Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

6. oktober 2021 *

»Appel – statsstøtte – artikel 107, stk. 1, TEUF – skatteordning – bestemmelser vedrørende selskabsskat, der giver virksomheder, som har skattemæssigt hjemsted i Spanien, mulighed for at afskrive goodwill, der følger af erhvervelse af kapitalandele i virksomheder, som har skattemæssigt hjemsted uden for denne medlemsstat – begrebet »statsstøtte« – betingelsen om selektivitet – referencesystem – undtagelse – forskellig behandling – begrundelsen for den forskellige behandling«

I sag C-50/19 P,

angående appel i henhold til artikel 56 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol, iværksat den 25. januar 2019,

Sigma Alimentos Exterior SL, Madrid (Spanien), først ved abogados M. Linares-Gil og M. Muñoz Pérez, derefter ved abogado M. Muñoz Pérez,

appellant,

støttet af:

Forbundsrepublikken Tyskland ved R. Kanitz og J. Möller, som befuldmægtigede,

intervenient i appelsagen,

den anden part i appelsagen:

Europa-Kommissionen ved R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes og P. Němečková, som befuldmægtigede,

sagsøgt i første instans,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling),

sammensat af præsidenten, K. Lenaerts, vicepræsidenten, R. Silva de Lapuerta, afdelingsformændene A. Arabadjiev, M. Vilaras, E. Regan, M. Ilešič, A. Kumin og N. Wahl (refererende dommer) samt dommerne D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P.G. Xuereb og I. Jarukaitis,

* Processprog: spansk.

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitssekretær: fuldmægtig L. Carrasco Marco,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 7. september 2020,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 21. januar 2021,

afsagt følgende

Dom

1 Med sin appel har Sigma Alimentos Exterior, SL, nedlagt påstand om ophævelse af Den Europæiske Unions Rets dom af 15. november 2018, Sigma Alimentos Exterior mod Kommissionen (T-239/11, ikke trykt i Sml., herefter »den appellerede dom«, EU:T:2018:781), hvorved Retten frifandt Kommissionen i appellantens søgsmål med påstand om annullation af artikel 1, stk. 1, og artikel 4 i Kommissionens afgørelse 2011/282/EF af 12. januar 2011 om skattemæssig afskrivning af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), som Spanien har gennemført (EUT 2011, L 135, s. 1, herefter »den omtvistede afgørelse«).

Sagens baggrund

2 Sagens baggrund er beskrevet af Retten i den appellerede doms præmis 1-12 og kan sammenfattes således.

3 Den 10. oktober 2007 besluttede Europa-Kommissionen efter flere skriftlige forespørgsler til denne institution fremsat i 2005 og 2006 fra medlemmer af Europa-Parlamentet og efter en klage fra en privat erhvervsdrivende, som Kommissionen havde modtaget i 2007, at indlede den formelle undersøgelsesprocedure i artikel 108, stk. 2, TEUF vedrørende ordningen fastsat i artikel 12, stk. 5, som var blevet indsat i Ley del Impuesto sobre Sociedades (lov om selskabsbeskatning) ved Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (lov nr. 24/2001 om fiskale, administrative og sociale foranstaltninger) af 27. december 2001 (BOE nr. 313 af 31.12.2001, s. 50493), og videreført ved Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kongeligt lovdekret nr. 4/2004 om vedtagelse af den omarbejdede lov om selskabsbeskatning) af 5. marts 2004 (BOE nr. 61 af 11.3.2004, s. 10951, herefter »den omtvistede foranstaltning«).

4 Den omtvistede foranstaltning fastsætter, at i det tilfælde, at en virksomhed, der er skattepligtig i Spanien, erhverver kapitalandele i et »udenlandsk selskab«, og for så vidt som disse kapitalandele er på mindst 5% og indehaves i en uafbrudt periode på mindst et år, kan den finansielle goodwill, der følger af denne erhvervelse af kapitalandele, fratrækkes i form af afskrivning i skattegrundlaget for den selskabsskat, som påhviler virksomheden. Denne foranstaltning præciserer, at et selskab for at kunne kvalificeres som et »udenlandsk selskab« skal være underlagt en beskatning, der er identisk med den, der er gældende i Spanien, og dets indtægter skal hovedsageligt hidrøre fra erhvervsaktiviteter i udlandet.

5 Kommissionen afsluttede proceduren for så vidt angår kapitalandele erhvervet inden for Den Europæiske Union ved beslutning 2011/5/EF af 28. oktober 2009 om skattemæssig afskrivning af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder – C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) – som Spanien har gennemført (EUT 2011, L 7, s. 48).

6 Ved denne beslutning erklærede Kommissionen endvidere den omtvistede foranstaltning uforenelig med det indre marked, idet den indebar en skattemæssig fordel i form af, at spanske selskaber havde mulighed for at afskrive goodwill, der fulgte af erhvervelsen af kapitalandele i udenlandske selskaber, når foranstaltningen fandt anvendelse på erhvervelse af kapitalandele i selskaber med hjemsted inden for EU.

7 Kommissionen opretholdt imidlertid proceduren for så vidt angår kapitalandele erhvervet uden for EU, idet de spanske myndigheder forpligtede sig til at fremkomme med yderligere oplysninger om de hindringer for grænseoverskridende fusioner, der forelå uden for EU, som de havde omtalt.

8 Den 12. januar 2011 vedtog Kommissionen den omtvistede afgørelse. Ved denne afgørelse, som er blevet berigtiget den 3. marts og den 26. november 2011, erklærede Kommissionen navnlig den omtvistede foranstaltning uforenelig med det indre marked, når den finder anvendelse på erhvervelse af kapitalandele i virksomheder med hjemsted uden for EU (artikel 1, stk. 1), og pålagde Kongeriget Spanien at tilbagesøge støtten (artikel 4).

Retsforhandlingerne for Retten og den appellerede dom

9 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 3. maj 2011 anlagde appellanten sag med påstand om annullation af den omtvistede afgørelses artikel 1, stk. 1, og, subsidiært, artikel 4.

10 Ved kendelse af 9. september 2013 henskød Retten den af Kommissionen fremsatte formalitetsindsigelse til afgørelse i forbindelse med sagens realitet.

11 Sagen blev udsat fra den 13. marts til den 7. november 2014, da Retten traf afgørelse i den sag, som gav anledning til dom Banco Santander og Santusa mod Kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938), og annullerede den omtvistede afgørelse. Sagen blev atter udsat fra den 9. marts 2015 til den 21. december 2016, da Domstolen traf afgørelse i de sager, der gav anledning til dom Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, herefter »WDFG-dommen«, EU:C:2016:981).

