BESCHLUSS (EU) 2015/314 DER KOMMISSION

vom 15. Oktober 2014

über die staatliche Beihilfe SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) Spaniens Regelung für die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen

(Bekanntgegeben unter Aktenzeichen C(2014) 7280)

(Nur der spanische Text ist verbindlich)

(Text von Bedeutung für den EWR)

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, insbesondere auf Artikel 108 Absatz 2,

gestützt auf das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum, insbesondere auf Artikel 62 Absatz 1 Buchstabe a,

nach Aufforderung der Beteiligten zur Stellungnahme gemäß den vorgenannten Artikeln ([1]) und unter Berücksichtigung ihrer Stellungnahmen,

in Erwägung nachstehender Gründe:

1. VERFAHREN

(1) Am 28. Oktober 2009 erließ die Kommission einen Negativbeschluss, in dem die Rückforderung der Beihilfen angeordnet wurde, die den Begünstigten einer spanischen Regelung gewährt worden waren, nach der die steuerliche Abschreibung im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Unternehmen erlaubt war (nachstehend „erster Beschluss“) ([2]). Der Beschluss war auf den Erwerb von Beteiligungen innerhalb der Union beschränkt, und die Kommission hielt das eingeleitete Verfahren für den Erwerb von Beteiligungen außerhalb der Union offen, da Spanien sich verpflichtet hatte, neue Elemente zu den mutmaßlichen Hindernissen zu übermitteln, die grenzüberschreitenden Unternehmenszusammenschlüssen außerhalb der Union entgegenstehen.

(2) Am 12. Januar 2011 erließ die Kommission einen Negativbeschluss mit einer Rückforderungsanordnung bezüglich der Beihilfen, die den Begünstigten auf der Grundlage der streitigen Rechtsvorschriften bei Beteiligungserwerben außerhalb der Union gewährt worden waren (nachstehend „zweiter Beschluss“ ([3])).

(3) Allerdings begrenzte die Kommission den Umfang der Rückforderungspflicht im ersten und zweiten Beschluss, da ein schützenswertes Vertrauen begründet worden war.

(4) Per E-Mail vom 12. April 2012 teilte Spanien der Kommission mit, dass am 21. März 2012 eine neue verbindliche behördliche Auslegung ([4]) („Consulta vinculante“) der in Rede stehenden Beihilferegelung erlassen worden war, die ebenfalls auf Transaktionen vor diesem Datum Anwendung findet.

(5) Mit Schreiben vom 4. Juli 2012 ersuchte die Kommission Spanien im Zusammenhang mit dem Rückforderungsverfahren um Klarstellung einer Reihe von Aspekten bezüglich der neuen behördlichen Auslegung. Spanien übermittelte seine Stellungnahme am 5. September 2012.

(6) Im Oktober 2012 leitete die Kommission von Amts wegen ein neues Prüfverfahren in Bezug auf die in Rede stehende neue behördliche Auslegung ein, das im Beihilfenregister als neue Beihilfesache ([5]) registriert wurde.

([1]) ABl. C 258 vom 7.9.2013, S. 8.
([2]) ABl. L 7 vom 11.1.2011, S. 48.
([3]) ABl. L 135 vom 21.5.2011, S. 1.
([4]) Siehe Consulta vinculante V0608-12 vom 21. März 2012.
([5]) SA.35550 (12/CP).

(7) Mit Schreiben vom 29. Oktober 2012 übermittelte die Kommission Spanien ein Auskunftsverlangen. Spanien übermittelte die verlangten Auskünfte am 5. Dezember 2012. Am 12. Dezember 2012 fand eine Fachsitzung zwischen der Kommission und Vertretern Spaniens statt. Nach dieser Sitzung sandte die Kommission Spanien am 19. Dezember 2012 ein weiteres Schreiben im Zusammenhang mit dem Rückforderungsverfahren, in dem sie ihre Zweifel an der Rechtmäßigkeit der neuen behördlichen Auslegung darlegte. Spanien übermittelte seine Stellungnahme am 14. Februar 2013.

(8) In ihrem Schreiben vom 26. April 2013 ersuchte die Kommission Spanien eindringlich, die neue behördliche Auslegung der Beihilferegelung im Hinblick auf das Beihilferecht zu überprüfen. Spanien antwortete am 31. Mai 2013 auf dieses Schreiben der Kommission.

(9) Mit Schreiben vom 21. Juni 2013 informierten die Dienststellen der Kommission Spanien darüber, dass die Kommission den Erlass einer Anordnung zur Aussetzung aller unzulässigen Beihilfen erwäge, die auf der Grundlage der neuen behördlichen Auslegung gewährt wurden, und forderten Spanien zur Stellungnahme auf. Am 26. Juni 2013 bat Spanien um eine Verlängerung der ursprünglich von der Kommission festgesetzten Frist, was noch am selben Tag abgelehnt wurde. Mit Schreiben vom 1. Juli 2013 übermittelte Spanien seine Stellungnahme zur Aussetzungsanordnung.

(10) Da die geänderte Regelung nicht gemäß Artikel 108 Absatz 3 AEUV bei der Kommission angemeldet und bereits vor der vorläufigen Genehmigung durch die Kommission nach Artikel 107 AEUV angewandt worden war, wurde die Maßnahme als nicht angemeldete Beihilfe unter dem Aktenzeichen SA.35550 (13/NN) im Beihilfenregister der Kommission registriert.

(11) Mit Schreiben vom 17. Juli 2013 setzte die Kommission Spanien von ihrem Beschluss in Kenntnis, wegen der Beihilfe das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) einzuleiten.

(12) Der Beschluss der Kommission zur Einleitung des Verfahrens wurde im *Amtsblatt der Europäischen Union* veröffentlicht ([6]). Die Kommission forderte die Beteiligten zur Stellungnahme auf.

(13) Die Kommission erhielt Stellungnahmen von Spanien und fünf Beteiligten. Die Stellungnahmen, die die Kommission von den Beteiligten erhalten hat, sind Spanien zugeleitet worden, dem Gelegenheit zur Äußerung gegeben wurde. Die Stellungnahmen Spaniens gingen mit Schreiben vom 25. November 2013 und vom 20. Dezember 2013 ein.

(14) Mit Schreiben vom 26. März 2014 sandte die Kommission Spanien ein Auskunftsverlangen. Spanien übermittelte die verlangten Auskünfte am 7. Mai 2014.

2. **BESCHREIBUNG DER MASSNAHME**

2.1. **Einleitung**

a) *Artikel 12 Absatz 5 TRLIS*

(15) Rechtsgrundlage der in Rede stehenden Beihilferegelung ist das spanische Körperschaftsteuergesetz („Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades", nachstehend „TRLIS"), insbesondere Artikel 12 Absatz 5 in Verbindung mit Artikel 21 dieses Gesetzes.

(16) Artikel 12 Absatz 5 TRLIS trat am 1. Januar 2002 in Kraft und führte die Bestimmung ein, dass ein in Spanien ansässiges Unternehmen den finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert, der sich aus dem Erwerb einer Beteiligung an einem ausländischen Unternehmen ergibt, dessen Einnahmen unter die in Artikel 21 TRLIS (zuvor Artikel 20 bis LIS) vorgesehene Steuerbefreiung fallen, von der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer abziehen kann.

(17) Der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert ist in Artikel 12 Absatz 5 TRLIS definiert als der Teil der Differenz zwischen dem für die Beteiligung gezahlten Kaufpreis und dem Buchwert der Beteiligung zum Datum des Erwerbs, der nicht in den Gütern und Rechten des ausländischen Unternehmens verbucht wurde. Dieser Teil der Differenz ist bis zu einem jährlichen Maximum eines Zwanzigstels seines Werts von der Steuerbemessungsgrundlage abziehbar. Dieser Abzug ist unbeschadet der anwendbaren Rechnungslegungsvorschriften möglich.

([6]) Siehe Fußnote 1.

b) *Kriterien von Artikel 21 TRLIS*

(18) Artikel 21 legt die Voraussetzungen fest, die Einnahmen von nicht in Spanien ansässigen Unternehmen erfüllen müssen, damit das in Spanien ansässige Unternehmen zu einem Abzug nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS berechtigt ist:

(a) Der Prozentsatz der direkten oder indirekten Beteiligung am Eigenkapital des nicht in Spanien ansässigen Unternehmens muss mindestens 5 % betragen. Darüber hinaus muss die Beteiligung von dem in Spanien ansässigen Unternehmen ohne Unterbrechung mindestens ein Jahr lang gehalten werden ([7]).

(b) Das ausländische Unternehmen muss einer Steuer unterliegen, die mit der in Spanien geltenden Körperschaftsteuer vergleichbar ist. Diese Voraussetzung gilt als erfüllt, wenn das Zielunternehmen in einem Land ansässig ist, mit dem Spanien ein Abkommen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung geschlossen hat, das auch den Informationsaustausch vorsieht ([8]).

(c) Die Gewinne stammen aus im Ausland durchgeführten unternehmerischen Tätigkeiten. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn mindestens 85 % der Einnahmen die folgenden Kriterien erfüllen ([9]):

(i) Die Einnahmen des nicht in Spanien ansässigen Unternehmens werden im Ausland erzielt und können aufgrund der Anwendung von Vorschriften für internationale Steuertransparenz nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden. Insbesondere wird für Einnahmen aus den folgenden Tätigkeiten davon ausgegangen, dass sie diese Voraussetzung erfüllen:

— Großhandel, wenn die Güter den Käufern in dem Land oder Gebiet, in dem das ausländische Unternehmen ansässig ist, oder in einem beliebigen anderen Land oder Gebiet außerhalb Spaniens zur Verfügung gestellt werden, sofern die Leistungen von dem nicht in Spanien ansässigen Unternehmen erbracht werden;

— Dienstleistungen in dem Gebiet, in dem das nicht in Spanien ansässige Unternehmen seinen steuerlichen Wohnsitz hat, sofern die Vorgänge von dem nicht ansässigen Unternehmen ausgeführt werden;

— Finanzdienstleistungen für Kunden, die ihren steuerlichen Wohnsitz nicht in Spanien haben, sofern die Leistungen von dem nicht in Spanien ansässigen Unternehmen erbracht werden;

— Versicherungsdienstleistungen für nicht in Spanien gelegene Risiken, sofern die Versicherungsdienstleistungen von dem nicht in Spanien ansässigen Unternehmen erbracht werden.

(ii) Dividenden von oder Gewinnbeteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Unternehmen, die aus indirekten Beteiligungen stammen und die die in Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a TRLIS festgelegten Voraussetzungen erfüllen; außerdem Veräußerungsgewinne aus der Übertragung von Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Unternehmen, sofern diese mit den Voraussetzungen in Artikel 21 Absatz 2 TRLIS im Einklang stehen.

(19) Erwähnenswert ist, dass trotz der Anwendung von Artikel 12 Absatz 5 in Verbindung mit Artikel 21 TRLIS Artikel 21 ursprünglich konzipiert wurde, um die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung ausländischer Dividenden und Einnahmen aus dem Erwerb von Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Unternehmen festzulegen, mit dem Ziel, die internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden ([10]).

c) *Begriff des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts*

(20) Der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert ist ein Steuerkonzept, das vom spanischen Gesetzgeber in Artikel 12 Absatz 5 TRLIS eingeführt wurde und das mit dem Geschäfts- oder Firmenwert aus Sicht der Rechnungslegung im Zusammenhang steht.

(21) Der Geschäfts- oder Firmenwert ist ein immaterieller Vermögenswert, der den Wert des guten Rufes des Handelsnamens, der guten Kundenbeziehungen, der Qualifizierung der Mitarbeiter und ähnlicher Faktoren repräsentiert, derentwegen zu erwarten ist, dass in Zukunft höhere Gewinne erzielt werden. Aus Sicht der Rechnungslegung berechnet sich der Geschäfts- oder Firmenwert als Differenz zwischen dem Kaufpreis eines Unternehmens abzüglich des Buchwerts seines Reinvermögens.

(22) Entsprechend den von Spanien übermittelten Informationen lässt sich die Tatsache, dass der für eine Unternehmensbeteiligung gezahlte Preis höher ist als der Buchwert dieser Beteiligung, auf zwei unterschiedliche Gründe zurückführen: 1) auf den substanziellen Mehrwert der Vermögenswerte des Unternehmens oder 2) auf einen Preisaufschlag, der gezahlt wird, weil in der Zukunft höhere Erträge erwartet werden. Letztere Kategorie entspricht dem finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert.

([7]) Siehe Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a TRLIS.
([8]) Siehe Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe b TRLIS.
([9]) Siehe Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c TRLIS.
([10]) Artikel 21 „Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español" (Steuerbefreiung zur Vermeidung der internationalen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ausländischer Dividenden und Einnahmen aus der Übertragung von Anteilen am Gesellschaftskapital nicht in Spanien ansässiger Unternehmen) ist in Abschnitt IV des TRLIS enthalten.

(23) Gemäß Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ist der Teil der Differenz zwischen dem für eine Beteiligung gezahlten Kaufpreis und dem Buchwert der Beteiligung zum Datum des Erwerbs entsprechend den im Königlichen Dekret 1815/1991 über die konsolidierte Rechnungslegung festgelegten Kriterien in den Gütern und Rechten des ausländischen Unternehmens zu verbuchen. Der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert ist der Teil dieser Differenz, der nicht in den Gütern und Rechten des ausländischen Unternehmens verbucht wurde. Der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert ist bis zu einem jährlichen Maximum von einem Zwanzigstel des Werts von der Steuerbemessungsgrundlage abziehbar.

(24) Die Höhe des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts, der von der Steuerbemessungsgrundlage abziehbar ist, ist somit wie folgt zu ermitteln:

i. Berechnung der Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Buchwert der Beteiligung am ausländischen Unternehmen zum Erwerbsdatum. Der Buchwert muss den Eigenkapitalanteil widerspiegeln, der der Beteiligung und ihrem Buchwert entspricht.

ii. Buchung dieser Differenz in den Gütern und Rechten des nicht in Spanien ansässigen Unternehmens entsprechend den im Königlichen Dekret 1815/1991 über die konsolidierte Rechnungslegung festgelegten Kriterien;

iii. der Betrag (dieser Differenz), der nicht in den Gütern und Rechten des nicht in Spanien ansässigen Unternehmens verbucht werden konnte, ist der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert. Dieser Betrag ist bis zu einem Zwanzigstel des Werts von der Steuerbemessungsgrundlage abziehbar.

d) *Begriff des direkten und indirekten Erwerbs*

(25) Der von einem Unternehmen getätigte Kauf von Anteilen am Eigenkapital eines Unternehmens wird als direkter Erwerb erachtet. Bei dem von einem Unternehmen getätigten Kauf von Anteilen am Eigenkapital eines Unternehmens auf zweiter oder darunterliegender Stufe (Tochter- oder Enkelgesellschaft), der einem vorherigen direkten Erwerb folgt, handelt es sich um einen indirekten Erwerb. Das erwerbende Unternehmen erwirbt indirekt Beteiligungen an den Tochter- oder Enkelgesellschaften.

(26) In Anbetracht der von Spanien und den Beteiligten übermittelten Informationen stellt die Kommission fest, dass die Kontroverse in der vorliegenden Sache auf den indirekten Erwerb von Beteiligungen in der Folge eines direkten Erwerbs von Beteiligungen an einer nicht in Spanien ansässigen Holdinggesellschaft hinausläuft. Holdinggesellschaften sind Unternehmen, deren vorrangiges Geschäftsziel darin besteht, Anteile an anderen Betriebsgesellschaften zu besitzen. Holdinggesellschaften üben keine Wirtschaftstätigkeit an sich aus und können daher keinen Geschäfts- oder Firmenwert (und demnach auch keinen finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert) generieren. Der Geschäfts- oder Firmenwert wird auf nachrangigen Stufen von Betriebsgesellschaften generiert, die eine Wirtschaftstätigkeit ausüben. Somit geht es in der vorliegenden Sache um die Feststellung, ob für indirekt erworbene Beteiligungen, die sich durch den direkten Erwerb einer Beteiligung an einer nicht in Spanien ansässigen Holdinggesellschaft ergeben, ein steuerlicher Abzug nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS geltend gemacht werden kann.

2.2. **Änderungen des Wortlauts von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS**

(27) Artikel 12 trägt die Überschrift „Correcciones de valor: Pérdida de valor de los elementos patrimoniales“ (Wertberichtigungen: Wertminderung von Vermögenswerten). Absatz 5 dieses Artikels ist am 1. Januar 2002 in Kraft getreten. Er wurde mit Artikel 2 Absatz 5 des Gesetzes Nr. 24/2001 vom 27. Dezember 2001 ([11]) in das spanische Körperschaftsteuergesetz Nr. 43/1995 vom 27. Dezember 1995 aufgenommen. Anschließend wurde Artikel 12 Absatz 5 TRLIS in die königliche Gesetzesverordnung (Real Decreto Legislativo) Nr. 4/2004 vom 5. März 2004 aufgenommen, die eine konsolidierte Fassung des spanischen Körperschaftsteuergesetzes enthält ([12]).

(28) Seit der Aufnahme in das spanische Körperschaftsteuergesetz wurde Artikel 12 Absatz 5 TRLIS mehrmals geändert. Der mit dem Gesetz Nr. 24/2001 eingeführte ursprüngliche Entwurf von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS besagte, dass die Differenz zwischen dem für die Beteiligung gezahlten Kaufpreis und dem Buchwert der Beteiligung zum Datum des Erwerbs entsprechend den im Königlichen Dekret 1815/1991 vom 20. Dezember über die konsolidierte Rechnungslegung festgelegten Kriterien den Gütern und Rechten des ausländischen Unternehmens zuzurechnen ist. 2007 wurde der Verweis auf das „Königliche Dekret 1815/1991 vom 20. Dezember über die konsolidierte Rechnungslegung“ durch einen Verweis auf „die in Artikel 46 des spanischen Handelsgesetzbuchs (Código de Comercio) sowie in anderen Durchführungsbestimmungen festgelegte Methode der Vollkonsolidierung“ ersetzt.

([11]) Gesetz Nr. 24/2001 vom 27. Dezember 2001 über Steuer-, Verwaltungs- und soziale Maßnahmen.
([12]) Real Decreto Legislativo (königliche Gesetzesverordnung) Nr. 4/2004 vom 5. März über die konsolidierte Fassung des spanischen Körperschaftsteuergesetzes.

(29) Spanien zufolge ergab sich diese Änderung infolge des Erlasses des Gesetzes Nr. 16/2007 vom 4. Juli zur Reform und Anpassung des Handelsrechts im Bereich der Rechnungslegung im Hinblick auf seine internationale Harmonisierung auf der Grundlage der Vorschriften der Europäischen Union ([13]). Der Erlass dieses Gesetzes Nr. 16/2007 zog eine Reihe von Änderungen in verschiedenen Gesetzen und Vorschriften nach sich, beispielsweise Artikel 12 Absatz 5 TRLIS. Da das Königliche Dekret 1815/1991 aufgrund der Änderungen der auf die Rechnungslegung bezogenen Gesetzgebung außer Kraft gesetzt und aktualisiert werden musste, wurde auf das Handelsgesetzbuch, ein höherrangiges Gesetz, verwiesen. Spanien erklärte, dass die obenstehende Änderung rein technischer Natur gewesen sei, d. h., es seien dadurch weder die Konsolidierungsvorschriften geändert worden, noch habe diese Änderung Einfluss auf die Methode für die Berechnung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts gehabt. Spanien gab an, dass der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert stets anhand der Methode der Vollkonsolidierung berechnet worden sei und dass dieser Rechnungslegungsgrundsatz sowohl im Königlichen Dekret 1815/1991 als auch in Artikel 46 des spanischen Handelsgesetzbuchs enthalten gewesen sei.

(30) Nach Erlass des ersten und zweiten Beschlusses der Kommission fügte Spanien in Artikel 12 Absatz 5 TRLIS einen neuen Unterabsatz hinzu, um diesen beiden Beschlüssen Rechnung zu tragen. Obwohl in diesen Beschlüssen festgestellt wurde, dass es sich bei Artikel 12 Absatz 5 TRLIS um eine rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe handelt, wurde dieser Artikel nicht offiziell abgeschafft, da er weiterhin von Begünstigten angewandt werden konnte, die ein berechtigtes Vertrauen hatten, dass die gewährte Beihilfe, für die im ersten und zweiten Beschluss eine Übergangsfrist eingeräumt wurde, nicht zurückgefordert wird.

(31) Von Spanien wurde in Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ein dritter Gedankenstrich eingefügt, der besagte, dass der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert für ab dem 21. Dezember 2007 erworbene Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen EU-Unternehmen nicht abzugsfähig ist (unbeschadet von Artikel 1 Absatz 3 der Entscheidung der Kommission vom 28. Oktober 2009 sowie von Artikel 1 Absatz 3 des Beschlusses der Kommission vom 12. Januar 2011 in Bezug auf Erwerbe, bei denen vor dem 21. Dezember 2007 eine unwiderrufliche Verpflichtung eingegangen worden war). Jedoch kann für Erwerbe von Mehrheitsbeteiligungen an außerhalb der Union ansässigen Unternehmen, die zwischen dem 21. Dezember 2007 und dem 21. Mai 2011 (Datum der Veröffentlichung des zweiten Beschlusses im Amtsblatt) getätigt wurden, ein Steuerabzug geltend gemacht werden, wenn nachgewiesen werden kann, dass ausdrückliche rechtliche Hindernisse für grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen im Sinne von Artikel 1 Absätze 4 und 5 des zweiten Beschlusses der Kommission vom 12. Januar 2011 vorliegen.

