verbindung mit der Nichtverwendung industrieller oder kommerzieller Methoden rechtfertige es daher, die Häfen der Steuer der juristischen Personen und nicht der Gesellschaftssteuer zu unterwerfen.

168 Das Königreich Belgien macht ferner, gestützt auf das Urteil vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a. (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550), geltend, Häfen befänden sich im Hinblick auf die immanenten Ziele der Gesellschaftssteuerregelung nicht in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation, die mit der von Gesellschaften mit Gewinnerzielungsabsicht vergleichbar sei, die dieser Steuer unterlägen. In diesem Zusammenhang führt es aus, dass das Decreet houdende het beleid en het beheer van de zeehavens (Dekret über die Seehafenpolitik und -verwaltung) vom 2. März 1999 an keiner Stelle besage, dass Häfen Gewinne anstreben müssten.

169 Die Kommission weist dieses Vorbringen zurück.

170 In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass die Kommission der Rechtsprechung zufolge für die Einstufung einer nationalen steuerlichen Maßnahme als „selektiv“ in einem ersten Schritt die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale“ Steuerregelung ermitteln und in einem zweiten Schritt dartun muss, dass die in Rede stehende steuerliche Maßnahme von der allgemeinen Regelung insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit dieser allgemeinen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden (Urteile vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 49, vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 57, und vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 36).

171 Daher muss geprüft werden, ob eine Steuerbefreiung wie die in Art. 180 Nr. 2 EStGB vorgesehene bestimmte Unternehmen gegenüber anderen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, im Hinblick auf das mit der allgemeinen Regelung verfolgte Ziel begünstigen könnte.

172 In diesem Zusammenhang vertrat die Kommission in den Rn. 97 und 98 des angefochtenen Beschlusses die Auffassung, dass unabhängig von dem verwendeten Referenzsystem (Gesellschaftssteuer oder Besteuerung der Einkünfte gebietsansässiger juristischer Personen im Allgemeinen) das Ziel der Einkommensteuer darin bestehe, die Einkünfte zu besteuern, ein Ziel, in Bezug auf das sich alle Unternehmen, was die Gewinne aus ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit betreffe, in der gleichen tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden.

173 Nach Ansicht des Königreichs Belgien befinden sich die Häfen dagegen nicht in einer Situation, die mit derjenigen der gesellschaftssteuerpflichtigen Gesellschaften vergleichbar ist, da sie, selbst wenn sie gewinnbringende Geschäfte im Sinne von Art. 2 Nr. 5 EStGB betrieben, bestimmte typische Merkmale aufwiesen, die sie von diesen Gesellschaften unterschieden, wie z. B. die fehlende Gewinnerzielungsabsicht ihrer Tätigkeiten, ihre Arbeitsweise, ihre Rechtsform oder der nicht bestehende Wettbewerb mit dem Privatsektor.

174 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass im Gegensatz zum Vorbringen der Kommission nicht davon ausgegangen werden kann, dass Häfen notwendigerweise dieselben Merkmale aufweisen wie die Genossenschaften, um die es in der Rechtssache ging, in der das Urteil vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a. (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550), ergangen ist, wie z. B. der Grundsatz des Vorrangs der Person gegenüber dem Kapital, oder die Regel „one man, one vote“, um sich von den im vorliegenden Fall der gesellschaftssteuerpflichtigen Gesellschaften zu unterscheiden.

175 Nach der Rechtsprechung ist es nämlich Sache der Kommission, den *a priori* selektiven Charakter der betreffenden Maßnahme darzutun (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. September 2011, Kommission/Niederlande, C-279/08 P, EU:C:2011:551, Rn. 62), was im vorliegenden Fall bedeutet, dass zu prüfen ist, ob sich die Häfen trotz bestimmter ihnen eigener Merkmale in einer mit derjenigen der gesellschaftssteuerpflichtigen Gesellschaften vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation in Bezug auf die Ziele des Referenzrahmens befinden.

176 Diesbezüglich ist allerdings klarzustellen, dass das Unterscheidungskriterium, das zur Beurteilung der Vergleichbarkeit der Situation der Häfen und der gesellschaftssteuerpflichtigen Gesellschaften herangezogen wird, auf Merkmalen beruhen muss, die relevant und mit den Zielen des Referenzrahmens vereinbar sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. April 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, Rn. 52 bis 56).

177 Im vorliegenden Fall ist jedoch keines der von den Klägerinnen und dem Königreich Belgien geltend gemachten Merkmale der Häfen – ihren Nachweis unterstellt – relevant und mit dem Ziel der Einkommensteuer vereinbar, das darin besteht, die Einkünfte gebietsansässiger juristischer Personen zu besteuern und insbesondere im Falle von „Gesellschaften“, die gewinnbringende Unternehmen oder Geschäfte betreiben, die von ihnen aus diesen Tätigkeiten erzielten Gewinne zu besteuern.

178 Was nämlich erstens den Umstand betrifft, dass die Häfen angeblich keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgen und alle ihre Gewinne in die Hafeninfrastruktur reinvestieren, um ihre im allgemeinen Interesse liegenden Aufgaben zu erfüllen, so ist mit der Kommission darauf hinzuweisen, dass sich die hier geltend gemachten Ziele von allgemeinem Interesse auf die wirtschaftlichen Tätigkeiten der Häfen und nicht auf ihre nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten von allgemeinem Interesse beziehen (siehe oben, Rn. 53). Diese Ziele bestehen angeblich im Wesentlichen darin, die wirtschaftliche Entwicklung und die Beschäftigung bei den Klägerinnen und dem Vlaams Gewest (Flämische Region) zu fördern. Jedoch ist, wie es die Kommission in Rn. 103 des angefochtenen Beschlusses getan hat, festzustellen, dass andere Unternehmen ebenfalls ihre Gewinne reinvestieren oder Ziele verfolgen bzw. volkswirtschaftliche Wirkungen erzielen, die über ihr Eigeninteresse hinausgehen, ohne aus diesen Gründen von der Gesellschaftssteuer befreit zu sein, was weder die Klägerinnen noch das Königreich Belgien bestreiten.

