Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Große Kammer)

21. Dezember 2016*

„Rechtsmittel — Staatliche Beihilfen — Art. 107 Abs. 1 AEUV — Steuerregelung — Körperschaftsteuer — Abzug — Abschreibung des Geschäfts- und Firmenwerts, der sich aus dem Erwerb einer Beteiligung in Höhe von mindestens 5 % durch in Spanien steuerlich ansässige Unternehmen an außerhalb dieses Mitgliedstaats steuerlich ansässigen Unternehmen ergibt — Begriff ‚staatliche Beihilfe' — Voraussetzung der Selektivität"

In den verbundenen Rechtssachen C-20/15 P und C-21/15 P

betreffend zwei Rechtsmittel nach Art. 56 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union, eingelegt am19. Januar 2015,

Europäische Kommission, vertreten durch R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes und P. Němečková als Bevollmächtigte,

Rechtsmittelführerin,

andere Parteien des Verfahrens:

World Duty Free Group SA, vormals Autogrill España SA mit Sitz in Madrid (Spanien) (C-20/15 P),

Banco Santander SA mit Sitz in Santander (Spanien) (C-21/15 P),

Santusa Holding SL mit Sitz in Boadilla del Monte (Spanien) (C-21/15 P),

vertreten durch J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro und R. Calvo Salinero, abogados,

Klägerinnen im ersten Rechtszug,

unterstützt durch:

Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch T. Henze und K. Petersen als Bevollmächtigte,

Irland, vertreten durch G. Hodge und E. Creedon als Bevollmächtigte im Beistand von B. Doherty und A. Goodman, Barristers,

Königreich Spanien, vertreten durch M. A. Sampol Pucurull als Bevollmächtigten,

Streithelfer im Rechtsmittelverfahren,

erlässt

* Verfahrenssprache: Spanisch.

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten K. Lenaerts, des Vizepräsidenten A. Tizzano, der Kammerpräsidentin R. Silva de Lapuerta, der Kammerpräsidenten T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça und E. Juhász, der Kammerpräsidentin A. Prechal (Berichterstatterin), der Richter A. Borg Barthet, J. Malenovský, E. Jarašiūnas und F. Biltgen sowie der Richterin K. Jürimäe und des Richters C. Lycourgos,

Generalanwalt: M. Wathelet,

Kanzler: V. Tourrès, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 31. Mai 2016,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 28. Juli 2016,

folgendes

Urteil

1 Mit ihrem Rechtsmittel in der Rechtssache C-20/15 P beantragt die Europäische Kommission die Aufhebung des Urteils des Gerichts der Europäischen Union vom 7. November 2014, Autogrill España/Kommission (T-219/10, im Folgenden: angefochtenes Urteil Autogrill España/Kommission, EU:T:2014:939), mit dem das Gericht Art. 1 Abs. 1 und Art. 4 der Entscheidung 2011/5/EG 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 (ABl. 2011, L 7, S. 48, im Folgenden: streitige Entscheidung) für nichtig erklärt hat.

2 Mit ihrem Rechtsmittel in der Rechtssache C-21/15 P beantragt die Kommission die Aufhebung des Urteils des Gerichts vom 7. November 2014, Banco Santander und Santusa/Kommission (T-399/11, im Folgenden: angefochtenes Urteil Banco Santander und Santusa/Kommission, EU:T:2014:938), mit dem das Gericht Art. 1 Abs. 1 und Art. 4 des Beschlusses 2011/282/EU 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 (ABl. 2011, L 135, S. 1, im Folgenden: streitiger Beschluss) für nichtig erklärt hat.

Vorgeschichte der Rechtsstreitigkeiten

3 Die sich aus den angefochtenen Urteilen ergebende Vorgeschichte der Rechtsstreitigkeiten kann wie folgt zusammengefasst werden.

4 Am 10. Oktober 2007 entschied die Kommission aufgrund mehrerer, in den Jahren 2005 und 2006 von Mitgliedern des Europäischen Parlaments an sie gerichteter schriftlicher Anfragen sowie aufgrund einer im Jahr 2007 bei ihr eingegangenen Beschwerde eines privaten Marktteilnehmers, hinsichtlich der Regelung des Art. 12 Abs. 5 des spanischen Körperschaftsteuergesetzes, der durch die Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Gesetz Nr. 24/2001 über Steuer-, Verwaltungs- und soziale Maßnahmen) vom 27. Dezember 2001 (BOE Nr. 313 vom 31. Dezember 2001, S. 50493) in das Körperschaftsteuergesetz eingefügt und in das Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Königliches

gesetzesvertretendes Dekret Nr. 4/2004 zum Erlass der Neufassung des Körperschaftsteuergesetzes) vom 5. März 2004 (BOE Nr. 61 vom 11. März 2004, S. 10951) übernommen wurde (im Folgenden: streitige Maßnahme), das förmliche Prüfverfahren zu eröffnen.

5 Die streitige Maßnahme sieht vor, dass ein in Spanien steuerpflichtiges Unternehmen, das an einem „ausländischen Unternehmen“ eine Beteiligung erwirbt, den Geschäfts- oder Firmenwert, der sich daraus ergibt und als separater immaterieller Vermögenswert verbucht wird, als Abschreibung von der Steuerbemessungsgrundlage für die von dem Unternehmen geschuldete Körperschaftsteuer abziehen kann, wenn diese Beteiligung mindestens 5 % beträgt und mindestens ein Jahr lang ununterbrochen gehalten wird. In der streitigen Maßnahme wird näher ausgeführt, dass ein Unternehmen, damit es als „ausländisches Unternehmen“ eingestuft werden kann, einer Steuer unterliegen muss, die mit der in Spanien geltenden Steuer identisch ist, und dass seine Einnahmen hauptsächlich aus im Ausland durchgeführten unternehmerischen Tätigkeiten stammen müssen.

6 In den Rn. 10 bis 13 des angefochtenen Urteils Autogrill España/Kommission, die mit den Rn. 15 bis 18 des angefochtenen Urteils Banco Santander und Santusa/Kommission übereinstimmen, hat das Gericht Folgendes ausgeführt:

„10 Aus der [streitigen] Entscheidung folgt, dass nach spanischem Recht eine Unternehmensverschmelzung ein Vorgang ist, bei dem ein oder mehrere Unternehmen zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr Gesellschaftsvermögen auf ein anderes, bereits bestehendes Unternehmen oder auf ein von ihnen neu gegründetes Unternehmen übertragen, wobei die Gesellschafter des übertragenden Unternehmens/der übertragenden Unternehmen im Gegenzug Anteile am Gesellschaftskapital des anderen Unternehmens erhalten (23. Erwägungsgrund der [streitigen] Entscheidung[, der mit dem 32. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses übereinstimmt]).

11 Der Erwerb einer Beteiligung wird in der [streitigen] Entscheidung als Vorgang definiert, bei dem ein Unternehmen Anteile am Kapital eines anderen Unternehmens erwirbt, ohne dabei die Mehrheit oder die Kontrolle der Stimmrechte des Zielunternehmens zu erreichen (23. Erwägungsgrund der [streitigen] Entscheidung[, der mit dem 32. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses übereinstimmt]).

12 Im Übrigen wird in der [streitigen] Entscheidung angegeben, dass sich nach der streitigen Maßnahme der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert durch Abzug des Marktwerts der materiellen und immateriellen Vermögenswerte des Zielunternehmens von dem für die Beteiligung entrichteten Kaufpreis berechnet. Ferner wird ausgeführt, dass mit dem in der streitigen Maßnahme behandelten Begriff des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts ein Terminus, der im Allgemeinen bei der Übertragung von Unternehmensteilen oder bei Unternehmensverschmelzungen verwendet wird, in den Bereich des Beteiligungserwerbs eingeführt wird (20. Erwägungsgrund der [streitigen] Entscheidung[, der mit dem 29. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses übereinstimmt]).

13 Schließlich ist festzustellen, dass nach den spanischen Steuervorschriften ein in Spanien steuerpflichtiges Unternehmen, das eine Beteiligung an einem in Spanien ansässigen Unternehmen erwirbt, den Geschäfts- oder Firmenwert, der sich aus diesem Erwerb ergibt, nicht zu Steuerzwecken separat verbuchen kann. Nach demselben Recht kann dagegen [nur] bei einer Unternehmensverschmelzung der Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben werden (19. Erwägungsgrund der [streitigen] Entscheidung[, der mit dem 28. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses übereinstimmt]).

7 Mit der streitigen Entscheidung schloss die Kommission das Verfahren hinsichtlich der innerhalb der Europäischen Union erworbenen Beteiligungen ab.

8 In Art. 1 Abs. 1 dieser Entscheidung erklärte die Kommission die mit der streitigen Maßnahme eingeführte Regelung (im Folgenden: streitige Regelung) für mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, da mit ihr in Spanien steuerpflichtigen Unternehmen ein steuerlicher Vorteil in der Form gewährt werde, dass diese den Geschäfts- oder Firmenwert abschreiben könnten, der sich aus dem Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen ergebe, wenn diese Regelung auf den Erwerb von Beteiligungen an in der Union ansässigen Gesellschaften angewandt werde. In Art. 4 dieser Entscheidung gab sie dem Königreich Spanien auf, die nach dieser Regelung gewährten Beihilfen zurückzufordern.

9 Die Kommission hielt jedoch das Verfahren hinsichtlich der außerhalb der Union erworbenen Beteiligungen offen, da sich die spanischen Behörden verpflichtet hatten, weitere Auskünfte über die Hindernisse, die grenzüberschreitenden Verschmelzungen außerhalb der Union entgegenstehen, zu übermitteln.