2.3. **Behördliche Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS**

(32) Aus der wichtigsten gesetzlichen Bestimmung, Artikel 12 Absatz 5 TRLIS, geht nicht hervor, ob der Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts auf direkte oder indirekte Erwerbe von Beteiligungen angewandt werden kann. Allerdings bezieht sich Artikel 21 TRLIS bei den Kriterien, die Einnahmen von nicht in Spanien ansässigen Unternehmen erfüllen müssen, damit das in Spanien ansässige Unternehmen zu einem Abzug nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS berechtigt ist, auf direkte und indirekte Beteiligungen.

2.3.1. Ursprüngliche behördliche Auslegung

(33) Im Verlauf des Verwaltungsverfahrens, das zum Erlass der Einleitungsentscheidung 2007 führte, hatte Spanien gegenüber der Kommission erklärt, dass nach der ständigen Verwaltungspraxis der spanischen Steuerbehörde (Dirección General de Tributos, nachstehend „DGT“) sowie nach der Rechtsprechung des zentralen spanischen Verwaltungsgerichts (Tribunal Económico Administrativo Central, nachstehend „TEAC“) nur der Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts erlaubt gewesen sei, der aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen stammte ([14]). Von Spanien wurde dies wie folgt begründet:

(a) Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ist eine Methode für die Abschreibung von Investitionen, wobei sich die Abschreibung direkt auf die Steuerbemessungsgrundlage auswirkt. Die Handhabung des Abzugs erfordert die Kontrolle über die Investition, und eine solche Kontrolle kann nur durch den direkten Erwerb von Beteiligungen an Betriebsgesellschaften auf der ersten Stufe ausgeübt werden.

(b) Die in Artikel 21 TRLIS definierten Voraussetzungen für die Ausübung einer Wirtschaftstätigkeit im Ausland durch das nicht in Spanien ansässige Unternehmen, das einer Steuer unterliegt, die mit der in Spanien geltenden Körperschaftsteuer vergleichbar ist, gehen auf Steuervorschriften zur Missbrauchsbekämpfung zurück.

(c) Des Weiteren ist Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf den Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen auf der ersten Stufe beschränkt, da nach Artikel 21 TRLIS nur der Erwerb eines mindestens 5 %igen Anteils am Eigenkapital des nicht in Spanien ansässigen Unternehmens erforderlich ist, damit ein Abzug nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS anwendbar ist. Dieser prozentuale Anteil impliziert weder die Konsolidierung mit dem ausländischen Unternehmen auf der ersten Stufe noch die Konsolidierung mit den Tochter- oder Enkelgesellschaften des ausländischen Unternehmens. Jedoch kann ein Geschäfts- oder Firmenwert auf einer zweiten oder darunterliegenden Stufe nur nach einer Konsolidierung entstehen.

([13]) Gesetz Nr. 16/2007 vom 4. Juli 2007 zur Reform und Anpassung des Handelsrechts im Bereich der Rechnungslegung im Hinblick auf seine internationale Harmonisierung auf der Grundlage der Vorschriften der Europäischen Union.

([14]) Siehe Schreiben vom 4. Juni 2007, das von Spanien als Antwort auf ein Auskunftsverlangen vom 26. März 2007 übermittelt wurde.

(d) Darüber hinaus muss der geltend gemachte steuerliche Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts von der Steuerbehörde überprüft werden. Eine solche Überprüfung ist nur über das in Spanien ansässige Unternehmen möglich. Bei Beteiligungen an Unternehmen auf der ersten Stufe ist die Überprüfung für die spanische Steuerbehörde einfach, da die Beteiligungen Teil der Vermögenswerte des in Spanien ansässigen Unternehmens sind. Die Überprüfung des Geschäfts- oder Firmenwerts, der in ausländischen Unternehmen auf einer darunterliegenden Stufe entsteht, ist für die spanische Steuerbehörde schwieriger, da die Beteiligungen innerhalb der Vermögenswerte der nicht in Spanien ansässigen Unternehmen verbucht werden, die nicht der Kontrolle durch die spanische Steuerbehörde unterliegen.

(34) Im Verlauf des förmlichen Prüfverfahrens, das zum Erlass des vorliegenden Beschlusses führte, wurde Spanien ersucht, eine Liste der behördlichen Auslegungen (Consultas) der Steuerbehörde in Bezug auf die Anwendung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS vorzulegen. Spanien übermittelte ([15]) eine Kopie der behördlichen Auslegungen 1490-02 vom 4. Oktober 2002 und V0391-05 vom 10. März 2005 ([16]). Diese behördlichen Auslegungen bestätigen, dass seit dem Erlass von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS die DGT den indirekten Erwerb von Beteiligungen, der sich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft ergibt, ausdrücklich aus dem Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ausgeschlossen hat.

(35) Von Spanien wurde außerdem eine Liste der Rechtsprechungen des TEAC im Zusammenhang mit der Anwendung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS verlangt. Spanien übermittelte ([17]) Kopien von vier Entscheidungen des TEAC ([18]), die den Ausschluss von indirekten Beteiligungserwerben, die sich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft ergeben, aus dem Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS bestätigten. Die Argumentation in den *Consultas* der DGT und den Entscheidungen des TEAC, durch die der Ausschluss von indirekten Erwerben aus dem Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS untermauert wird, lässt sich wie folgt zusammenfassen:

(a) Eine der in Artikel 12 Absatz 5 TRLIS genannten Voraussetzungen ist, dass der Geschäfts- oder Firmenwert, der sich aus der Differenz zwischen dem für die Beteiligungen gezahlten Kaufpreis und dem Buchwert der Beteiligungen ergibt, den Vermögenswerten des erworbenen ausländischen Unternehmens zuzurechnen ist.

(b) Der Geschäfts- oder Firmenwert wird in Betriebsgesellschaften generiert. Infolge einer Wirtschaftstätigkeit entsteht ein immaterieller Vermögenswert, der sich u. a. aus dem Kundenportfolio, der geografischen Lage, dem Know-how, den Humanressourcen und dem guten Ruf ergibt. Letztendlich führen diese Faktoren zu einem höheren Kaufpreis als dem als Buchwert erfassten Wert. Aus diesem Grund kann der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert nur aufgrund des direkten Erwerbs einer Betriebsgesellschaft infolge der Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Buchwert entstehen, sofern diese Differenz nicht dem impliziten Mehrwert zuzurechnen ist, der sich aus den Vermögenswerten des Unternehmens ergibt.

(c) Zur Bestimmung der Höhe des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts (der Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Buchwert, die nicht dem Reinvermögen des ausländischen Unternehmens zurechenbar ist) ist entsprechend den folgenden drei Schritten vorzugehen: 1) Zunächst ist die Differenz zwischen dem für die Beteiligung gezahlten Kaufpreis und ihrem Buchwert zu berechnen. Der Buchwert muss den Eigenkapitalanteil widerspiegeln, der der Beteiligung entspricht, den das in Spanien ansässige Unternehmen an dem ausländischen Unternehmen hält. 2) Die Differenz zwischen den beiden obenstehenden Werten ist den Vermögenswerten des ausländischen Unternehmens bis zur Höhe des Marktwerts des betreffenden Vermögenswerts entsprechend den in den Vorschriften für die konsolidierte Rechnungslegung festgelegten Kriterien zuzurechnen ([19]). 3) Der verbleibende Betrag ist der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert, der bis zu einem maximalen Betrag von einem Zwanzigstel pro Jahr von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden kann.

(d) Holdinggesellschaften sind Unternehmen, deren vorrangiges Geschäftsziel darin besteht, Anteile an anderen Betriebsgesellschaften zu besitzen. Holdinggesellschaften üben somit keine Wirtschaftstätigkeit an sich aus. Nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ist wie folgt vorzugehen: Wenn ein in Spanien ansässiges Unternehmen eine Beteiligung an einer nicht in Spanien ansässigen Holdinggesellschaft erwirbt (deren Haupttätigkeit im Besitz von Anteilen an anderen Betriebsgesellschaften und der Verwaltung von Vermögenswerten von Betriebsgesellschaften besteht), ist die Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Buchwert der Beteiligung am Eigenkapital der Holding bis zur Höhe des Marktwerts des betreffenden Vermögenswerts als Vermögenswert der Holdinggesellschaft zu verbuchen. Da es sich bei den Vermögenswerten einer Holdinggesellschaft um Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Betriebsgesellschaften handelt, ist der Marktwert ihrer Vermögenswerte gleich dem Kaufpreis der Anteile, wodurch kein finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert entsteht. Nach dieser Auslegung kann der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert nur aus dem direkten Erwerb einer Betriebsgesellschaft infolge der Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Buchwert entstehen, sofern diese Differenz dem substanziellen Mehrwert direkt zurechenbar ist, der durch die Güter und Rechte des erworbenen Unternehmens generiert wird.

([15]) Siehe Schreiben Spaniens vom 7. Mai 2014 als Antwort auf ein Auskunftsverlangen vom 26. März 2014.
([16]) Aus den von einigen Beteiligten übermittelten Informationen geht hervor, dass es andere behördliche Auslegungen in Bezug auf Artikel 12 Absatz 5 TRLIS gibt, beispielsweise die Consultas vinculantes V316-05 und V2245-06.
([17]) Siehe Fußnote 15.
([18]) Entscheidung 00/2842/2009, Entscheidung 00/4872/2009 und gemeinsame Entschließungen, Entscheidung 00/5337/2009 und gemeinsame Entschließung, Entscheidung 00/3637/2010 und gemeinsame Entschließung.
([19]) Artikel 23 und 24 des Königlichen Dekrets 1815/1991.

(36) Die ständige Verwaltungspraxis Spaniens, die den Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts ermöglichte, der sich ausschließlich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an Betriebsgesellschaften ergibt, bestand auch nach dem Erlass des ersten und zweiten Beschlusses fort ([20]).

2.3.2. Neue behördliche Auslegung

(37) Nach Antrag auf ein steuerrechtliches Gutachten seitens eines spanischen Unternehmens übernahm die DGT am 21. März 2012 die verbindliche Auslegung V0608-12 ([21]), die besagt, dass nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS nicht nur der Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts möglich ist, der sich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an Betriebsgesellschaften ergibt, sondern auch der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert, der durch den indirekten Erwerb von Beteiligungen infolge des direkten Erwerbs von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft entsteht.

(38) In der obengenannten *Consulta vinculante* bestätigte die DGT eine Abweichung von ihrer ursprünglichen Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS im Hinblick auf dessen Anwendung auf den indirekten Erwerb von Beteiligungen. Infolgedessen änderte die DGT das Kriterium, auf das sie ihre früheren Antworten auf Anfragen seitens spanischer Unternehmen zu diesem Punkt gestützt hatte.

(39) Des Weiteren vertrat das TEAC in einer Entscheidung vom 26. Juni 2012 ([22]) im Hinblick auf die Anwendung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf indirekte Beteiligungserwerbe die von der DGT übernommene Position. Obwohl sich die Entscheidung auf eine andere Streitsache bezog und der Steuerpflichtige ein anderes Unternehmen war als das in der obenerwähnten „Consulta vinculante" der DGT vom 21. März 2012, bestätigte das TEAC eine Abweichung von seiner früheren Rechtslehre, indem es die Abzugsfähigkeit des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts auf den indirekten Erwerb von Beteiligungen ausweitete, der sich aus dem direkten Erwerb von Anteilen an einer Holdinggesellschaft ergab.

(40) Auch das TEAC bestätigte eine Abweichung von seiner früheren Rechtslehre. Dem TEAC zufolge stützte sich seine frühere Rechtslehre auf die in Artikel 15 des Königlichen Dekrets 1777/2004 vom 30. Juli über die Durchführungsverordnung zum spanischen Körperschaftsteuergesetz enthaltene Verpflichtung, die sich ausschließlich auf das direkt erworbene Unternehmen bezog. Die Kontroverse im Zusammenhang mit der Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS sowie die beiden von der Europäischen Kommission erlassenen Beschlüsse veranlassten das TEAC zur Überprüfung seiner früheren Rechtslehre. Die von der DGT und dem TEAC angeführten Gründe können im Wesentlichen wie folgt zusammengefasst werden:

(a) Erstens verweisen die DGT und das TEAC in ihrer Argumentation, dass indirekte Erwerbe ebenfalls von einem Abzug nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS profitieren können, auf Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c TRLIS. Der DGT und dem TEAC zufolge kann die Voraussetzung der Ausübung einer Wirtschaftstätigkeit erfüllt sein, wenn sich die Betriebsgesellschaft gleichwohl auf einer zweiten oder darunterliegenden Stufe befindet. Insbesondere verweisen die DGT und das TEAC auf Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c Nummer 2 TRLIS, worin ausdrücklich angegeben ist, dass Dividenden aus direkten oder indirekten Beteiligungen ebenfalls von der Bestimmung abgedeckt sind. Die DGT und das TEAC kommen zu dem Schluss, dass die Tatsache, dass die Betriebsgesellschaft sich auf einer zweiten oder darunterliegenden Stufe befindet, der Anwendung des Abzugs nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS nicht entgegensteht.

(b) Zweitens verweisen die DGT und das TEAC auf den Zweck der Bestimmung: In Anbetracht der Tatsache, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS die Internationalisierung und ausländische Investitionen spanischer Unternehmen fördern soll, würde es der Zielsetzung dieses Artikels entgegenstehen, Investitionen spanischer Unternehmen in nicht in Spanien ansässige Holdinggesellschaften aus der Anwendung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auszuschließen. Zudem führen die DGT und das TEAC an, dass die wirtschaftliche Realität belege, dass der Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen häufig über den Erwerb einer Holdinggesellschaft erfolgt. Die Tatsache, dass eine Investition über den Erwerb von Anteilen an einer Holdinggesellschaft getätigt wird, sei ein exogener Faktor, der nicht von dem die Holdinggesellschaft erwerbenden Unternehmen abhängt, sondern davon, wie der Markt strukturiert ist. Die Beteiligung von zwischengeschalteten Unternehmen wie Holdinggesellschaften dürfe kein Hindernis für Investitionen darstellen noch dürfe dadurch zwischen unterschiedlichen Arten des Erwerbs unterschieden werden.

(c) Drittens argumentieren die DGT und das TEAC, dass im Wortlaut des ersten und zweiten Beschlusses der Kommission beständig Bezug auf direkte sowie indirekte Erwerbe genommen werde. Die DGT und das TEAC würden aus dem Wortlaut der beiden Beschlüsse schließen, dass die Europäische Kommission den Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts sowohl für den direkten als auch für den indirekten Erwerb von Beteiligungen anerkennt.

([20]) Siehe Entscheidung des TEAC vom 3. November 2011, R.G. 2842-09.
([21]) Siehe auch *Consulta vinculante* CV5615-12 vom 25. Oktober 2012, die derselben Argumentation folgt.
([22]) Entscheidung des TEAC vom 26. Juni 2012, R.G. 00/3637/2010 und R.G. 00/1439/2011.

(d) Viertens räumt die DGT ein, dass diese Auslegung trotz der in Artikel 15 der Durchführungsverordnung zum spanischen Körperschaftsteuergesetz enthaltenen Verpflichtung zur Übermittlung von Informationen erfolge. Nach Artikel 15 der Durchführungsverordnung müssten ausschließlich Informationen über den Kauf des direkt erworbenen Unternehmens übermittelt werden, damit die Anwendung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS möglich ist. Wäre ein solcher Abzug auch auf indirekte Erwerbe anwendbar, wäre es für eine bessere Transparenz logisch gewesen, ebenfalls indirekte Erwerbe einzuschließen. Dieser Sachverhalt dürfe jedoch einer weiter gefassten Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS nicht entgegenstehen.

(e) Schließlich sei es für die Anwendung des Abzugs auf indirekte Erwerbe notwendig, die indirekte Beteiligung durch einen vorherigen Unternehmenszusammenschluss in eine direkte Beteiligung umzuwandeln. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Beteiligungserwerben, die zu einer Unternehmensverschmelzung führen, und von Beteiligungserwerben, die nicht zu einer Unternehmensverschmelzung führen, widerspreche dem Grundsatz der Steuerneutralität. Die DGT und das TEAC kommen zu dem Schluss, dass der Abzug ebenfalls auf verschiedenen Stufen von Beteiligungen möglich sein muss. Dazu müsse anhand einer konsolidierten Bilanz oder durch andere Rechtsmittel nachgewiesen werden, dass ein Teil des für die Beteiligung gezahlten Kaufpreises dem finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert entspricht, der in einer „indirekt" erworbenen Beteiligung an einer Betriebsgesellschaft enthalten ist.

(41) Gegen die beiden Entscheidungen 00/2842/2009 und 00/4871/2009 wurden Rechtsmittel vor dem Audiencia Nacional, einem höheren spanischen Fachgericht, eingelegt. Das Audiencia Nacional hielt die neue behördliche Auslegung in seinem Urteil vom 6. Februar 2014 ([23]) nicht aufrecht und bestätigte die von der DGT und dem TEAC ursprünglich angewandten Kriterien, nach denen der indirekte Erwerb von Beteiligungen infolge des direkten Erwerbs von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft aus dem Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ausgeschlossen ist. In seinem Urteil vertritt das Audiencia Nacional die Auffassung, dass ein Geschäfts- oder Firmenwert, und somit ein finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert, nur in Betriebsgesellschaften generiert werden kann, die eine Wirtschaftstätigkeit ausüben. Holdinggesellschaften sind Unternehmen, deren vorrangiges Geschäftsziel darin besteht, Anteile an anderen Betriebsgesellschaften zu besitzen. Angesichts der Tatsache, dass Holdinggesellschaften keine Wirtschaftstätigkeit ausüben, können sie keinen Geschäfts- oder Firmenwert (und demnach auch keinen finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert) generieren.

3. GRÜNDE FÜR DIE EINLEITUNG DES VERFAHRENS

(42) Mit Schreiben vom 17. Juli 2013 setzte die Kommission Spanien von ihrem Beschluss in Kenntnis, das Verfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV wegen der Auswirkungen der neuen behördlichen Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS, die von Spanien nach Erlass des ersten und zweiten Beschlusses eingeführt worden war, einzuleiten.

(43) In ihrem Beschluss zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens vertrat die Kommission die Auffassung, dass die neue behördliche Auslegung den Geltungsbereich der Maßnahme auszuweiten scheint, die Gegenstand ihrer Untersuchung im ersten und zweiten Beschluss war, da die Maßnahme jetzt nicht mehr nur auf den finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert angewandt werden kann, der sich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen ergibt, sondern auch auf den finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert, der aus dem indirekten Erwerb von Beteiligungen entsteht.

(44) Die Kommission kam zu dem einstweiligen Schluss, dass die neue behördliche Auslegung den Geltungsbereich einer bereits als rechtswidrige und unvereinbare Beihilfe erklärten Regelung ausgeweitet hat, ohne diese zuvor bei der Kommission anzumelden, wodurch es sich um eine rechtswidrige Beihilfe handelt. Die Kommission äußerte Zweifel daran, dass diese Maßnahme als mit dem Binnenmarkt vereinbar zu betrachten ist.

(45) Die Kommission kam zu dem einstweiligen Schluss, dass die Beihilfe zurückgefordert werden muss und dass der Vertrauensschutz, der im ersten und zweiten Beschluss anerkannt wurde, nicht (rückwirkend) auf Fälle (indirekter Erwerb von Beteiligungen) ausgedehnt werden kann, die — nach der ständigen Verwaltungspraxis Spaniens — zum Zeitpunkt des Erlasses des ersten und des zweiten Beschlusses nicht in den Geltungsbereich der streitigen Maßnahme fielen.

(46) Die Kommission hat den Erlass einer Aussetzungsanordnung im Einklang mit Artikel 11 Absatz 1 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates ([24]) beschlossen, mit der Spanien aufgegeben wird, alle Beihilfen so lange auszusetzen, bis die Kommission einen endgültigen Beschluss erlassen hat.

(47) Der Beschluss über die Einleitung des Verfahrens wurde im *Amtsblatt der Europäischen Union* veröffentlicht ([25]). Die Kommission forderte Spanien und weitere Beteiligte zur Stellungnahme auf.

4. STANDPUNKTE SPANIENS UND DER BETEILIGTEN

(48) Die Kommission erhielt Stellungnahmen von Spanien und fünf Beteiligten: Telefónica, Iberdrola, Santander, Abertis und Axa. Alle Beteiligten unterstützen den Standpunkt Spaniens.

([23]) Siehe Urteil des Audiencia Nacional vom 6. Februar 2014, Revision Nr. 125/2011.
([24]) Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 83 vom 27.3.1999, S. 1).
([25]) Siehe Fußnote 1.

(49) Weder Spanien noch die Beteiligten teilen die Auffassung der Kommission, dass die neue behördliche Auslegung eine neue Beihilfe darstellt, und sind der Auffassung, dass der Vertrauensschutz auch im Hinblick auf den indirekten Erwerb von Beteiligungen gilt, der sich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft ergibt.