12 Ved »WDFG-dommen« ophævede Domstolen dommene af 7. november 2014, Autogrill España mod Kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939), og Banco Santander og Santusa mod Kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938), hjemviste sagerne til Retten, udsatte afgørelsen om sagsomkostningerne og pålagde Forbundsrepublikken Tyskland, Irland og Kongeriget Spanien at bære deres egne omkostninger.

13 Ved skrivelse af 16. januar 2017 opfordrede Retten parterne til at fremsætte deres bemærkninger til »WDFG-dommen«. Kommissionen fremsatte sine bemærkninger inden for den fastsatte frist. Appellanten fremsatte ikke nogen bemærkninger.

14 Ved den appellerede dom frifandt Retten Kommissionen i det af appellanten anlagte søgsmål.

15 Idet Retten forkastede de to led i appellantens eneste anbringende, der for det første vedrørte den omtvistede foranstaltnings manglende prima facie-selektivitet (den appellerede doms præmis 64-76), og for det andet, at der forelå hindringer for grænseoverskridende sammenslutninger (den appellerede doms præmis 77-170), fastslog den, at Kommissionen skulle frifindes i det hele, uden at det var nødvendigt at tage stilling til, om søgsmålet kunne antages til realitetsbehandling, hvilket Kommissionen imidlertid havde anfægtet (den appellerede doms præmis 27 og 172).

16 Hvad nærmere bestemt angår første led af det eneste anbringende bemærkede Retten, at en skatteforanstaltning, der indebærer en fordel, og hvor indrømmelsen heraf er betinget af gennemførelsen af en økonomisk transaktion, som det fremgår af WDFG-dommen, kan være selektiv, herunder også når enhver virksomhed, henset til kendetegnene ved den omhandlede transaktion, frit kan vælge at gennemføre denne transaktion (den appellerede doms præmis 64-76).

17 Med hensyn til andet led af det eneste anbringende undersøgte Retten den omtvistede foranstaltning i lyset af de tre etaper i den metode til analyse af en national skatteforanstaltnings selektivitet, der er beskrevet i den appellerede doms præmis 47 og 48, nemlig først identifikationen af den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat og derefter vurderingen af, om den omhandlede skatteforanstaltning udgør en afvigelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, som i forhold til det formål, der forfølges med denne almindelige ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, og endelig vurderingen af, om en sådan afvigelse er begrundet ud fra karakteren eller opbygningen af denne ordning.

18 Hvad angår den første etape anførte Retten, at den referenceramme, som var defineret i den omtvistede afgørelse, nemlig »beskatningen af goodwill« (den appellerede doms præmis 79), udgjorde det relevante referencesystem i det foreliggende tilfælde, navnlig fordi de virksomheder, som erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, i forhold til det formål, der forfølges med beskatningen af goodwill, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation med de virksomheder, som erhverver kapitalandele i hjemmehørende selskaber. Ifølge Retten er formålet med denne ordning at sikre en vis parallelitet mellem den regnskabsmæssige behandling og beskatningen af en virksomheds goodwill som følge af erhvervelse af kapitalandele i et selskab (den appellerede doms præmis 103-109). Retten forkastede således tanken om, at den omtvistede foranstaltning udgør et selvstændigt referencesystem (den appellerede doms præmis 112-126), hvorfor den forkastede klagepunktet om, at der forelå hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger (den appellerede doms præmis 108, 124 og 127).

19 Hvad angår den anden etape fastslog Retten, at det var med føje, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse havde fundet, at den omtvistede foranstaltning havde indført en afvigelse fra den normale ordning. Den forkastede således klagepunktet om, at Kommissionen ikke havde opfyldt sin pligt til at godtgøre, at erhvervelser af kapitalandele i hjemmehørende selskaber og erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber var sammenlignelige i forhold til det med den omtvistede foranstaltning forfulgte formål om skattemæssig neutralitet (den appellerede doms præmis 128-134).

20 Hvad angår den tredje etape fremhævede Retten, at ingen af de argumenter, der specifikt var fremført i denne sag, kunne begrunde den afvigelse, som var indført med denne foranstaltning, og dermed den fastslåede forskellige behandling (den appellerede doms præmis 135-170).

Parternes påstande

21 Appellanten har i appelskriftet nedlagt følgende påstande:

– Den appellerede dom ophæves.

– Den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 1, annulleres, eftersom den omtvistede foranstaltning ikke udgør ulovlig statsstøtte.

– Subsidiært annulleres den anfægtede afgørelses artikel 1, stk. 1, eftersom denne foranstaltning ikke indeholder elementer af statsstøtte, når den finder anvendelse på erhvervelse af kapitalandele, som indebærer en kontrolovertagelse […]

– Mere subsidiært annulleres den anfægtede afgørelses artikel 4, for så vidt som den pålægger tilbagesøgning af støtten til transaktioner, der er gennemført før offentliggørelsen af den anfægtede afgørelse i *Den Europæiske Unions Tidende*.

– Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

22 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

– Appellen forkastes.

– Appellanten tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

23 Forbundsrepublikken Tyskland støtter appellantens påstande.

Om appellen

24 Til støtte for appellen har appellanten fremsat to anbringender. Det første anbringende vedrører en ukorrekt fortolkning af »WDGF-dommen«, idet Retten baserede sig på urigtige sammenlignelighedskriterier, som medførte en urigtig bedømmelse af, om der foreligger en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107 TEUF. Med sit andet anbringende har appellanten gjort gældende, at Retten anvendte metoden til analyse af selektiviteten i tre etaper, idet den fandt, at forekomsten af eventuelle juridiske hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger ikke gjorde det muligt at udelukke, at den omtvistede foranstaltning var selektiv.

25 Forbundsrepublikken Tyskland har i det væsentlige tilsluttet sig det standpunkt, som appellanten har gjort gældende, idet den har anfægtet det system til analyse af den omtvistede foranstaltnings selektivitet, som er anvendt i den foreliggende sag. Forbundsrepublikken Tyskland har navnlig gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl, idet den fastslog, at den omstændighed, at den omtvistede foranstaltning udgør en generel foranstaltning, som er tilgængelig for alle virksomheder, der opfylder de materielle betingelser heri, ikke længere er et relevant aspekt ved vurderingen af selektiviteten.

26 Det skal indledningsvis bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis skal en national foranstaltning for at kunne kvalificeres som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF opfylde samtlige nedenstående betingelser. For det første skal der være tale om en statslig

indgriben eller indgriben ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne indgriben kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne. For det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene (jf. WDFG-dommen, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis, og dom af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 27).