10 Mit dem streitigen Beschluss erklärte die Kommission die streitige Regelung für mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, da mit ihr in Spanien steuerpflichtigen Unternehmen ein steuerlicher Vorteil in der Form gewährt werde, dass diese den Geschäfts- oder Firmenwert abschreiben könnten, der sich aus dem Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen ergebe, wenn diese Regelung auf den Erwerb von Beteiligungen an außerhalb der Union ansässigen Gesellschaften angewandt werde (Art. 1 Abs. 1 dieses Beschlusses), und gab dem Königreich Spanien auf, die nach dieser Regelung gewährten Beihilfen zurückzufordern (Art. 4 dieses Beschlusses).

Verfahren vor dem Gericht und angefochtene Urteile

11 Mit Klageschrift, die am 14. Mai 2010 bei der Kanzlei des Gerichts einging, erhob die Autogrill España SA, nunmehr World Duty Free Group SA (im Folgenden: WDFG), Klage auf Nichtigerklärung von Art. 1 Abs. 1 und Art. 4 der streitigen Entscheidung.

12 Zur Stützung ihrer Klage, soweit sie gegen Art. 1 Abs. 1 dieser Entscheidung gerichtet war, machte WDFG vier Klagegründe geltend. Erstens habe die Kommission bei der Anwendung der Voraussetzung der Selektivität einen Rechtsfehler begangen. Zweitens sei die streitige Maßnahme nicht selektiv, da sich die mit ihr eingeführte Differenzierung aus der Art oder dem inneren Aufbau des Systems ergebe, das die Maßnahme umfasse. Drittens verschaffe diese Maßnahme den Unternehmen, auf die die streitige Regelung angewandt werde, keinen Vorteil. Viertens sei die streitige Entscheidung hinsichtlich der Voraussetzungen sowohl der Selektivität als auch des Vorliegens eines Vorteils unzureichend begründet.

13 Mit Klageschrift, die am 29. Juli 2011 bei der Kanzlei des Gerichts einging, erhoben die Banco Santander SA und die Santusa Holding SL (im Folgenden: Santusa) Klage auf Aufhebung von Art. 1 Abs. 1 und Art. 4 des streitigen Beschlusses.

14 Zur Stützung ihrer Klage, soweit sie gegen Art. 1 Abs. 1 dieses Beschlusses gerichtet war, machten Banco Santander und Santusa fünf Klagegründe geltend. Erstens habe die Kommission bei der Anwendung der Voraussetzung der Selektivität einen Rechtsfehler begangen. Zweitens sei die Feststellung des Bezugssystems fehlerhaft. Drittens sei die streitige Maßnahme nicht selektiv, da sich die mit ihr eingeführte Differenzierung aus der Art oder dem inneren Aufbau des Systems ergebe, das die Maßnahme umfasse. Viertens verschaffe diese Maßnahme den Unternehmen, auf die die streitige Regelung angewandt werde, keinen Vorteil. Fünftens sei dieser Beschluss hinsichtlich der Voraussetzungen sowohl der Selektivität als auch des Vorliegens eines Vorteils unzureichend begründet.

15 Mit den angefochtenen Urteilen hat das Gericht auf der Grundlage einer im Wesentlichen identischen Begründung dem ersten Klagegrund der beiden Klagen, mit dem eine fehlerhafte Anwendung von Art. 107 Abs. 1 AEUV hinsichtlich der Voraussetzung der Selektivität geltend gemacht wurde, stattgegeben und demzufolge Art. 1 Abs. 1 und Art. 4 der streitigen Rechtsakte für nichtig erklärt, ohne die anderen Klagegründe zu prüfen.

Anträge der Parteien und Verfahren vor dem Gerichtshof

16 Die Kommission beantragt,

— die angefochtenen Urteile aufzuheben,

— die Rechtssachen jeweils an das Gericht zurückzuverweisen und

— die Kostenentscheidung vorzubehalten.

17 WDFG, in der Rechtssache C-20/15 P, sowie Banco Santander und Santusa, in der Rechtssache C-21/15 P, beantragen, die Rechtsmittel zurückzuweisen, die angefochtenen Urteile zu bestätigen und der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

18 Mit Entscheidungen des Präsidenten des Gerichtshofs vom 19. Mai 2015 sind die Bundesrepublik Deutschland, Irland und das Königreich Spanien als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge von WDFG in der Rechtssache C-20/15 P sowie von Banco Santander und Santusa in der Rechtssache C-21/15 P zugelassen worden.

19 Hingegen sind mit Beschlüssen des Präsidenten des Gerichtshofs vom 6. Oktober 2015 die Anträge der Telefónica SA und der Iberdrola SA auf Zulassung als Streithelferinnen zur Unterstützung der Anträge von WDFG in der Rechtssache C-20/15 P sowie von Banco Santander und Santusa in der Rechtssache C-21/15 P zurückgewiesen worden.

Zu den Rechtsmitteln

20 Zur Stützung ihrer Rechtsmittel macht die Kommission einen einzigen übereinstimmenden Rechtsmittelgrund geltend, der aus zwei Teilen besteht und mit dem gerügt wird, das Gericht habe bei der Auslegung der in Art. 107 Abs. 1 AEUV festgelegten Voraussetzung der Selektivität einen Rechtsfehler begangen.

Zum ersten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes

Vorbringen der Parteien

21 Mit dem ersten Teil ihres einzigen Rechtsmittelgrundes wirft die Kommission dem Gericht vor, dadurch einen Rechtsfehler begangen zu haben, dass es ihr die Pflicht auferlegt habe, eine Gruppe von Unternehmen mit eigenen Merkmalen zu bestimmen, um den selektiven Charakter einer Maßnahme nachzuweisen.

22 Die Kommission macht geltend, sie habe sich in den streitigen Rechtsakten strikt an die in ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs verankerte Methode zur Prüfung der Selektivität im Steuerbereich gehalten. So habe sie dargetan, dass die streitige Maßnahme eine Ausnahme von einem Bezugsrahmen darstelle, da sie für in Spanien steuerpflichtige Unternehmen, die Beteiligungen an im Ausland ansässigen Unternehmen in Höhe von mindestens 5 % erwürben, eine andere steuerliche Behandlung

vorsehe als für in Spanien steuerpflichtige Unternehmen, die sich in gleicher Weise an in Spanien ansässigen Unternehmen beteiligten, obwohl sich diese beiden Gruppen von Unternehmen im Hinblick auf das mit der allgemeinen spanischen Körperschaftsteuerregelung verfolgte Ziel in vergleichbaren Situationen befänden.

23 Indem ihr das Gericht zusätzlich auferlegt habe, darzutun, dass die streitige Maßnahme bestimmte Unternehmen begünstige, die anhand von besonderen Merkmalen identifiziert werden könnten, die die anderen Unternehmen nicht aufwiesen, d. h. eigene und *ex ante* identifizierbare Merkmale, habe es einen Rechtsfehler begangen, da es damit einer engeren Auffassung der Voraussetzung der Selektivität als der vom Gerichtshof festgelegten gefolgt sei.

24 Insbesondere könnten entgegen dem, was das Gericht in den Rn. 57 und 58 des angefochtenen Urteils Autogrill España/Kommission sowie in den Rn. 61 und 62 des angefochtenen Urteils Banco Santander und Santusa/Kommission entschieden habe, Maßnahmen als selektiv eingestuft werden, auch wenn sie unabhängig von der Art der Tätigkeiten des Begünstigten angewandt würden und einen Steuervorteil für bestimmte Investitionstransaktionen vorsähen, ohne einen Mindestinvestitionsbetrag festzulegen.

25 In diesem Zusammenhang habe das Gericht aus dem Urteil vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), fehlerhaft abgeleitet, dass eine nationale Maßnahme, deren Anwendung von der Art der Tätigkeit der Unternehmen unabhängig sei, grundsätzlich nicht selektiv sei. Die Aussage in Rn. 36 dieses Urteils, wonach „nationale Maßnahmen wie diejenigen der Ausgangsverfahren keine staatlichen Beihilfen … darstellen, wenn sie allen Unternehmen im Inland unabhängig vom Gegenstand ihrer Tätigkeit gewährt werden“, sei nämlich dahin zu verstehen, dass sich die fehlende Selektivität aus der Tatsache ergebe, dass die nationale Maßnahme auf alle Unternehmen im betreffenden Mitgliedstaat unterschiedslos angewandt werde.

26 Des Weiteren wirft die Kommission dem Gericht vor, dadurch einen Rechtsfehler begangen zu haben, dass es in den Rn. 59 bis 62 des angefochtenen Urteils Autogrill España/Kommission sowie in den Rn. 63 bis 66 des angefochtenen Urteils Banco Santander und Santusa/Kommission befunden habe, die streitige Maßnahme sei nicht selektiv, da sie an den Kauf bestimmter Wirtschaftsgüter, nämlich die Beteiligung an ausländischen Unternehmen, gebunden sei und grundsätzlich keine Gruppe von Unternehmen ausschließe.

27 Das Gericht habe sich insoweit zu Unrecht auf das Urteil vom 19. September 2000, Deutschland/Kommission (C-156/98, EU:C:2000:467), gestützt. Aus den Rn. 22 und 23 dieses Urteils gehe nämlich hervor, dass die Kommission in der Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen sei, die in Rede stehende Maßnahme in Bezug auf bestimmte geografisch abgegrenzte Unternehmen, in die Privatinvestoren die Gewinne aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern reinvestiert hätten, als selektiv eingestuft habe und nicht in Bezug auf diese Investoren selbst, hinsichtlich derer sie die Auffassung vertreten habe, dass diese Maßnahme keine Beihilfe darstelle.