A. CHARAKTER EINER NEUEN BEIHILFE DER MASSNAHME

(50) Spanien und den fünf Beteiligten zufolge stellt die neue behördliche Auslegung aus folgenden Gründen keine neue Beihilfe dar:

4.1. **Die ursprüngliche behördliche Auslegung ist nicht endgültig und stellt keine maßgebliche und systematische Verwaltungspraxis dar**

(51) Spanien verweist auf die in den *Consultas* 1490-02 vom 4. Oktober 2002 und V0391-05 vom 10. März 2005 enthaltene ursprüngliche behördliche Auslegung der DGT, die den Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts für den direkten Erwerb von Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Betriebsgesellschaften ermöglichte, sofern die von dem nicht ansässigen Unternehmen generierten Einnahmen die in Artikel 21 TRLIS enthaltenen Voraussetzungen erfüllen. Spanien erklärt, dass sich die ursprüngliche behördliche Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf die Begründung stütze (wie dies in den beiden entsprechenden *Consultas* widergespiegelt werde), dass sich aus dem Einzelabschluss einer Holding kein Geschäfts- oder Firmenwert ergeben kann.

(52) Laut der Argumentation Spaniens und der Beteiligten stellt die behördliche Auslegung keine maßgebliche Verwaltungspraxis dar. Die behördlichen Auslegungen der DGT seien keine Rechtsquelle und seien weder für die Gerichte noch für die Bürger, sondern ausschließlich für die Steuerbehörde bindend. Dieser bindende Charakter bedeute, dass die Steuerbehörde verpflichtet ist, bei identischen Fakten und Umständen der Steuerpflichtigen dieselben Kriterien zu verwenden. Des Weiteren erklärt Spanien, dass die *Consulta* 1490-02 für die Steuerbehörde nicht verbindlich sei und gegenüber Dritten lediglich informativen Charakter habe. Für die Steuerbehörde sei die *Consulta* V0391-05 verbindlich. Im Falle einer Diskrepanz bezüglich der in der behördlichen Auslegung verwendeten Kriterien könne der Steuerpflichtige Rechtsmittel bei den zuständigen Gerichten einlegen. Deshalb seien die nationalen Gerichte nicht durch die in der behördlichen Auslegung verwendeten Kriterien gebunden.

(53) Spanien zufolge irrt sich die Kommission, wenn sie im Einleitungsbeschluss feststellt, dass „die neue Auslegung des Finanzministeriums durch eine Entscheidung des TEAC vom 26. Juni 2012 bestätigt wurde". Die DGT und das TEAC seien unabhängige Institutionen: Die DGT sei Teil der Verwaltung, während das TEAC vom Europäischen Gerichtshof ([26]) als Gericht qualifiziert worden sei. Das TEAC überprüfe die Anwendung des Steuerrechts und lege die Rechtslehre und die Kriterien fest, die von den restlichen Organen der Behörde anzuwenden sind. Die Beteiligten behaupten, dass das TEAC kein Gericht sei, sondern eine in die Steuerbehörde integrierte und vom Finanzministerium abhängige Einheit. Sie führen des Weiteren an, dass die Rechtslehre des TEAC nicht Teil der Rechtsordnung sei. Obwohl die Rechtslehre für die Steuerbehörde bindend sei, unterliege sie der Kontrolle nachfolgender Gerichtsinstanzen.

(54) Spanien und die Beteiligten erklären, dass die behördliche Auslegung und die darin verwendeten Kriterien nicht endgültig seien und jederzeit Änderungen unterliegen könnten, sofern diese Änderungen objektiv gerechtfertigt sind. Diesbezüglich verweist Spanien auf Artikel 89 des spanischen Allgemeinen Abgabengesetzes 58/2003 vom 17. Dezember 2003, in dem die Rechtswirkung der steuerlichen Auslegungen dargelegt ist:

(a) Die Antwort auf ein Ersuchen zur Auslegung von Steuervorschriften hat für die Steuerbehörde bindende Wirkung.

(b) Solange die Rechtsprechung oder die für die Sache anwendbaren Gesetze nicht geändert werden, werden die in der steuerlichen Auslegung enthaltenen Kriterien für den Steuerpflichtigen angewandt.

(c) Die mit der Steuerbeitreibung beauftragte Steuerbehörde muss die in den steuerlichen Auslegungen verwendeten Kriterien anwenden, sofern die Fakten und Umstände des Steuerpflichtigen und des Adressaten der behördlichen steuerlichen Auslegung identisch sind.

(55) Des Weiteren führen die Beteiligten an, dass die ursprüngliche behördliche Auslegung nicht als einheitliche Praxis der Steuerbehörde definiert werden könne. Laut einigen der Beteiligten besteht diese Praxis lediglich aus vier behördlichen Auslegungen sowie einer Entscheidung des TEAC ([27]). Einige der Beteiligten bringen außerdem vor, dass die behördliche Auslegung schon vor der DGT-Consulta und der TEAC-Entscheidung von 2012 schrittweise durch eine Entscheidung des TEAC vom 1. Juni 2010 sowie durch ein Urteil des Audiencia Nacional vom 13. Oktober 2011 geändert worden sei. Die in der Entscheidung des TEAC sowie im Urteil des Audiencia Nacional untersuchte Maßnahme habe sich auf die Anwendung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf den konzerninternen Erwerb von Beteiligungen bezogen. Das Urteil des Audiencia Nacional vom 13. Oktober 2011 sei vom Obersten Gerichtshof Spaniens in seinem Urteil vom 24. Juni 2013 bestätigt worden.

([26]) Siehe verbundene Rechtssachen C-110/98 und C-147/98 „Gabalfrisa und andere".
([27]) Consultas 1490-02, V0391-05, V1316-05 und V2245-06; Entscheidung des TEAC vom 17. September 2011, Nr. 4871-09.

(56) Spanien weist außerdem darauf hin, dass die Anträge der Unternehmen auf Abzugsfähigkeit des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts beim indirekten Erwerb von Beteiligungen nicht systematisch abgelehnt worden seien, wie dies die Kommission in ihrem Einleitungsbeschluss 2013 dargelegt hat. Es habe keine systematische Ablehnung gegeben, da das Steuererhebungssystem vom Steuerpflichtigen keinen Antrag auf Anwendung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS verlangt. Das Steuererhebungssystem für Körperschaftsteuer basiere auf einem System der „Selbstveranlagung" (autoliquidación), bei dem alle Steuervorgänge vom Steuerpflichtigen durchzuführen sind, beispielsweise Auslegung der Gesetze, Qualifizierung der Steuervorgänge und Berechnung des endgültigen fälligen Steuerbetrags. Die Steuerbehörde greife nicht in diesen Prozess ein, sie könne jedoch die Steuervorgänge der „Selbstveranlagung" kontrollieren und überprüfen und letztendlich die endgültige Steuerveranlagung bestimmen.

(57) Spanien und die Beteiligten führen an, dass von den spanischen Unternehmen trotz der ursprünglichen behördlichen Auslegung seitens der DGT der Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts für den indirekten Erwerb von Beteiligungen geltend gemacht worden sei. Spanien zufolge wandten die Steuerpflichtigen, die der Auffassung waren, dass sie zur Anwendung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS für indirekte Erwerbe berechtigt waren, diese Bestimmung auch an. Die Existenz einer anderen Auslegung seitens der DGT sei kein Hindernis für die Anwendung dieser Bestimmung gewesen: Einerseits hätten die Steuerpflichtigen, die keiner Steuerprüfung unterzogen wurden, die betreffenden Kriterien nach Ablauf der Verjährungsfrist von vier Jahren de facto bestätigt; andererseits hätten die Steuerpflichtigen, die einer Steuerprüfung unterzogen wurden, die Möglichkeit gehabt, die von der DGT festgelegten Kriterien in nachfolgenden Instanzen anzufechten.

4.2. **Die neue behördliche Auslegung stellt keine wesentliche Änderung des Geltungsbereichs von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS dar**

(58) Sowohl Spanien als auch die Beteiligten machen geltend, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS nicht wesentlich geändert worden sei und dass die behördliche Auslegung des Geltungsbereichs einer Bestimmung nicht als eine Änderung der Beihilfe betrachtet werden könne. Die Tatsache, dass die behördliche Auslegung von der DGT geändert wurde, habe keine Auswirkung auf den Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS.

(59) Der Argumentation Spaniens und der Beteiligten zufolge wurde der Geltungsbereich durch die neue behördliche Auslegung nicht geändert, weil Artikel 12 Absatz 5 TRLIS bereits einen Verweis auf Artikel 21 TRLIS enthielt, in dessen Absatz 1 Buchstabe a vom direkten und indirekten Erwerb von Beteiligungen in Höhe von mindestens 5 % die Rede ist. Diese Voraussetzung sei seit der Aufnahme von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS in das spanische Körperschaftsteuergesetz nicht geändert worden.

a) *Methode für die Berechnung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts*

(60) Eine der Beteiligten widerspricht der von der Kommission im Einleitungsbeschluss gemachten Feststellung, dass eine Reihe von Situationen, die von der Maßnahme ursprünglich nicht abgedeckt waren, nun in den Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS fielen. Die Beteiligte ist der Auffassung, dass der Erwerb von Beteiligungen an Holdinggesellschaften schon immer die Förderkriterien dieser Maßnahme erfüllt hat und dass die Kontroverse im Hinblick auf die Anwendung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf die Diskrepanz bei der anzuwendenden Berechnungsmethode hinausläuft. Die Beteiligte ist der Ansicht, dass das Verständnis dieses Aspekts für die vorliegende Sache ausschlaggebend ist.

(61) Die Beteiligte führt an, dass die Vorschriften für die konsolidierte Rechnungslegung eine vollkommen unterschiedliche Auslegung als die von der DGT und dem TEAC ursprünglich übernommene rechtfertigten. Nach den Vorschriften für die konsolidierte Rechnungslegung müsse der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert unter Anwendung der Methode der Vollkonsolidierung berechnet werden; diese Methode erfordere, dass die Aktiva und Passiva aller abhängigen Gesellschaften, die sich im Besitz eines Unternehmens befinden, so zu behandeln sind, als wenn es sich um die Aktiva und Passiva eines einzigen Unternehmens handelte. Nach diesem Grundsatz werde der Anteil der Holdinggesellschaft an der Betriebstochtergesellschaft eliminiert, und der Wert dieses Anteils werde in der Bilanz der Holdinggesellschaft durch den Marktwert der Aktiva und Passiva der Betriebsgesellschaft ersetzt. Nach Aufnahme der Vermögenswerte in die Vermögenswerte der Holdinggesellschaft werde in der konsolidierten Bilanz der Holdinggesellschaft eine Rücklage in Höhe des Betrags verbucht, der der Differenz zwischen dem Marktwert der Vermögenswerte der Betriebstochtergesellschaft und dem Buchwert dieser Vermögenswerte entspricht. Somit werde die Differenz zwischen dem für die Beteiligung an der Holdinggesellschaft gezahlten Preis und dem Reinvermögen der Holdinggesellschaft nach der Vollkonsolidierung der Vermögenswerte ihrer Betriebstochtergesellschaft als der Holdinggesellschaft zurechenbarer finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert verbucht.

(62) Nach dieser Berechnungsmethode würden die Vermögenswerte der Holdinggesellschaft und der Betriebsgesellschaften als Vermögenswerte eines einzigen Unternehmens behandelt. Aus diesem Grund könne die Holdinggesellschaft den finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS abziehen.

b) *Gründe für die Rechtfertigung der Abweichung von der früheren behördlichen Auslegung*

(63) Spanien und die Beteiligten räumen ebenfalls ein, dass die DGT und das TEAC von ihrer früheren Praxis abgewichen sind, nach der Artikel 12 Absatz 5 TRLIS nur auf den direkten Erwerb von Beteiligungen an Betriebsgesellschaften anwendbar war.

(64) Spanien erklärt, dass die DGT und das TEAC ihre Abweichung von ihrer früheren behördlichen Auslegung wie folgt begründeten:

(a) Erstens sei Artikel 12 Absatz 5 TRLIS als Teil einer Reihe von Maßnahmen konzipiert, die das Wirtschaftswachstum und die Internationalisierung spanischer Unternehmen fördern sollten. Die in Rede stehende Maßnahme habe dem Ziel gedient, spanische Investitionen im Ausland zu fördern. Somit würde es der Zielsetzung dieser Bestimmung entgegenstehen, Investitionen spanischer Unternehmen in nicht in Spanien ansässige Holdinggesellschaften aus dem Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auszuschließen.

(b) Zweitens beziehe sich Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf Artikel 21 TRLIS, in dem ausdrücklich auf direkte und indirekte Beteiligungserwerbe Bezug genommen wird. Deshalb sei davon auszugehen, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS den indirekten Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen, der sich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an einer ausländischen Holdinggesellschaft ergibt, einschließt, sofern die Voraussetzungen von Artikel 21 TRLIS erfüllt sind.

(c) Drittens bezögen sich die beiden Beschlüsse der Kommission von 2009 und 2011 über die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts sowohl auf den direkten als auch auf den indirekten Erwerb von Beteiligungen.

(d) Viertens sei es für die Abzugsfähigkeit indirekter Erwerbe notwendig, die indirekte Beteiligung durch einen vorherigen Unternehmenszusammenschluss in eine direkte Beteiligung umzuwandeln. Angesichts der Tatsache, dass grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen schwierig sind, widerspreche die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Beteiligungserwerben, die zu einer Unternehmensverschmelzung führen, und von Beteiligungserwerben, die nicht zu einer Unternehmensverschmelzung führen, dem Grundsatz der Steuerneutralität. Darüber hinaus sei die Tatsache, dass eine Investition über den Erwerb von Anteilen an einer Holdinggesellschaft getätigt wird, ein exogener Faktor, der nicht von dem die Holding erwerbenden Unternehmen abhängt, sondern vielmehr davon, wie der Markt strukturiert ist.

c) *Bezugnahmen auf indirekte Erwerbe im ersten und zweiten Beschluss, parlamentarische Anfragen und die Pressemitteilung zur Einleitungsentscheidung 2007*

(65) Spanien und die Beteiligten bringen vor, dass die neue behördliche Auslegung, wie in der verbindlichen behördlichen Auslegung V0608-12 vom 21. März 2012 und in der Entscheidung des TEAC vom 26. Juni 2012 festgelegt, mit dem ersten und zweiten Beschluss im Einklang stehe. Dies werde durch zwei Aspekte widergespiegelt:

(a) Erstens beziehen sich die beiden Beschlüsse der Kommission an mehreren Stellen auf direkte und indirekte Erwerbe. In beiden Beschlüssen wurde festgestellt, dass die Abzugsfähigkeit des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts sowohl für den direkten als auch für den indirekten Erwerb von Beteiligungen eine rechtswidrige Beihilfe darstellt. Spanien und die Beteiligten führen eine Reihe von Erwägungsgründen im ersten und zweiten Beschluss an, in denen Bezug auf direkte und indirekte Erwerbe genommen wird: Dies sind die Erwägungsgründe 21, 167, 170 und 175 im ersten Beschluss und Artikel 1 im ersten und zweiten Beschluss.

(b) Zweitens betrachtete die Kommission die behördliche Auslegung anscheinend als nicht maßgeblich, da diese im Wortlaut weder des ersten noch des zweiten Beschlusses erwähnt wurde.

(66) Des Weiteren führt Spanien an, dass die Dienststellen der Kommission vor Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens in einem Schreiben vom 26. März 2007 angegeben hätten, dass die behördliche Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS zu restriktiv zu sein scheint.

(67) Spanien bringt vor, dass die Steuerbehörde und die DGT im Einklang mit dem Grundsatz der kohärenten Auslegung nach EU-Recht und dem Grundsatz der unmittelbaren Wirkung und des Vorrangs von EU-Recht gehandelt hätten, als sie die behördliche Auslegung V0608-12 vom 21. März und die Entscheidung des TEAC vom 26. Juni 2012 übernahmen. Tatsächlich müssten die nationalen Behörden, Gerichte und Verwaltungen nationales Recht stets im Einklang mit EU-Recht anwenden und seien an den in Artikel 4 AEUV festgeschriebenen Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit gebunden.

(68) Angesichts des bindenden Charakters der von der Europäischen Kommission erlassenen Beschlüsse für die betreffenden Adressaten hätten die DGT und das TEAC ihre Kriterien im Hinblick auf die behördliche Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ändern müssen. Deshalb seien die behördliche Auslegung und die Entscheidung des TEAC vollständig mit dem Wortlaut und dem Geltungsbereich der beiden Beschlüsse der Kommission kohärent gewesen und hätten keinen Anlass für die Rückforderung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts aus direkten und indirekten Erwerben gegeben, die in dem Zeitraum getätigt wurden, für den von der Kommission der Vertrauensschutz für die Begünstigten anerkannt worden war, und die die im ersten und zweiten Beschluss genannten speziellen Voraussetzungen erfüllten.

(69) Spanien und die Beteiligten bringen vor, dass die Kommission zu einer falschen Schlussfolgerung gelange, wenn sie in der vorliegenden Sache die Rechtsprechung des Gerichtshofs in seinen Urteilen in den Rechtssachen *Kahla Thüringen Porzellan* ([28]) und *Namur-Les assurances du crédit* ([29]) anwendet. Im *Kahla*-Urteil sei festgestellt worden, dass alle von der Kommission zur Klarstellung des Geltungsbereichs einer Beihilfemaßnahme verlangten zusätzlichen Auskünfte Teil der angemeldeten Beihilferegelung sind. Spanien führt an, dass die Kommission, obwohl ihr die behördliche Auslegung bereits bekannt gewesen sei, nach der die Anwendung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf indirekte Erwerbe ausgeschlossen war, sich weder in ihrem ersten noch in ihrem zweiten Beschluss darauf bezogen habe. Des Weiteren habe die Kommission, trotz der Kenntnis der behördlichen Auslegung, in beiden Beschlüssen direkte und indirekte Erwerbe erwähnt. Die Beteiligten erklären, dass sie zu keiner Zeit Kenntnis vom Schriftverkehr zwischen der Kommission und Spanien gehabt hätten, aus dem hervorging, dass in der Praxis der Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts nur in Bezug auf den direkten Erwerb von Beteiligungen möglich war.

(70) Im Urteil in der Rechtssache *Namur-Les assurances du crédit* habe der Gerichtshof festgestellt, dass nur die Änderungen, die eine Beihilferegelung wesentlich umgestalten, einer erneuten Anmeldung bedürfen. Wenn weder die gesetzlichen Bestimmungen, durch die die Beihilfemaßnahme ursprünglich abgedeckt war, noch deren Beschränkungen oder Modalitäten geändert worden sind, liegen Spanien zufolge weder eine Änderung einer bestehenden Beihilfemaßnahme noch eine neue Beihilfe vor. Deshalb lasse sich vom Urteil des Gerichtshofs ableiten, dass es sich bei der neuen Auslegung nicht um eine neue Beihilfe handeln könne, da weder die in Rede stehenden gesetzlichen Bestimmungen — Artikel 12 Absatz 5 TRLIS und Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe a TRLIS — noch ihre Modalitäten oder Beschränkungen geändert worden seien.

(71) Spanien und die Beteiligten bringen des Weiteren vor, dass die Kommission im ersten und zweiten Beschluss bestätigt habe, dass die parlamentarischen Anfragen einiger Mitglieder des Europäischen Parlaments die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens ausgelöst haben. Die betreffenden parlamentarischen Anfragen hätten sich hauptsächlich auf indirekte Erwerbe bezogen, d. h. auf den Erwerb von Beteiligungen an einer nicht in Spanien ansässigen Holdinggesellschaft, die gleichzeitig Beteiligungen an ausländischen Betriebsgesellschaften hielt. Beispiele für solche Erwerbe seien die Übernahme von O2 durch Telefónica, die Übernahme von Scottish Power Ltd. durch Iberdrola und die Übernahme der Abbey National Bank durch die Banco Santander. Demnach müsse es der Kommission klar gewesen sein, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auch für indirekte Erwerbe galt.

(72) Ein weiteres Argument Spaniens und der Beteiligten ist, dass die Pressemitteilung, in der die Kommission über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens 2007 informierte, sich auf die parlamentarischen Anfragen bezogen habe, in denen einige dieser Transaktionen genannt wurden; im Einzelnen seien dies die Übernahme von O2 durch Telefónica, die Übernahme von Scottish Power Ltd. durch Iberdrola und die Übernahmeangebote von Sacyr, Abertis und Cintra für Autobahnkonzessionen in Frankreich gewesen. Iberdrola weist außerdem darauf hin, dass die Kommission den Unternehmenszusammenschluss ([30]) zwischen Iberdrola und Scottish Power genehmigt habe und sie deshalb gewusst haben musste, dass Iberdrola Anteile an einer Holdinggesellschaft mit Betriebstochtergesellschaften erwarb.

d) *Grundsatz der Gleichbehandlung, der Nichtdiskriminierung und der Steuerneutralität*

(73) Spanien und einige der Beteiligten sind der Auffassung, dass nach dem Grundsatz der Gleichbehandlung und der Nichtdiskriminierung vergleichbare tatsächliche Situationen nicht auf unterschiedliche Weise und unterschiedliche tatsächliche Situationen nicht auf gleiche Weise behandelt werden dürfen, sofern die unterschiedliche Behandlung nicht objektiv begründet werden kann.