179 Selbst angenommen, dass die fehlende Gewinnerzielungsabsicht ein wesentliches Merkmal der Häfen ist und dass ein auf diesem Merkmal beruhendes Unterscheidungskriterium in Verbindung mit anderen Faktoren, wie beispielsweise den in Art. 182 EStGB angeführten, relevant sein kann, um zu klären, ob eine gebietsansässige juristische Person der Gesellschaftssteuer oder der Steuer der juristischen Personen zu unterwerfen ist, ist festzustellen, dass dieses Kriterium allein für die Beurteilung der Vergleichbarkeit der Situation der Häfen und der gesellschaftssteuerpflichtigen Gesellschaften im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel der Einkommensbesteuerung weder relevant noch damit vereinbar ist.

180 In diesem Zusammenhang können sich weder die Klägerinnen noch das Königreich Belgien mit Erfolg auf das Urteil des Hof van Beroep Brussel (Berufungsgericht Brüssel, Belgien) vom 21. Juni 2006 – Oxfam Wereldwinkels stützen, auf das in der mündlichen Verhandlung und vom Königreich Belgien in seinen schriftlichen Erklärungen Bezug genommen wurde. In dieser Rechtssache stellte der Hof van Beroep Brussel (Berufungsgericht Brüssel) nämlich fest, dass die Oxfam vzw der Steuer der juristischen Personen unterworfen werden müsse, da ihre Tätigkeiten betreffend den Verkauf von Fair-Trade-Produkten auf Messen oder Märkten keine gewinnbringenden Geschäfte darstellten, weil sie nicht gemäß industriellen oder kommerziellen Methoden im Sinne von Art. 182 Nr. 3 EStGB ausgeführt würden.

181 Art. 182 Nr. 3 EStGB bestimmt: „In Bezug auf Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht und andere juristische Personen, die keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgen, werden nicht als [gewinnbringende Geschäfte] betrachtet … 3. Geschäfte, die aus einer Tätigkeit bestehen, die sich nur nebensächlich auf Industrie-, Handels- oder Landwirtschaftsgeschäfte bezieht oder die nicht gemäß industriellen oder kommerziellen Methoden ausgeführt wird.“ Dieser Artikel sieht somit zwei verschiedene Fälle vor, in denen die Tätigkeiten von juristischen Personen ohne Gewinnerzielungsabsicht nicht als gewinnbringende Geschäfte im Sinne von Art. 2 Nr. 5 EStGB angesehen werden, und zwar einerseits den Fall, in dem Industrie-, Handels- oder Landwirtschaftsgeschäfte nur nebensächlich betrieben werden, und andererseits den Fall, in dem keine industriellen oder kommerziellen Methoden ausgeführt werden. Wie die Kommission zu Recht geltend gemacht hat, betraf die Rechtssache, in der das Urteil des Hof van Beroep Brussel (Berufungsgericht Brüssel) vom 21. Juni 2006 – Oxfam Wereldwinkels erging, nur den zweiten Fall, nämlich den der Ausführung industrieller oder kommerzieller Methoden durch die Vereinigung.

182 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass eine juristische Person dem Kommentar 182/10 zum EStGB zufolge industrielle oder kommerzielle Methoden anwendet, wenn sie mit einem wirtschaftlichen Ziel, einer wirtschaftlichen Organisation oder einer wirtschaftlichen Strategie Managementmethoden anwendet, die im Wesentlichen auf den Begriffen Kosten, Ertrag und Rentabilität basieren.

183 Wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, kann jedoch nicht davon ausgegangen werden, dass die Klägerinnen ebenso wie Oxfam in der oben in Rn. 180 angeführten Rechtssache keine industriellen oder kommerziellen Methoden im Sinne von Art. 182 Nr. 3 EStGB anwenden. Wie sie in der mündlichen Verhandlung weiter ausgeführt hat, erstellen die Häfen nämlich einen Geschäftsplan, verfolgen eine strukturierte Geschäftspolitik und verfügen auch über eine Personalabteilung. Selbst wenn die von den Klägerinnen eingenommenen Gebühren tatsächlich, wie sie behaupten, nur dazu bestimmt wären, die Kosten bestimmter Dienstleistungen zu decken, ohne eine Gewinnspanne vorzusehen, so geht aus dem von der Kommission im 46. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses angeführten Decreet houdende het beleid en het beheer van de zeehavens (Dekret über die Seehafenpolitik und -verwaltung) vom 2. März 1999 hervor, dass ihre Tätigkeit die Ausführung industrieller oder kommerzieller Methoden umfasst. Schließlich bestehen ihre Tätigkeiten auch offensichtlich nicht nur aus industriellen oder kommerziellen Tätigkeiten im Sinne dieser Bestimmung, so dass sie ebenso wenig unter die erste Hypothese des Art. 182 Nr. 3 EStGB fallen.

184 Auf jeden Fall beruht die den Häfen im vorliegenden Fall gewährte Befreiung, auch wenn diese keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgen, nicht auf Art. 182 Nr. 3 EStGB, sondern auf Art. 180 Nr. 2 EStGB, ohne dass die Akte irgendeinen Anhaltspunkt dafür enthält, dass der belgische Gesetzgeber eine konkrete Beurteilung der in Art. 182 Nr. 3 EStGB aufgestellten Bedingungen für die Häfen vorgenommen hat. Vielmehr ergibt sich aus den vorstehenden Rn. 156 bis 163, dass diese mangels einer solchen Befreiung nach den Kriterien der Art. 1 und 2 EStGB normalerweise der Gesellschaftssteuer unterliegen sollten.