28 Ferner rügt die Kommission, dass das Gericht in den Rn. 66 bis 68 des angefochtenen Urteils Autogrill España/Kommission sowie in den Rn. 70 bis 72 des angefochtenen Urteils Banco Santander und Santusa/Kommission befunden habe, dass die Auffassung, dass eine nationale steuerliche Maßnahme, deren Gewährung an bestimmte Voraussetzungen gebunden sei, selektiv sei, obwohl die begünstigten Unternehmen keine Eigenart aufweisen würden, aufgrund deren sie sich von anderen Unternehmen unterscheiden würden, außer der Tatsache, dass sie die Voraussetzungen erfüllen könnten, an die die Gewährung der Maßnahme gebunden sei, der Rechtsprechung zuwiderlaufe.

29 Das Gericht habe sich insoweit auf eine fehlerhafte Analyse der betreffenden Rechtsprechung gestützt.

30 In Bezug auf das Urteil vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732), macht die Kommission geltend, aus den Rn. 90 und 91 dieses Urteils gehe hervor, dass es eine besondere Situation betroffen habe, in der der Gerichtshof die steuerliche Bezugsregelung selbst und nicht irgendeine Ausnahme von dieser für selektiv gehalten habe, da diese als solche „Offshore-Unternehmen" begünstigt habe. Der Verweis auf „spezifische Eigenarten" einer Gruppe von Unternehmen in diesem Urteil müsse daher als Verweis auf die Eigenarten verstanden werden, deretwegen diese Unternehmen im Kontext einer von Natur aus selektiven Bezugsregelung steuerlich begünstigt würden, und könne nicht über diese besondere Situation hinaus verallgemeinert werden

31 Was Rn. 42 des Urteils vom 29. März 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), betreffe, habe das Gericht den zweiten Satz dieser Randnummer nicht berücksichtigt, in dem der in ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs niedergelegte Grundsatz zum Ausdruck komme, dass eine Maßnahme selektiv sei, wenn sie geeignet sei, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige" gegenüber anderen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden, zu begünstigen.

32 WDFG sowie Banco Santander und Santusa tragen zunächst vor, die Kommission habe in den streitigen Rechtsakten nicht die Ansicht vertreten, dass die streitige Maßnahme *de facto* selektiv sei, so dass es im Rahmen der vorliegenden Rechtsmittel nur darum gehe, die gegen die angefochtenen Urteile vorgebrachten Rügen insoweit zu prüfen, als das Gericht entschieden habe, dass die von der Kommission in diesen Rechtsakten geltend gemachten Gründe nicht den Schluss zuließen, die Maßnahme sei *de iure* selektiv.

33 Aus dem Urteil vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), gehe hervor, dass eine Maßnahme, die allen Unternehmen zugutekommen könne, nicht als selektiv angesehen werden könne. Aus diesem Urteil könne jedoch nicht abgeleitet werden, wie die Kommission dies tue, dass eine nationale Maßnahme nicht selektiv sei, wenn sie unterschiedslos auf alle Unternehmen des Mitgliedstaats anwendbar sei, da eine solche These zur Folge hätte, dass quasi alle Steuerregelungen als selektiv anzusehen wären.

34 WDFG und Banco Santander und Santusa weisen auch das Vorbringen der Kommission zurück, dass nationale steuerliche Maßnahmen bereits mehrfach als selektiv eingestuft worden seien, auch wenn sie keinen Mindestinvestitionsbetrag festgelegt hätten und unabhängig von der Art der Tätigkeit des Empfängers anwendbar gewesen seien. Jedenfalls könne die streitige Maßnahme, soweit sie jedem Unternehmen, das in ihren Genuss zu kommen wünsche, unabhängig von der Kategorie, zu der es gehöre, einen Steuervorteil gewähre, nicht automatisch und allein deshalb als *prima facie* und *de iure* selektiv angesehen werden.

35 Das Gericht habe sich zu Recht auf das Urteil vom 19. September 2000, Deutschland/Kommission (C-156/98, EU:C:2000:467), gestützt, da die Kommission in der in diesem Urteil in Rede stehenden Entscheidung ausdrücklich die fehlende Selektivität der nationalen Maßnahme in Bezug auf die betreffenden Investoren eingeräumt habe, was vom Gerichtshof bestätigt worden sei.

36 In ihrer Entscheidungspraxis habe die Kommission im Übrigen bereits mehrfach die Selektivität von steuerlichen Maßnahmen ausgeschlossen, indem sie dasselbe Kriterium angewandt habe, nämlich das der fehlenden Selektivität von allgemeinen Maßnahmen, die unterschiedslos auf jedes Unternehmen anwendbar seien und in deren Genuss jeder Steuerpflichtige kommen könne.

37 Die Anwendung dieses Kriteriums führe im Übrigen nicht zur Feststellung der fehlenden Selektivität der von der Kommission angesprochenen Maßnahmen bezüglich des Kaufs bestimmter Vermögenswerte. Diese Maßnahmen könnten als selektiv eingestuft werden, wenn nachgewiesen werde, dass sie *de facto* bestimmte Unternehmen unter Ausschluss anderer begünstigten. Jedenfalls

ergebe sich ihre Selektivität nicht aus der Art der erworbenen Vermögenswerte, sondern aus der Tatsache, dass man zu dem Schluss gelangen könne, dass die betreffenden Käufer eine besondere Gruppe bildeten.

38 In Bezug auf das Urteil vom 15. Juli 2004, Spanien/Kommission (C-501/00, EU:C:2004:438), sind WDFG und Banco Santander und Santusa der Auffassung, das Gericht habe zutreffend festgestellt, dass sich die in der Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen sei, in Rede stehende Maßnahme von derjenigen unterscheide, um die es im vorliegenden Fall gehe, da sie darauf abgezielt habe, einer gesonderten und identifizierbaren Gruppe von Unternehmen einen Vorteil einzuräumen, nämlich den Unternehmen, die im Export tätig seien.

39 Ferner gehe aus dem Urteil vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732), insbesondere aus dessen Rn. 104, eindeutig hervor, dass eine Maßnahme nur als selektiv eingestuft werden könne, wenn sie eine Gruppe von Unternehmen begünstige, die „Eigenschaften“ teilten, die für sie „spezifisch“ seien. Diesem Urteil sei ferner zu entnehmen, dass die Feststellung einer Ausnahme von einer allgemeinen Regelung kein Selbstzweck sei. Es komme nur auf die tatsächliche Wirkung der Maßnahme an, d. h. ob sie bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstige.

40 Auch der von der Kommission befürworteten Auslegung des Urteils vom 29. März 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), könne nicht gefolgt werden. Zum einen habe der Gerichtshof in diesem Urteil die Definition eines Bezugsrahmens und eine Ausnahme davon nicht abgesegnet. Zum anderen lasse dieses Urteil nicht den Schluss zu, dass eine Maßnahme selektiv sei, weil die Unternehmen, die die Voraussetzungen für ihre Inanspruchnahme erfüllten, eine gesonderte Gruppe bildeten.

41 Schließlich habe das Gericht zutreffend entschieden, dass eine Maßnahme nicht als selektiv im Sinne von Art. 107 AEUV eingestuft werden könne, wenn ihr Nutzen von einem Verhalten abhänge, das *prima facie* jedem Unternehmen unabhängig von seinem Tätigkeitsbereich zugänglich sei. Dies gehe aus der im Urteil vom 19. September 2000, Deutschland/Kommission (C-156/98, EU:C:2000:467) getroffenen Feststellung der fehlenden Selektivität einer nationalen Maßnahme in Bezug auf Investoren hervor.

42 Nach Ansicht des Königreichs Spanien bestätigt das Urteil vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), den von den spanischen Behörden im Verwaltungsverfahren vor der Kommission eingenommenen Standpunkt, wonach ein wirtschaftlicher Vorteil nur dann als Beihilfe angesehen werden könne, wenn er geeignet sei, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV zu begünstigen.

43 Im Verwaltungsverfahren hätten die spanischen Behörden dargetan, dass die streitige Maßnahme allgemein zugänglich sei, da sie auf Unternehmen aus sehr unterschiedlichen Tätigkeitsbereichen angewandt werde, was die in den angefochtenen Urteilen dargestellte Analyse und die Tatsache bestätige, dass die Kommission den selektiven Charakter dieser Maßnahmen in den streitigen Rechtsakten nicht dargetan habe.

44 Irland trägt vor, das Gericht habe entgegen dem Vorbringen der Kommission aus den Urteilen des Gerichtshofs vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), und des Gerichts vom 6. März 2002, Diputación Foral de Álava u. a./Kommission (T-92/00 und T-103/00, EU:T:2002:61), sowie vom 9. September 2009, Diputación Foral de Álava u. a./Kommission (T-227/01 bis T-229/01, T-265/01, T-266/01 und T-270/01, EU:T:2009:315), nicht abgeleitet, dass nur die Maßnahmen selektiv seien, deren Anwendung an die Art der Tätigkeiten des Unternehmens gebunden oder deren Anwendung von einem Mindestbetrag abhängig gewesen sei, sondern es habe entschieden, dass bei einer Maßnahme, in deren Genuss alle in Spanien steuerlich ansässigen Unternehmen, die eine Beteiligung in Höhe von

mindestens 5 % an einem ausländischen Unternehmen erwürben, unabhängig von der Art ihrer Tätigkeit und der investierten Summen hätten kommen können, die Selektivität nicht habe festgestellt werden können.

45 Das Gericht habe sich zutreffend auf das Urteil vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732), gestützt, um zu entscheiden, dass es – um eine steuerliche Differenzierung als Beihilfe einstufen zu können – notwendig sei, wegen ihrer spezifischen Eigenarten eine bestimmte Gruppe von Unternehmen festzustellen, die davon begünstigt werden könne. Die Voraussetzung der Selektivität, wie sie in Art. 107 Abs. 1 AEUV aufgestellt werde, müsse in allen Rechtssachen betreffend angebliche staatliche Beihilfen steuerlicher Art gleich definiert werden. Der in Rn. 104 dieses Urteils ausdrücklich verankerte Grundsatz könne daher nicht auf eine Situation beschränkt werden, in der eine Steuerregelung insgesamt betrachtet einen selektiven Charakter aufweise.