(74) Spanien und einigen der Beteiligten zufolge ist der indirekte Erwerb von Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Betriebsgesellschaften, der sich aus einem vorherigen direkten Erwerb von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft ergibt, mit dem direkten Erwerb von Beteiligungen an einer Betriebsgesellschaft vergleichbar. Aus diesem Grund müssten die im ersten und zweiten Beschluss getroffenen Schlussfolgerungen sowohl für direkte als auch für indirekte Erwerbe gelten. Das bedeute, dass die behördliche Auslegung, die indirekte Erwerbe abdeckt, ebenfalls als rechtswidrige und unvereinbare Beihilfe zu erklären sei; logischerweise müsse die Kommission gemäß den jeweils in Artikel 1 des ersten und zweiten Beschlusses dargelegten Voraussetzungen die Anwendung des Vertrauensschutzes im Hinblick auf indirekte Beteiligungserwerbe anerkennen, die zwischen dem 1. Januar 2002 und dem 21. Dezember 2007 (21. Mai 2011) getätigt worden waren.

([28]) Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 16. Dezember 2010, *Kahla Thüringen Porzellan* gegen *Kommission*, C-537/08P.
([29]) Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 9. August 1994, *Namur-Les assurances du crédit* gegen *Office national du ducroire und Belgischer Staat*, C-44/93.
([30]) Unternehmenszusammenschluss COMP/M.4517, Iberdrola/Scottish Power.

(75) Die Beteiligten verweisen außerdem auf den Grundsatz der Steuerneutralität, der die gleiche Behandlung für eine Investition erfordert, unabhängig von den Mitteln, über die diese Investition erfolgt. Beim indirekten Erwerb von Beteiligungen könne sich daraus ein finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert nur ergeben, wenn die indirekte Beteiligung durch einen Unternehmenszusammenschluss, bei dem das in Spanien ansässige Unternehmen das ausländische Unternehmen übernimmt, in eine direkte Beteiligung umgewandelt wird. Angesichts der Schwierigkeit, internationale Unternehmensverschmelzungen durchzuführen, sollte ein Unternehmenszusammenschluss mit einer ausländischen Betriebsgesellschaft nicht erforderlich sein, damit ein finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert entsteht. Aus demselben Grund sollten auch Unternehmenszusammenschlüsse auf verschiedenen Stufen zwischen der Muttergesellschaft und der ausländischen Holdinggesellschaft, die gleichzeitig einen Zusammenschluss mit ihrer Betriebstochtergesellschaft durchführt, nicht notwendig sein. Demnach würde aus dem Grundsatz der Steuerneutralität logischerweise folgen, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS sowohl für direkte als auch für indirekte Erwerbe gilt.

e) *Die neue behördliche Auslegung hat keine rückwirkende Kraft*

(76) Spanien und die Beteiligten stellen außerdem die Darlegung im Einleitungsbeschluss 2013 im Zusammenhang mit der rückwirkenden Kraft der behördlichen Auslegung in Frage. Spanien zufolge existiert eine rückwirkende Kraft nur in Bezug auf gesetzliche Bestimmungen oder Rechtsakte, die eine Rechtswirkung gegenüber Dritten erzeugen. Laut dem Obersten Gerichtshof Spaniens sei eine behördliche Auslegung, wie ein steuerrechtliches Gutachten, kein Rechtsakt, sondern lediglich eine Verfahrenshandlung. Gegen steuerrechtliche Gutachten könnten keine Rechtsmittel eingelegt werden, und sie hätten lediglich informativen Charakter. Da steuerrechtliche Gutachten keine Rechtswirkung erzeugen könnten, könnten sie auch keine rückwirkende Kraft besitzen. Die Beteiligten stimmen zu, dass es keine rückwirkende Anwendung der Maßnahme gibt. Erstens würden die steuerlichen Auslegungen vom Steuerpflichtigen für noch nicht veranlagte und erhobene Steuern übermittelt. Zweitens würden viele Steuerpflichtige die in der behördlichen Auslegung verwendeten ursprünglichen Kriterien nicht beachten und den Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS für den indirekten Erwerb von Beteiligungen geltend machen.

B. VERTRAUENSSCHUTZ, RECHTSSICHERHEIT UND ESTOPPEL-PRINZIP

(77) Falls die Kommission zu der Schlussfolgerung gelangen sollte, dass die neue behördliche Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS eine rechtswidrige neue Beihilfe darstellt, müssten Spanien zufolge die in Artikel 1 des ersten und des zweiten Beschlusses in Bezug auf den Vertrauensschutz getroffenen Schlussfolgerungen auch für den direkten Erwerb von Beteiligungen gelten.

(78) Bei seiner Forderung, von der Rückforderung der Beihilfe in der vorliegenden Sache durch Anwendung des Vertrauensschutzes abzusehen, beruft Spanien sich auf Artikel 14 Absatz 1 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999, der besagt, dass die Kommission nicht die Rückforderung der Beihilfe verlangt, wenn dies gegen einen allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts verstoßen würde.

(79) Nach Auffassung Spaniens und der Beteiligten untermauern die folgenden Handlungen der Kommission die Schaffung eines schützenswerten Vertrauens bei den Beihilfeempfängern:

(a) Durch die kontinuierliche Bezugnahme auf indirekte Erwerbe im ersten sowie im zweiten Beschluss habe die Kommission ein neues schützenswertes Vertrauen bei den Unternehmen erweckt, die indirekte Beteiligungen erwarben, welche die in den beiden Beschlüssen der Kommission aufgeführten Voraussetzungen erfüllten. Tatsächlich habe sich die Anerkennung des Vertrauensschutzes im ersten Beschluss (Erwägungsgründe 164 bis 167) sowie im zweiten Beschluss (Erwägungsgründe 190 bis 193) auf direkte und indirekte Erwerbe bezogen.

(b) Die Antworten der Kommission auf die schriftlichen parlamentarischen Anfragen der Mitglieder des Europäischen Parlaments Erik Mejier, Sharon Bowles und David Martín ([31]), ob die fragliche Maßnahme eine Beihilfe darstellen könnte, hätten sich ausdrücklich auf die Übernahme von O2 durch Telefónica, die Angebote von Abertis, Cintra und Sacyr für Autobahnkonzessionen in Frankreich und die Übernahme von Scottish Power Ltd. durch Iberdrola bezogen. Im ersten und zweiten Beschluss sei bestätigt worden, dass die Antworten auf diese parlamentarischen Anfragen ein schützenswertes Vertrauen erzeugten. Spanien und die Beteiligten sind der Ansicht, dass durch diese Antworten nicht nur der Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS nicht ausdrücklich auf direkte Erwerbe beschränkt wurde, sondern dass angesichts der Struktur der übernommenen Unternehmensgruppen ebenfalls davon ausgegangen werden konnte, dass sich die Antworten auch auf den indirekten Erwerb von Beteiligungen bezogen. Insbesondere verweisen Spanien und die Beteiligten auf den von der Kommission genehmigten Unternehmenszusammenschluss von Scottish Power und Iberdrola. Infolgedessen vertreten Spanien und die Beteiligten den Standpunkt, dass die Kommission aufgrund der Informationen, die der GD Wettbewerb vorgelegt worden waren, sich dessen bewusst gewesen sein musste, dass es sich bei letzterer Übernahme um den indirekten Erwerb von Beteiligungen an einem nicht in Spanien ansässigen Unternehmen handelte, der sich aus der vorherigen Übernahme einer Holdinggesellschaft ergab. Aus diesem Grund hätte ein umsichtiger Wirtschaftsteilnehmer aus den Antworten, die den Mitgliedern des Europäischen Parlaments übermittelt wurden, nicht schließen können, dass diese Antworten sich nur auf den indirekten Erwerb von Beteiligungen bezogen.

([31]) Schriftliche Anfragen E-4431/05 und E-4772/05.

(80) Spanien zufolge hat eine frühere restriktive behördliche Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS keinen Einfluss auf das schützenswerte Vertrauen der Begünstigten, die indirekte Beteiligungen erwarben. Dies sei auf die Tatsache zurückzuführen, dass es sich bei Artikel 12 Absatz 5 TRLIS um eine klare Bestimmung handelt, die auf die Vorschriften für die konsolidierte Rechnungslegung verweist und dem Zweck dient, spanische Investitionen im Ausland zu fördern, sofern ein gewisser Einfluss auf die Tätigkeit des erworbenen Unternehmens besteht und dieses eine Wirtschaftstätigkeit ausübt.

(81) Die Beteiligten sind der Auffassung, dass die internen Diskussionen zwischen der Kommission und Spanien im Zusammenhang mit dem förmlichen Prüfverfahren keine Änderung des schützenswerten Vertrauens der Begünstigten einer Beihilfemaßnahme bewirken. Diese internen Diskussionen könnten eine Rechtswirkung gegenüber Dritten erzeugen, wenn sie im Wortlaut der Beschlüsse wiedergegeben würden.

(82) Die Beteiligten führen an, dass die Kommission das Estoppel-Prinzip verletzt habe, nach dem sie nicht gegen ihre eigenen Handlungen oder Maßnahmen vorgehen kann. Die Kommission habe sich im ersten und zweiten Beschluss beständig auf indirekte Beteiligungserwerbe bezogen. Deshalb könne die Kommission die durch diese gesetzliche Maßnahme verschaffte ursprüngliche Garantie nicht mit dem Argument ändern, dass die Bestimmung von der Steuerbehörde nun anders ausgelegt werde.

(83) Des Weiteren lasten die Beteiligten der Kommission eine Verletzung des Grundsatzes der Rechtssicherheit an. Zum einen beziehe die Kommission sich wiederholt auf direkte und indirekte Erwerbe, zum anderen verweise sie aber im Wortlaut der beiden Beschlüsse nicht auf die behördliche Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS. Die Beteiligten sind der Auffassung, dass ein umsichtiger Wirtschaftsteilnehmer aus dem Wortlaut der Beschlüsse habe schließen können, dass indirekte Erwerbe durch den Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS abdeckt sind.

5. **STELLUNGNAHME SPANIENS ZU DEN STELLUNGNAHMEN DER BETEILIGTEN**

(84) Spanien weist darauf hin, dass alle Beteiligten den Standpunkt Spaniens teilen und die von Spanien in seinen Erklärungen übermittelten Argumente unterstützen.

(85) Spanien bekräftigt wiederholt, dass die neue behördliche Auslegung der DGT in der *Consulta* V0608/12 vom 21. März 2012 und in der Entscheidung des TEAC vom 26. Juni 2012 keine neue Beihilfe darstellt. Weder die Antworten auf die steuerrechtlichen Gutachten noch die Entscheidungen des TEAC erzeugten eine Rechtswirkung.

(86) Das Urteil des Obersten Gerichtshofs Spaniens vom 24. Juni 2013 belege, dass bei der Berechnung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts die Vorschriften für die konsolidierte Rechnungslegung berücksichtigt werden müssten, unabhängig davon, ob die erworbenen ausländischen Unternehmen konsolidierte Abschlüsse oder Einzelabschlüsse vorlegen. Auch wenn es bei diesem Urteil nicht darum gegangen sei, ob Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf direkte oder indirekte Beteiligungen anwendbar ist, bedeute die Tatsache, dass die Rechnungslegungsvorschriften berücksichtigt werden müssen, dass direkte und indirekte Beteiligungserwerbe für den Zweck von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS gleich zu behandeln seien.

(87) Die fünf Beteiligten erklären in ihren Stellungnahmen, dass sie den Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts im Zusammenhang mit indirekten Erwerben in ihren Körperschaftsteuerveranlagungen geltend gemacht hätten. Deshalb habe sich die neue behördliche Auslegung nicht auf den Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ausgewirkt.

(88) Aufgrund ihrer Antworten auf die schriftlichen parlamentarischen Anfragen von Herrn Erik Mejier und Frau Sharon Bowles habe die Kommission die Anwendung des Vertrauensschutzes im ersten und zweiten Beschluss bestätigt. Aus den Antworten auf diese parlamentarischen Anfragen sei nicht hervorgegangen, dass sie sich nur auf direkte Beteiligungen beschränkten, da sie sich im Gegenteil auf konkrete indirekte Übernahmen bezogen.

(89) Darüber hinaus habe der Grundsatz des Vertrauensschutzes das Ziel, die Begünstigten einer mutmaßlichen staatlichen Beihilfe und nicht den Mitgliedstaat zu schützen. Daher müssten die Begünstigten der Beihilfe (und nicht der Mitgliedstaat) beurteilen, ob die von der Kommission erlassenen Maßnahmen ein berechtigtes Vertrauen hätten schaffen können.

(90) Durch die Einleitung des vorliegenden Prüfverfahrens beabsichtige die Kommission die Revidierung ihrer eigenen Maßnahmen, wodurch sie den Grundsatz der Rechtssicherheit und das Estoppel-Prinzip verletze.

(91) Spanien erinnert die Kommission daran, dass der Beihilfecharakter von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS nicht endgültig sei, da er vom Gerichtshof der Europäischen Union überprüft werde.

6. **BEIHILFERECHTLICHE WÜRDIGUNG DER MASSNAHME**

(92) In ihrem ersten und zweiten Beschluss kommt die Kommission zu der Schlussfolgerung, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS im Hinblick auf Erwerbe innerhalb sowie außerhalb der Union eine rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe darstellt. Insbesondere stellte die Kommission fest, dass die streitige Maßnahme, die spanischen Unternehmen den steuerlichen Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts ermöglichte, der sich aus dem Erwerb einer mindestens 5 %igen Beteiligung an einem ausländischen Unternehmen ergibt, einen selektiven Vorteil darstellt, der nicht durch die Natur des Steuersystems gerechtfertigt ist. Des Weiteren wurde die Maßnahme als nicht mit dem Binnenmarkt vereinbar betrachtet ([32]). Beim Nachweis, dass es sich bei der streitigen Maßnahme um eine rechtswidrige und nicht mit dem Binnenmarkt vereinbare staatliche Beihilfe handelt, verweist die Kommission auf ihre Argumentation in diesen beiden Beschlüssen.

(93) Von Spanien wurden keine Nichtigkeitsklagen gegen den ersten oder zweiten Beschluss vorgebracht. Allerdings sind zahlreiche von Dritten eingereichte Klagen beim Gericht der Europäischen Union anhängig ([33]).

(94) Der vorliegende Beschluss befasst sich ausschließlich mit den Auswirkungen der neuen behördlichen Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS, die von Spanien nach Erlass des ersten und zweiten Beschlusses eingeführt worden war.

A. CHARAKTER EINER NEUEN BEIHILFE DER MASSNAHME

(95) Im ersten und zweiten Beschluss sollte geprüft werden, ob die von Spanien im Verlauf des Verwaltungsverfahrens, das zum Erlass dieser Beschlüsse geführt hat, dargelegte spanische Regelung mit dem Binnenmarkt vereinbar ist. Im ersten und im zweiten Beschluss kam die Kommission zu dem Schluss, dass diese Regelung (Artikel 12 Absatz 5 TRLIS), *„die das Königreich Spanien … rechtswidrig angewendet hat"* eine rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe darstellt ([34]).

(96) Nach ständiger Rechtsprechung bestimmt sich der Geltungsbereich eines Beschlusses nicht nur durch seinen tatsächlichen Wortlaut, sondern auch durch die vom Mitgliedstaat beschriebene Beihilferegelung ([35]). In der Rechtssache *Kahla Thüringen Porzellan* gegen *Kommission* entschied das Gericht, dass ein Ersuchen um zusätzliche Informationen, mit dem die Kommission um ergänzende Auskünfte zur Klarstellung des Geltungsbereichs einer Beihilferegelung bittet, und die Antwort des Mitgliedstaats auf dieses Ersuchen als untrennbar zur Beihilferegelung gehörend anzusehen sind ([36]).

(97) Spanien hatte in einem Schreiben vom 4. Juni 2007 ([37]) erklärt, dass die maßgebliche Verwaltungspraxis nur den steuerlichen Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts für den direkten Erwerb von Beteiligungen an Betriebsgesellschaften ermöglichte.

(98) Diese Praxis wird ebenfalls durch die einheitlichen behördlichen Auslegungen der DGT und des TEAC zwischen 2002 und 2012 belegt. Unabhängig vom Wortlaut der betreffenden Bestimmungen des TRLIS wandten die DGT und das TEAC zum Zeitpunkt des Erlasses des ersten und zweiten Beschlusses Artikel 12 Absatz 5 TRLIS konsequent und systematisch nur auf den direkten Erwerb von Beteiligungen an Betriebsgesellschaften an. Diese Auslegung galt seit dem 1. Januar 2002, als Artikel 12 Absatz 5 erstmals in Kraft trat.

([32]) Siehe Erwägungsgründe 83ff im ersten Beschluss und Erwägungsgründe 96ff im zweiten Beschluss.

([33]) Die Entscheidung der Kommission vom 28. Oktober 2009 über die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) in Spanien gab zu zahlreichen Rechtsstreitigkeiten Anlass: insbesondere das Urteil des Gerichts vom 8. März 2012, *Iberdrola* gegen *Kommission*, T-221/10, die Beschlüsse des Gerichts vom 21. März 2012, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* gegen *Kommission*, T-225/10, *Telefónica* gegen *Kommission*, T-228/10, *Ebro Foods* gegen *Kommission*, T-234/10, *Modelo Continente Hipermercados* gegen *Kommission*, T-174/11, sowie der Beschluss des Gerichts vom 29. März 2012, *Asociación Española de Banca* gegen *Kommission*, T-236/10; das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 19. Dezember 2013, *Telefónica* gegen *Kommission*, C-274/12P. Die Rechtssachen *Deutsche Telekom* gegen *Kommission*, T-207/10, *Autogrill España* gegen *Kommission*, T-219/10, und *Banco Santander* gegen *Kommission*, T-227/10, sind noch beim Gericht anhängig. Der Beschluss der Kommission vom 12. Januar 2011 über die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) in Spanien gab ebenfalls zu zahlreichen Rechtsstreitigkeiten Anlass: insbesondere der Beschluss des Gerichts vom 5. Juni 2012, *Iberdrola* gegen *Kommission*, T-431/11, der Beschluss des Gerichts vom 13. Dezember 2012, *Cementos Molins* gegen *Kommission*, T-424/11, der Beschluss des Gerichts vom 10. Juni 2013, *Barloworld* gegen *Kommission*, T-459/11, der Beschluss des Gerichts vom 9. September 2013 in Bezug auf die Rechtssachen *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* gegen *Kommission*, T-429/11, *Telefónica* gegen *Kommission*, T-430/11, *Altadis* gegen *Kommission*, T-400/11 und *Telefónica* gegen *Kommission*, T-430/11. Die Rechtssachen *Sigma Alimentos Exterior* gegen *Kommission*, T-239/11, *Banco Santander und Santusa* gegen *Kommission*, T-399/11, *Axa Mediterranean* gegen *Kommission*, T-405/11, und *Prosegur Compañía de Seguridad* gegen *Kommission*, T-406/11, sind noch beim Gericht anhängig. Die folgenden Rechtssachen sind beim Gerichtshof anhängig: *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* gegen *Kommission*, C-587/13P, und *Telefónica* gegen *Kommission*, C-588/13P.

([34]) Ebenfalls eindeutig ist, dass die im ersten und zweiten Beschluss untersuchte Frage des Vertrauensschutzes sich auf den Geltungsbereich der Maßnahmen beschränkt, die in diesen beiden Beschlüssen als rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe eingestuft werden. Tatsächlich ist die Anerkennung des Vertrauensschutzes durch einen Beschluss keine Ausweitung des Geltungsbereichs der untersuchten rechtswidrigen und mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfe und kann es auch gar nicht sein; Zweck der Anerkennung des Vertrauensschutzes ist vielmehr nur die Begrenzung der Rückforderung dieser Beihilfe.

([35]) Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 16. Dezember 2010, *Kahla Thüringen Porzellan* gegen *Kommission*, C-537/08P, Randnr. 44ff; siehe auch Urteil des Gerichtshofs vom 20. Mai 2010, *Todaro Nunziatina & C.*, C-138/09, Randnr. 31.

([36]) Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 16. Dezember 2010, *Kahla Thüringen Porzellan* gegen *Kommission*, C-537/08P, Randnr. 45.

([37]) Siehe Schreiben vom 4. Juni 2007 als Antwort auf ein Auskunftsverlangen der Kommission vom 26. März 2007.

(99) Des Weiteren wurde aufgrund der von Spanien im März 2012 übernommenen neuen behördlichen Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS der Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS erweitert, da die Maßnahme ab diesem Zeitpunkt nicht mehr nur auf den finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert anwendbar war, der sich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Unternehmen ergab, sondern auch auf den finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert aus dem indirekten Erwerb von Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Unternehmen, der durch den Erwerb von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft entstanden ist.

(100) An dieser Stelle ist jedoch zu betonen, dass es in der vorliegenden Sache nicht um die Feststellung geht, ob es sich bei der Maßnahme um eine bestehende Beihilfe handelt. Im ersten und zweiten Beschluss wurde bereits festgestellt, dass es sich bei den untersuchten Maßnahmen (Artikel 12 Absatz 5 TRLIS in der von Spanien durchgeführten Form) um eine rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe handelt. Somit kann die neue behördliche Auslegung in keinem Fall eine bestehende Beihilfe darstellen. Die Frage in der vorliegenden Sache ist vielmehr, ob der Geltungsbereich des ersten und zweiten Beschlusses ebenfalls indirekte Beteiligungen abdeckt, die sich aus dem vorherigen Erwerb einer Holdinggesellschaft ergeben.