185 Was zweitens das Kriterium der Unterscheidung nach der Rechtsform oder dem rechtlichen Status der Häfen betrifft, so ist zum einen darauf hinzuweisen, dass gemäß dem im 86. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses zitierten Kommentar 179/16 der belgischen Steuerverwaltung die Mehrheit der belgischen Häfen aufgrund ihrer Rechtsform (SA, SPRL oder autonome kommunale Körperschaft), grundsätzlich auch der Gesellschaftssteuer unterliegen, da sie in der Regel entweder ein Industrie- oder Handelsunternehmen jeglicher Art bzw. gewinnbringende Geschäfte oder beides zugleich betreiben und sämtliche von ihnen erzielten Gewinne und Einkünfte als Ergebnis dieser Tätigkeit zu betrachten sind. Zum anderen ergibt sich aus dem 103. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses – ohne dass dies von den Beteiligten in Abrede gestellt wurde –, dass Einheiten, die keine Behörden sind (z. B. Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht), der Steuer der juristischen Personen unterliegen können, so dass die Zugehörigkeit zum öffentlichen Bereich auch nach nationalem Recht kein relevantes Kriterium ist. So können diese Vereinigungen, auch wenn die Erzielung von Gewinnen keines ihrer satzungsmäßigen Ziele darstellt, der Gesellschaftssteuer unterworfen werden, wenn sie einer unternehmerischen Tätigkeit nachgehen oder gewinnbringende Geschäfte betreiben.

186 In diesem Zusammenhang ist im Übrigen darauf hinzuweisen, dass, wie die Kommission im 98. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ausführte, nach der Rechtsprechung eine Steuerbefreiung, die aufgrund der Rechtsform des Unternehmens und für Bereiche gewährt wird, in denen dieses Unternehmen seine Tätigkeit ausübt, und die auf der Absicht des Gesetzgebers beruht, im sozialen Bereich als verdienstvoll angesehene Einrichtungen zu begünstigen, im Allgemeinen als selektiv angesehen wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. Januar 2006, Cassa di Risparmio di Firenze u. a., C-222/04, EU:C:2006:8, Rn. 136 bis 138).

187 Drittens kann auch dem erstmals als Reaktion auf eine verfahrensleitende Maßnahme vorgebrachten Argument des Königreichs Belgien nicht gefolgt werden, wonach der belgische Gesetzgeber unter Berücksichtigung des rechtlichen Rahmens für die Organisation der Häfen in den verschiedenen Regionen des Landes berechtigterweise habe davon ausgehen können, dass Letztere auf der Grundlage ihrer Regelungen keine gewinnbringenden Unternehmen oder Geschäfte betrieben, die mit dem Privatsektor konkurrierten, was gerechtfertigt habe, sie insgesamt der Steuer der juristischen Personen zu unterwerfen.

188 Aus allen von der Kommission während des Verwaltungsverfahrens und vor dem Gericht vorgelegten Beweismitteln geht nämlich hervor, dass die Häfen ohne Art. 180 Nr. 2 EStGB grundsätzlich der Gesellschaftssteuer unterliegen müssten (siehe oben, Rn. 156 bis 163). Soweit sie also gewinnbringende Unternehmen oder Geschäfte im Sinne von Art. 2 Nr. 5 EStGB betreiben, befinden sie sich in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation, die mit derjenigen von gesellschaftssteuerpflichtigen Gesellschaften vergleichbar ist, was die Gewinne betrifft, die sie mit diesen Tätigkeiten erzielen, und die ihnen nach Art. 180 Nr. 2 EStGB gewährte Befreiung stellt eine unterschiedliche Behandlung dar, die im Kern als diskriminierend eingestuft werden kann (siehe oben, Rn. 126).

189 In dieser Hinsicht stützt sich das Königreich Belgien jedoch auf das Urteil Nr. 151/2016 des Grondwettelijk Hof (Verfassungsgerichtshof) vom 1. Dezember 2016, der die Rechtmäßigkeit der Entscheidung des Gesetzgebers anerkenne, die in Art. 180 Nr. 2 EStGB genannten Häfen weiterhin der Steuer der juristischen Personen zu unterwerfen. In diesem Urteil hat der von den kurz zuvor der Gesellschaftssteuer unterworfenen Zweckverbänden angerufene Grondwettelijk Hof (Verfassungsgerichtshof) nämlich Folgendes erwogen:

„Im Gegensatz zu den Zweckverbänden und anderen Zusammenarbeitsverbänden und Projektvereinigungen, die ein weites Tätigkeitsfeld abdecken können, das mit Privatunternehmen in Wettbewerb treten kann, üben die besonderen öffentlichen Wirtschaftsteilnehmer im Sinne der [Nrn. 2 bis 13 des Art. 180 EStGB] eine Tätigkeit aus, die nicht in Wettbewerb zu den Privatunternehmen tritt oder die unter ein besonderes öffentliches Interesse fällt. Der Gesetzgeber

konnte den Standpunkt vertreten, dass sie somit Gegenstand einer besonderen steuerlichen Behandlung sein müssten. Der Behandlungsunterschied entbehrt nicht einer vernünftigen Rechtfertigung."

190 Wie die Kommission indessen im 102. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses dargelegt hat, betrifft das Urteil Nr. 151/2016 des belgischen Grondwettelijk Hof (Verfassungsgerichtshof) vom 1. Dezember 2016 nicht die Gesellschaftssteuerbefreiung der Häfen nach dem Beihilferecht, sondern die Unterstellung der Zweckverbände, der Zusammenarbeitsverbände und der Projektvereinigungen unter die Gesellschaftssteuer unter Berücksichtigung der Grundsätze der Gleichheit und der Nichtdiskriminierung. Das Nichtbestehen von Diskriminierung im nationalen Recht sagt jedoch nichts über das Fehlen von Selektivität im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV aus.