46 Maßnahmen wie die streitige, die von vornherein weder ein Unternehmen noch einen bestimmten Wirtschaftszweig vom Kreis ihrer Begünstigten ausschlössen, könnten nicht als selektiv angesehen werden. Die Kommission habe sich im Übrigen bereits mehrfach auf diese Begründung gestützt, um die fehlende Selektivität bestimmter nationaler Maßnahmen festzustellen.

47 Die Bundesrepublik Deutschland sieht in einer Abweichung oder Ausnahme von dem von der Kommission festgestellten Bezugsrahmen, selbst wenn sie erwiesen wäre, allein keinen Grund für die Annahme, dass die streitige Maßnahme „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV begünstige.

48 Vielmehr ergebe sich daraus nur, dass diese Maßnahme einer Subvention gleichkomme. Folglich sei nach der Prüfung, ob die Maßnahme Ausnahmecharakter habe, gemäß der Rechtsprechung, insbesondere dem Urteil vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732), und wie auch das Gericht zu Recht in den angefochtenen Urteilen entschieden habe, in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die Gruppe von Steuerpflichtigen, die durch eine Steuerregelung begünstigt würden, hinreichend spezifizierte Unternehmen oder Produktionszweige im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellten.

49 So gehe aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass die Gruppe der durch einen Steuervorteil begünstigten Unternehmen hinreichend gekennzeichnet sei, wenn die Kommission habe nachweisen können, dass der in Rede stehende Vorteil nur Unternehmen, die nur einem Wirtschaftszweig angehörten und bestimmte Transaktionen durchführten (Urteil vom 15. Dezember 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774), nur Unternehmen in einer bestimmten Rechtsform (Urteil vom 10. Januar 2006, Cassa di Risparmio di Firenze u. a., C-222/04, EU:C:2006:8), einer bestimmten Betriebsgröße (Urteil vom 13. Februar 2003, Spanien/Kommission, C-409/00, EU:C:2003:92) oder nur Unternehmen, deren Sitz sich außerhalb einer bestimmten Region befinde (Urteil vom 17. November 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709), zugutekomme.

50 Die Bundesrepublik Deutschland weist darauf hin, dass der Gerichtshof bereits anerkannt habe, dass eine Steuervergünstigung, die darin bestehe, dass Steuerpflichtige, die bestimmte Wirtschaftsgüter veräußerten, den daraus resultierenden Veräußerungsgewinn von den Kosten der Anschaffung anderer Wirtschaftsgüter abziehen könnten, diesen einen Vorteil verschaffe, der als eine unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbare allgemeine Maßnahme nicht als staatliche Beihilfe eingestuft werden könne (Urteil vom 19. September 2000, Deutschland/Kommission, C-156/98, EU:C:2000:467, Rn. 22).

51 Erst recht dürfe eine steuerliche Maßnahme wie die streitige, deren Anwendung generell an eine bestimmte Art von gesellschaftsrechtlichen Operationen anknüpfe, im vorliegenden Fall an den Erwerb von Gesellschaftsanteilen, die unabhängig vom Unternehmensgegenstand und dem operativen Geschäft seien, grundsätzlich nicht als selektiv angesehen werden.

52 Schließlich würde es nach Ansicht der in den vorliegenden Rechtssachen beteiligten Mitgliedstaaten zu einer Erschütterung des institutionellen Gleichgewichts der Union führen, wenn die Voraussetzung der Selektivität der nationalen Maßnahme für die Zwecke ihrer Einstufung als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV in dem von der Kommission in ihren Rechtsmitteln befürworteten weiten Sinne zu verstehen wäre. Würde nämlich der Voraussetzung der Selektivität eine solche Bedeutung beigemessen, könnte die Kommission fast alle Maßnahmen der direkten Besteuerung aufgrund ihrer Befugnisse im Bereich der staatlichen Beihilfen kontrollieren, obwohl die direkte Besteuerung grundsätzlich in die Gesetzgebungskompetenz der Mitgliedstaaten falle.

Würdigung durch den Gerichtshof

53 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs die Einstufung einer nationalen Maßnahme als „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verlangt, dass alle folgenden Voraussetzungen erfüllt sind. Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil gewährt werden. Viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen (vgl. insbesondere Urteil vom 16. Juli 2015, BVVG, C-39/14, EU:C:2015:470, Rn. 24).

54 In Bezug auf das Merkmal der Selektivität des Vorteils, das zum Begriff der „staatlichen Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV gehört, geht aus ebenso ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass die Beurteilung dieses Merkmals die Feststellung verlangt, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden und somit eine unterschiedliche Behandlung erfahren, die im Wesentlichen als diskriminierend eingestuft werden kann (vgl. u. a. Urteile vom 28. Juli 2011, Mediaset/Kommission, C-403/10 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2011:533, Rn. 36, vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 75 und 101, vom 14. Januar 2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, Rn. 53 bis 55, und vom 4. Juni 2015, Kommission/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, Rn. 59).

55 Wenn die in Rede stehende Maßnahme als Beihilferegelung und nicht als eine Einzelbeihilfe beabsichtigt wird, obliegt es außerdem der Kommission, darzutun, dass die Maßnahme, obwohl sie einen allgemeinen Vorteil vorsieht, diesen allein bestimmten Unternehmen oder Branchen verschafft (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil vom 30. Juni 2016, Belgien/Kommission, C-270/15 P, EU:C:2016:489, Rn. 49 und 50).

56 Insbesondere in Bezug auf nationale Maßnahmen, die einen Steuervorteil verschaffen, ist darauf hinzuweisen, dass eine Maßnahme dieser Art, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, die Begünstigten aber finanziell besser stellt als die übrigen Steuerpflichtigen, den Empfängern einen selektiven Vorteil verschaffen kann und daher eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt. Dagegen stellt ein Steuervorteil aus einer unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbaren allgemeinen Maßnahme keine staatliche Beihilfe im Sinne dieser Bestimmung dar (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil vom 18. Juli 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 18).

57 In diesem Kontext muss die Kommission für die Einstufung einer nationalen steuerlichen Maßnahme als „selektiv“ in einem ersten Schritt die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale“ Steuerregelung ermitteln und in einem zweiten Schritt dartun, dass die in Rede stehende steuerliche Maßnahme vom allgemeinen System insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit dieser allgemeinen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 49).

58 Der Begriff „staatliche Beihilfe“ erfasst jedoch nicht die Maßnahmen, die eine Unterscheidung zwischen Unternehmen einführen, die sich im Hinblick auf das von der in Rede stehenden rechtlichen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, und damit *a priori* selektiv sind, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass diese Unterscheidung gerechtfertigt ist, weil sie sich aus der Natur oder dem Aufbau des Systems, in das sie sich einfügen, ergeben (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 29. April 2004, Niederlande/Kommission, C-159/01, EU:C:2004:246, Rn. 42 und 43, vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 64 und 65, und vom 29. März 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 40).

59 Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass der Umstand, dass nur die Steuerpflichtigen, die die Voraussetzungen für die Anwendung einer Maßnahme erfüllen, diese in Anspruch nehmen können, als solcher dieser Maßnahme keinen selektiven Charakter verleihen kann (Urteil vom 29. März 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 42).

60 Demnach ist nach dem für die Feststellung der Selektivität der in Rede stehenden Maßnahme einschlägigen Maßstab zu prüfen, ob diese zwischen Wirtschaftsteilnehmern, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden allgemeinen Steuerregelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, eine durch die Natur oder den Aufbau dieses Systems nicht gerechtfertigte Unterscheidung einführt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 4. Juni 2015, Kommission/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, Rn. 61).

61 Im Licht dieser Erwägungen ist zu prüfen, ob das Gericht im vorliegenden Fall Art. 107 Abs. 1 AEUV, wie er vom Gerichtshof ausgelegt wird, dadurch verkannt hat, dass es entschieden hat, dass die Kommission in den streitigen Rechtsakten nicht rechtlich hinreichend dargetan habe, dass die streitige Maßnahme „bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen“ einen selektiven Vorteil verschafft habe.

62 Im vorliegenden Fall sieht die streitige Maßnahme einen Steuervorteil vor, der darin besteht, dass der Geschäfts- oder Firmenwert, der sich aus der Beteiligung in Höhe von mindestens 5 % eines in Spanien steuerlich ansässigen Unternehmens an einem außerhalb dieses Mitgliedstaats steuerlich ansässigen Unternehmen ergibt, als Abschreibung von der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer abgezogen wird. Da diese Maßnahme sämtliche Unternehmen, die solche Transaktionen durchführen, begünstigen kann, ist davon auszugehen, dass sie eine Beihilferegelung darstellen kann. Es oblag daher der Kommission, darzutun, dass diese Maßnahme, obwohl sie einen allgemeinen Vorteil gewährt, diesen allein bestimmten Unternehmen oder Branchen verschafft.