(101) Aus den nachstehend dargelegten Gründen ist die Kommission der Auffassung, dass durch keines der von Spanien und den Beteiligten vorgebrachten Argumente belegt werden kann, dass die Maßnahme keine neue Beihilfe darstellt.

6.1. **Die ursprüngliche behördliche Auslegung ist nicht endgültig und stellt keine maßgebliche und systematische Verwaltungspraxis dar**

(102) Zur Stützung ihrer Auffassung, dass die Maßnahme keine neue Beihilfe darstellt, führen Spanien und die Beteiligten im Wesentlichen an, dass die frühere behördliche Auslegung nicht endgültig war, dagegen jederzeit bei einem Gericht Rechtsmittel eingelegt werden konnten und es sich nicht um eine ständige Verwaltungspraxis handelte.

(103) Diese Argumente sind für den Zweck dieses Beschlusses irrelevant. Die Kommission hat in ihrem ersten und zweiten Beschluss eine von Spanien angewandte staatliche Beihilferegelung untersucht. Der Umstand, dass eine künftige Änderung oder Modifizierung der Regelung möglich war (entweder durch die Behörde oder durch die Gerichte), hat für den Umfang der Untersuchung und somit für die Beschlüsse keine Bedeutung.

(104) Die Argumente Spaniens sind aus den folgenden zusätzlichen Gründen in jedem Fall zurückzuweisen:

(105) Hinsichtlich des Arguments, dass die ursprüngliche behördliche Auslegung keine maßgebliche und systematische Verwaltungspraxis der Steuerbehörde darstellt, stellt die Kommission fest, dass alle von Spanien angeführten *Consultas* der DGT und Entscheidungen des TEAC einen systematischen und einheitlichen Ansatz bestätigen, indem sie den indirekten Erwerb von Beteiligungen, der sich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft ergibt, aus dem Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ausschließen.

(106) Spanien und die Beteiligten bringen ebenfalls vor, dass die ursprüngliche behördliche Auslegung keine maßgebliche und endgültige Verwaltungspraxis gewesen sei, da sie keine Rechtsquelle darstellte und dagegen jederzeit bei den zuständigen Gerichten Rechtsmittel eingelegt werden konnten.

(107) Die Kommission ist der Auffassung, dass trotz der Tatsache, dass gegen die behördliche Auslegung und die Entscheidungen des TEAC bei nachfolgenden Gerichtsinstanzen Rechtsmittel eingelegt werden können, nicht davon ausgegangen werden kann, dass diese Consultas — und insbesondere die Entscheidungen des TEAC — keine Rechtswirkung für den Steuerpflichtigen haben. Gemäß Artikel 89 des spanischen Allgemeinen Abgabengesetzes 58/2003 vom 17. Dezember haben die Antworten auf einen Antrag auf ein steuerrechtliches Gutachten bindenden Charakter für die Steuerbehörde. Das bedeutet, dass die Steuerbehörde verpflichtet ist, bei identischen Fakten und Umständen der Steuerpflichtigen dieselben Kriterien anzuwenden. Demnach würde ein umsichtiger Wirtschaftsteilnehmer bei identischen Fakten und Umständen der Steuerzahler von der Steuerbehörde die Anwendung eines kohärenten Ansatzes erwarten.

(108) Spanien und einige der Beteiligten führen an, dass die ursprüngliche behördliche Auslegung keine ständige Verwaltungspraxis sei, da die in einer behördlichen Auslegung verwendeten Kriterien jederzeit hätten geändert werden können. Den Erklärungen Spaniens zufolge schreibt Artikel 89 des Gesetzes 58/2003 aber die kohärente Anwendung der in einer behördlichen Auslegung verwendeten Kriterien fest, da diese durch die Rechtsprechung oder durch das anwendbare Recht nicht geändert werden können. Die Kommission stellt fest, dass aus allen *Consultas* der DGT und Entscheidungen des TEAC hervorgeht, dass im Zeitraum zwischen 2002 und 2012 eine kohärente Praxis angewandt wurde, die weder per Gesetz noch durch die Rechtsprechung geändert wurde.

(109) Laut Spanien und einigen der Beteiligten ist die behördliche Auslegung durch eine Entscheidung des TEAC vom Juni 2010 sowie durch ein Urteil des Audiencia Nacional vom 13. Oktober 2011 ([38]), das in der Folge vom Obersten Gerichtshof Spaniens in seinem Urteil vom 24. Juni 2013 ([39]) bestätigt wurde, schrittweise geändert worden. Die Kommission betrachtet die obenerwähnten Urteile nicht als Beleg für eine geänderte steuerliche Behandlung von indirekten Beteiligungserwerben im Zusammenhang mit Artikel 12 Absatz 5 TRLIS. Die Entscheidung des TEAC sowie die Urteile des Audiencia Nacional und des Obersten Gerichtshofs Spaniens beziehen sich auf den konzerninternen Erwerb von Beteiligungen, was ein anderer Sachverhalt als der in der gegenwärtig untersuchten Maßnahme ist. Beide Urteile beziehen sich nicht ausdrücklich auf den indirekten Erwerb von Beteiligungen und befassen sich auch nicht mit der Frage, ob ein finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert vorliegt, da über das Vorliegen eines finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bereits das Gericht *a quo* geurteilt hatte, weshalb diese Frage nicht Gegenstand des Revisionsverfahrens war. Diesbezüglich wurde im Rahmen der Verwaltungspraxis der spanischen Steuerbehörde in Rückforderungsverfahren zunächst geprüft, ob es sich um einen indirekten oder direkten Erwerb handelte (unabhängig davon, ob es dabei um konzerninterne Beteiligungen ging), um festzustellen, ob sich aufgrund dieser Beteiligungen ein Steuervorteil ergab.

(110) Spanien und die Beteiligten stellen ebenfalls die Feststellung der Kommission im Einleitungsbeschluss vom 17. Juli 2013 in Frage, dass der steuerliche Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts im Zusammenhang mit indirekten Erwerben in den Steuererklärungen systematisch abgelehnt wurde. Spanien und die Beteiligten weisen darauf hin, dass eine systematische Ablehnung des Abzugs nicht möglich gewesen sei, da das spanische Steuererhebungssystem auf einem System der „Selbstveranlagung" (*autoliquidación*) basiert.

(111) Die Kommission vertritt die Auffassung, dass ein Steuererhebungssystem in Form einer Selbstveranlagung den Charakter einer neuen Beihilfe der Maßnahme nicht aufhebt. Die Tatsache, dass das spanische Steuererhebungssystem auf einem System der „Selbstveranlagung" basiert, ist keine Garantie für die Korrektheit und letztendlich für die Rechtmäßigkeit der einzelnen vom Steuerpflichtigen durchgeführten Steuervorgänge. Die Steuerbehörde ist zur Prüfung und Kontrolle der von den Steuerpflichtigen im Rahmen der Selbstveranlagung durchgeführten Steuervorgänge ermächtigt. Spanien zufolge hätte die Steuerbehörde, die bei identischen Fakten und Umständen der Steuerzahler zur Anwendung derselben Kriterien verpflichtet ist, bei einem Steuerzahler, der in seiner Steuererklärung den finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert infolge einer indirekten Beteiligung geltend gemacht hatte, im Falle einer Steuerprüfung den steuerlichen Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts tatsächlich nicht anerkannt. Aus diesem Grund widerspricht die Tatsache, dass ein Steuersystem der „Selbstveranlagung" existiert, der Auffassung der Kommission nicht, dass die Anträge der Unternehmen auf Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts beim indirekten Erwerb von Beteiligungen systematisch abgelehnt wurden.

(112) Darüber hinaus ist die Tatsache, dass einige Steuerpflichtige die bestehende behördliche Auslegung nicht beachteten und den finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert für den indirekten Erwerb von Beteiligungen abzogen, für den Zweck der vorliegenden Untersuchung irrelevant. Nach Artikel 89 des Gesetzes 58/2003 ist die Steuerbehörde verpflichtet, bei identischen Fakten und Umständen der Steuerpflichtigen die in den steuerlichen Auslegungen angegebenen Kriterien anzuwenden. Aus diesem Grund müssen Steuerpflichtige, die einen Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts für indirekte Erwerbe geltend gemacht hatten und anschließend einer Steuerprüfung unterzogen wurden, ihre Steuererklärungen berichtigen.

(113) Abschließend ist festzuhalten, dass die *Consultas* der DGT und die Entscheidungen des TEAC bestätigen, dass zum Zeitpunkt des ersten und zweiten Beschlusses, sowie auch nach deren Erlass (bis März 2012), es ständige Verwaltungspraxis der spanischen Behörden war, die in Rede stehende Steuerregelung nur für den direkten Erwerb von Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Betriebsgesellschaften anzuwenden, wohingegen die steuerliche Abzugsfähigkeit für den indirekten Erwerb von Beteiligungen, die sich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft ergaben, systematisch abgelehnt wurde. Darüber hinaus vertritt die Kommission die Auffassung, dass die Natur der Selbstveranlagung des spanischen Steuererhebungssystems keinen Einfluss auf die Tatsache hat, dass der Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS durch die neue behördliche Auslegung ausgeweitet wurde.

6.2. **Die neue behördliche Auslegung stellt keine wesentliche Änderung des Geltungsbereichs von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS dar**

(114) Sowohl Spanien als auch die Beteiligten machen geltend, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS nicht wesentlich geändert worden sei und dass die behördliche Auslegung des Geltungsbereichs einer Bestimmung nicht als eine wesentliche Änderung der Beihilfe betrachtet werden könne. Außerdem habe die Tatsache, dass die behördliche Auslegung durch die DGT und das TEAC geändert wurde, keine Auswirkung auf den Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS.

([38]) Siehe Urteil des Audiencia Nacional vom 13. Oktober 2011, Revision Nr. 432/2008.
([39]) Siehe Urteil des Obersten Gerichtshofs Spaniens vom 24. Juni 2013, RJ/2013/5335.

(115) Dennoch gibt es keinen Zweifel daran, dass eine Ausweitung des Geltungsbereichs der Steuervergünstigung (die eine staatliche Beihilfe von mehreren Milliarden Euro nach sich ziehen kann) auf den indirekten Erwerb von Beteiligungen eine wesentliche Änderung des Geltungsbereichs der Maßnahme darstellt ([40]).

(116) Tatsächlich gab es eine Änderung bei der Methode für die Berechnung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts; diese Berechnungsmethode wurde neu gestaltet, damit der Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts möglich war, der durch den indirekten Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen infolge des direkten Erwerbs von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft entstand. Durch diese Änderung der Berechnungsmethode wurde der Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ganz klar erweitert.

6.2.1. *Methode für die Berechnung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts*

(117) Die *Consultas* der DGT und die Rechtsprechung des TEAC, die der Kommission von Spanien während des Verwaltungsverfahrens und des förmlichen Prüfverfahrens vorgelegt wurden, belegen, dass seit dem Erlass von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS im Jahr 2002 bis 2012 die ständige Verwaltungspraxis herrschte, den indirekten Erwerb von Beteiligungen infolge des direkten Erwerbs von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft aus dem Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auszuschließen. Die DGT und das TEAC stützen ihre Rechtslehre und ihre Rechtsprechung in Bezug auf ihre ursprüngliche Auslegung im Wesentlichen auf folgende Gründe:

(118) Der Geschäfts- oder Firmenwert ist ein immaterieller Vermögenswert, der entsteht, wenn ein Unternehmen ein anderes Unternehmen erwirbt; er entspricht der Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Buchwert des Reinvermögens des erworbenen Unternehmens. Infolge der Ausübung einer Wirtschaftstätigkeit wird ein immaterieller Vermögenswert generiert, der sich aus dem Kundenportfolio, dem Know-how, den Humanressourcen, der geografischen Lage und dem guten Ruf des Unternehmens ergibt, was sich in einem höheren Kaufpreis als dem als Buchwert erfassten Wert widerspiegelt. Aus diesem Grund kann ein Geschäfts- oder Firmenwert nur durch den direkten Erwerb einer Betriebsgesellschaft entstehen, d. h. eines Unternehmens, das eine echte Wirtschaftstätigkeit ausübt. Demgegenüber kann ein Geschäfts- oder Firmenwert nicht durch eine Holdinggesellschaft generiert werden, deren vorrangiges Geschäftsziel darin besteht, Anteile an Betriebstochtergesellschaften zu besitzen ([41]).

(119) Wenn der für eine Unternehmensbeteiligung gezahlte Preis höher ist als der Buchwert des Unternehmens, lässt sich das auf zwei unterschiedliche Gründe zurückführen: 1) auf den substanziellen Mehrwert der Vermögenswerte und der Rechte des Unternehmens oder 2) auf einen Preisaufschlag, der gezahlt wird, weil in der Zukunft höhere Erträge erwartet werden. Letztere Kategorie entspricht dem finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert ([42]).

(120) Zur Bestimmung der Höhe des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts, d. h. der Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Buchwert der Beteiligung, die nicht dem Reinvermögen des ausländischen Unternehmens zurechenbar ist, verfolgten die DGT und das TEAC den nachstehenden aus vier Schritten bestehenden Ansatz:

(a) Berechnung der Differenz zwischen dem für die Beteiligung gezahlten Kaufpreis und dem Buchwert der Beteiligung;

(b) Der Buchwert muss den Eigenkapitalanteil widerspiegeln, der der Beteiligung des in Spanien ansässigen Unternehmens an dem ausländischen Unternehmen entspricht.

(c) Die Differenz zwischen dem für die Beteiligung gezahlten Kaufpreis und dem Buchwert der Beteiligung ist entsprechend den in den Vorschriften für die konsolidierte Rechnungslegung festgelegten Kriterien den Vermögenswerten des ausländischen Unternehmens zuzurechnen, und zwar bis zur Höhe des Marktwerts des betreffenden Vermögenswerts ([43]).

(d) Der verbleibende Betrag ist der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert, der bis zu einem jährlichen Maximum von einem Zwanzigstel seines Werts von der Steuermessungsgrundlage abgezogen werden kann.

(121) Nach dieser Berechnungsmethode ist wie folgt vorzugehen: Wenn ein in Spanien ansässiges Unternehmen eine Beteiligung an einer nicht in Spanien ansässigen Holdinggesellschaft erwirbt (deren Haupttätigkeit im Besitz von Anteilen an anderen Betriebsgesellschaften und der Verwaltung von Vermögenswerten von Betriebsgesellschaften besteht), ist die Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Buchwert des Reinvermögens der Holdinggesellschaft bis zur Höhe des Marktwerts des betreffenden Vermögenswerts als Vermögenswert der Holdinggesellschaft zu verbuchen. Da es sich bei den Vermögenswerten einer Holdinggesellschaft um Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Betriebstochtergesellschaften handelt, ist der Marktwert ihrer Vermögenswerte gleich dem für die Anteile gezahlten Kaufpreis, wodurch kein finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert entstehen kann. Nach dieser Auslegung kann der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert nur durch den direkten Erwerb einer Betriebsgesellschaft entstehen.

(122) Infolge der behördlichen Auslegung der DGT vom 21. März 2012 und der darauf folgenden Entscheidung des TEAC vom 26. Juni 2012 wurde der Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf den indirekten Erwerb von Beteiligungen ausgeweitet, die sich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft ergeben. Nach Auffassung Spaniens und einer der Beteiligten muss der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert nach folgender Methode berechnet werden:

([40]) Zu betonen ist außerdem, dass die DGT und das TEAC mit der neuen Auslegung die Abweichung von ihrer ursprünglichen Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS bestätigten, da nun die Möglichkeit bestand, diese Regelung auch auf den indirekten Erwerb von Beteiligungen anzuwenden (siehe Abschnitt 2.3.2 oben).
([41]) Siehe Entscheidung des TEAC vom 3. November 2011, R.G. 2842-09.
([42]) Siehe Entscheidung des TEAC vom 26. Juni 2012, R.G. 3637/2010 und 1439/2011.
([43]) Gemäß Artikel 23 und 24 des Königlichen Dekrets 1815/1991.

(123) Bei einem indirekten Beteiligungserwerb als Folge des direkten Erwerbs von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft ist eine Konsolidierung notwendig, damit der auf einer zweiten oder darunterliegenden Stufe generierte Geschäfts- oder Firmenwert der Stufe der Holdinggesellschaft zugerechnet werden kann. Bei diesem Prozess wird das Beteiligungskapital zwischen dem erwerbenden Unternehmen und dem erworbenen Unternehmen eliminiert. Zu diesem Zweck muss der Prozess zur Eliminierung des Beteiligungskapitals nach Artikel 30 des Königlichen Dekrets 1815/1991 in verschiedenen Phasen erfolgen:

(a) Zuerst ist das Beteiligungskapital auf der Stufe des Unternehmens zu eliminieren, das keinen direkten Anteil am Eigenkapital eines anderen Unternehmens hält. Die Beteiligung der Holdinggesellschaft an der Betriebstochtergesellschaft wird eliminiert, und der Wert dieser Beteiligung wird in der Bilanz der Holdinggesellschaft durch den Marktwert der Vermögenswerte der Betriebstochtergesellschaft ersetzt. In der Bilanz der Holdinggesellschaft wird eine Konsolidierungsrücklage ausgewiesen, die der Differenz zwischen dem Marktwert der Vermögenswerte der Betriebsgesellschaft und dem Buchwert dieser Vermögenswerte entspricht.

(b) Anschließend ist das Beteiligungskapital auch auf darunterliegenden Stufen zu eliminieren, wobei für die Berechnung des Eigenkapitalwerts die zuvor auf den übergeordneten Stufen gebildeten Konsolidierungsrücklagen zu berücksichtigen sind.

(124) Der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert ist der Teil der Differenz zwischen dem für die Beteiligung gezahlten Kaufpreis und dem neuen Wert des Eigenkapitals der Holdinggesellschaft nach der Konsolidierung, der nicht den Vermögenswerten der Holdinggesellschaft zugerechnet werden kann. Nach dieser Berechnungsmethode werden die Aktiva und Passiva aller von einer Holdinggesellschaft gehaltenen Tochtergesellschaften so behandelt, als wären sie die Aktiva und Passiva eines einzigen Unternehmens.

(125) Somit erfordert die in den *Consultas* der DGT und den Entscheidungen des TEAC von 2012 enthaltene neue Berechnungsmethode die vorherige Simulation ([44]) einer Konsolidierung entsprechend den in Artikel 30 des Königlichen Dekrets 1815/1991 angegebenen Schritten, damit die Vermögenswerte der nicht in Spanien ansässigen Betriebsgesellschaft (die den Geschäfts- oder Firmenwert generiert) der Stufe der Holdinggesellschaft zugerechnet werden können. Nach einer solchen Simulation eines Konsolidierungsprozesses kann die Differenz zwischen dem für die Beteiligung gezahlten Kaufpreis und dem Buchwert der Beteiligung den Vermögenswerten und Rechten der nicht in Spanien ansässigen Holdinggesellschaft zugerechnet werden. Die verbleibende Differenz stellt den finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert dar, der von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden kann. Somit verhindert diese Berechnungsmethode eine Aufrechnung des Kaufpreises und des Marktwerts der Vermögenswerte (Anteile) der Holdinggesellschaft, die dazu führte, dass auf der Stufe der Holdinggesellschaft kein finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert entstand.

(126) Die Kontroverse im Hinblick auf die Berechnung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts läuft auf den in Artikel 12 Absatz 5 TRLIS enthaltenen Verweis auf die Konsolidierungsvorschriften hinaus. Allerdings geht aus diesem Verweis nicht hervor, welche Vorschriften oder Bestimmungen für die konsolidierte Rechnungslegung konkret für die Berechnung der definitiven Höhe des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts anzuwenden sind:

„*Die Differenz zwischen dem für die Beteiligung gezahlten Kaufpreis und dem Buchwert der Beteiligung zum Datum des Erwerbs ist entsprechend den im Königlichen Dekret 1815/1991 über die konsolidierte Rechnungslegung festgelegten Kriterien den Gütern und Rechten des ausländischen Unternehmens zuzurechnen*." [Hervorhebung hinzugefügt]

(127) Das TEAC stellte in seinen früheren Entscheidungen klar, dass der Verweis auf die Vorschriften für die konsolidierte Rechnungslegung ausschließlich dem Zweck diente, die Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Buchwert der Beteiligung in den Vermögenswerten und Rechten des nicht in Spanien ansässigen Unternehmens zu verbuchen ([45]) und dass nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS keine tatsächliche konsolidierte Rechnungslegung erforderlich ist. In einer Entscheidung des TEAC vom 3. November 2011 heißt es, dass „der Verweis in Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf das Königliche Dekret 1815/1991 (Vorschriften zur konsolidierten Rechnungslegung) einzig dem Zweck dient, die Differenz zwischen dem Kaufpreis der Beteiligung und ihrem Buchwert den Vermögenswerten und Rechten des nicht in Spanien ansässigen Unternehmens zuzurechnen".