191 Unterstellt, der zuletzt vom Königreich Belgien vertretenen These (siehe oben, Rn. 187) könnte gefolgt werden, würde dies auf jeden Fall bedeuten, dass das belgische Steuersystem so konzipiert ist, dass der Gesetzgeber nach eigenem Ermessen davon ausgehen kann, dass bestimmte Einheiten nicht in den Anwendungsbereich der Gesellschaftssteuer fallen, obwohl sie grundsätzlich „Gesellschaften" sind, die ein gewinnbringendes Unternehmen oder gewinnbringende Geschäfte im Sinne von Art. 2 Nr. 5 EStGB betreiben. Verfügen die zuständigen Behörden über ein weites Ermessen, das es ihnen erlaubt, die Begünstigten und die Bedingungen der gewährten Maßnahme anhand von dem Steuersystem fremden Kriterien wie der Erhaltung von Arbeitsplätzen oder dem Fehlen von Wettbewerb mit dem Privatsektor zu bestimmen, ist nach der Rechtsprechung indessen davon auszugehen, 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 (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Juli 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

192 Daher ist der Schluss zu ziehen, dass die Kommission zu Recht in den Erwägungsgründen 97 bis 99 des angefochtenen Beschlusses festgestellt hat, dass die fragliche Maßnahme dem ersten Anschein nach selektiv war, da sie eine Abweichung vom Referenzsystem, bestehend aus den Art. 1 und 2 EStGB, darstellt und eine Unterscheidung zwischen den Häfen und den der Gesellschaftssteuer unterliegenden Gesellschaften eingeführt hat, obwohl sie sich im Hinblick auf das Ziel dieses Referenzrahmens in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.

Zur Selektivität der Maßnahme in dem Fall, dass Art. 180 Nr. 2 EStGB keine förmliche Abweichung vom Referenzsystem darstellt

193 Hilfsweise ist die zweite Hypothese zu prüfen, die die Kommission in dem angefochtenen Beschluss der Feststellung der Selektivität der betreffenden Maßnahme zugrunde gelegt hat. Nach dieser Hypothese wären die Art. 1 und 2 EStGB die Rechtsgrundlage für die Nichtzahlung der Gesellschaftssteuer durch die Häfen, da Art. 180 Nr. 2 EStGB keine förmliche Abweichung vom Referenzsystem darstellt (siehe oben, Rn. 115 und 116).

194 Auch wenn Art. 180 Nr. 2 EStGB, wie von den Klägerinnen und dem Königreich Belgien geltend gemacht, keine Abweichung vom Referenzrahmen darstellte, in dem Sinne, dass die Steuer der juristischen Personen der maßgebliche Referenzrahmen für Einheiten wie die Klägerinnen wäre, ist darauf hinzuweisen, wie dies die Kommission im 90. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses getan hat, dass das belgische Einkommensteuersystem als solches selektiv ist, da es „bestimmte Unternehmen", nämlich Häfen, begünstigt, obwohl diese sich in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, die mit derjenigen der anderen gesellschaftssteuerpflichtigen Unternehmen vergleichbar ist, was die Besteuerung der Gewinne betrifft, die sie aus ihren wirtschaftlichen Tätigkeiten erzielen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. November 2011, Kommission und

Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 101 bis 107, und vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 76 bis 79).

195 Nach der Rechtsprechung muss eine Maßnahme nämlich zwecks Feststellung, dass sie selektiv ist, nicht immer von einem gemeinsamen Steuersystem abweichen, selbst wenn dies grundsätzlich ein relevantes Kriterium in dieser Hinsicht darstellt (vgl. die oben in den Rn. 132 bis 134 angeführte Rechtsprechung).

196 Nach ständiger Rechtsprechung kann indessen der Umstand, dass nur die Steuerpflichtigen, die die Voraussetzungen für die Anwendung einer Maßnahme erfüllen, diese in Anspruch nehmen können, als solcher dieser Maßnahme keinen selektiven Charakter verleihen (Urteile vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 59, und vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 24).

197 Ist es daher nicht möglich, eine Maßnahme zu ermitteln, die von einem gemeinsamen Steuersystem abweicht, müssen die in diesem System als Besteuerungsgrundlage festgelegten Kriterien, um als Kriterien angesehen werden zu können, die selektive Vorteile verschaffen, geeignet sein, die begünstigten Unternehmen anhand ihrer spezifischen Eigenarten als privilegierte Gruppe zu kennzeichnen, und damit die Einstufung eines solchen Systems als Regelung ermöglichen, die „bestimmte“ Unternehmen oder Produktionszweige im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV begünstigt (Urteil vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 104).

198 Wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, nennt Art. 180 Nr. 2 EStGB jedoch, auch wenn er nicht von dem aus den Art. 1 und 2 EStGB bestehenden Referenzrahmen abweicht, bestimmte Einheiten, insbesondere Häfen, namentlich und befreit sie damit vorbehaltlos von der Gesellschaftssteuer, obwohl sie sich, was die Gewinne aus „wirtschaftlichen Tätigkeiten“ angeht, in einer Situation befinden, die mit derjenigen anderer Unternehmen (gebietsansässige juristische Personen), die der Gesellschaftssteuer unterliegen, vergleichbar ist. Somit werden die Häfen durch diese Bestimmungen aufgrund ihrer typischen Merkmale und des Tätigkeitsbereichs, zu dem sie gehören, als privilegierte Gruppe eingestuft.

199 Daher konnte die Kommission in den Erwägungsgründen 90 und 91 des angefochtenen Beschlusses zu Recht feststellen, dass, selbst wenn die Art. 1 und 2 EStGB die Rechtsgrundlage für die Behandlung der Häfen als nicht gesellschaftssteuerpflichtig bildeten, eine solche Behandlung eine in Bezug auf die wirtschaftlichen Tätigkeiten der Häfen *a priori* selektive Maßnahme sei.