63 Hierzu hat das Gericht in Rn. 50 des angefochtenen Urteils Autogrill España/Kommission sowie in Rn. 54 des angefochtenen Urteils Banco Santander und Santusa/Kommission ausgeführt, dass sich die Kommission in den streitigen Rechtsakten, um den selektiven Charakter der streitigen Maßnahme darzutun, in erster Linie auf die Begründung gestützt habe, dass diese eine Abweichung im Verhältnis zu einem Bezugsrahmen darstelle, da sie zur Folge gehabt habe, dass in Spanien steuerpflichtige Unternehmen, die Beteiligungen an im Ausland ansässigen Unternehmen erwürben, steuerlich anders behandelt würden als in Spanien steuerpflichtige Unternehmen, die Beteiligungen an in Spanien ansässigen Unternehmen erwürben, obwohl sich beide Gruppen von Unternehmen im Hinblick auf

das von diesem Bezugsrahmen, nämlich der allgemeinen spanischen Körperschaftsteuerregelung und genauer gesagt den in dieser Steuerregelung über die steuerliche Behandlung des finanziellen Geschäfts- und Firmenwerts enthaltenen Regeln, verfolgte Ziel in vergleichbaren Situationen befänden.

64 Das Gericht hat in Rn. 51 des angefochtenen Urteils Autogrill España/Kommission sowie in Rn. 55 des angefochtenen Urteils Banco Santander und Santusa/Kommission befunden, dass die Kommission somit die Prüfungsmethode angewandt habe, die sich aus der in den Rn. 29 bis 33 des angefochtenen Urteils Autogrill España/Kommission sowie in den Rn. 33 bis 37 des angefochtenen Urteils Banco Santander und Santusa/Kommission angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofs und des Gerichts ergebe und die im Wesentlichen der in den Rn. 53 bis 60 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofs entspricht.

65 In den Rn. 44, 45, 52 und 53 des angefochtenen Urteils Autogrill España/Kommission sowie in den Rn. 48, 49, 56 und 57 des angefochtenen Urteils Banco Santander und Santusa/Kommission hat das Gericht jedoch entschieden, dass eine Abweichung oder Ausnahme von dem von der Kommission festgestellten Bezugsrahmen, selbst wenn sie erwiesen wäre, allein kein Grund für die Feststellung sei, dass die streitige Maßnahme „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV begünstige, da die Maßnahme grundsätzlich jedem Unternehmen zugänglich sei und nicht eine besondere Gruppe von Unternehmen, die als einzige von dieser Maßnahme begünstigt würden, sondern eine Gruppe von wirtschaftlichen Vorgängen betreffe.

66 Es ist jedoch festzustellen, dass diese Begründung auf einer fehlerhaften Anwendung der in Art. 107 Abs. 1 AEUV vorgesehenen Voraussetzung der Selektivität, wie sie im vorliegenden Urteil in Erinnerung gerufen wurde, beruht.

67 Wie nämlich aus den Rn. 53 bis 60 des vorliegenden Urteils in Bezug auf eine nationale Maßnahme, die, wie die streitige, einen allgemeinen Vorteil verschafft, hervorgeht, ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn die Kommission dartun kann, dass diese Maßnahme von der allgemeinen oder „normalen“ in dem betreffenden Mitgliedstaat anwendbaren Steuerregelung abweicht und somit durch ihre konkreten Wirkungen eine Ungleichbehandlung von Wirtschaftsteilnehmern einführt, obwohl sich die von dem Steuervorteil begünstigten Wirtschaftsteilnehmer und diejenigen, die von ihm ausgeschlossen sind, im Hinblick auf das mit dieser Steuerregelung dieses Mitgliedstaats verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.

68 Aus den angefochtenen Urteilen geht hervor, dass sich die Kommission in den streitigen Rechtsakten, um den selektiven Charakter der streitigen Maßnahme darzutun, auf die in dieser Maßnahme enthaltene Ungleichbehandlung zwischen den ansässigen Unternehmen gestützt hat. Gemäß dieser Maßnahme konnten nämlich nur die ansässigen Unternehmen, die Beteiligungen in Höhe von mindestens 5 % an ausländischen Unternehmen erwarben, unter bestimmten Voraussetzungen in den Genuss des in Rede stehenden Steuervorteils kommen, wohingegen die ansässigen Unternehmen, die eine solche Beteiligung an in Spanien steuerpflichtigen Unternehmen erwarben, diesen Vorteil nicht in Anspruch nehmen konnten, obwohl sie sich nach Ansicht der Kommission im Hinblick auf das mit der allgemeinen spanischen Steuerregelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren Situation befanden.

69 Das Gericht war jedoch der Auffassung, dass die streitige Maßnahme, da sie auf keine bestimmte Gruppe von Unternehmen oder Produktionszweigen abziele, weil ihre Anwendung von der Art der Tätigkeit der Unternehmen unabhängig sei und sie grundsätzlich oder potenziell jedem Unternehmen offengestanden habe, das Beteiligungen in Höhe von mindestens 5 % an ausländischen Unternehmen habe erwerben wollen und diese Beteiligungen während mindestens eines Jahres ununterbrochen gehalten habe, nicht als selektive Maßnahme anzusehen sei, sondern als eine allgemeine Maßnahme im Sinne der in Rn. 56 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung. Damit hat das Gericht einen Rechtsfehler begangen.

70 So hat es in den Rn. 41, 45, 67 und 68 des angefochtenen Urteils Autogrill España/Kommission sowie in den Rn. 45, 49, 71 und 72 des angefochtenen Urteils Banco Santander und Santusa/Kommission in Bezug auf eine grundsätzlich allen Unternehmen offenstehende Maßnahme entschieden, dass, damit die Voraussetzung der Selektivität einer nationalen Maßnahme für die Zwecke der Anerkennung einer staatlichen Beihilfe erfüllt sei, auf jeden Fall eine besondere Gruppe von Unternehmen ermittelt werden müsse, die als einzige von der in Rede stehenden Maßnahme begünstigt würden und aufgrund spezifischer und gemeinsamer Eigenarten unterschieden werden könnten.

71 Jedoch kann ein solches zusätzliches Erfordernis, eine besondere Gruppe von Unternehmen zu ermitteln, das zu der auf die Selektivität im Steuerbereich anwendbaren und sich aus der ständigen Rechtsprechung ergebenden Prüfungsmethode hinzukommt, die im Wesentlichen darin besteht, zu prüfen, ob der Ausschluss bestimmter Wirtschaftsteilnehmer von der Begünstigung eines Steuervorteils, der sich aus einer von der allgemeinen Steuerregelung abweichenden Maßnahme ergibt, eine diskriminierende Behandlung ihnen gegenüber darstellt, der Rechtsprechung des Gerichtshofs und insbesondere dem Urteil vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732), nicht entnommen werden.

72 Zwar hat der Gerichtshof in Rn. 104 dieses Urteils vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732), entschieden, dass die in einem Steuersystem als Besteuerungsgrundlage festgelegten Kriterien, um als Kriterien angesehen werden zu können, die selektive Vorteile verschaffen, geeignet sein müssen, die begünstigten Unternehmen anhand ihrer spezifischen Eigenarten als privilegierte Gruppe zu kennzeichnen, und damit die Einstufung eines solchen Systems als Regelung ermöglichen, die „bestimmte“ Unternehmen oder „bestimmte“ Produktionszweige im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV begünstigt.

73 Dieser Teil der Begründung des Urteils vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732), ist jedoch im Kontext der gesamten, in den Rn. 87 bis 108 dieses Urteils enthaltenen Entscheidungsgründe zu sehen, zu denen er gehört.

74 So ergibt sich aus einer Gesamtbetrachtung dieser Entscheidungsgründe, dass sich die in diesem Urteil in Rede stehende Maßnahme nicht in Form eines von der allgemeinen Steuerregelung abweichenden Steuervorteils, sondern in Form der Anwendung einer „allgemeinen“ Steuerregelung darstellte, die auf Kriterien beruhte, die auch an sich allgemeiner Art waren. Der Gerichtshof hat entschieden, dass die Art dieser Regelung entgegen der Entscheidung des Gerichts der Feststellung des selektiven Charakters der in Rede stehenden Maßnahme nicht entgegenstand, da die Voraussetzung der Selektivität eine weiter reichende Bedeutung hat und Maßnahmen mit einschließt, die durch ihre Wirkungen bestimmte Unternehmen, im vorliegenden Fall „Offshore-Unternehmen“ aufgrund der für diese Unternehmen typischen und spezifischen Merkmale, begünstigen. Diese Maßnahme nahm somit eine faktische Ungleichbehandlung zwischen Unternehmen vor, die sich im Hinblick auf das mit dieser Regelung verfolgte Ziel, das im vorliegenden Fall darin bestand, eine allgemein anwendbare Besteuerung aller ansässigen Unternehmen einzuführen, in einer vergleichbaren Situation befanden.

75 Demgegenüber hat die Kommission, wie bereits in Rn. 63 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, in den streitigen Rechtsakten, um den selektiven Charakter der streitigen Maßnahme darzutun, diesen in erster Linie mit der sich aus dieser Maßnahme ergebenden Ungleichbehandlung begründet, da sie bestimmten ansässigen Unternehmen einen Steuervorteil gewähre und anderen, die unter die allgemeine Steuerregelung fielen, von der die streitige Maßnahme abweiche, nicht.

76 Zwar ergibt sich aus dem Urteil vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732), dass die Selektivität einer steuerlichen Maßnahme dargetan werden kann, auch wenn sie keine Ausnahme von

der allgemeinen Steuerregelung darstellt, sondern ein integraler Bestandteil von ihr ist. Nichtsdestotrotz gehört dieses Urteil zur ständigen, in Rn. 57 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach es für den Nachweis der Selektivität einer von einer allgemeinen Steuerregelung abweichenden Maßnahme ausreicht, dass dargetan wird, dass sie bestimmte Wirtschaftsteilnehmer begünstigt und andere nicht, obwohl sich alle diese Wirtschaftsteilnehmer im Hinblick auf das mit der allgemeinen Steuerregelung verfolgte Ziel in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden.