(128) Insbesondere geht es bei der Debatte im Fall des Erwerbs von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft darum, festzustellen, welcher Buchwert für die Berechnung der Höhe des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts heranzuziehen ist: der Buchwert, der sich aus dem konsolidierten Abschluss ergibt, oder der Buchwert, der sich aus dem Einzelabschluss ergibt. Die Wahl des Abschlusses kann zu einem vollkommen unterschiedlichen Ergebnis führen: Falls der Buchwert im Einzelabschluss herangezogen wird, würde beim Erwerb von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft kein finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert entstehen, während bei Heranziehung des Buchwerts im konsolidierten Abschluss der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert auf der Stufe der Holdinggesellschaft entstünde.

([44]) Die Kommission bezieht sich auf die Simulation einer Konsolidierung, falls es sich bei einer der Voraussetzungen in Artikel 21 TRLIS um den Erwerb einer mindestens 5 %igen Beteiligung handelt. Dieser Prozentsatz impliziert nicht, dass eine Konsolidierung mit dem erwerbenden Unternehmen durchgeführt wird.

([45]) Siehe Entscheidung des TEAC vom 3. November 2011, R.G. 2842-09.

(129) Aus den Entscheidungen des TEAC geht hervor, dass mehrere Steuerpflichtige bereits den Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts, der durch den indirekten Erwerb von Beteiligungen auf der zweiten oder darunterliegenden Stufe entsteht, geltend machten, indem sie von der Steuerbehörde verlangten, anstelle der im Einzelabschluss ausgewiesenen Bezugswerte die im konsolidierten Abschluss der Gruppe ausgewiesenen Bezugswerte zu berücksichtigen. Die Kommission stellt jedoch fest, dass die DGT und das TEAC in ihren behördlichen Auslegungen bzw. ihren Entscheidungen vor 2012 konsequent befanden, dass der im Einzelabschluss ausgewiesene Buchwert als Berechnungsgrundlage dient.

(130) Die ursprüngliche Argumentation des TEAC war in erster Linie, dass die steuerliche Konsolidierung nicht mit der Bilanzkonsolidierung gleichzusetzen sei; dasselbe gelte für den Begriff der konsolidierten Gruppe zu steuerlichen Zwecken und zu Rechnungslegungszwecken ([46]). Beispielhaft bezieht sich das TEAC darauf, dass das spanische Körperschaftsteuergesetz nicht die im konsolidierten Abschluss ausgewiesenen Gewinne der Gruppe, sondern die im Einzelabschluss ausgewiesenen aggregierten einzelnen Gewinne berücksichtigt. Der Grund sei, dass die Rechnungslegungsvorschriften und die Steuervorschriften letztendlich eine unterschiedliche Zielsetzung verfolgten: Der konsolidierte Abschluss diene zur Information über die wirtschaftliche und finanzielle Situation einer Gruppe, während aus steuerlicher Sicht die Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der zu besteuernden Gruppe wichtig sei ([47]). Die Berücksichtigung des konsolidierten Abschlusses könne zu Verzerrungen bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage führen. Beispielsweise könne der Fall eintreten, dass die Investition getätigt wurde, als das Unternehmen nicht Teil der Gruppe war. Im umgekehrten Fall sei es möglich, dass eine Investition weiterhin im konsolidierten Abschluss ausgewiesen wird, auch nachdem das Unternehmen nicht mehr der Gruppe angehört. Aus diesem Grund müsse der Buchwert, auf den Artikel 12 Absatz 5 TRLIS verweist, der im Einzelabschluss des erworbenen nicht in Spanien ansässigen Unternehmens ausgewiesene Buchwert sein, auch wenn Artikel 12 Absatz 5 TRLIS eine Berücksichtigung des im konsolidierten Abschluss ausgewiesenen Buchwerts nicht ausdrücklich ausschließe. Andernfalls würde die Bestimmung ausdrücklich auf die Rechnungslegungsvorschriften verweisen, was in anderen Steuerbestimmungen des spanischen Körperschaftsteuergesetzes der Fall sei.

(131) Die Kommission ist der Auffassung, dass die Methode für die Berechnung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts, die zur Bekräftigung der behördlichen Auslegungen herangezogen wurde, ein fester Bestandteil von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ist, der den Geltungsbereich und die Rechtswirkung dieser Bestimmung definiert. Tatsächlich ist Artikel 12 Absatz 5 TRLIS an sich eine Methode für die Berechnung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts: Hier sind die Schritte zur Ermittlung des Betrags angegeben, der dem finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert entspricht. Es ist offensichtlich, dass eine Änderung dieser Berechnungsmethode, die eine wesentliche Änderung des aus dieser Bestimmung erwachsenden Steuervorteils nach sich zieht, einen direkten Einfluss auf die Rechtswirkung der Bestimmung haben kann.

(132) Die von der DGT und dem TEAC konsequent angewandte ursprüngliche Berechnungsmethode besagte, dass als Buchwert der im Einzelabschluss des erworbenen ausländischen Unternehmens ausgewiesene Buchwert zu berücksichtigen ist. Demnach konnte kein Geschäfts- oder Firmenwert (und folglich auch kein finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert) im Zusammenhang mit dem indirekten Erwerb von Beteiligungen entstehen, die sich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Holdinggesellschaften ergeben. Im Rahmen der ursprünglichen Verwaltungspraxis war nur der Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts erlaubt, der sich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an Betriebsgesellschaften ergibt.

(133) Mit der in der behördlichen Auslegung der DGT und der Entscheidung des TEAC von 2012 angewandten Berechnungsmethode wird der ursprüngliche Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ausgeweitet, indem der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert ebenfalls im Zusammenhang mit dem indirekten Erwerb von Beteiligungen infolge des direkten Erwerbs von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft abzugsfähig ist. Somit können Unternehmen, die zum Zeitpunkt des ersten und zweiten Beschlusses diese Maßnahme nicht auf indirekte Beteiligungen anwenden konnten, nun einen steuerlichen Abzug für diese indirekten Beteiligungen geltend machen.

(134) Des Weiteren stellt die Kommission Folgendes fest: Indem der auf einer zweiten oder darunterliegenden Stufe generierte Geschäfts- oder Firmenwert nun der Stufe der Holdinggesellschaft zugerechnet werden kann, wird eine der Voraussetzungen nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS nicht erfüllt, und zwar die Generierung des Geschäfts- oder Firmenwerts, der aus dem Erwerb einer Beteiligung an einem ausländischen Unternehmen durch ein in Spanien ansässiges Unternehmen entsteht. Wenn beide Unternehmen nicht in Spanien ansässig sind, würde in diesem Fall der Geschäfts- oder Firmenwert auf einer zweiten oder darunterliegenden Stufe generiert. *[Hervorhebung hinzugefügt]*

(135) Abschließend kommt die Kommission zu dem Ergebnis, dass die neue behördliche Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS, die auf der obenerwähnten neuen Berechnungsmethode basiert, eine wesentliche Änderung der Regelung darstellt, auch wenn der Wortlaut von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS und von Artikel 21 TRLIS nicht geändert wurde. Grund ist, dass die geänderte Regelung den ursprünglichen Geltungsbereich dieser Bestimmung ausweitet, indem der Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts ebenfalls für den indirekten Erwerb von Beteiligungen ermöglicht wird, der sich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft ergibt.

([46]) Siehe Entscheidung des TEAC vom 17. Februar 2011, R.G. 4871-09, 4872-09, 4873-09 und 4874-09.
([47]) Siehe Urteil des Obersten Gerichtshofs Spaniens vom 24. Juni 2013, RJ/2013/5335.

6.2.2. *Von Spanien und den Beteiligten vorgebrachte Gründe für die Rechtfertigung der Abweichung von der früheren behördlichen Auslegung*

(136) Spanien und die Beteiligten haben bestätigt ([48]), dass bis zur Änderung der behördlichen Auslegung im Jahr 2012 der Abzug nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS in der Praxis nur für den direkten Erwerb von Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Unternehmen geltend gemacht werden konnte. Von Spanien und den Beteiligten wurde eine Reihe von Gründen vorgebracht, mit denen die Änderung der Verwaltungspraxis im Zusammenhang mit der Anwendung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS gerechtfertigt wird.

(137) Die vorgebrachten Gründe sind jedoch irrelevant. Tatsächlich können die Gründe, aus denen die staatliche Beihilferegelung 2012 geändert wurde, in keiner Weise eine Änderung des Umfangs der Untersuchung der Kommission und somit des Geltungsbereichs des 2009 erlassenen ersten und des 2011 erlassenen zweiten Beschlusses bewirken.

(138) Darüber hinaus stehen die Gründe, die Spanien bei der Darlegung des Geltungsbereichs der Maßnahme während des Verwaltungsverfahrens, das zur Einleitungsentscheidung 2007 führte, ursprünglich vorgebracht hatte, sowie die in den ursprünglichen behördlichen Auslegungen der DGT und den Entscheidungen des TEAC enthaltenen Gründe im Widerspruch zu den Gründen, die im vorliegenden förmlichen Prüfverfahren angeführt werden, um den Beihilfecharakter der neuen behördlichen Auslegung zu widerlegen.

(139) Hilfsweise rechtfertigen die von Spanien und den Beteiligten angeführten Gründe in keiner Weise eine Abweichung von der früheren behördlichen Auslegung.

a) *Zweck von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS: Förderung der Internationalisierung spanischer Unternehmen*

(140) Wie Spanien bereits erklärt hat, verweisen die DGT und das TEAC bei der Rechtfertigung der Änderung ihrer behördlichen Auslegung auf den Zweck von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS. Zielsetzung dieser Bestimmung ist es, die Internationalisierung und ausländische Investitionen spanischer Unternehmen zu fördern. Der Ausschluss indirekter Beteiligungen würde dieser Zielsetzung entgegenstehen.

(141) Die in Artikel 12 Absatz 5 TRLIS — dessen Ziel die Förderung der Internationalisierung und ausländischer Investitionen spanischer Unternehmen ist — vorgesehene unterschiedliche steuerliche Behandlung inländischer und ausländischer Beteiligungserwerbe wurde im ersten und zweiten Beschluss als rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe erklärt. Die Kommission ist der Auffassung, dass eine Änderung der Verwaltungspraxis nicht durch die Zielsetzung (die Förderung der Internationalisierung spanischer Unternehmen) einer Bestimmung (Artikel 12 Absatz 5 TRLIS) gerechtfertigt werden kann, in Bezug auf die im ersten und zweiten Beschluss bereits festgestellt wurde, dass es sich um eine rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe handelt.

b) *Bezugnahmen auf indirekte Erwerbe im ersten und zweiten Beschluss, parlamentarische Anfragen und Pressemitteilung zur Einleitungsentscheidung 2007*

(142) Zur Widerlegung, dass die neue behördliche Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS eine neue Beihilfe darstellt, bringen Spanien und die Beteiligten das Argument vor, dass der Wortlaut des ersten und zweiten Beschlusses sowohl auf den direkten als auch auf den indirekten Erwerb von Beteiligungen Bezug nimmt. Aus diesem Grund seien sie der Auffassung, dass die neue behördliche Auslegung mit den beiden Beschlüssen der Kommission im Einklang steht.

(143) Die Kommission stimmt nicht zu, dass diese Bezugnahmen den Charakter einer neuen Beihilfe der Maßnahme aufheben. Die Bezugnahmen auf direkte und indirekte Beteiligungserwerbe im ersten und zweiten Beschluss bedingen sich durch den Verweis von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf Artikel 21 TRLIS, der ausdrücklich besagt, dass eine — direkte oder indirekte — Beteiligung am Eigenkapital des nicht in Spanien ansässigen Unternehmens mindestens 5 % betragen muss. Die Aufgabe der Kommission im ersten und zweiten Beschluss war nicht, festzustellen, wie eine Bestimmung des spanischen Körperschaftsteuergesetzes anzuwenden ist, sondern vielmehr zu prüfen, ob es sich bei der Bestimmung um staatliche Beihilfe handelt, indem untersucht wird, in welcher Weise die Bestimmung vom betreffenden Mitgliedstaat zum Zeitpunkt der Anmeldung der Maßnahme angewendet wird.

(144) Darüber hinaus ist festzuhalten, dass sich die Untersuchung während des förmlichen Prüfverfahrens, das zum Erlass des ersten und zweiten Beschlusses führte, auf die Feststellung konzentrierte, ob es sich bei Artikel 12 Absatz 5 TRLIS um staatliche Beihilfe handelt, wobei im Rahmen dieser Beurteilung nicht zu untersuchen war, ob Artikel 12 Absatz 5 TRLIS sowohl direkte als auch indirekte Beteiligungserwerbe abdeckte. Die Debatte über die Abdeckung des indirekten Erwerbs von Beteiligungen kam im Zusammenhang mit dem Rückforderungsverfahren auf, als Spanien die Kommission auf die Änderung der früheren behördlichen Praxis hinwies. Die Tatsache, dass die Kommission vor Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens in einer sehr frühen Phase in ihrem Schreiben vom 26. März 2007 einige Auskünfte im Hinblick auf den Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS erbeten hatte, ist für die vorliegende Untersuchung irrelevant. Ausschlaggebend in der vorliegenden Sache ist die Feststellung, in welcher Weise Artikel 12 Absatz 5 TRLIS zum Zeitpunkt des Erlasses des ersten und zweiten Beschlusses von Spanien angewandt wurde.

([48]) Siehe Schreiben vom 4. Juni 2007, das von Spanien als Antwort auf ein Auskunftsverlangen vom 26. März 2007 übermittelt wurde.

(145) In Bezug auf die vorliegende Sache ist nochmals daran zu erinnern, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs im *Kahla*-Urteil ([49]) der Geltungsbereich eines Beschlusses nicht nur unter Heranziehung des Wortlauts dieses Beschlusses, sondern auch unter Berücksichtigung der von dem betreffenden Mitgliedstaat beschriebenen Beihilferegelung zu ermitteln ist. Diesbezüglich stellte Spanien in einem Schreiben vom 4. Juni 2007 klar, dass der Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS nur den direkten Erwerb von Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Unternehmen abdeckte. Die Tatsache, dass auf dieses Schreiben im ersten und zweiten Beschluss nicht ausdrücklich Bezug genommen wurde, ändert nichts daran, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS seit seinem Erlass so ausgelegt wurde, dass der indirekte Erwerb von Beteiligungen aus seinem Geltungsbereich ausgeschlossen war.

(146) Außerdem folgt aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs im *Kahla*-Urteil, dass im Zusammenhang mit der Übernahme der neuen behördlichen Auslegung Spanien bereits von den im Schreiben an die Kommission übermittelten Informationen Kenntnis gehabt haben musste, da in diesem Schreiben erklärt wurde, dass nur direkte Beteiligungserwerbe nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS abzugsfähig waren. Spanien hätte die Umsetzung des Beschlusses im Einklang mit den Informationen, die den Dienststellen der Kommission bereits vorgelegt wurden, sicherstellen müssen ([50]).

(147) Die Kommission stellt fest, dass bei der Ermittlung des Geltungsbereichs des ersten und zweiten Beschlusses nicht nur auf den Wortlaut des Beschlusses abgestellt werden darf, sondern auch alle Informationen berücksichtigt werden müssen, die von Spanien übermittelt wurden, um die Anwendung der Beihilferegelung zum Zeitpunkt des Erlasses der beiden Beschlüsse zu beschreiben.

(148) Die Frage, ob die Beteiligten Kenntnis vom Schriftverkehr zwischen Spanien und der Kommission hatten, ist für die Beurteilung, ob es sich bei der neuen behördlichen Praxis um eine neue Beihilfe handelt, vollkommen ohne Belang. Auch wenn es keine Änderung des Wortlauts der in Rede stehenden gesetzlichen Bestimmung — Artikel 12 Absatz 5 TRLIS in Verbindung mit Artikel 21 TRLIS — gegeben hat, ist die Kommission der Auffassung, dass die Beschränkungen und Modalitäten der Bestimmung geändert worden sind. Tatsächlich wird durch die neue behördliche Auslegung der ursprüngliche Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ausgeweitet, indem der Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts im Falle eines indirekten Erwerbs von Beteiligungen infolge des direkten Erwerbs von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft zulässig war. Diese Situation war durch die frühere behördliche Auslegung, die nur den Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts ermöglichte, der sich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an Betriebsgesellschaften ergab, ursprünglich nicht vorgesehen.

(149) Im Urteil in der Rechtssache *Namur-Les assurances du crédit* ([51]) stellte der Gerichtshof fest, dass nur die Änderungen, die eine Beihilferegelung wesentlich umgestalten, einer erneuten Anmeldung als neue Beihilfe bedürfen. Die Kommission vertritt die Auffassung, dass die neue behördliche Auslegung eine wesentliche Änderung der von der Kommission im ersten und zweiten Beschluss untersuchten Beihilferegelung darstellt, da die Beschränkungen und Modalitäten der Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf Situationen ausgeweitet wurden, die ursprünglich nicht in den Geltungsbereich dieser Bestimmung fielen. Des Weiteren ist zu betonen, dass es in der vorliegenden Sache nicht um die Feststellung geht, ob es sich bei der Maßnahme um eine bestehende oder eine neue Beihilfe handelt. Im ersten und zweiten Beschluss ist die Kommission bereits zu der Schlussfolgerung gelangt, dass es sich bei Artikel 12 Absatz 5 TRLIS um eine rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe handelt. In der vorliegenden Sache ist vielmehr die Frage zu untersuchen, ob der erste und der zweite Beschluss ebenfalls für indirekte Beteiligungen gelten, die sich aus dem vorherigen Erwerb einer Holdinggesellschaft ergeben, um festzustellen, ob eine Beihilfe vorliegt, ob diese mit dem Binnenmarkt vereinbar ist und ob der Vertrauensschutz Anwendung findet.

(150) Ein weiteres Argument Spaniens und der Beteiligten ist, dass die Maßnahme keine neue Beihilfe darstellt, da es sich bei mehreren vor der Einleitung des Verfahrens im Jahr 2007 stattgefundenen Übernahmen um den indirekten Erwerb von Beteiligungen handelte, der sich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft ergab. Spanien und die Beteiligten erklären, dass die Anführung dieser in der Pressemitteilung zur Einleitung des Verfahrens im Jahr 2007 genannten Übernahmen sowie die Antworten der Kommission auf die schriftlichen parlamentarischen Anfragen belegten, dass sich die Kommission des indirekten Charakters dieser Übernahmen bewusst war.

(151) Selbst wenn es sich bei den Übernahmen, auf die in den Antworten auf die schriftlichen parlamentarischen Anfragen oder in der Pressemitteilung zur Einleitungsentscheidung 2007 Bezug genommen wird, um indirekte Beteiligungen gehandelt haben mag, konnte die Kommission — zumindest bei der großen Mehrheit der Transaktionen — nicht gewusst haben, welche Unternehmensstruktur die erworbenen Unternehmen hatten, d. h., ob es sich bei den erworbenen Unternehmen um Betriebs- oder Holdinggesellschaften handelte. Wie bereits in Erwägungsgrund 128 dargelegt wurde, ging es in der betreffenden Sache in erster Linie um die Feststellung, ob

([49]) Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 16. Dezember 2010, *Kahla Thüringen Porzellan* gegen *Kommission*, C-537/08P, Randnr. 44; siehe auch Urteil des Gerichtshofs vom 20. Mai 2010, *Todaro Nunziatina & C.*, C-138/09, Randnr. 31.

([50]) Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 16. Dezember 2010, *Kahla Thüringen Porzellan* gegen *Kommission*, C-537/08P, Randnr. 44.

([51]) Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 9. August 1994, *Namur-Les assurances du crédit* gegen *Office national du ducroire und Belgischer Staat*, C-44/93.

Artikel 12 Absatz 5 TRLIS aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung inländischer und ausländischer Beteiligungen eine rechtswidrige staatliche Beihilfe darstellte, weshalb die Untersuchung der Unternehmensstruktur des erworbenen ausländischen Unternehmens nicht von Belang war. Die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Beteiligungen wurde daher für den Zweck der im ersten und zweiten Beschluss erforderlichen Beurteilung als nicht relevant erachtet. Letztendlich hätte eine solche Unterscheidung die endgültige beihilferechtliche Würdigung der Maßnahme nicht geändert, in deren Verlauf die Kommission die Maßnahme aufgrund ihrer inhärenten Merkmale, d. h., dass die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei rein inländischen Transaktionen nicht zulässig war, als selektiv erklärte.

(152) Insbesondere im Hinblick auf den bei der Kommission angemeldeten Unternehmenszusammenschluss zwischen Iberdrola und Scottish Power ([52]) ist zu erwähnen, dass die Kommission in Erwägungsgrund 42 ihrer Entscheidung über diesen Zusammenschluss eindeutig festgestellt hat, dass die Prüfung, ob Artikel 12 Absatz 5 TRLIS eine staatliche Beihilfe darstellt, für die Zwecke dieser Entscheidung weder notwendig noch angemessen ist. In jedem Fall fielen die Antworten der Kommission auf die schriftlichen parlamentarischen Anfragen in einen Zeitraum vor dem Beginn der Untersuchung der Regelung ([53]). Aus diesem Grund konnte die Kommission zum Zeitpunkt der Antworten noch keinen Standpunkt bezüglich dieser Sache einnehmen, und hat das auch nicht getan ([54]).