27 Det står fast, at nationale foranstaltninger, der tildeler en skatte- eller afgiftsfordel, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de begunstigede en gunstigere økonomisk stilling end andre skatte- og afgiftspligtige, kan indebære en selektiv fordel for de begunstigede og dermed udgøre statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (jf. i denne retning WDFG-dommen, præmis 56, og dom af 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 21).

28 Hvad angår betingelsen om, at fordelen skal være selektiv, der er uadskilleligt forbundet med kvalificeringen af en foranstaltning som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, der er genstand for den eneste argumentation i forbindelse med nærværende appel, følger det af Domstolens faste praksis, at denne betingelse kræver en stillingtagen til, om en national foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation og således er udsat for en differentieret behandling, der i det væsentlige kan betegnes som »forskelsbehandling« (dom af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

29 Undersøgelsen af, om en sådan foranstaltning er af selektiv karakter, falder således i det væsentlige sammen med undersøgelsen af, om denne foranstaltning finder anvendelse uden forskelsbehandling på denne helhed af erhvervsdrivende (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 53).

30 Når den pågældende foranstaltning er tilsigtet som en generel støtteforanstaltning og ikke som individuel støtte, påhviler det Kommissionen at godtgøre, at denne foranstaltning, selv om den fastsætter en generel fordel, indebærer fordele alene for visse virksomheder eller visse erhvervssektorer (WDFG-dommen, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

31 En kvalificering af en national skatte- eller afgiftsforanstaltning som »selektiv« forudsætter, at Kommissionen først identificerer, hvad der er det almindelige eller »normale« skatte- eller afgiftssystem i den pågældende medlemsstat, og at det derefter godtgøres, at den omhandlede skatte- eller afgiftsforanstaltning udgør en afvigelse fra dette referencesystem, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der forfølges hermed, befinder sig i sammenlignelige faktiske og retlige situationer (jf. i denne retning dom af 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

32 Begrebet »statsstøtte« omfatter imidlertid ikke foranstaltninger, der indfører en differentiering mellem virksomheder, der i forhold til det formål, der forfølges med den omhandlede retlige ordning, befinder sig i sammenlignelige faktiske og retlige situationer, og dermed a priori er selektive, når den berørte medlemsstat kan godtgøre, at denne differentiering er begrundet, eftersom den følger af karakteren eller den almindelige opbygning af den ordning, som foranstaltningerne er en del af (dom af 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

33 Det er på denne baggrund, at de to appelanbringender, som appellanten har fremsat, skal undersøges.

Det første appelanbringende

Parternes argumentation

34 Med sit første anbringende har appellanten, støttet af Forbundsrepublikken Tyskland, anført, at Retten fortolkede WDFG-dommen ukorrekt, da den i den appellerede doms præmis 69 og 70 bemærkede, at en foranstaltnings selektivitet kan fastlægges i forhold til den frivillige adfærd hos de virksomheder, der ikke er omfattet af den ved foranstaltningen ydede fordel, uden at der tages hensyn til den situation, som disse virksomheder befinder sig i, eller deres særlige kendetegn.

35 Ifølge appellanten fremgår det nemlig af WDFG-dommens præmis 67, 77 eller 79, at selektivitetsanalysen skal foretages på baggrund af virksomhedernes situation og ikke af den ordning, der finder anvendelse på de af disse virksomheder udførte transaktioner. Det forhold, at visse virksomheder kan vælge at udføre visse transaktioner, og at andre virksomheder ikke kan det, indebærer, at de befinder sig i forskellige situationer. De virksomheder, der investerer i spanske selskaber, kan frit beslutte at indgå i en virksomhedssammenslutning og derved at drage fordel af den afskrivning af finansiel goodwill, som er fastsat i spansk ret i et sådant tilfælde. For disse virksomheder er det kun valget om ikke at foretage en sådan virksomhedssammenslutning, der medfører, at det er umuligt at afskrive goodwill. Inden den omtvistede foranstaltning trådte i kraft, gjaldt den manglende mulighed for afskrivning i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske selskaber, især ved erhvervelser uden for EU, derimod generelt og afhang af situationen for den erhvervende virksomhed og ikke af dens adfærd. De virksomheder, der erhverver kapitalandele i hjemmehørende selskaber, befinder sig derfor i en gunstigere situation, fordi de har mulighed for at vælge at udføre en bestemt transaktion.

36 Det er Kommissionens opfattelse, at det første appelanbringende bør afvises, fordi appellantens søgsmål ved Retten ikke indeholdt klagepunkter vedrørende de kriterier, på grundlag af hvilke situationen for de af den omtvistede foranstaltning begunstigede virksomheder og dem, der ikke er omfattet af den, skal sammenlignes. Hvis appellanten fik adgang til at fremsætte nye klagepunkter i forbindelse med en appel, ville det ifølge Kommissionen være ensbetydende med at give appellanten adgang til at forelægge en mere omfattende sag for Domstolen end den, som vedkommende indbragte for Retten. Det første appelanbringende savner under alle omstændigheder grundlag, fordi den omtvistede foranstaltning ikke kun finder anvendelse på virksomheder, der erhverver kapitalandele i udenlandske selskaber med det formål at fusionere, men også på dem, der erhverver minoritetsandele.

Domstolens bemærkninger

– *Formaliteten*

37 I henhold til artikel 170, stk. 1, i Domstolens procesreglement må der ikke i appelskriftet foretages nogen ændring af sagens genstand, som den forelå for Retten.

38 Det følger af fast retspraksis, at Domstolens kompetence under en appelsag således er begrænset til en bedømmelse af den retlige afgørelse, der er blevet truffet vedrørende de anbringender og argumenter, som er blevet behandlet i første instans. En part kan følgelig ikke for første gang for Domstolen fremsætte et anbringende, som vedkommende ikke har fremsat for Retten, idet dette ville være ensbetydende med at give parten adgang til at forelægge Domstolen – der har en begrænset kompetence i appelsager – en mere omfattende tvist end den, der blev forelagt Retten (jf. bl.a. dom af 29.7.2019, Bayerische Motoren Werke og Freistaat Sachsen mod Kommissionen, C-654/17 P, EU:C:2019:634, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis).