77 Zwar ist für den Nachweis der Selektivität einer steuerlichen Maßnahme nicht immer erforderlich, dass diese einen von einer allgemeinen Steuerregelung abweichenden Charakter aufweist, doch ist der Umstand, dass sie einen solchen Charakter aufweist, für diese Zwecke durchweg relevant, wenn sich daraus ergibt, dass zwei Gruppen von Wirtschaftsteilnehmern unterschieden werden und *a priori* unterschiedlich behandelt werden, nämlich diejenigen, die unter die abweichende Maßnahme fallen, und diejenigen, die weiterhin unter die allgemeine Steuerregelung fallen, obwohl sich diese beiden Gruppen im Hinblick auf das mit dieser Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren Situation befinden.

78 Entgegen dem, was das Gericht in den angefochtenen Urteilen entschieden hat, kann für den Nachweis der Selektivität einer solchen Maßnahme auch nicht verlangt werden, dass die Kommission bestimmte typische und spezifische Merkmale ermittelt, die den vom Steuervorteil begünstigten Unternehmen gemein sind und aufgrund deren sie von denjenigen unterschieden werden können, die davon ausgeschlossen sind.

79 Es kommt nämlich für diesen Zweck allein darauf an, dass die Maßnahme unabhängig von ihrer Form oder der verwendeten Regelungstechnik die Wirkung hat, die begünstigten Unternehmen in eine vorteilhaftere Lage als andere Unternehmen zu versetzen, obwohl sich alle diese Unternehmen im Hinblick auf das mit der in Rede stehenden Steuerregelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.

80 Zudem genügt nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Umstand, dass sehr viele Unternehmen eine nationale Maßnahme in Anspruch nehmen können oder dass diese Unternehmen mehreren Wirtschaftszweigen angehören, nicht, um die Selektivität dieser Maßnahme und damit ihre Eigenschaft als staatliche Beihilfe zu verneinen (vgl. u. a. Urteile vom 13. Februar 2003, Spanien/Kommission, C-409/00, EU:C:2003:92, Rn. 48, und vom 8. September 2011, Kommission/Niederlande, C-279/08 P, EU:C:2011:551, Rn. 50).

81 Entgegen dem, was das Gericht in den Rn. 53 bis 58 des angefochtenen Urteils Autogrill España/Kommission sowie in den Rn. 57 bis 62 des angefochtenen Urteils Banco Santander und Santusa/Kommission entschieden hat, wird somit der eventuell selektive Charakter der streitigen Maßnahme keineswegs durch die Tatsache in Frage gestellt, dass wesentliche Voraussetzung für die Erlangung des von dieser Maßnahme eingeräumten Vorteils eine wirtschaftliche Transaktion ist, genauer gesagt ein „rein finanzieller Vorgang“, der keinen Mindestinvestitionsbetrag verlangt und von der Art der Tätigkeit der begünstigten Unternehmen unabhängig ist.

82 In diesem Zusammenhang kann entgegen dem, was das Gericht in Rn. 57 des angefochtenen Urteils Autogrill España/Kommission sowie in Rn. 61 des angefochtenen Urteils Banco Santander und Santusa/Kommission entschieden hat, aus Rn. 36 des Urteils vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), wonach Maßnahmen nicht selektiv sind, wenn sie allen Unternehmen im Inland „unabhängig vom Gegenstand ihrer Tätigkeit“ gewährt werden, nicht abgeleitet werden, dass eine Maßnahme, deren Anwendung von der Art der Tätigkeit der Unternehmen unabhängig ist, grundsätzlich nicht selektiv ist.

83 Aus der Gesamtbetrachtung der Gründe dieses Urteils vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), geht nämlich hervor, dass der Gerichtshof in dieser Rn. 36, gelesen im Licht der Rn. 35 dieses Urteils, die Auffassung vertreten hat, dass nationale Maßnahmen wie die in dieser Rechtssache in Rede stehenden nicht selektiv sind, wenn sie unterschiedslos auf sämtliche Unternehmen des betreffenden Mitgliedstaats anwendbar sind und deshalb eine allgemeine Maßnahme im Sinne der in Rn. 56 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung darstellen.

84 Zwar hat der Gerichtshof in Rn. 36 des Urteils vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) auf den Gegenstand der Tätigkeit der Unternehmen verwiesen, die von den nationalen Maßnahmen begünstigt wurden, doch ist diese Bezugnahme durch den Wortlaut der vom vorlegenden Gericht in dieser Rechtssache gestellten zweiten Frage zu erklären. Dies wird durch die Tatsache bestätigt, dass diese Bezugnahme in späteren Urteilen, in denen auf diesen Grundsatz hingewiesen wird, fehlt (vgl. u. a. Urteile vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 73, und vom 29. März 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 39).

85 Außerdem trifft es zu, dass, wie das Gericht in Rn. 66 des angefochtenen Urteils Autogrill España/Kommission sowie in Rn. 70 des angefochtenen Urteils Banco Santander und Santusa/Kommission festgestellt hat, der Gerichtshof in Rn. 42 des Urteils vom 29. März 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), entschieden hat, dass der Umstand, dass nur diejenigen Steuerpflichtigen, die die Voraussetzungen für den Erhalt der in dieser Rechtssache in Rede stehenden Maßnahme erfüllten, diese Maßnahme in Anspruch nehmen konnten, als solcher der Maßnahme keinen selektiven Charakter verleihen kann. Es ist jedoch festzustellen, dass der Gerichtshof in derselben Rn. 42 ausdrücklich klargestellt hat, dass der fehlende selektive Charakter aus der Feststellung folgte, dass sich die Personen, die die betreffende Maßnahme nicht in Anspruch nehmen konnten, im Hinblick auf das vom nationalen Gesetzgeber verfolgte Ziel nicht in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation befanden, die mit derjenigen der Steuerpflichtigen, die sie in Anspruch nehmen konnten, vergleichbar war.

86 Daraus ergibt sich, dass eine Voraussetzung für die Anwendung oder den Erhalt einer steuerlichen Beihilfe den selektiven Charakter dieser Beihilfe begründen kann, wenn sie dazu führt, zwischen Unternehmen, obwohl sie sich im Hinblick auf das mit der in Rede stehenden Steuerregelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, unterschieden wird und sie daher eine Ungleichbehandlung der Unternehmen bewirkt, die von dieser Regelung ausgeschlossen sind.

87 Wenn, wie das Gericht in den angefochtenen Urteilen hervorhebt, der Steuervorteil, den die streitige Maßnahme umfasst, erlangt werden kann, ohne dass ein Mindestbetrag investiert wird, und wenn diese Maßnahme daher *de facto* ihren Nutzen nicht den Unternehmen vorbehält, die über ausreichende finanzielle Mittel verfügen, stehen diese Umstände zudem der Anerkennung eines eventuell selektiven Charakters der Maßnahme aus anderen Gründen, wie etwa der Tatsache, dass die ansässigen Unternehmen, die Beteiligungen an in Spanien steuerlich ansässigen Unternehmen erwerben, diesen Vorteil nicht erlangen konnten, nicht entgegen.

88 Hierzu hat der Gerichtshof im Übrigen bereits entschieden, dass eine steuerliche Maßnahme, die nur die Unternehmen begünstigt, die die von ihr erfassten Transaktionen durchführen, und nicht die Unternehmen derselben Branche, die diese Transaktionen nicht durchführen, selektiv sein kann, ohne dass geprüft werden muss, ob diese Maßnahme große Unternehmen stärker begünstigt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. Dezember 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, Rn. 47 bis 50).

89 Entgegen dem, was das Gericht in den Rn. 59 bis 62 des angefochtenen Urteils Autogrill España/Kommission sowie in den Rn. 63 bis 66 des angefochtenen Urteils Banco Santander und Santusa/Kommission entschieden hat, lässt sich dem Urteil vom 19. September 2000, Deutschland/Kommission (C-156/98, EU:C:2000:467), nichts Gegenteiliges in Bezug auf die Prüfung der Voraussetzung der Selektivität einer steuerlichen Maßnahme entnehmen.

90 Aus den Rn. 22 und 23 des Urteils vom 19. September 2000, Deutschland/Kommission (C-156/98, EU:C:2000:467), geht nämlich hervor, dass die Kommission in der Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, die in Rede stehende Maßnahme in Bezug auf bestimmte geografisch abgegrenzte Unternehmen, in die Privatinvestoren die Gewinne aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern reinvestiert hatten, als selektiv eingestuft hat und nicht in Bezug auf die Investoren selbst, hinsichtlich deren sie der Auffassung war, dass diese Maßnahme keine Beihilfe darstelle, da sie als allgemeine Maßnahme alle Wirtschaftsteilnehmer unterschiedslos begünstige. Diese Einschätzung wurde im Übrigen vor dem Gerichtshof nicht in Zweifel gezogen, und der Gerichtshof hatte daher über sie nicht zu entscheiden.

91 Jedenfalls kann die Situation dieser Investoren nicht mit der der ansässigen Unternehmen, die von der streitigen Maßnahme begünstigt werden können, gleichgestellt werden.

92 In den streitigen Rechtsakten hat die Kommission sich nämlich für die Einstufung der streitigen Maßnahme als selektiv auf die Tatsache berufen, dass der von dieser Maßnahme verschaffte Steuervorteil nicht unterschiedslos alle Wirtschaftsteilnehmer begünstige, die sich im Hinblick auf das mit der allgemeinen spanischen Steuerregelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren Situation befänden, da die ansässigen Unternehmen, die Beteiligungen gleicher Art an in Spanien steuerlich ansässigen Unternehmen erwürben, diesen Vorteil nicht erlangen könnten. Die Kommission kam anschließend zu dem Ergebnis, dass der Rechtfertigung dieser Unterscheidung zwischen Wirtschaftsteilnehmern, auf die sich das Königreich Spanien berufen habe und die sich aus der Natur oder dem Aufbau des Systems ergebe, in das sich diese Maßnahme einfüge, nicht gefolgt werden könne.