(153) Abschließend ist festzustellen, dass es für die beihilferechtliche Würdigung der Maßnahme von Bedeutung ist, wie die Maßnahme vom betreffenden Mitgliedstaat angewandt wurde. Diesbezüglich hat Spanien erklärt, dass der Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf den direkten Erwerb von Beteiligungen beschränkt gewesen sei. Bestätigt wird diese Aussage auch dadurch, dass bis 2012 eine systematische und maßgebliche Verwaltungspraxis Anwendung fand. In diesem Zusammenhang stellt die Kommission fest, dass von ihr, wie vom Gerichtshof dargelegt, die Beihilferegelung im Hinblick auf die Art ihrer Anwendung zu untersuchen ist. In der vorliegenden Sache ist es unstrittig, dass die ständige Verwaltungspraxis den Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts im Zusammenhang mit dem indirekten Erwerb von Beteiligungen nicht ermöglichte.

c) *Verweis auf Artikel 21 TRLIS*

(154) Ein weiteres von Spanien vorgebrachtes Argument ([55]) ist, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c Nummer 2 verweist, worin ausdrücklich steht, dass Dividenden aus direkten oder indirekten Beteiligungen ebenfalls von der Bestimmung abgedeckt sind. Somit dürfe die Tatsache, dass die Betriebsgesellschaft sich auf einer zweiten oder darunterliegenden Stufe befindet, der Anwendung des Abzugs nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS nicht entgegenstehen. Wie jedoch Spanien während des Verwaltungsverfahrens, das zum Erlass der Einleitungsentscheidung 2007 führte, erklärt hatte, war einer der Gründe für den Ausschluss indirekter Beteiligungen aus dem Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS, dass nach Artikel 21 TRLIS u. a. das nicht in Spanien ansässige Unternehmen eine Wirtschaftstätigkeit im Ausland ausüben und einer Steuer unterliegen muss, die mit der in Spanien geltenden Körperschaftsteuer vergleichbar ist. Diese Bestimmung gehe auf Steuervorschriften zur Missbrauchsbekämpfung zurück, mit denen verhindert werden soll, dass Unternehmen, die in Steuerparadiesen oder in Gebieten, in denen gar keine Besteuerung erforderlich ist, angesiedelt sind, die Abzugsfähigkeit geltend machen. Angesichts der Tatsache, dass Holdinggesellschaften keine Wirtschaftstätigkeit an sich ausüben, seien sie aus dem Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ausgeschlossen gewesen.

(155) Die DGT und das TEAC haben ihre ursprüngliche behördliche Auslegung bzw. ihre Entscheidungen damit begründet, dass auf der Stufe einer Holdinggesellschaft kein Geschäfts- oder Firmenwert (und demnach auch kein finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert) generiert werden kann, weil Holdinggesellschaften entsprechend den in Artikel 21 TRLIS definierten Voraussetzungen keine Wirtschaftstätigkeit ausüben. Somit kann auf der Stufe der Holdinggesellschaft kein finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert entstehen. 2012 überprüften die DGT und das TEAC ihre frühere Auslegung und kamen zu dem Schluss, dass die Voraussetzung der Ausübung einer Wirtschaftstätigkeit erfüllt sein kann, wenn sich die Betriebsgesellschaft auf der ersten Stufe oder auf einer zweiten oder darunterliegenden Stufe befindet.

(156) Auch wenn sich Artikel 21 TRLIS ausdrücklich auf indirekte und direkte Beteiligungen bezieht, ist es ebenfalls unbestritten, dass nach Artikel 21 Buchstabe c TRLIS die Gewinne aus im Ausland durchgeführten unternehmerischen Tätigkeiten stammen müssen. Wie das Audiencia Nacional ([56]) in seinem Urteil vom 6. Februar 2014 bestätigte, ist das eindeutig nicht der Fall, wenn es sich bei dem nicht in Spanien ansässigen Zielunternehmen um eine Holdinggesellschaft handelt, deren Hauptgeschäftsziel der Besitz von Anteilen an anderen Betriebsgesellschaften ist.

([52]) Unternehmenszusammenschluss COMP/M.4517, Iberdrola/Scottish Power, Erwägungsgrund 42.
([53]) Spanien teilte der Kommission in einem Schreiben vom 4. Juni 2007 mit, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS nur auf den direkten Erwerb von Beteiligungen angewandt wurde.
([54]) Des Weiteren ist erwähnenswert, dass in den Antworten auf die schriftlichen parlamentarischen Anfragen keine ausdrückliche Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Erwerben getroffen wurde.
([55]) Siehe Schreiben vom 4. Juni 2007, das von Spanien als Antwort auf ein Auskunftsverlangen vom 26. März 2007 übermittelt wurde.
([56]) Siehe Urteil des Audiencia Nacional vom 6. Februar 2014, Revision Nr. 125/2011.

(157) Erwähnenswert ist, dass Artikel 21 TRLIS ursprünglich konzipiert wurde, um die Kriterien für die Steuerbefreiung ausländischer Dividenden und Einnahmen aus dem Erwerb von Anteilen an nicht in Spanien ansässigen Unternehmen festzulegen, mit dem Ziel, die internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden. Der Verweis auf diese Bestimmung in Artikel 12 Absatz 5 TRLIS diene lediglich zur Prüfung, ob die Einnahmen aus dem erworbenen ausländischen Unternehmen die betreffenden Kriterien erfüllen, damit das erwerbende Unternehmen den aus dieser Betriebstätigkeit entstehenden finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert steuerlich absetzen kann. Aus diesem Grund müsse die Fortschreibung der in Artikel 21 TRLIS festgelegten Kriterien unter dem Vorbehalt erfolgen, dass diese Bestimmung dem Zweck dient, die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung von Dividenden und Einnahmen ausländischer Herkunft zu ermitteln.

(158) Den Erklärungen Spaniens in seinem Schreiben vom 4. Juni 2007 zufolge muss die Steuerbehörde die geltend gemachte Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts überprüfen. Diese Kontrolle sei nur über das in Spanien ansässige Unternehmen möglich; in diesem Fall könne die spanische Steuerbehörde den steuerlichen Abzug einfach überprüfen, da die Beteiligungen Teil der Vermögenswerte des in Spanien ansässigen Unternehmens sind. Eine Überprüfung des Geschäfts- oder Firmenwerts, der in ausländischen Unternehmen auf einer darunterliegenden Stufe entsteht, sei für die spanische Steuerbehörde schwieriger, da die Beteiligungen innerhalb der Vermögenswerte der nicht in Spanien ansässigen Unternehmen verbucht werden, die nicht der Kontrolle durch die spanische Steuerbehörde unterliegen.

(159) Diese Anforderung zur Überprüfung der Anwendung des aus einer Investition entstehenden steuerlichen Abzugs spiegelt sich in der in Artikel 15 der Durchführungsverordnung zum spanischen Körperschaftsteuergesetz (Königliches Dekret 1777/2004) enthaltenen Verpflichtung wider, nach der ausschließlich Informationen über den Kauf des direkt erworbenen Unternehmens übermittelt werden müssen, damit die Anwendung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS möglich ist. Falls diese steuerliche Abzugsfähigkeit auch für indirekte Erwerbe Geltung gehabt hätte, wäre es logisch gewesen, den indirekten Erwerb von Beteiligungen ebenfalls einzuschließen. Nach dem Verständnis der Kommission hat der Gesetzgeber durch die Beschränkung der Informationspflicht auf den direkten Erwerb von Beteiligungen indirekte Erwerbe bewusst aus dem Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ausgeschlossen. Dies wird auch von der DGT bestätigt, die angibt, trotz der in Artikel 15 der Durchführungsverordnung RD 1777/2004 enthaltenen Informationspflicht von ihrer früheren Rechtslehre abgewichen zu sein.

(160) Des Weiteren ist festzustellen, dass es für die vorliegende beihilferechtliche Würdigung der Maßnahme von Bedeutung ist, wie die Maßnahme vom betreffenden Mitgliedstaat angewandt wurde. Diesbezüglich hat Spanien gegenüber der Kommission erklärt, dass die spanische Steuerbehörde nur den Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts, der aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen entstand, u. a. mit der Begründung ermöglicht habe, dass aus Artikel 21 TRLIS eindeutig hervorgehe, dass ein Unternehmen eine Wirtschaftstätigkeit ausüben muss, damit es von der steuerlichen Abzugsfähigkeit gemäß Artikel 12 Absatz 5 TRLIS profitieren kann. Angesichts der Tatsache, dass Holdinggesellschaften keine echte Wirtschaftstätigkeit ausüben, sei diese Voraussetzung nur bei Betriebsgesellschaften erfüllt. Aufgrund der Erklärungen Spaniens im Zusammenhang mit der Durchführung der Bestimmung war die Kommission zum Zeitpunkt des Erlasses des ersten und zweiten Beschlusses der Auffassung, dass der Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS sich auf den direkten Erwerb von Beteiligungen an Betriebsgesellschaften beschränkte; diese Tatsache wurde auch dadurch bestätigt, dass bis 2012 eine systematische und maßgebliche Verwaltungspraxis Anwendung fand.

(161) Trotz der Bezugnahme auf direkte und indirekte Erwerbe in Artikel 21 Buchstabe c Nummer 2 TRLIS vertritt die Kommission die Auffassung, dass die ständige Verwaltungspraxis der DGT, die auch vom TEAC bekräftigt wurde, auf einen Ausschluss indirekter Beteiligungen aus dem Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS hinweist. Der Grund für den Ausschluss war, dass Holdinggesellschaften nach Artikel 21 Buchstabe c TRLIS, der besagt, dass Gewinne aus im Ausland durchgeführten unternehmerischen Tätigkeiten stammen müssen, keine Wirtschaftstätigkeit ausüben. Zur Abweichung von dieser Position weitet Spanien den Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf Situationen aus, die zum Zeitpunkt des ersten und zweiten Beschlusses nicht in diesen Geltungsbereich fielen, und begründet diese Abweichung damit, dass Artikel 21 TRLIS in Buchstabe c Nummer 2 auf den indirekten Erwerb von Beteiligungen Bezug nimmt.

d) *Grundsatz der Gleichbehandlung, der Nichtdiskriminierung und der Steuerneutralität*

(162) Spanien und einigen der Beteiligten zufolge ist der indirekte Erwerb von Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Betriebsgesellschaften, der sich aus dem Erwerb von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft ergibt, mit dem direkten Erwerb von Beteiligungen an einer Betriebsgesellschaft vergleichbar. Aus diesem Grund sowie zur Einhaltung des Grundsatzes der Gleichbehandlung und der Nichtdiskriminierung müssten die im ersten und zweiten Beschluss getroffenen Schlussfolgerungen sowohl für direkte als auch für indirekte Beteiligungen gelten.

(163) Die Beteiligten haben außerdem geltend gemacht, dass gemäß dem Grundsatz der Steuerneutralität Investitionen in Form eines direkten Erwerbs von Beteiligungen an Betriebsgesellschaften und Investitionen in Form indirekter Beteiligungen mittels des Erwerbs einer Holdinggesellschaft gleich behandelt werden müssten. Insbesondere stellen die Beteiligten darauf ab, dass angesichts der Schwierigkeit, internationale Unternehmensverschmelzungen durchzuführen, ein Unternehmenszusammenschluss (einzige Situation, in der ein finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert infolge des indirekten Erwerbs von Beteiligungen entstehen kann) oder Unternehmenszusammenschlüsse auf verschiedenen Stufen nicht erforderlich sein dürften.

(164) Zunächst ist daran zu erinnern, dass die Grundsätze der Gleichbehandlung, der Nichtdiskriminierung und der Steuerneutralität im Hinblick auf den Geltungsbereich des ersten und zweiten Beschlusses und speziell darauf, ob sich diese Beschlüsse auch auf indirekte Erwerbe beziehen, irrelevant sind.

(165) Allgemein stellt die Kommission fest, dass aus dem in den behördlichen Auslegungen der DGT und den Entscheidungen des TEAC vor 2012 verfolgten ursprünglichen Ansatz geschlossen werden kann, dass der direkte Erwerb von Beteiligungen und der indirekte Erwerb von Beteiligungen, der sich aus dem vorherigen Erwerb einer Holdinggesellschaft ergibt, im Sinne von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS nicht vergleichbar sind.

(166) Die unterschiedliche Behandlung im Rahmen der ursprünglichen behördlichen Auslegung stützte sich darauf, dass im Falle des Erwerbs von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft und des darauffolgenden indirekten Erwerbs von Beteiligungen an den Betriebstochtergesellschaften eine der Voraussetzungen von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS nicht erfüllt war. Tatsächlich steht der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert aus steuerlicher Sicht mit dem Geschäfts- oder Firmenwert aus Sicht der Rechnungslegung im Zusammenhang. Der Geschäfts- oder Firmenwert entsteht, wenn der für ein Unternehmen gezahlte Kaufpreis höher ist als der Buchwert des Eigenkapitals dieses Unternehmens. Diese Differenz lässt sich auf zwei unterschiedliche Gründe zurückführen: 1) auf den substanziellen Mehrwert der Vermögenswerte und der Rechte des Unternehmens oder 2) auf einen Preisaufschlag, der gezahlt wird, weil in der Zukunft höhere Erträge als aktuell ersichtlich erwartet werden. Letztere Kategorie entspricht dem finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert. Ein Geschäfts- oder Firmenwert und demnach ein finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert kann nur in Betriebsgesellschaften entstehen, da diese eine Wirtschaftstätigkeit ausüben. Holdinggesellschaften, deren vorrangiges Geschäftsziel darin besteht, Anteile an Betriebstochtergesellschaften zu besitzen, üben keine echte Wirtschaftstätigkeit aus und können daher auch keinen Geschäfts- oder Firmenwert generieren. Dies wird auch durch die in den ursprünglichen behördlichen Auslegungen verwendete Berechnungsmethode belegt, die untrennbarer Bestandteil von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ist. Nach dieser Berechnungsmethode ist der Marktwert der Vermögenswerte der Holdinggesellschaft (Anteile an ausländischen Betriebstochtergesellschaften) gleich dem Kaufpreis für die Beteiligung, wodurch kein finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert entstehen kann. Die Tatsache, dass eine Aufrechnung des Kaufpreises und des Marktwerts der Vermögenswerte (Anteile) der Holdinggesellschaft vorliegt, bedingt sich durch das Wesensmerkmal einer Holdinggesellschaft, dass es sich bei ihren Vermögenswerten um Anteile an anderen Tochterbetriebsgesellschaften handelt.

(167) Im Zusammenhang mit dem Verwaltungsverfahren, das zur Einleitungsentscheidung 2007 führte, hatte Spanien erklärt ([57]), dass nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS lediglich der Erwerb einer 5 %igen Beteiligung am Eigenkapital des ausländischen Unternehmens erforderlich sei; hierbei handele es sich um einen Prozentsatz, der weder eine Konsolidierung mit dem ausländischen Unternehmen noch mit nachfolgenden Tochtergesellschaften impliziert. Nur nach einer Konsolidierung der Holdinggesellschaft und ihrer Betriebstochtergesellschaften mit dem erwerbenden Mutterunternehmen könne sich ein Geschäfts- oder Firmenwert im konsolidierten Abschluss ergeben.

(168) Im Hinblick auf die Debatte, ob die Werte im konsolidierten Abschluss oder im Einzelabschluss heranzuziehen sind, hat das TEAC stets erklärt, dass die im Einzelabschluss ausgewiesenen Werte als Bezugswerte für die Berechnung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts zu verwenden sind. Das TEAC vertrat konsequent die Auffassung, dass Steuervorschriften und Rechnungslegungsvorschriften eine unterschiedliche Zielsetzung haben und dass eine Heranziehung der Zahlen im konsolidierten Abschluss zu steuerlichen Zwecken zu einer Verfälschung der Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS führen kann.

(169) Des Weiteren hat Spanien erklärt, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS eine Methode für die Abschreibung von Investitionen sei, die einer Überprüfung durch die Steuerbehörde bedürfe. Die Überprüfung der geltend gemachten Abschreibung sei nur über das in Spanien ansässige Unternehmen möglich, da die Beteiligungen auf der ersten Stufe Teil der Vermögenswerte des in Spanien ansässigen Unternehmens sind. Eine Überprüfung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts, der in ausländischen Unternehmen entsteht, die auf einer zweiten oder darunterliegenden Stufe angesiedelt sind, sei für die spanische Steuerbehörde schwieriger. In diesem Fall würden die Beteiligungen innerhalb der Vermögenswerte der nicht in Spanien ansässigen Unternehmen verbucht, die nicht der Pflicht zur Steuermeldung in Spanien unterliegen.

(170) Gemäß der Rechtsprechung des Gerichtshofs besagt der allgemeine Grundsatz der Gleichbehandlung, dass gleichartige Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht in gleicher Weise behandelt werden dürfen, es sei denn, dass eine solche Behandlung objektiv gerechtfertigt ist ([58]).

(171) Die Kommission stellt fest, dass der Ausschluss des indirekten Erwerbs von Beteiligungen aus dem Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS in den ursprünglichen behördlichen Auslegungen nicht auf willkürliche Gründe zurückzugehen scheint, sondern offenbar durch die der Bestimmung innewohnende Natur und Logik sowie durch die Verwaltbarkeit der Steuer gerechtfertigt war.

([57]) Siehe Schreiben vom 4. Juni 2007, das von Spanien als Antwort auf ein Auskunftsverlangen vom 26. März 2007 übermittelt wurde.
([58]) Urteil des Gerichtshofs vom 27. März 1980, *Amministrazione delle finanze dello Stato* gegen *Salumi*, verbundene Rechtssachen 66/79, 127/79 und 128/79, Slg. 1980, 1237, Randnr. 14; Urteil des Gerichtshofs vom 6. März 2003, *Niemann*, C-14/01, Slg. 2003, I-2279, Randnr. 49.

(172) Die Kommission möchte betonen, dass die Untersuchung, ob die frühere behördliche Auslegung zu einer Diskriminierung zwischen direkten und indirekten Beteiligungen geführt oder den Grundsatz der Steuerneutralität verletzt hat, für den Zweck der vorliegenden beihilferechtlichen Würdigung der Maßnahme irrelevant ist. Wie bereits zuvor festgestellt wurde, ist es nicht die Aufgabe der Kommission, in einem Beschluss zu beurteilen, wie eine nationale Bestimmung anzuwenden ist. Die Kommission muss beurteilen, ob die in Rede stehende Bestimmung eine staatliche Beihilfe darstellt, indem sie die Art und Weise untersucht, in der die Bestimmung von den nationalen Behörden zum Zeitpunkt der Anmeldung angewandt wird. In der vorliegenden Sache liegt eindeutig eine Abweichung von der früheren behördlichen Auslegung vor, durch die der Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf Situationen ausgeweitet wird, die ursprünglich nicht von dieser früheren behördlichen Auslegung abgedeckt waren.

e) *Rückwirkende Kraft der Maßnahme*

(173) Spanien und die Beteiligten stellen die rückwirkende Kraft der behördlichen Auslegung in Frage. Spanien bezieht sich auf seine früheren Erklärungen ([59]), dass für Beteiligungen bis zum 21. Dezember 2007, deren finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert Gegenstand der Überprüfung ist, der Anteil des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden konnte, der sich aus der indirekten (und direkten) Beteiligung ergab. Für nach dem 21. Dezember 2007 getätigte Beteiligungen sei der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert, der sich aus dem direkten sowie aus dem indirekten Erwerb von Beteiligungen ergibt, nicht abzugsfähig.

(174) Spanien hat erklärt, dass nach Artikel 120 des spanischen Allgemeinen Abgabengesetzes 58/2003 vom 17. Dezember Unternehmen, die der Auffassung sind, dass sich die Steuererklärung negativ auf ihre berechtigten Interessen ausgewirkt hat, eine Berichtigung der Steuererklärung entsprechend dem anwendbaren Verfahren beantragen könnten. Dieses Verfahren sei in den Artikeln 126 bis 129 des Königlichen Dekrets 1065/2007 vom 27. Juli dargelegt ([60]). Grundsätzlich könne ein Unternehmen nach Einreichung seiner Steuererklärung eine Berichtigung dieser Erklärung beantragen, bevor die Steuerbehörde über die endgültige Steuerveranlagung (*liquidación definitiva*) entschieden hat oder bevor die Verjährungsfrist abläuft, innerhalb der die Steuerbehörde die einzuziehende Steuer festsetzen muss. Nach Artikel 66 und 67 der spanischen Allgemeinen Abgabenordnung betrage die Frist, innerhalb der eine Berichtigung der Steuererklärung beantragt werden kann, vier Jahre ab dem Datum, an dem die Steuererklärung spätestens eingereicht werden muss.

(175) Spanien hat bestätigt, dass Unternehmen, die bis zum 21. Dezember 2007 indirekte Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Unternehmen erworben und den Abzug des aus diesen indirekten Erwerben entstandenen finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts in ihrer Steuererklärung nicht geltend gemacht hatten, nun ihre Steuererklärungen zur Berücksichtigung dieses Abzugs berichtigen konnten. Unternehmen, die in ihren früheren Steuererklärungen den Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts aus indirekten Beteiligungserwerben geltend gemacht hatten und über deren Veranlagung die Steuerbehörde bereits entschieden hat, könnten keine Berichtigung ihrer bereits eingereichten Steuererklärungen beantragen. Da jedoch eine Abschreibung über 20 Jahre möglich ist, würden diese Unternehmen nicht daran gehindert, den Abzug des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts in zukünftigen Steuererklärungen geltend zu machen.