39 Når dette er sagt, er en appellant imidlertid berettiget til at iværksætte en appel ved for Domstolen at fremsætte anbringender og argumenter, der er afledt af selve den appellerede dom, og som på det retlige plan tilsigter at bestride dommens lovlighed (dom af 29.11.2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall m.fl. mod Kommissionen, C-176/06 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2007:730, præmis 17, og af 4.3.2021, Kommissionen mod Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, præmis 47).

40 I det foreliggende tilfælde har appellanten med sin argumentation i det væsentlige præcist og udførligt kritiseret den appellerede doms begrundelse, der fremgår af dommens præmis 69 og 70, hvorved Retten henviste til visse konsekvenser, som ifølge Retten skulle drages af WDFG-dommen med henblik på undersøgelsen af den omhandlede foranstaltnings selektive karakter. For så vidt som der med det første appelanbringende rejses tvivl om de konsekvenser, som Retten har draget af den retlige afgørelse, som Retten selv har truffet vedrørende et anbringende, der er blevet behandlet for den, kan dette anbringende således ikke anses for at ændre sagens genstand, som den forelå for Retten.

41 På baggrund af disse betragtninger skal det første appelanbringende antages til realitetsbehandling.

– *Realiteten*

42 Appellanten har med det første appelanbringende kritiseret Rettens læsning af WDFG-dommen, således som det fremgår af den appellerede doms præmis 69 og 70, hvad angår de sammenligningskriterier, som skal anvendes ved undersøgelsen af selektiviteten af en foranstaltning som den omtvistede foranstaltning.

43 Det bemærkes herved, at Retten ved at anvende de principper, som Domstolen fastslog i WDFG-dommen, forkastede første led af appellantens eneste anbringende, hvormed sidstnævnte havde gjort gældende, at den omtvistede foranstaltning ikke er selektiv, fordi den finder anvendelse på alle virksomheder, der er omfattet af selskabsbeskatning, og ikke begunstiger en særlig kategori af virksomheder.

44 I den appellerede doms præmis 69 fastslog Retten således, at det fulgte af den løsning, som Domstolen valgte i WDFG-dommen, at »[e]n konstatering af selektivitet ikke nødvendigvis følger af en manglende mulighed for visse virksomheder for at blive omfattet af den fordel, som er fastsat ved den omhandlede foranstaltning, som følge af juridiske, økonomiske eller praktiske hindringer, der forhindrer dem i at gennemføre den transaktion, der er en betingelse for indrømmelse af denne fordel, men kan alene følge af konstateringen af, at der foreligger en transaktion, der, selv om den er sammenlignelig med den transaktion, som er en betingelse for indrømmelse af den omhandlede fordel, ikke giver ret til at blive omfattet af fordelen«. Retten udledte heraf i samme præmis 69, at »en skatteforanstaltning kan være selektiv, selv om enhver virksomhed frit kan

vælge at gennemføre den transaktion, der er en forudsætning for tildelingen af den fordel, som denne foranstaltning fastsætter«. I den appellerede doms præmis 70 fremhævede Retten for så vidt angår den således valgte løsning, at »der er lagt vægt på et selektivitetsbegreb, der er baseret på sondringen mellem virksomheder, der vælger at gennemføre visse transaktioner, og andre virksomheder, der vælger ikke at realisere disse transaktioner, og ikke på sondringen mellem virksomheder på grundlag af deres egne kendetegn«.

45 I modsætning til, hvad appellanten har gjort gældende, følger den appellerede doms præmis 69 og 70 hverken af en fejlagtig fortolkning af WDFG-dommen eller af en anvendelse af kriterier til vurdering af den omtvistede foranstaltnings selektivitet, som ikke er i overensstemmelse med sidstnævnte.

46 Retten redegjorde i disse præmisser for, hvorledes Domstolen havde anvendt en anden tilgang til begrebet »selektivitet« end den, som den selv havde anlagt i dommene af 7. november 2014, Autogrill España mod Kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939), og Banco Santander og Santusa mod Kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938), idet den fremhævede, at Domstolen havde lagt vægt på en tilgang til dette begreb baseret på sondringen mellem virksomheder, der vælger at gennemføre visse transaktioner, og andre virksomheder, der vælger ikke at gennemføre dem, og ikke på sondringen mellem virksomheder på baggrund af deres egne kendetegn. Retten støttede denne konstatering i den appellerede doms præmis 68 på den omstændighed, at Domstolen i WDFG-dommens præmis 87 havde fastslået, at den omstændighed, at hjemmehørende virksomheder, når de erhverver kapitalandele i selskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i Spanien, ikke har ret til den fordel, som den omtvistede foranstaltning fastsætter, gør det muligt at konkludere, at denne foranstaltning er selektiv.

47 Det var uden at se bort fra denne lære i WDFG-dommen, at Retten forkastede appellantens argumentation om, at den omtvistede foranstaltning var en generel national skatteforanstaltning, der var tilgængelig for alle de virksomheder, der var pligtige at svare selskabsskat i Spanien, dvs. en prima facie-ikke-selektiv foranstaltning.

48 Det er således ved anvendelsen af de kriterier, som Retten navnlig henviste til i den appellerede doms præmis 68, at Retten i dommens præmis 75 konkluderede, at den omtvistede foranstaltning, »der indebærer en fordel, og hvor indrømmelsen heraf er betinget af gennemførelsen af en økonomisk transaktion, kan være selektiv, herunder også når enhver virksomhed […] frit kan vælge at gennemføre denne transaktion«, og derfor forkastede det første klagepunkt i appellantens eneste anbringende.

49 I modsætning til, hvad appellanten har gjort gældende, kan det ikke udledes af den appellerede doms præmis 69 og 70, at Retten bekræftede, at en skatteforanstaltnings selektivitet kan fastlægges med udgangspunkt alene i adfærden hos de virksomheder, der er udelukket fra den ved foranstaltningen tildelte fordel, uden at der tages højde for den situation, som disse virksomheder befinder sig i. Retten fremhævede således i disse præmisser i det væsentlige, at en national foranstaltning kan være selektiv, selv i det tilfælde, hvor spørgsmålet om, hvorvidt en virksomhed er omfattet af den fordel, som den foreskriver, ikke afhænger af virksomhedens særlige kendetegn, men af den transaktion, som virksomheden vælger at gennemføre eller ikke at gennemføre. En foranstaltning anses for selektiv, selv hvis den ikke ex ante identificerer en særlig kategori af begunstigede, og selv hvis alle virksomheder, som har hjemsted på den berørte medlemsstats område, uafhængigt af deres størrelse, retlige status, erhvervssektor eller andre særlige kendetegn, kan blive omfattet af den i foranstaltningen fastsatte fordel, forudsat at de foretager en vis type investering (jf. i denne retning WDFG-dommen, præmis 78).