200 Es bleibt zu prüfen, ob die fragliche Maßnahme nach der oben in Rn. 130 angeführten Rechtsprechung, auch wenn sie dem ersten Anschein nach selektiv und unabhängig von der diesbezüglich zugrunde gelegten Hypothese betreffend den Referenzrahmen ist, gleichwohl durch die Natur oder die Logik des Steuersystems, in das sie eingebettet ist, gerechtfertigt sein kann, wie von den Klägerinnen und dem Königreich Belgien geltend gemacht.

Zu der auf die Rechtfertigung durch die Natur oder die Logik des Steuersystems gestützten Rüge

201 Mit ihrem dritten Klagegrund machen die Klägerinnen hilfsweise geltend, die Behandlung der Hafenbehörden als der Steuer der juristischen Personen unterliegend lasse sich – unterstellt, sie stelle eine Abweichung vom Referenzsystem dar – durch die Natur und den inneren Aufbau des belgischen Einkommensteuersystems rechtfertigen.

202 Sie tragen vor, im Hinblick auf die allgemeine Kohärenz des belgischen Steuersystems unterlägen Behörden nicht der Gesellschaftssteuer, die eine Gewinnsteuer sei. Die in Art. 180 EStGB genannten juristischen Personen, einschließlich der belgischen Häfen, unterlägen nicht der Gesellschaftssteuer, da sie nicht gewinnorientiert seien und eine Fortführung der staatlichen Gewalt darstellten. Darüber hinaus handelten sie nicht gewinnmaximierend, sondern müssten etwaige Überschüsse in die öffentlichen Infrastrukturen reinvestieren. Es sei daher völlig logisch, dass die Hafenbehörden der Steuer der juristischen Personen und nicht der Gesellschaftssteuer unterlägen.

203 Schließlich hätte die Unterwerfung der Hafenbehörden unter die Gesellschaftssteuer eine bestrafende und diskriminierende Wirkung, da sie deren Steuerlast überproportional erhöhen würde. Aufgrund der Gesellschaftssteuerpflicht könnten die Häfen nämlich nur die mit der gemeinnützigen Tätigkeit verbundenen Kosten in Abzug bringen, die darauf abzielten, steuerpflichtiges Einkommen zu erwerben oder zu behalten. So seien die Kosten, die den Häfen aus Gründen des Allgemeininteresses entstünden, nach Art. 49 EStGB nicht abzugsfähig und würden als „nicht abzugsfähige Aufwendungen“ dem Buchgewinn zugerechnet. Es bestehe auch das Risiko, dass solche Gebühren als „außergewöhnliche oder unentgeltliche Vorteile“ im Sinne von Art. 26 EStGB besteuert würden. Folglich würde die Behandlung der Hafenbehörden als gesellschaftssteuerpflichtig zu einer Diskriminierung führen, da Einheiten, die sich in unterschiedlichen Situationen befänden, eine gleiche Behandlung auferlegt würde.

204 Das Königreich Belgien weist ferner darauf hin, dass, selbst wenn Art. 180 Nr. 2 EStGB eine Ausnahme zugunsten der belgischen Hafenbehörden vorsähe, was in keiner Weise zutreffe, dies durch die Natur und den inneren Aufbau des belgischen Einkommensteuersystems gerechtfertigt sein könnte. Die Logik des belgischen Einkommensteuersystems beruhe nämlich auf einer Unterscheidung zwischen Handelsunternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht und Einheiten, die im allgemeinen öffentlichen Interesse handelten. Die Behandlung der Hafenbehörden, d. h. von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die zuvor den lokalen Behörden übertragene Aufgaben von öffentlichem Interesse wahrnähmen, als nicht gesellschaftssteuerpflichtig sei eine schlichte Anwendung dieses Grundsatzes.

205 Die Kommission tritt diesem Vorbringen entgegen.

206 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die vom Königreich Belgien im Rahmen dieser Rüge vorgebrachten Argumente weitgehend mit denen übereinstimmen, die im Rahmen der Rüge der mangelnden Vergleichbarkeit der Häfen mit gesellschaftssteuerpflichtigen Unternehmen geprüft wurden (siehe oben, Rn. 173 bis 190).

207 Nach der Rechtsprechung kann jedoch eine Maßnahme, die eine Ausnahme von der Anwendung des allgemeinen Steuersystems darstellt, durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt werden, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass sie unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien seines Steuersystems beruht. In diesem Zusammenhang ist zu unterscheiden zwischen einerseits den Zielen, die einem bestimmten Steuersystem zugeordnet sind und die außerhalb dieses Systems liegen, und andererseits dem Steuersystem selbst inhärenten Mechanismen, die zur Erreichung dieser Ziele erforderlich sind (Urteile vom 6. September 2006, Portugal/Kommission, C-88/03, EU:C:2006:511, Rn. 81, vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 69, und vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 48).

208 So hat der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung zwar anerkannt, dass dem betreffenden allgemeinen Steuersystem inhärente Ziele, wie beispielsweise die Vermeidung von Doppelbesteuerung oder die Verhinderung von Missbrauch, ein *a priori* selektives Steuersystem rechtfertigen können (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. April 2004, GIL Insurance u. a., C-308/01, EU:C:2004:252, Rn. 74 bis 76, vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 64 bis 76, und vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 50 bis 53), doch hat er sich stets geweigert, anzuerkennen, dass dem Steuersystem fremde Ziele, wie z. B. der Wunsch, die

internationale Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten, die Beschäftigung in bestimmten Sektoren zu sichern oder im sozialen Bereich als verdienstvoll angesehene Einrichtungen zu begünstigen, geeignet sind, eine Maßnahme zu rechtfertigen, die *a priori* selektiv ist, und sie somit vom Anwendungsbereich von Art. 107 Abs. 1 AEUV auszunehmen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. Juni 1999, Belgien/Kommission, C-75/97, EU:C:1999:311, Rn. 37 bis 39, vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, Rn. 54, und vom 10. Januar 2006, Cassa di Risparmio di Firenze u. a., C-222/04, EU:C:2006:8, Rn. 136 bis 138).