93 Aus alledem folgt, dass das Gericht dadurch einen Rechtsfehler begangen hat, dass es die streitigen Rechtsakte mit der Begründung, dass die Kommission keine bestimmte Gruppe von Unternehmen festgestellt habe, die von der in Rede stehenden Maßnahme begünstigt werde, teilweise für nichtig erklärt hat, ohne zu prüfen, ob die Kommission bei der Anwendung der in den Rn. 29 bis 33 des angefochtenen Urteils Autogrill España/Kommission sowie in den Rn. 33 bis 37 des angefochtenen Urteils Santander und Santusa/Kommission wiedergegebenen Prüfungsmethode, die bei der Prüfung der Voraussetzung der Selektivität der streitigen Maßnahme heranzuziehen ist, tatsächlich den diskriminierenden Charakter dieser Maßnahme geprüft und nachgewiesen hat.

94 Zweifellos muss diese Prüfung gewissenhaft durchgeführt und ausreichend begründet werden, um eine umfassende gerichtliche Kontrolle insbesondere der Vergleichbarkeit der Situation der Wirtschaftsteilnehmer, die von der Maßnahme begünstigt werden, mit derjenigen der Wirtschaftsteilnehmer, die von ihr ausgeschlossen sind, und gegebenenfalls der vom betreffenden Mitgliedstaat geltend gemachten Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung zu ermöglichen. Jedoch hat das Gericht dadurch einen Rechtsfehler begangen, dass es keine solche Prüfung vorgenommen und in den angefochtenen Urteilen entschieden hat, dass die von der Kommission in den streitigen Rechtsakten angewandte Prüfungsmethode auf einer fehlerhaften Auslegung der Voraussetzung der Selektivität, wie sie in Art. 107 Abs. 1 AEUV aufgestellt werde, beruhe, da mit ihr keine besondere Gruppe von Unternehmen festgestellt worden sei, die als einzige von der in Rede stehenden steuerlichen Maßnahme begünstigt worden seien.

95 Der erste Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes der Kommission greift damit durch.

Zum zweiten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes

Vorbringen der Parteien

96 Mit dem zweiten Teil ihres einzigen Rechtsmittelgrundes wirft die Kommission dem Gericht vor, bei der Anwendung der Rechtsprechung zu Ausfuhrbeihilfen einen Rechtsfehler begangen und eine künstliche Unterscheidung zwischen Ausfuhrbeihilfen und Beihilfen für die Ausfuhr von Kapital eingeführt zu haben.

97 Was erstens die in den streitigen Rechtsakten angeführte Rechtsprechung zu Ausfuhrbeihilfen, insbesondere die Urteile vom und 11/69, 10. Dezember 1969, Kommission/Frankreich (6/69 nicht veröffentlicht, EU:C:1969:68), vom 7. Juni 1988, Griechenland/Kommission (57/86, EU:C:1988:284), und vom 15. Juli 2004, Spanien/Kommission (C-501/00, EU:C:2004:438), betrifft, macht die Kommission geltend, dass das Gericht dadurch einen Rechtsfehler begangen habe, dass es in den Rn. 69 bis 76 des angefochtenen Urteils Autogrill España/Kommission sowie in den Rn. 73 bis 80 des angefochtenen Urteils Banco Santander und Santusa/Kommission befunden habe, dass diese Rechtsprechung nicht die Voraussetzung der Selektivität einer nationalen Maßnahme betroffen habe, sondern nur diejenige betreffend die Beeinträchtigung des Wettbewerbs und des Handels.

98 Aus den in der vorstehenden Randnummer angeführten Urteilen gehe hervor, dass der Gerichtshof die Auffassung vertreten habe, dass die betreffenden steuerlichen Maßnahmen selektiv seien, da ihre Inanspruchnahme den Unternehmen, die im Ausland Transaktionen wie z. B. Investitionen tätigten, und nicht den Unternehmen, die ähnliche Transaktionen im Inland tätigten, vorbehalten seien. Daraus ergebe sich, dass jede Maßnahme, die grenzüberschreitende Transaktionen begünstigte, dieselben Transaktionen auf nationaler Ebene aber ausschließe, selektiv sei.

99 Zweitens wirft die Kommission dem Gericht vor, in den Rn. 79 bis 81 des angefochtenen Urteils Autogrill España/Kommission sowie in den Rn. 83 bis 85 des angefochtenen Urteils Banco Santander und Santusa/Kommission dadurch eine künstliche Unterscheidung zwischen Ausfuhrbeihilfen und Beihilfen für die Ausfuhr von Kapital eingeführt zu haben, dass es entschieden habe, dass aus der in den streitigen Rechtsakten angeführten Rechtsprechung zu Ausfuhrbeihilfen, insbesondere den Urteilen vom 10. Dezember 1969, Kommission/Frankreich (6/69 und 11/69, nicht veröffentlicht, EU:C:1969:68), vom 7. Juni 1988, Griechenland/Kommission (57/86, EU:C:1988:284), und vom 15. Juli 2004, Spanien/Kommission (C-501/00, EU:C:2004:438), hervorgehe, dass „die Gruppe der begünstigten Unternehmen, auf deren Grundlage auf die Selektivität der [streitigen] Maßnahme geschlossen werden konnte, in der Gruppe der exportierenden Unternehmen [bestand]“. Diese Gruppe umfasse Unternehmen, die aufgrund gemeinsamer Merkmale, die mit ihrer Exporttätigkeit zusammenhingen, unterschieden werden könnten.

100 Nach Ansicht der Kommission stellen die von der streitigen Maßnahme erfassten Unternehmen eine gesonderte Gruppe von Unternehmen dar, nämlich die der Kapital ausführenden Unternehmen, da sie gemeinsame besondere Merkmale teilten, die mit ihrer Tätigkeit des Exports von Kapital zusammenhingen.

101 Da im Hinblick auf die Voraussetzung der Selektivität kein Unterschied zwischen der Ausfuhr von Gütern und der Ausfuhr von Kapital bestehe, sei die streitige Maßnahme genauso selektiv wie die Maßnahmen, um die es in der in den streitigen Rechtsakten angeführten Rechtsprechung zu Ausfuhrbeihilfen gegangen sei.

102 Neben der Gruppe von Unternehmen, die grenzüberschreitende Transaktionen tätigten, gebe es eine Gruppe exportierender Unternehmen auch gar nicht. Jedes Unternehmen eines Mitgliedstaats könne eine grenzüberschreitende Transaktion tätigen und somit von einer Regelung über Ausfuhrbeihilfen begünstigt werden. Eine nationale Maßnahme könne durch den Vorteil selektiv werden, der dem von

ihr Begünstigten wegen der Vornahme einer Ausfuhr von Waren, Dienstleistungen oder Kapital und nicht aufgrund der Tatsache eingeräumt werde, dass die betreffenden Unternehmen zu einem angeblichen Exportsektor gehörten.

103 Entsprechend dem, was der Gerichtshof im Urteil vom 15. Juli 2004, Spanien/Kommission (C-501/00, EU:C:2004:438), in einer dem vorliegenden Fall vergleichbaren Situation entschieden habe, hätte das Gericht daher davon ausgehen müssen, dass die Kommission die Selektivität der streitigen Maßnahme wegen der Tatsache, dass ihr Nutzen bestimmten Unternehmen, nämlich denjenigen, die im Bereich der Ausfuhr von Kapital tätig seien, vorbehalten gewesen sei, zutreffend dargetan habe.

104 Schließlich verkenne der vom Gericht verfolgte Ansatz die Rolle und die Zielsetzung der Regeln über staatliche Beihilfen im Hinblick auf den Schutz des Binnenmarkts. Mit dieser Regelung solle u. a. verhindert werden, dass die Mitgliedstaaten wirtschaftliche Vorteile gewährten, die speziell an die Ausfuhr von Waren oder Kapital gebunden seien. Die Tatsache, speziell die Ausfuhr von Kapital zu begünstigen, könne jedoch genauso wie die Tatsache, speziell die Ausfuhr von Waren zu begünstigen, Verzerrungen im Binnenmarkt hervorrufen.

105 WDFG sowie Banco Santander und Santusa entgegnen, das Gericht habe zutreffend entschieden, dass die in den streitigen Rechtsakten genannten Urteile des Gerichtshofs nicht die Voraussetzung der Selektivität betroffen hätten, sondern die der Beeinträchtigung des Handels.

106 Zudem habe das Gericht zutreffend die Auffassung vertreten, dass der Gerichtshof in der in den streitigen Rechtsakten angeführten Rechtsprechung zu Ausfuhrbeihilfen, insbesondere in den Urteilen vom 10. Dezember 1969, Kommission/Frankreich (6/69 und 11/69, nicht veröffentlicht, EU:C:1969:68), vom 7. Juni 1988, Griechenland/Kommission (57/86, EU:C:1988:284), und vom 15. Juli 2004, Spanien/Kommission (C-501/00, EU:C:2004:438), entschieden habe, dass die in Rede stehenden Maßnahmen hauptsächlich wegen der gemeinsamen Merkmale der begünstigten Unternehmen selektiv seien, weshalb sie als Teil eines festgelegten Wirtschaftsbereichs, nämlich dem des Exports, genauer gesagt des Exports von Gütern, hätten angesehen werden können. Die in den Rechtssachen, in denen diese Urteile ergangen seien, in Rede stehenden Maßnahmen hätten Unternehmen begünstigt, die sich dadurch ausgezeichnet hätten, dass sie einen mehr oder weniger bedeutsamen Teil ihrer Güter oder Dienstleistungen exportiert hätten.