50 Det følger heraf, at det første anbringende skal forkastes som ugrundet.

Det andet appelanbringende

51 Med det andet appelanbringende har appellanten foreholdt Retten at have fastslået, at forekomsten af eventuelle hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger ikke ændrede ved konklusionen om, at den omtvistede foranstaltning har en selektiv karakter. Dette anbringende består af fire led.

Det andet anbringendes første led

– *Parternes argumentation*

52 Med det andet anbringendes første led har appellanten anført, at Retten ved identificeringen af det nationale fælles referenceskattesystem begik en »alvorlig« fejl, som bør medføre en ophævelse af den appellerede dom. Appellanten har nærmere bestemt gjort gældende, at Retten fejlagtigt fastslog, at formålet med den omtvistede foranstaltning ikke var at sikre skattemæssig neutralitet og således undgå situationer med dobbeltbeskatning. I denne henseende konkluderede Retten med urette, at beskatningen af goodwill ikke har til formål at kompensere for hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger eller at sikre en lige behandling af de forskellige former for erhvervelse af kapitalandele. Det er navnlig klart, at selskaber, der vælger at erhverve kapitalandele i udlandet, befinder sig i forskellige retlige og faktiske situationer, der begrunder en forskellig skattemæssig behandling.

53 Appellanten er for det første af den opfattelse, at Retten fejlagtigt konkluderede, at formålet med skattefradraget for goodwill var at sidestille beskatningen af goodwill og den regnskabsmæssige behandling af goodwill uafhængigt af, om virksomheden erhverver kapitalandele i hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende selskaber. Herved overså Retten således ikke alene det reelle formål med beskatningen af goodwill, der består i at fremme skattemæssig neutralitet ved at fjerne hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger, men erstattede også argumentationen i den omtvistede afgørelse med sin egen, idet en lignende konklusion ikke findes i nogen passage i den omtvistede afgørelse.

54 Appellanten har for det andet gjort gældende, at beskatningen af goodwill og den regnskabsmæssige behandling af goodwill ved erhvervelse af kapitalandele i spansk ret ganske vist er knyttet til hinanden, men forbliver adskilte og følger forskellige regler og kriterier.

55 For det tredje har appellanten anført, at Retten selv i den appellerede doms præmis 103 og 104 anerkendte, at der kan foreligge regnskabsmæssig goodwill uden fusion, dvs. uden at bogføring heraf har en skattemæssig påvirkning.

56 For det fjerde har appellanten erindret om, at regnskabsmæssig afskrivning af goodwill ikke var tilladt i spansk ret mellem 2008 og 2015, mens skattefradrag for goodwill i forbindelse med en fusion under alle omstændigheder var tilladt. Ifølge appellanten var det som følge af en forkert vurdering af formålet med den omtvistede foranstaltning, at Retten tiltrådte Kommissionens valg om at lægge beskatning af goodwill til grund som referencesystem og udelukkede, at den omtvistede foranstaltning kan udgøre et sådant system.

57 For det femte og sidste har appellanten gjort gældende, at virksomheder, der erhverver kapitalandele i spanske selskaber, ud over frit at kunne vælge at indgå i virksomhedssammenslutninger og foretage skattefradrag for goodwill, nyder godt af yderligere fordele, såsom adgang til en ordning for skattemæssig integration, hvorfra virksomheder, der erhverver kapitalandele i udenlandske selskaber, er afskåret. Med hensyn til sine erhvervelser i USA og Peru har appellanten fremhævet, at selv om det antages, at der ikke foreligger juridiske hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger, udgør den omstændighed, at spanske selskaber og udenlandske selskaber har en forskellig retlig form eller selskabsform, i sig selv en hindring. Virksomheder, der erhverver kapitalandele i hjemmehørende selskaber, befinder sig således i en forskellig faktisk og retlig situation fra virksomheder, der erhverver kapitalandele i udenlandske selskaber, især hvis det som i appellantens tilfælde drejer sig om selskaber i tredjelande og kontrolgivende kapitalandele.

58 Kommissionen har for det første gjort gældende, at det andet appelanbringendes første led bør afvises af samme grunde, som er fremstillet i forbindelse med det første appelanbringende, og for det andet er det ugrundet. Kommissionen har anført, at i modsætning til, hvad appellanten har anført, er den omtvistede foranstaltning ikke egnet til at sikre skattemæssig neutralitet og er endvidere ikke forholdsmæssig, fordi den også finder anvendelse på grænseoverskridende erhvervelser af minoritetsandele, som under ingen omstændigheder gør det muligt at indgå i en grænseoverskridende virksomhedssammenslutning. Heraf følger, at Retten med rette konkluderede, at den angivelige eksistens af hindringer for virksomhedssammenslutninger i Peru eller USA er uden relevans.

– *Domstolens bemærkninger*

59 Indledningsvis bemærkes, at en appellant, således som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 39, er berettiget til ved appel at fremsætte anbringender og argumenter, der er afledt af selve den appellerede dom, og som på det retlige plan tilsigter at bestride dommens lovlighed. På denne baggrund kan appellanten rejse tvivl om Rettens konklusioner, der er sammenfattet i nærværende doms præmis 52, uanset at den pågældende i første instans ikke havde fremsat en argumentation, der specifikt tilsigtede at anfægte den omtvistede afgørelse på dette punkt.

60 For så vidt som appellanten har til hensigt at kritisere rigtigheden af Rettens konklusion i den appellerede doms præmis 108, hvorefter »formålet med beskatningen af goodwill er at sikre en vis sammenhæng mellem beskatningen af goodwill og dens regnskabsmæssige behandling«, må appellanten anses for at rejse tvivl om Rettens faktuelle konstateringer, der følger af dens fortolkning af de skattemæssige og regnskabsmæssige principper, der finder anvendelse på goodwill i henhold til spansk ret.