(176) Zunächst ist festzustellen, dass die Frage, ob die neue Verwaltungsmaßnahme rückwirkende Kraft besitzt oder nicht, keine rechtliche Auswirkung auf den Geltungsbereich des ersten und zweiten Beschlusses und vor allem auf die Frage hat, ob diese Beschlüsse auch den indirekten Erwerb von Beteiligungen abdecken.

(177) Die neue behördliche Auslegung vom 21. März 2012 hat in jedem Fall in rechtlicher Hinsicht eine rückwirkende Kraft, da sie auf Beteiligungen angewandt werden kann, die vor diesem Datum getätigt wurden.

6.3. **Vereinbarkeit der Beihilfe**

(178) Nach der vorläufigen Feststellung, dass es sich bei der in Rede stehenden Regelung um eine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV handelt, muss nun geprüft werden, ob die geänderte Regelung nach Artikel 107 Absatz 2 und Artikel 107 Absatz 3 AEUV als mit dem Binnenmarkt vereinbar betrachtet werden kann. Von Spanien wurden diesbezüglich keine Argumente vorgebracht.

(179) Die Kommission ist der Auffassung, dass die neue behördliche Auslegung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS als nicht mit dem Binnenmarkt vereinbar betrachtet werden kann. Der Kommission zufolge können hierzu dieselben Gründe wie im ersten und zweiten Beschluss herangezogen werden. In diesem Zusammenhang verweist die Kommission auf die Erwägungsgründe 140ff im ersten Beschluss und auf die Erwägungsgründe 166ff im zweiten Beschluss.

([59]) Schreiben vom 4. Dezember 2012.

([60]) Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

(180) Insbesondere stellt die Kommission in Bezug auf Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe c AEUV fest, dass die nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS gewährten steuerlichen Abzüge nicht mit Investitionen, der Schaffung von Arbeitsplätzen oder der Durchführung bestimmter Vorhaben im Zusammenhang stehen. Die steuerlichen Abzüge befreien die Unternehmen lediglich von Belastungen, die sie normalerweise tragen müssten, und sind daher als Betriebsbeihilfen zu betrachten. Betriebsbeihilfen fallen grundsätzlich nicht in den Geltungsbereich von Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe c AEUV, da sie die Wettbewerbsbedingungen in den Sektoren, in denen sie gewährt werden, verfälschen. Derartige Beihilfen können nicht als mit dem Binnenmarkt vereinbar betrachtet werden, da sie weder die Entwicklung bestimmter Wirtschaftstätigkeiten oder Wirtschaftsgebiete fördern noch zeitlich befristet, degressiv gestaffelt oder angesichts des erforderlichen Umfangs zur Beseitigung dieser spezifischen wirtschaftlichen Situation in den betreffenden Gebieten angemessen sind. Die Kommission gelangt zu dem Schluss, dass die Maßnahme nicht mit dem Binnenmarkt vereinbar ist.

B. VERTRAUENSSCHUTZ, RECHTSSICHERHEIT, ESTOPPEL-PRINZIP UND RÜCKFORDERUNG DER BEIHILFE

6.4. **Estoppel-Prinzip und Grundsatz der Rechtssicherheit**

(181) Die Kommission ist der Auffassung, dass es keine Gründe gibt, von den Ausführungen im Einleitungsbeschluss abzuweichen. Die Kommission hat weder das Estoppel-Prinzip noch den Grundsatz der Rechtssicherheit verletzt.

(182) Die „Consulta vinculante" vom 21. März 2012, mit der die neue behördliche Auslegung eingeführt wurde, ist das Ergebnis einer von Spanien getroffenen Entscheidung. Dieser Verwaltungsakt, der zu einer Situation führte, die eine neue rechtswidrig gewährte Beihilfe darstellt, ohne zuvor bei der Kommission angemeldet worden zu sein, ist ein Akt Spaniens und kein Akt der Kommission. Aus diesem Grund ist das Estoppel-Prinzip ohne Belang.

(183) Was die mutmaßliche Verletzung des Grundsatzes der Rechtssicherheit anbelangt, erinnert die Kommission daran, dass nach der Rechtsprechung des EuGH der Geltungsbereich eines Beihilfebeschlusses nicht nur unter Heranziehung seines tatsächlichen Wortlauts, sondern auch unter Berücksichtigung der von dem betreffenden Mitgliedstaat beschriebenen und konkret angewandten Beihilferegelung zu ermitteln ist ([61]).

(184) Wenn in diesem Zusammenhang eine Verletzung des Grundsatzes der Rechtssicherheit festgestellt werden sollte, ist die Kommission der Auffassung, dass dieser Grundsatz von Spanien verletzt wurde. Darüber hinaus ist die Kommission der Auffassung, dass eine möglicherweise vorliegende Rechtsunsicherheit auf den ungenauen und nicht eindeutigen Wortlaut bestimmter Bestimmungen der streitigen Regelung zurückzuführen ist.

6.5. **Rückforderung der Beihilfe**

(185) Die streitige Maßnahme wurde durchgeführt, ohne diese im Einklang mit Artikel 108 Absatz 3 AEUV zuvor bei der Kommission anzumelden. Deshalb stellt die Maßnahme eine rechtswidrige Beihilfe dar.

(186) Falls festgestellt wird, dass eine rechtswidrig gewährte staatliche Beihilfe mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist, hat dies zwangsläufig zur Folge, dass die Beihilfe nach Artikel 14 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 von den Begünstigten zurückzufordern ist. Nach der Rückforderung der Beihilfe wird die vor ihrer Gewährung bestehende Wettbewerbsposition so weit wie möglich wiederhergestellt. Der Rückforderungsbetrag muss so hoch sein, dass der den Begünstigten gewährte wirtschaftliche Vorteil aufgehoben wird.

(187) Von Spanien oder den Beteiligten wurden keine Argumente vorgebracht, die eine allgemeine Abweichung von diesem Grundsatz rechtfertigen würden. Somit muss Spanien die rechtswidrige Beihilfe zurückfordern.

(188) Für ein bestimmtes Jahr und einen bestimmten Begünstigten entspricht der Wert der Beihilfe der Steuerermäßigung, die durch Anwendung von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf den indirekten Erwerb von Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Betriebsgesellschaften infolge des vorherigen Erwerbs von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft gewährt wurde.

6.6. **Vertrauensschutz**

(189) Spanien und den Beteiligten zufolge müsste der im ersten und zweiten Beschluss anerkannte Vertrauensschutz ebenfalls für den indirekten Erwerb von Beteiligungen gelten, die sich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft ergeben. Diesbezüglich machen Spanien und die Beteiligten geltend, dass der Vertrauensschutz aufgrund der Bezugnahmen auf indirekte Beteiligungen im Wortlaut des ersten und zweiten Beschlusses, auf die Antworten auf die schriftlichen parlamentarischen Anfragen sowie auf die in der Pressemitteilung zur Einleitungsentscheidung 2007 genannten Übernahmen anzuerkennen sei.

([61]) Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 16. Dezember 2010, *Kahla Thüringen Porzellan* gegen *Kommission*, C-537/08P, Randnr. 40ff.

(190) Die Kommission teilt diese Argumentation nicht und vertritt die Auffassung, dass der im ersten und zweiten Beschluss anerkannte Vertrauensschutz nicht auf Situationen (indirekte Beteiligungen, die sich aus dem Erwerb von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft ergeben) ausgedehnt werden kann, die zum Zeitpunkt des Erlasses dieser Beschlüsse nicht in den Geltungsbereich der Maßnahme fielen. Schützenswertes Vertrauen kann sich nicht auf zukünftige Ereignisse wie die Einführung einer neuen behördlichen Auslegung, sondern nur auf Fakten stützen, die zum Zeitpunkt des Erlasses eines Beschlusses bekannt sind.

(191) Im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung ([62]) kann sich jede Person auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen, bei der ein Organ der Europäischen Union begründete Erwartungen geweckt hat, indem dieser Person konkrete Zusicherungen gegeben wurden. Unabhängig davon, in welcher Form diese Zusicherungen gegeben wurden, bestehen sie aus präzisen, unbedingten und übereinstimmenden Informationen.

(192) Die Tatsache, dass keine ausdrücklichen Beschränkungen der in Rede stehenden Beihilferegelung vorhanden waren, kann nicht als eine präzise, unbedingte und übereinstimmende Erklärung der Kommission gegenüber den Unternehmen betrachtet werden, dass die Maßnahme auch auf den indirekten Erwerb von Beteiligungen anwendbar ist, der sich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft ergibt. Deshalb kann mangels solcher ausdrücklichen Beschränkungen bei den betroffenen Unternehmen kein berechtigtes Vertrauen dahingehend erweckt werden, dass es rechtmäßig ist, die Maßnahme ebenfalls auf indirekte Beteiligungen anzuwenden ([63]).

(193) Auch wenn die Bezugnahme auf indirekte Erwerbe im ersten und zweiten Beschluss bei den betroffenen Unternehmen unter Umständen hätte Erwartungen wecken können, muss geprüft werden, ob das somit begründete Vertrauen berechtigt ist ([64]). Nach Auffassung der Kommission können die Unternehmen, die indirekte Beteiligungen erworben hatten, keinen Vertrauensschutz dahingehend geltend machen, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ebenfalls den indirekten Erwerb von Beteiligungen abdeckte, da diese Unternehmen sehr wohl Kenntnis von der bis 2012 geltenden Verwaltungspraxis der Steuerbehörde und des TEAC hatten. Diese Unternehmen wussten, dass die bei der Kommission angemeldete Regelung (Artikel 12 Absatz 5 TRLIS) damals so ausgelegt wurde, dass der indirekte Erwerb von Beteiligungen infolge des direkten Erwerbs von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft aus ihrem Geltungsbereich ausgeschlossen war.

(194) Spanien hat erklärt, dass die Existenz einer restriktiven behördlichen Auslegung das berechtigte Vertrauen der Unternehmen, die indirekte Beteiligungen durch den direkten Erwerb von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft erwarben, im Hinblick auf die Gültigkeit von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS nicht schmälere. Als Gründe führt Spanien an, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS 1) eine klare Bestimmung sei, 2) sich ausdrücklich auf Artikel 21 TRLIS beziehe, in dem direkte und indirekte Beteiligungen genannt werden, 3) ausdrücklich auf die Vorschriften für die konsolidierte Rechnungslegung verweise und 4) der Förderung internationaler Investitionen spanischer Unternehmen diene.

(195) Die Kommission teilt diese Auffassung Spaniens nicht. Artikel 12 Absatz 5 TRLIS hat sich aufgrund des unbestimmten Verweises auf die Vorschriften für die konsolidierte Rechnungslegung sowie der unpräzisen Fortschreibung der in Artikel 21 TRLIS enthaltenen Kriterien nachweislich als unklare Bestimmung herausgestellt. Artikel 21 wurde ursprünglich zur Festlegung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung von Dividenden und Einnahmen ausländischer Herkunft konzipiert. Die Bezugnahme von Artikel 21 auf indirekte Beteiligungen steht im Widerspruch zu der Voraussetzung, dass das direkt erworbene Unternehmen eine Wirtschaftstätigkeit ausüben muss. Darüber hinaus kann sich der Vertrauensschutz nicht auf den Zweck einer Beihilferegelung (Artikel 12 Absatz 5 TRLIS) stützen, die im ersten und zweiten Beschluss aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung inländischer und ausländischer Beteiligungen durch in Spanien ansässige Unternehmen bereits als rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe erklärt worden war. Die Kommission ist der Auffassung, dass der unpräzise und unklare Charakter der Bestimmung zu ihrer kontroversen Auslegung geführt hat. Diese Kontroverse wird in den meisten *Consultas* der DGT und Entscheidungen des TEAC belegt. Deshalb kann Spanien nicht behaupten, dass Artikel 12 Absatz 5 TRLIS trotz der restriktiven behördlichen Auslegung bei Unternehmen, die indirekte Beteiligungen erwarben, ein berechtigtes Vertrauen hätte erwecken können.

(196) Im Hinblick auf die Übernahme von Scottish Power durch Iberdrola stellt die Kommission insbesondere fest, dass aus der Entscheidung über diesen Unternehmenszusammenschluss (COMP/M.4517) eindeutig hervorgeht, dass die Prüfung, ob Artikel 12 Absatz 5 TRLIS eine staatliche Beihilfe darstellt, für die Zwecke dieser Entscheidung weder notwendig noch angemessen war (siehe Erwägungsgrund 42 dieser Entscheidung).

([62]) Urteil des Gerichtshofs vom 22. Juni 2006 in den verbundenen Rechtssachen C-182/03 und C-217/03, *Belgien* gegen *Kommission* und *Forum 187 ASBL* gegen *Kommission*, Slg. 2006, I-5479, Randnr. 147.

([63]) Siehe Urteil des Gerichtshofs vom 16. Dezember 2010, *Kahla Thüringen Porzellan* gegen *Kommission*, C-537/08P, Randnr. 44.

([64]) Urteil des Gerichtshofs vom 22. Juni 2006 in den verbundenen Rechtssachen C-182/03 und C-217/03, *Belgien* gegen *Kommission* und *Forum 187 ASBL* gegen *Kommission*, Slg. 2006, I-5479, Randnr. 159.

(197) In Bezug auf die Argumentation Spaniens und der Beteiligten, der zufolge die Antworten auf die schriftlichen parlamentarischen Anfragen ein schützenswertes Vertrauen bei den Beihilfeempfängern geschaffen hatten, stellt die Kommission fest, dass sich die schriftlichen parlamentarischen Anfragen nicht auf die unterschiedliche Behandlung von direkten und indirekten Beteiligungen konzentrierten, sondern es um die Frage ging, ob die in Artikel 12 Absatz 5 TRLIS vorgesehene Regelung möglicherweise eine staatliche Beihilfe darstellt. Aus diesem Grund kann aus den Antworten der Kommission auf die schriftlichen parlamentarischen Anfragen nicht geschlossen werden, dass sowohl direkte als auch indirekte Beteiligungen abgedeckt waren.

(198) Im Hinblick auf das Argument, dass durch den ersten und zweiten Beschluss ein neues schützenswertes Vertrauen geschaffen wurde, indem beide Beschlüsse auf den indirekten Erwerb von Beteiligungen Bezug nehmen, erinnert die Kommission daran, dass diese Bezugnahme ausschließlich deshalb erfolgte, weil die nationalen Rechtsvorschriften sowohl direkte als auch indirekte Beteiligungen erwähnen. Genauer gesagt verweist Artikel 12 Absatz 5 TRLIS auf Artikel 21 TRLIS, der besagt, dass mindestens 5 % der Beteiligungen an dem ausländischen Unternehmen von dem in Spanien ansässigen Unternehmen ohne Unterbrechung mindestens ein Jahr lang direkt oder indirekt gehalten werden müssen. Die Tatsache, dass Spanien Artikel 12 Absatz 5 TRLIS nur auf den direkten Erwerb von Beteiligungen anwandte, wird weder von Spanien noch von den Beteiligten bestritten. Wie bereits oben dargelegt, ist die Kommission demnach berechtigt, sich auf die Erklärungen des betreffenden Mitgliedstaats zu berufen, und kann deshalb berechtigterweise annehmen, dass die Regelung wie vom Mitgliedstaat beschrieben angewandt wurde.

(199) Des Weiteren vertritt die Kommission die Auffassung, dass der Schriftverkehr zwischen Spanien und der Kommission — aus dem hervorgeht, dass in der Praxis nur der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert abzugsfähig war, der sich aus dem direkten Erwerb von Beteiligungen an Betriebsgesellschaften ergab — kein berechtigtes Vertrauen bei den Beihilfeempfängern dahingehend erweckt, dass indirekte Beteiligungen ebenfalls durch Artikel 12 Absatz 5 TRLIS abgedeckt waren, auch wenn dieser Schriftverkehr nicht im Wortlaut der Beschlüsse wiedergegeben wird. Den Beihilfeempfängern war die bis 2012 geltende kohärente und systematische behördliche Praxis bereits bekannt, nach der der indirekte Erwerb von Beteiligungen durch den Erwerb von Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft aus dem Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 TRLIS ausgeschlossen war.

(200) Abschließend ist festzuhalten, dass der im ersten und zweiten Beschluss anerkannte Vertrauensschutz nicht auf Situationen ausgedehnt werden kann, die zum Zeitpunkt des Erlasses des ersten und zweiten Beschlusses nicht in den Geltungsbereich der streitigen Maßnahme fielen.

7. **SCHLUSSFOLGERUNG**

(201) Vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen stellt die Kommission fest, dass es sich bei der neuen behördlichen Auslegung, durch die der Geltungsbereich einer bereits als rechtswidrig und mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Regelung erweitert wurde und die zuvor nicht bei der Kommission angemeldet worden war, um eine im Sinne von Artikel 1 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe handelt.

(202) Nach Auffassung der Kommission ist die Maßnahme nicht nach Artikel 107 Absatz 2 und Artikel 107 Absatz 3 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar.

(203) Die Beihilfe ist nach Artikel 14 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 von den Begünstigten zurückzufordern —

HAT FOLGENDEN BESCHLUSS ERLASSEN:

Artikel 1

Die vom Königreich Spanien angenommene neue behördliche Auslegung, mit der der Geltungsbereich von Artikel 12 Absatz 5 des Real Decreto Legislativo Nr. 4/2004 vom 5. März 2004 zur Konsolidierung der Änderungen des spanischen Körperschaftsteuergesetzes ausgeweitet wird, um den indirekten Erwerb von Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Unternehmen infolge des direkten Erwerbs von Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Holdinggesellschaften einzuschließen, und die das Königreich Spanien unter Verletzung des Artikels 108 Absatz 3 AEUV rechtswidrig durchgeführt hat, ist mit dem Binnenmarkt unvereinbar.

Artikel 2

Einzelbeihilfen, die aufgrund der in Artikel 1 genannten Regelung gewährt werden, stellen keine Beihilfen dar, sofern sie zum Zeitpunkt ihrer Bewilligung die Voraussetzungen erfüllen, die in einer nach Artikel 2 der Verordnung (EG) Nr. 994/98 des Rates ([65]) erlassenen und zum Zeitpunkt der Bewilligung der Beihilfen geltenden Verordnung vorgesehen sind.

([65]) Verordnung (EG) Nr. 994/98 des Rates vom 7. Mai 1998 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf bestimmte Gruppen horizontaler Beihilfen (ABl. L 142 vom 14.5.1998, S. 1).

Artikel 3

Einzelbeihilfen, die aufgrund der in Artikel 1 genannten Regelung gewährt werden und zum Zeitpunkt ihrer Bewilligung die Voraussetzungen erfüllen, die in einer nach Artikel 1 der Verordnung (EG) Nr. 994/98 erlassenen Verordnung oder in einer anderen genehmigten Beihilferegelung vorgesehen sind, sind bis zu den für derartige Beihilfen geltenden Beihilfehöchstintensitäten mit dem Binnenmarkt vereinbar.

Artikel 4

(1) Das Königreich Spanien stellt die in Artikel 1 genannte Beihilferegelung im Zusammenhang mit Beihilfen, die Begünstigten für den indirekten Erwerb von Beteiligungen an nicht in Spanien ansässigen Unternehmen infolge des direkten Erwerbs von Beteiligungen an Holdinggesellschaften gewährt werden, ein, da sie mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist.

(2) Das Königreich Spanien fordert die mit dem Binnenmarkt unvereinbaren Beihilfen, die aufgrund der in Artikel 1 genannten Beihilferegelung gewährt wurden, von den Begünstigten zurück.

(3) Der Rückforderungsbetrag umfasst Zinsen, die von dem Zeitpunkt, ab dem die Beihilfen den Begünstigten zur Verfügung standen, bis zu deren tatsächlicher Rückzahlung berechnet werden.

(4) Die Zinsen werden gemäß Kapitel V der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission ([66]) nach der Zinseszinsformel berechnet.

(5) Das Königreich Spanien stellt mit dem Tag des Erlasses dieses Beschlusses alle aufgrund der in Artikel 1 genannten Beihilferegelung ausstehenden Zahlungen ein.

Artikel 5

(1) Die Beihilfen, die aufgrund der in Artikel 1 genannten Regelung gewährt wurden, werden sofort und tatsächlich zurückgefordert.

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

Artikel 6

(1) Das Königreich Spanien übermittelt der Kommission binnen zwei Monaten nach Bekanntgabe dieses Beschlusses die folgenden Informationen:

a) Liste der Begünstigten, die aufgrund der in Artikel 1 genannten Regelung Beihilfen erhalten haben, sowie Gesamtbetrag der Beihilfen, die jeder von ihnen aufgrund dieser Regelung erhalten hat;

b) Gesamtbetrag (Hauptforderung und Zinsen), der von jedem Begünstigten zurückzufordern ist;

c) ausführliche Beschreibung der Maßnahmen, die ergriffen wurden bzw. beabsichtigt sind, um diesem Beschluss nachzukommen;

d) Unterlagen, aus denen hervorgeht, dass an die Begünstigten Rückzahlungsanordnungen ergangen sind.

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

Artikel 7

Dieser Beschluss ist an das Königreich Spanien gerichtet.

Brüssel, den 15. Oktober 2014

Für die Kommission
Joaquín ALMUNIA
Vizepräsident

([66]) Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission vom 21. April 2004 zur Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 93 des EG-Vertrags (ABl. L 140 vom 30.4.2004, S. 1).