209 Jedoch ist festzustellen, dass im vorliegenden Fall die Begriffe des allgemeinen Interesses und der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht sowie der öffentlichen oder privaten Natur der betroffenen Einheiten der Natur und der Logik des belgischen Einkommensteuersystems fremd sind, das im Hinblick auf die Unterscheidung zwischen Gesellschaftssteuer und Steuer der juristischen Personen im Wesentlichen auf der Definition des Begriffs „Gesellschaft“ gemäß Art. 2 Nr. 5 EStGB beruht (siehe oben, Rn. 148).

210 Daher ist die Kommission im 103. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ohne Beurteilungsfehler zu der Auffassung gelangt, dass, da das entscheidende Kriterium für die Anwendung der Gesellschaftssteuer oder der Steuer der juristischen Personen das Betreiben eines „[gewinnbringenden] Unternehmen[s] bzw. [von gewinnbringenden] Geschäfte[n]“ durch die betreffende Einheit sei (vgl. Art. 2 EStGB), der geltend gemachte Umstand, dass die Häfen ihre Gewinne nicht ausschütteten, sondern reinvestierten, dass sie ein über ihr Eigeninteresse hinausgehendes Ziel verfolgten, dass die Erzielung von Gewinnen kein satzungsmäßiges Ziel darstelle, dass sie Teil der öffentlichen Hand seien und dass sie Aufgaben von allgemeinem Interesse wahrnähmen, keine Rechtfertigung sei für eine günstigere steuerliche Behandlung als jene, die den anderen inländischen Gesellschaften im Licht der Leitlinien des Steuersystems zukomme.

211 Selbst wenn die vom Königreich Belgien angeführten Ziele möglicherweise auf die Natur oder die Logik des Steuersystems zurückzuführen sind, ist auf jeden Fall festzustellen, dass sie mit der fraglichen Maßnahme nicht kohärent umgesetzt werden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission, C-487/06 P, EU:C:2008:757, Rn. 88, und vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 73 und 74).

212 Wie die Kommission nämlich im 103. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses feststellte, reinvestieren andere Unternehmen ebenfalls ihre Gewinne oder verfolgen Ziele bzw. erzielen volkswirtschaftliche Wirkungen, die über ihr Eigeninteresse hinausgehen, ohne aus diesem Grund von der Gesellschaftssteuer befreit zu sein. Umgekehrt können auch Einheiten, die nicht zur öffentlichen Hand gehören, wie Vereinigungen ohne Gewinnerzielungsabsicht, der Steuer der juristischen Personen unterworfen werden, vorausgesetzt, dass sie das allgemeine Kriterium nach Art. 2 EStGB erfüllen, so dass die Zugehörigkeit zum öffentlichen Bereich auch nach nationalem Recht kein relevantes Kriterium ist.

213 Was schließlich das Argument der Klägerinnen betrifft, ihre Unterwerfung unter die Gesellschaftssteuer hätte eine bestrafende und diskriminierende Wirkung (siehe oben, Rn. 203), so ist darauf hinzuweisen, wie es die Kommission im 105. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses getan hat, dass die Gesellschaftssteuerbefreiung der Häfen nicht darauf zurückzuführen ist, dass sie durch Art. 49 EStGB finanziell benachteiligt würden, da die fragliche Befreiung alle erzielten Gewinne betrifft und nicht auf Gewinne beschränkt ist, die sich aus der möglichen Nichtabzugsfähigkeit bestimmter Kosten gemäß Art. 49 EStGB ergeben. Die in Art. 180 Nr. 2 EStGB vorgesehene Befreiung kann daher nicht durch eine grundlegende Regel des belgischen Steuersystems gerechtfertigt werden, selbst wenn Art. 49 EStGB eine solche grundlegende Regel darstellte.

214 Nach alledem ist die Kommission im angefochtenen Beschluss ohne Beurteilungsfehler zu dem Schluss gekommen, dass die Befreiung der Häfen von der Gesellschaftssteuer ihnen einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verschaffe.

215 Der zweite und der dritte Klagegrund sind daher zurückzuweisen.

Zum vierten, weiter hilfsweise auf einen Antrag auf Einräumung einer Übergangsfrist gestützten Klagegrund

216 Weiter hilfsweise begehren die Klägerinnen vom Gericht die Einräumung einer Übergangsfrist bis zum Abschluss der Untersuchung der Kommission betreffend die Besteuerung der verschiedenen Häfen der Union, und jedenfalls für ein ganzes Jahr, um ihnen die Anpassung an die neue Situation zu ermöglichen. In der Sache betreffend die Besteuerung der Häfen in den Niederlanden habe die Kommission dem niederländischen Gesetzgeber und den Häfen nämlich ein ganzes Jahr Zeit gegeben, um sich an die neue Situation anzupassen. Darüber hinaus lägen Hinweise vor, dass es in anderen Mitgliedstaaten ähnliche Maßnahmen gebe, so dass eine unterschiedliche Behandlung faire Wettbewerbsbedingungen untergraben und die Ungleichheiten zwischen den Häfen der verschiedenen Mitgliedstaaten vergrößern würde.

217 Erstens trägt das Königreich Belgien vor, die Kommission habe durch die selektive Durchführung einiger Untersuchungen nur in bestimmten Mitgliedstaaten den Hafenbehörden der Union, die keiner Form oder anderen Formen der Besteuerung unterlägen und keiner Untersuchung unterzogen worden seien, einen Wettbewerbsvorteil verschafft. Zweitens macht das Königreich Belgien unter Berufung auf praktische Möglichkeiten zur Anpassung der belgischen Steuergesetzgebung und gestützt auf das niederländische Beispiel geltend, die Kommission habe keine fairen Wettbewerbsbedingungen gewährleistet, indem sie es abgelehnt habe, eine Übergangsfrist für eine solche Anpassung einzuräumen.