61 Det følger af fast retspraksis, at bedømmelsen af de faktiske omstændigheder og bevismaterialet ikke udgør et retsspørgsmål, der som sådant er undergivet Domstolens prøvelsesret i forbindelse med en appel, medmindre der er tale om en urigtig gengivelse af disse faktiske omstændigheder og dette bevismateriale. Kun når Retten har fastlagt eller vurderet de faktiske omstændigheder, har Domstolen i henhold til artikel 256 TEUF kompetence til at gennemføre en kontrol med den retlige vurdering af disse og de retlige konsekvenser, som Retten har draget (dom af 25.7.2018, Kommissionen mod Spanien m.fl., C-128/16 P, EU:C:2018:591, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

62 Hvad således under en appelsag angår Rettens vurderinger i forhold til national ret – som på statsstøtteområdet udgør vurderinger af de faktiske omstændigheder – er Domstolen kun kompetent til at efterprøve, om denne ret er blevet gengivet urigtigt. Eftersom undersøgelsen under en appelsag af den retlige kvalificering, som Retten på grundlag af en EU-retlig bestemmelse har givet denne nationale ret, udgør et retligt spørgsmål, er denne undersøgelse derimod omfattet af Domstolens kompetence (dom af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamo BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 78 og den deri nævnte retspraksis).

63 Det bemærkes endvidere, at Domstolen og Retten i forbindelse med legalitetskontrollen i henhold til artikel 263 TEUF har kompetence til at træffe afgørelse i sager, der anlægges under påberåbelse af inkompetence, tilsidesættelse af væsentlige formforskrifter, tilsidesættelse af traktaten eller af retsregler vedrørende dens gennemførelse samt af magtfordrejning. I medfør af artikel 264 TEUF skal den anfægtede retsakt erklæres ugyldig, hvis sagsøgeren får medhold. Domstolen og Retten kan således under ingen omstændigheder sætte deres egen begrundelse i stedet for den, som udstederen af den anfægtede retsakt har angivet (dom af 22.12.2008, British Aggregates mod Kommissionen, C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 141, og af 28.2.2013, Portugal mod Kommission, C-246/11 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:118, præmis 85). I forbindelse med en appel har Domstolen følgelig kompetence til at efterprøve, om Retten har sat sin egen begrundelse i stedet for den, som udstederen af retsakten har angivet, og således har begået en retlig fejl.

64 Det følger heraf, at den argumentation, der er fremført til støtte for det andet anbringendes første led, hvormed appellanten i det væsentlige har kritiseret Retten for at have erstattet den omtvistede afgørelses begrundelse med sin egen for så vidt angår det »formål«, som skulle lægges til grund for undersøgelsen af, om situationerne for de virksomheder, der var omfattet af fordelen som følge af anvendelsen af den omtvistede foranstaltning, og situationerne for de virksomheder, der var udelukket herfra, var sammenlignelige, kan antages til realitetsbehandling.

65 Appellanten har i denne forbindelse gjort gældende, at det formål, der består i at »sikre en vis sammenhæng mellem den beskatningen af goodwill og den regnskabsmæssige behandling heraf«, der er omhandlet i den appellerede doms præmis 108, ikke genfindes i den omtvistede afgørelse.

66 Det må konstateres, at Kommissionen ikke i nogen passage i den omtvistede afgørelse anførte, at sikringen af en vis sammenhæng mellem beskatningen af goodwill og den regnskabsmæssige behandling af goodwill udgør formålet med det af Kommissionen fastlagte referencesystem.

67 Ganske vist tiltrådte Retten konstateringerne i den omtvistede afgørelse, da den anførte, at beskatningen af goodwill er udformet på grundlag af et kriterium om, hvorvidt der foreligger en virksomhedssammenslutning eller ej (den appellerede doms præmis 103 og 105), og da den med henvisning til 28. og 123. betragtning til denne afgørelse forklarede, at dette skyldes, at goodwill efter en erhvervelse af aktiver i eller tilførsel af bidrag fra uafhængige virksomheder, eller en virksomhedsfusion eller virksomhedsopsplitning, fremgår »som et særskilt immaterielt aktiv i virksomhedens regnskab efter sammenslutningen« (den appellerede doms præmis 104). På samme måde indgår anbringendet om, at beskatningen af goodwill »er på linje med den regnskabsmæssige logik« (den appellerede doms præmis 103), i forlængelse af visse af Kommissionens betragtninger i den omtvistede afgørelse, navnlig i 121.-124. betragtning hertil.

68 Imidlertid konkluderede Retten uafhængigt af denne omtvistede afgørelse og på grundlag af en egen fortolkning af de regnskabsnormer og beskatningsregler, der fandt anvendelse i henhold til spansk ret, at formålet med reglerne for afskrivning af finansiel goodwill i lov om selskabsbeskatning, som godkendt ved kongeligt lovdekret nr. 4/2004, bestod i sammenhængen mellem beskatningen af goodwill og den regnskabsmæssige behandling af goodwill, og at situationen for virksomheder, der investerer i spanske selskaber, i forhold til dette formål er sammenlignelig med situationen for virksomheder, der investerer i ikke-hjemmehørende selskaber.

69 Retten begik dermed en retlig fejl ved at erstatte begrundelsen i den omtvistede afgørelse med sin egen.

70 Det skal imidlertid undersøges, om det andet klagepunkt i det eneste anbringende, som appellanten påberåbte sig til støtte for søgsmålet for Retten, under alle omstændigheder skulle forkastes uanset Rettens fejl, for så vidt som Kommissionen blev kritiseret for ikke at have godtgjort, at erhvervelser af kapitalandele i hjemmehørende selskaber og erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber var sammenlignelige i forhold til det med den omtvistede foranstaltning forfulgte formål om skattemæssig neutralitet.

71 Det følger nemlig af fast retspraksis, at selv om præmisserne til en dom afsagt af Retten er udtryk for en fejlagtig anvendelse af EU-retten, kan tilsidesættelsen ikke medføre, at denne dom ophæves, hvis det fremgår, at dommens konklusion er støttet på andre retlige grunde (dom af 30.9.2003, Biret International mod Rådet, C-93/02 P, EU:C:2003:517, præmis 60 og den deri nævnte retspraksis, og af 14.10.2014, Buono m.fl. mod Kommissionen, C-12/13 P og C-13/13 P, EU:C:2014:2284, præmis 62 og den deri nævnte retspraksis).

72 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at i henhold til den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 31, hvortil Retten med føje henviste i den appellerede doms præmis 130, skal den vurdering af sammenligneligheden, som skal gennemføres under den anden etape i analysen af selektivitet, udføres i lyset af formålet med referencesystemet og ikke i lyset af formålet med den omtvistede foranstaltning.

73 Som Domstolen allerede har fastslået, kan en foranstaltning som den omtvistede foranstaltning, der har til formål at begunstige eksporten, anses for selektiv, hvis den omfatter virksomheder, der gennemfører grænseoverskridende transaktioner, navnlig investeringstransaktioner, til skade for andre virksomheder, som, idet de befinder sig en sammenlignelig faktisk og retlig situation, i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende skatteordning, gennemfører samme slags transaktioner på det nationale område (WDFG-dommens præmis 119).