107 Ferner könne die streitige Maßnahme nicht deshalb als selektiv angesehen werden, weil sie auf die Gruppe der sogenannten „Kapital ausführenden“ Unternehmen angewandt werde.

108 Eine solche Gruppe gebe es nicht, und die Kommission habe sich darauf weder in den streitigen Rechtsakten noch vor dem Gericht berufen. Dieses Vorbringen sei im Rechtsmittelverfahren unzulässig, da es sich um eine Tatsachenfrage handele, die zudem noch verspätet geltend gemacht worden sei. Im Übrigen stehe es im Widerspruch zur Hauptargumentation der Kommission, wonach sie nicht verpflichtet sei, eine Gruppe von Unternehmen zu ermitteln, die von einer Maßnahme erfasst werde, um die Selektivität dieser Maßnahme darzutun.

109 Jedenfalls könne die Selektivität einer nationalen Maßnahme nicht auf der Grundlage von Merkmalen wie dem Kapital eines Unternehmens oder dessen Investitionskapazität festgestellt werden, da jedes Unternehmen diese Merkmale aufweise.

110 Des Weiteren stünden die Vorschriften über den freien Kapitalverkehr einer Maßnahme wie der streitigen nicht entgegen. Wenn diese Maßnahme eine Ungleichbehandlung mit sich bringe, die Beteiligungen im Ausland begünstige, handele es sich allenfalls um eine umgekehrte Diskriminierung, die mit den Grundfreiheiten vereinbar sei.

111 Das Königreich Spanien wiederholt seinen bereits im Verwaltungsverfahren vor der Kommission geltend gemachten Standpunkt, wonach es keine wirtschaftliche Tätigkeit gebe, die im Export von Kapital bestehe. Die streitige Maßnahme begünstige nicht bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige, da sie nicht auf das Angebot von Waren und Dienstleistungen auf dem Markt abziele.

112 Irland weist darauf hin, dass die Urteile, auf die sich die Kommission in den streitigen Rechtsakten berufen habe, Maßnahmen betroffen hätten, die eine leicht identifizierbare Gruppe von Unternehmen oder Produktionszweigen begünstigt hätten, nämlich die des Exportsektors. Demgegenüber gebe es keine einheitliche Gruppe von „Kapital ausführenden“ Unternehmen, da jedes Unternehmen, das einen Erwerb im Ausland tätige, „Kapital exportiert“.

113 Nach Ansicht der Bundesrepublik Deutschland ist die Tatsache, dass die Kommission hilfsweise geltend mache, dass die streitige Maßnahme mit einer Beihilfemaßnahme für die Ausfuhr von Waren vergleichbar sei und damit auch die hinreichend abgegrenzte Gruppe der Exportunternehmen betreffe, als ein Nachschieben von zusätzlichen Gründen für die streitigen Rechtsakte anzusehen. Dieses Vorbringen müsse im Rechtsmittelverfahren für unzulässig erklärt werden.

114 Die Gruppe der Exportunternehmen, um die es in der von der Kommission in den streitigen Rechtsakten angeführten Rechtsprechung gegangen sei, unterscheide sich von den anderen Unternehmen gerade wegen gemeinsamer Merkmale, die mit ihrer Exporttätigkeit zusammenhingen, die gegebenenfalls an die Tätigung spezifischer Investitionen geknüpft sei.

Würdigung durch den Gerichtshof

115 In Bezug auf die in den streitigen Rechtsakten angeführte Rechtsprechung zu Exportbeihilfen, insbesondere die Urteile vom und 11/69, 10. Dezember 1969, Kommission/Frankreich (6/69 nicht veröffentlicht, EU:C:1969:68), vom 7. Juni 1988, Griechenland/Kommission (57/86, EU:C:1988:284), und vom 15. Juli 2004, Spanien/Kommission (C-501/00, EU:C:2004:438), ist festzustellen, dass das Gericht, wie der Generalanwalt in den Nrn. 126 bis 130 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, dadurch einen Rechtsfehler begangen hat, dass es in den Rn. 69 bis 76 des angefochtenen Urteils Autogrill España/Kommission sowie in den Rn. 73 bis 80 des angefochtenen Urteils Banco Santander und Santusa/Kommission entschieden hat, dass diese Rechtsprechung nicht die Voraussetzung der Selektivität einer nationalen Maßnahme betroffen habe, sondern nur die Voraussetzung der Beeinträchtigung des Wettbewerbs und des Handels.

116 In Rn. 20 des Urteils vom 10. Dezember 1969, Kommission/Frankreich (6/69 und 11/69, nicht veröffentlicht, EU:C:1969:68), und in Rn. 8 des Urteils vom 7. Juni 1988, Griechenland/Kommission (57/86, EU:C:1988:284), hat der Gerichtshof nämlich dadurch, dass er das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe feststellte, zwangsläufig entschieden, dass alle dafür in Art. 107 Abs. 1 AEUV vorgesehenen Voraussetzungen einschließlich derjenigen der Selektivität erfüllt waren. Außerdem hat sich der Gerichtshof in Rn. 120 des Urteils vom 15. Juli 2004, Spanien/Kommission (C-501/00, EU:C:2004:438), durch den Verweis u. a. auf die beiden vorgenannten Urteile ausdrücklich zur Selektivität der untersuchten nationalen Maßnahme geäußert, indem er entschieden hat, dass sich diese in jenem Fall aus der Tatsache ergab, dass nur die Unternehmen, die Exporttätigkeiten nachgehen und bestimmte Investitionstransaktionen im Ausland tätigen, durch den Steuervorteil, den diese Maßnahme umfasste, begünstigt wurden.

117 Das Gericht hat auch dadurch einen Rechtsfehler begangen, dass es in den Rn. 77 bis 82 des angefochtenen Urteils Autogrill España/Kommission sowie in den Rn. 81 bis 86 des angefochtenen Urteils Banco Santander und Santusa/Kommission entschieden hat, dass die in den streitigen Rechtsakten angeführte Rechtsprechung zu Exportbeihilfen dahin zu verstehen sei, dass die Gruppe der begünstigten Unternehmen, bezüglich deren die Selektivität der Exportbeihilfenregelung zu prüfen

sei, die Gruppe der „exportierenden Unternehmen“ sei, die als Gruppe zu definieren sei, die zwar besonders groß, aber dennoch besonders sei, da sie Unternehmen umfasse, die aufgrund gemeinsamer besonderer Merkmale, die mit ihrer Exporttätigkeit zusammenhingen, unterschieden werden könnten.

118 Wie der Generalanwalt in den Nrn. 133 bis 136 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, kann diese Rechtsprechung nämlich nicht so verstanden werden, dass sich die Selektivität einer nationalen Maßnahme zwangsläufig aus der Tatsache ergeben muss, dass sie nur Unternehmen begünstigt, die Waren oder Dienstleistungen exportieren, auch wenn dies *de facto* hinsichtlich der in den betreffenden Urteilen in Rede stehenden besonderen steuerlichen Maßnahmen der Fall gewesen sein kann.

119 Unter Berücksichtigung der Grundsätze, die in der bereits in den Rn. 53 bis 60 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs niedergelegt sind und die in vollem Umfang auf steuerliche Ausfuhrbeihilfen anwendbar sind, kann eine Maßnahme wie die streitige, die darauf abzielt, Exporte zu begünstigen, als selektiv angesehen werden, wenn sie Unternehmen, die grenzüberschreitende Transaktionen, insbesondere Investitionen, tätigen, zulasten anderer Unternehmen begünstigt, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Steuerregelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden und Transaktionen gleicher Art im Inland tätigen.

120 Unter diesen Umständen greift der zweite Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes ebenfalls durch.

121 Da der einzige Rechtsmittelgrund der Kommission in beiden Teilen begründet ist, sind die angefochtenen Urteile demnach aufzuheben.

Zu den Klagen vor dem Gericht

122 Gemäß Art. 61 Abs. 1 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union kann der Gerichtshof im Fall der Aufhebung der Entscheidung des Gerichts den Rechtsstreit selbst endgültig entscheiden, wenn dieser zur Entscheidung reif ist.

123 Dies ist vorliegend nicht der Fall, da das Gericht den beiden Nichtigkeitsklagen stattgegeben hat, ohne drei der vier mit diesen Klagen jeweils geltend gemachten Klagegründe, die sich im Übrigen nur teilweise überschneiden, zu prüfen und ohne im Rahmen der Prüfung des jeweils ersten Klagegrundes zu untersuchen, ob sich die Unternehmen, die die Voraussetzungen für den Erhalt des von der streitigen Maßnahme eingeräumten Steuervorteils nicht erfüllten, im Hinblick auf das mit der betreffenden Steuerregelung verfolgte Ziel in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation befanden, die mit derjenigen der durch diese Maßnahmen begünstigten Unternehmen vergleichbar war. Zudem kann die Prüfung dieser Klagegründe Tatsachenwürdigungen erforderlich machen. Die Sachen sind daher an das Gericht zurückzuverweisen.

Kosten

124 Da die Sachen an das Gericht zurückverwiesen werden, ist die Kostenentscheidung vorzubehalten.

125 Gemäß Art. 140 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs tragen die Bundesrepublik Deutschland, Irland und das Königreich Spanien, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Große Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

1. **Die Urteile des Gerichts der Europäischen Union vom 7. November 2014, Autogrill España/Kommission (T-219/10, EU:T:2014:939), und vom 7. November 2014, Banco Santander und Santusa/Kommission (T-399/11, EU:T:2014:938), werden aufgehoben.**

2. **Die Sachen werden an das Gericht der Europäischen Union zurückverwiesen.**

3. **Die Kostenentscheidung bleibt vorbehalten.**

4. **Die Bundesrepublik Deutschland, Irland und das Königreich Spanien tragen ihre eigenen Kosten.**

Unterschriften