218 Die Kommission weist dieses Vorbringen zurück.

219 Vorab ist festzustellen, dass die Klägerinnen mit diesem Klagegrund das Gericht ersuchen, eine Übergangsfrist einzuräumen, nicht aber, den angefochtenen Beschluss wegen eines Fehlers, mit dem er behaftet sei, für nichtig zu erklären. Indessen ist das Gericht, wie von der Kommission geltend gemacht, nicht befugt, den Unionsorganen Anordnungen zu erteilen oder sich im Rahmen der von ihm ausgeübten Rechtmäßigkeitskontrolle an ihre Stelle zu setzen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. April 2016, Italien und Eurallumina/Kommission, T-60/06 RENV II und T-62/06 RENV II, EU:T:2016:233, Rn. 43, und vom 12. Mai 2016, Hamr – Sport/Kommission, T-693/14, nicht veröffentlicht, EU:T:2016:292, Rn. 91).

220 In der Erwiderung tragen die Klägerinnen jedoch vor, die Grenzen der Kontrolle des Gerichts schlössen nicht aus, dass eine Entscheidung der Kommission für nichtig erklärt werde, weil sie keine angemessene vorläufige Maßnahme vorsehe. Dieser Klagegrund könnte daher so verstanden werden, dass er im Wesentlichen auf einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung gestützt sei, der zur Nichtigerklärung des angefochtenen Beschlusses führen müsse, da in diesem Beschluss keine Übergangsfrist vorgesehen sei, die es dem Königreich Belgien ermöglichen würde, die belgischen Häfen bis zum Abschluss der Untersuchung der Kommission betreffend die Besteuerung der verschiedenen Häfen in allen Mitgliedstaaten der Union nicht der Gesellschaftssteuer zu unterwerfen.

221 In diesem Zusammenhang ist erstens, soweit die Kommission offensichtlich nach Ansicht der Klägerinnen eine einjährige Übergangsfrist hätte gewähren müssen, wie in ihrem Beschluss (EU) 2016/634 vom 21. Januar 2016 über die staatliche Beihilfe SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 und ex CP 115/2004) der Niederlande – Befreiung niederländischer öffentlicher Unternehmen von der Körperschaftsteuer (ABl. 2016, L 113, S. 148) geschehen, festzustellen, dass aus dem verfügenden Teil dieses Beschlusses nicht hervorgeht, dass die Kommission dem Königreich der Niederlande eine Übergangsfrist gewährt hat. Im Gegenteil bestimmt Art. 2 des genannten Beschlusses: „Die Niederlande schaffen die Befreiung der in [Art. 1] genannten Seehäfen von der Körperschaftsteuer innerhalb von zwei Monaten nach Bekanntgabe dieses Beschlusses ab. Die entsprechend geänderte

Körperschaftsteuerregelung wird spätestens ab dem auf die Annahme dieses Beschlusses folgenden Steuerjahr angewandt.“ Die dem Königreich der Niederlande mit diesem Beschluss auferlegten Verpflichtungen ähneln somit denen, die dem Königreich Belgien mit Art. 2 des im vorliegenden Fall angefochtenen Beschlusses (siehe oben, Rn. 22) auferlegt wurden, ohne dass in dieser Hinsicht eine Ungleichbehandlung festzustellen ist.

222 Zweitens ist, da die Klägerinnen offensichtlich auch der Auffassung sind, die Kommission hätte bis zum Abschluss der Untersuchung der Besteuerung der Häfen in sämtlichen Mitgliedstaaten der Union warten müssen, um keine zusätzlichen Wettbewerbsverzerrungen zu verursachen, festzustellen, dass ein ähnliches Argument vom Gericht im Urteil vom 31. Mai 2018, Groningen Seaports u. a./Kommission (T-160/16, nicht veröffentlicht, EU:T:2018:317), geprüft und zurückgewiesen wurde.

223 In diesem Urteil, das im Anschluss an eine Klage einiger niederländischer Häfen gegen den Beschluss 2016/634 (siehe oben, Rn. 221) erging, wies das Gericht das auf einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung gestützte Argument der Klägerinnen zurück, indem es zunächst darauf hinwies, dass nach ständiger Rechtsprechung die Beachtung des Grundsatzes der Gleichbehandlung mit der Beachtung des Gebots rechtmäßigen Handelns in Einklang gebracht werden muss, das besagt, dass sich niemand zu seinem Vorteil auf eine gegenüber anderen begangene Rechtsverletzung berufen kann (vgl. Urteil vom 31. Mai 2018, Groningen Seaports u. a./Kommission, T-160/16, nicht veröffentlicht, EU:T:2018:317, Rn. 116 und die dort angeführte Rechtsprechung).

224 Die Klägerinnen können sich daher, um die Nichtigerklärung des angefochtenen Beschlusses zu erreichen, nicht darauf berufen, dass die Kommission nicht gleichzeitig die anderen Mitgliedstaaten aufgefordert hat, die ihren Häfen gewährten Beihilfen abzuschaffen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 31. Mai 2018, Groningen Seaports u. a./Kommission, T-160/16, nicht veröffentlicht, EU:T:2018:317, Rn. 117).

225 Jedenfalls ist festzustellen, dass nach ständiger Rechtsprechung die Wahrung des Grundsatzes der Gleichbehandlung oder Nichtdiskriminierung erfordert, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleichbehandelt werden, es sei denn, dass eine solche Behandlung objektiv gerechtfertigt ist. Nach ebenfalls ständiger Rechtsprechung setzt die Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes durch eine unterschiedliche Behandlung voraus, dass die betreffenden Sachverhalte im Hinblick auf alle Merkmale, die sie kennzeichnen, vergleichbar sind (vgl. Urteil vom 31. Mai 2018, Groningen Seaports u. a./Kommission, T-160/16, nicht veröffentlicht, EU:T:2018:317, Rn. 119 und die dort angeführte Rechtsprechung).