74 I det foreliggende tilfælde fastslog Retten således med rette i den appellerede doms præmis 109, at virksomheder, der erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, i betragtning af det formål, der forfølges med beskatningen af goodwill, befinder sig i en retlig og faktisk situation, som er sammenlignelig med situationen for virksomheder, der erhverver kapitalandele i hjemmehørende selskaber. For så vidt som den omtvistede foranstaltning kan omfatte virksomheder, der erhverver grænseoverskridende kapitalminoritetsandele, selv om de ikke påvirkes af de angivelige hindringer for virksomhedssammenslutninger, som appellanten har henvist til, kan det nemlig ikke antages, at de af den omtvistede foranstaltning omfattede virksomheder som følge af disse hindringer befinder sig i en retlig og faktisk situation, der er forskellig fra situationen for de virksomheder, der henhører under den normale skatteordning.

75 På grundlag af disse betragtninger skal det fastslås, at det andet appelanbringendes første led skal forkastes som ugrundet på trods af den retlige fejl, som Retten begik ved at erstatte begrundelsen i den omtvistede afgørelse med sin egen begrundelse i forbindelse med undersøgelsen af fastlæggelsen af formålet med referencesystemet.

Det andet anbringendes andet led

– *Parternes argumentation*

76 Appellanten har gjort gældende, at Retten begik fejl, da den forkastede muligheden for at anse den omtvistede foranstaltning for et selvstændigt referencesystem, ved bl.a. at henvise til generaladvokat Warners forslag til afgørelse Italien mod Kommissionen (173/73, herefter »generaladvokat Warners forslag til afgørelse«, EU:C:1974:52, s. 728). I modsætning til, hvad Retten fastslog i den appellerede doms præmis 124, sigter denne foranstaltning ikke mod at afhjælpe et særligt problem for en særlig industrisektor, men finder anvendelse på alle virksomheder, der er omfattet af selskabsbeskatning.

77 Retten begik endvidere en fejl, for så vidt som den ikke anså den omtvistede foranstaltning for at være en generel foranstaltning, der har til formål at tilbyde alle erhvervsdrivende en praktisk løsning, som sidestiller den skattemæssige behandling af grænseoverskridende transaktioner med beskatningen af nationale transaktioner ifølge artikel 89, stk. 3, og artikel 11, stk. 4, i lov om selskabsbeskatning, således at virksomhederne træffer investeringsbeslutninger ud fra økonomiske hensyn og ikke skattehensyn. Den omtvistede foranstaltning er således klart en generel økonomisk politisk foranstaltning rettet mod at sikre princippet om skattemæssig neutralitet. Subsidiært har appellanten gjort gældende, at denne foranstaltning i lyset af princippet om skattemæssig neutralitet kan begrundes i skattesystemets logik.

78 Kommissionen har nedlagt påstand om, at det andet anbringendes andet led forkastes. For det første har Kommissionen gjort gældende, at dette led skal afvises med den begrundelse, at det rejser et klagepunkt, som ikke blev fremført i forbindelse med appellantens søgsmål for Retten. For det andet finder Kommissionen, at det nævnte led under alle omstændigheder er ugrundet. I modsætning til det af appellanten hævdede sikrer den omtvistede foranstaltning ikke skattemæssig neutralitet, fordi den fastsætter gunstigere betingelser for afskrivning af goodwill for erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder end for erhvervelse af kapitalandele i nationale virksomheder. I det førstnævnte tilfælde er afskrivning af goodwill således alene underlagt en betingelse om erhvervelsen af en andel på mindst 5% af kapitalen i målvirksomheden, mens det i det andet tilfælde også er påkrævet, at der sker en virksomhedssammenslutning.

– *Domstolens bemærkninger*

79 Indledningsvis skal den af Kommissionen i forbindelse med det andet anbringendes andet led fremførte formalitetsindsigelse forkastes. Som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 39, kan en part nemlig gøre anbringender og argumenter, der er afledt af selve den appellerede dom, og som på det retlige plan tilsigter at bestride dommens lovlighed, gældende. Appellanten kan således anfægte Rettens konklusioner, uanset at den pågældende i første instans ikke havde fremsat en argumentation, der specifikt tilsigtede at anfægte den omtvistede afgørelse på dette punkt.

80 Hvad angår spørgsmålet, om appellantens argumentation er begrundet, skal det fastslås, at Retten har udelukket, at den omtvistede foranstaltning i sig selv kan udgøre et selvstændigt referencesystem. Efter i den appellerede doms præmis 113-119 at have henvist til betingelserne for, at en skatteforanstaltning kunne udgøre sin egen referenceramme, fastslog Retten i den appellerede doms præmis 120 navnlig, at denne foranstaltning kun var en særlig måde at anvende en mere omfattende beskatning på, nemlig selskabsskatten, og derfor ikke indfører en klart afgrænset skatteordning.

81 Retten bemærkede i denne forbindelse med rette i den appellerede doms præmis 121, at den nævnte foranstaltning, således som Kommissionen anførte i 124. betragtning til den omtvistede afgørelse, ikke havde indført en ny selvstændig generel norm vedrørende afskrivning af goodwill, men en »undtagelse til den generelle regel«, hvorefter kun virksomhedssammenslutninger kan føre til afskrivning af goodwill, idet denne undtagelse ifølge Kongeriget Spanien har til formål at afhjælpe de ufordelagtige konsekvenser for erhvervelser af kapitalandele i udenlandske selskaber, som anvendelsen af den generelle regel medfører.

82 Det fremgår følgelig af den appellerede dom, at Retten til støtte for sin konklusion om, at referencesystemet ikke kunne begrænses til alene at omfatte den omtvistede foranstaltning, ikke udelukkende støttede sig på den omstændighed, at denne foranstaltning i lighed med den foranstaltning, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til generaladvokat Warners forslag til afgørelse, tilsigtede at forfølge et målrettet formål og således løse et særligt problem. Det følger heraf, at appellantens argumenter, hvormed det tilsigtes dels at bestride sidestillingen af den foreliggende situation med den, som blev vurderet i generaladvokat Warners forslag til afgørelse, dels at godtgøre, at den omtvistede foranstaltning havde til formål at sikre princippet om skattemæssig neutralitet, og ikke at afhjælpe et særligt problem, ikke rejser tilstrækkelig tvivl om Rettens ræsonnement, og de er derfor uvirksomme.