226 Im vorliegenden Fall gibt es jedoch Unterschiede, die sich zum einen auf den Stand der verschiedenen Verfahren betreffend die Steuersysteme der Mitgliedstaaten und zum anderen auf die für die Häfen der verschiedenen Mitgliedstaaten geltenden Steuergesetze beziehen. Solche Unterschiede können objektive Gründe dafür sein, dass die Kommission den angefochtenen Beschluss erlassen und angeordnet hat, dass die Befreiung für belgische Häfen in diesem Fall aufgehoben wird, bevor sie ihre Untersuchungen zur Besteuerung der Häfen in allen Mitgliedstaaten der Union abgeschlossen hatte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 31. Mai 2018, Groningen Seaports u. a./Kommission, T-160/16, nicht veröffentlicht, EU:T:2018:317, Rn. 120 bis 130).

227 Dem Vorbringen der Klägerinnen zu folgen, würde im Übrigen bedeuten, dass die Kommission zum Nachteil der Mitgliedstaaten, die ihren Häfen keine Beihilfen gewähren, warten müsste, bis sie alle ihre Untersuchungen in Bezug auf alle Mitgliedstaaten, die ihren Häfen Beihilfen gewähren, abgeschlossen hat, bevor sie ihre endgültigen Entscheidungen trifft und die Aufhebung dieser Beihilfen anordnet (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 31. Mai 2018, Groningen Seaports u. a./Kommission, T-160/16, nicht veröffentlicht, EU:T:2018:317, Rn. 132).

228 Schließlich ist festzustellen, dass die Argumente des Königreichs Belgien zur Unterstützung der Klägerinnen in gleicher Weise zu verstehen sind wie die oben in den Rn. 219 bis 227 angeführten. Unterstellt, die vom Königreich Belgien vorgetragenen Argumente könnten so verstanden werden, dass sie auf einen Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV gestützt sind, was die Begriffe der Wettbewerbsverzerrung und der Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten wegen des Fehlens fairer Wettbewerbsbedingungen in der Union angeht, ist jedoch mit der Kommission hervorzuheben, dass ein solcher Klagegrund von den Klägerinnen nicht vorgetragen wurde und daher einen neuen, unzulässigen Klagegrund darstellt. Zwar hindern nämlich Art. 40 Abs. 4 der Satzung des Gerichtshofs, der nach Art. 53 Abs. 1 dieser Satzung für das Verfahren vor dem Gericht gilt, und Art. 142 Abs. 3 der Verfahrensordnung des Gerichts einen Streithelfer nicht daran, neue oder andere Argumente als die von ihm unterstützte Partei vorzubringen, da sein Vorbringen andernfalls auf eine Wiederholung der Argumente der Klageschrift beschränkt wäre; sie erlauben es ihm jedoch nicht, den in der Klageschrift definierten Rahmen des Rechtsstreits zu ändern oder umzubilden, indem neue Klagegründe vorgetragen werden (vgl. Urteil vom 12. Dezember 2006, SELEX Sistemi Integrati/Kommission, T-155/04, EU:T:2006:387, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

229 Folglich ist der vierte Klagegrund ebenfalls zurückzuweisen und die Klage in vollem Umfang abzuweisen.

Kosten

230 Nach Art. 134 Abs. 1 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen.

231 Außerdem tragen nach Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung die Mitgliedstaaten, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten.

232 Da die Klägerinnen unterlegen sind, sind ihnen gemäß dem Antrag der Kommission die Kosten aufzuerlegen, mit Ausnahme derjenigen, die dem Königreich Belgien entstanden sind, das seine eigenen Kosten trägt.

Aus diesen Gründen hat

DAS GERICHT (Sechste erweiterte Kammer)

für Recht erkannt und entschieden:

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Havenbedrijf Antwerpen NV und die Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV tragen ihre eigenen Kosten sowie die Kosten der Europäischen Kommission.

3. Das Königreich Belgien trägt seine eigenen Kosten.

Berardis Labucka Spielmann

Csehi Spineanu-Matei

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 20. September 2019.

Unterschriften

Inhaltsverzeichnis

Sachverhalt 2

Rechtlicher Rahmen 2

Verwaltungsverfahren und angefochtener Beschluss 5

Verfahren und Anträge der Parteien 8

Rechtliche Würdigung 9

Zum ersten Klagegrund: Verstoß gegen die Art. 107 und 296 AEUV wegen der Einstufung der Hafenbehörden als Unternehmen 9

Zum zweiten Teil: nicht wirtschaftliche Natur der Tätigkeiten der belgischen Häfen 10

Zum ersten Teil: Fehlen eines Marktes, auf dem die Hafenbehörden ihre Dienstleistungen anbieten .. 17

Zum zweiten und zum dritten Klagegrund: Verstoß gegen das Selektivitätskriterium 20

Zusammenfassung der Analyse der Kommission hinsichtlich der Selektivität der Maßnahme im angefochtenen Beschluss 20

Einschlägige Rechtsprechung 23

Zur Selektivität der betreffenden Maßnahme für den Fall, dass Art. 180 Nr. 2 EStGB eine Abweichung vom Referenzsystem darstellt 25

– Zur Rüge der fehlerhaften Ermittlung des Referenzrahmens 25

– Zur Rüge der mangelnden Vergleichbarkeit zwischen Häfen und gesellschaftssteuerpflichtigen Einheiten 29

Zur Selektivität der Maßnahme in dem Fall, dass Art. 180 Nr. 2 EStGB keine förmliche Abweichung vom Referenzsystem darstellt 34

Zu der auf die Rechtfertigung durch die Natur oder die Logik des Steuersystems gestützten Rüge 35

Zum vierten, weiter hilfsweise auf einen Antrag auf Einräumung einer Übergangsfrist gestützten Klagegrund 38

Kosten 40