83 Det skal under alle omstændigheder bemærkes, at den omstændighed alene, at den omtvistede foranstaltning er af generel karakter, idet den umiddelbart kan omfatte alle selskabsskattepligtige virksomheder, ikke udelukker, at foranstaltningen er selektiv. Som Domstolen tidligere har fastslået med hensyn til en national foranstaltning, der giver en generel skattemæssig fordel, såsom den omtvistede foranstaltning, er betingelsen om selektivitet nemlig opfyldt, når Kommissionen kan godtgøre, at denne foranstaltning udgør en afvigelse fra den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat, idet den ved sin konkrete virkning indfører en differentieret behandling mellem erhvervsdrivende, selv om de erhvervsdrivende, der er omfattet af den skattemæssige fordel, og dem, der er udelukket herfra, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, i forhold til det formål, der forfølges med den nævnte skatteordning (jf. WDFG-dommens præmis 67).

84 På baggrund af det ovenstående skal det andet appelanbringendes andet led forkastes som uvirksomt og under alle omstændigheder ugrundet.

Det andet anbringendes tredje led

– *Parternes argumentation*

85 Appellanten har gjort gældende, at selv hvis det antages, at referencesystemet var blevet korrekt defineret, anlagde Retten et urigtigt skøn, da den i den appellerede doms præmis 134 konkluderede, at den omtvistede ordning indførte en undtagelse fra den fælles nationale ordning

som referenceramme. Der er intet, der leder til en sådan konklusion, for så vidt som virksomheder, der erhverver kapitalandele i udlandet, og virksomheder, der erhverver kapitalandele i hjemmehørende selskaber, ikke befinder sig i en sammenlignelig juridisk og faktisk situation på grund af forekomsten af barrierer for grænseoverskridende sammenslutninger.

86 Kommissionen har nedlagt påstand om, at det andet anbringendes tredje led forkastes. For det første har Kommissionen gjort gældende, at dette led skal afvises med den begrundelse, at det rejser et klagepunkt, som ikke blev påberåbt i forbindelse med appellantens søgsmål for Retten. For det andet har Kommissionen gjort gældende, at det nævnte led under alle omstændigheder er ugrundet.

– *Domstolens bemærkninger*

87 Indledningsvis skal den af Kommissionen i forbindelse med det andet anbringendes tredje led fremførte formalitetsindsigelse forkastes. Som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 39, kan en part nemlig gøre anbringender og argumenter, der er afledt af selve den appellerede dom, og som på det retlige plan tilsigter at bestride dommens lovlighed, gældende. Appellanten kan således anfægte Rettens konklusioner, uanset at den pågældende i første instans ikke havde fremsat en argumentation, der specifikt tilsigtede at anfægte den omtvistede afgørelse på dette punkt.

88 Hvad angår spørgsmålet, om der er grundlag for appellantens argumentation, bemærkes, at Retten afviste relevansen af forekomsten af eventuelle hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger i forbindelse med vurderingen af sammenligneligheden mellem virksomheder, der erhverver kapitalandele i selskaber hjemmehørende i Spanien, og virksomheder, der erhverver kapitalandele i udenlandske selskaber, på grundlag af de betragtninger, som er fremstillet i den appellerede doms præmis 128-133.

89 Det var i denne forbindelse med rette, at Retten i den appellerede doms præmis 128-130 fremhævede, at der med henblik på den sammenligning, der skal foretages under den anden etape af analysen af selektiviteten, ikke skal tages hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende foranstaltning, men til det almindelige eller normale skattesystem, der finder anvendelse i den pågældende medlemsstat. Retten begik heller ikke nogen fejl, da den i den appellerede doms præmis 130-133 fastslog, at den eventuelle tilstedeværelse af hindringer for grænseoverskridende sammenslutninger, for så vidt som denne omstændighed ikke havde nogen forbindelse med det formål, der forfølges med referencesystemet, og snarere vedrørte formålet med den omtvistede foranstaltning, var uden relevans i forbindelse med undersøgelsen af den anden fase af metoden til analyse af selektiviteten.

90 Det må konstateres, at det andet appelanbringendes tredje led på ingen måde vedrører disse begrundelser i den appellerede dom, men alene tilsigter at anfægte denne doms præmis 134, hvori Retten »ydermere« fastslog, at Kommissionen med rette havde fundet, at den omtvistede foranstaltning indførte en undtagelse fra det normale system eller referencesystemet.

91 For så vidt som appellantens argumentation således er rettet mod en begrundelse i den appellerede dom, som er anført for fuldstændighedens skyld, skal den anses for uvirksom. Det fremgår af fast retspraksis, at et anbringende, der er rettet mod en overflødig begrundelse i den appellerede dom, hvis domskonklusion er tilstrækkeligt baseret på andre retlige grunde, er uvirksomt og derfor skal forkastes (jf. i denne retning dom af 29.3.2011, Anheuser-Busch mod Budějovický Budvar, C-96/09 P, EU:C:2011:189, præmis 211 og den deri nævnte retspraksis).

92 På grundlag af alle ovenstående betragtninger skal det andet appelanbringendes tredje led også forkastes som uvirksomt.

Det andet anbringendes fjerde led

– *Parternes argumentation*

93 Med det andet anbringendes fjerde led har appellanten anfægtet den appellerede doms præmis 155, hvori Retten efter en analyse i denne doms præmis 154-147 konkluderede, at det ikke var blevet godtgjort, at den fordel, der fulgte af den omtvistede foranstaltning, ville komme de virksomheder til gode, der var omfattet af den forskelsbehandling, som denne foranstaltning skulle afhjælpe, og følgelig, at »de neutraliserende virkninger« af den nævnte foranstaltning ikke var godtgjort. Appellanten er af den opfattelse, at princippet om skattemæssig neutralitet ville blive tilsidesat uden den korrektion, der blev foretaget ved denne foranstaltning, fordi der fortsat er situationer, hvor hindringerne for erhvervelse af kapitalandele i udenlandske selskaber er til hinder for afskrivning af goodwill på samme betingelser som dem, der gælder for erhvervelse af kapitalandele i hjemmehørende selskaber. Hvad angår spørgsmålet, om der foreligger hindringer for fusioner med amerikanske og peruvianske selskaber, har appellanten henvist til de forhold, som selskabet allerede har påberåbt sig i sit søgsmål for Retten. Hvad angår konstateringen formuleret i den appellerede doms præmis 154, hvorefter Kongeriget Spanien ikke havde godtgjort, »at virksomheder, der ønsker at gennemføre grænseoverskridende fusioner, og som ikke er i stand til dette på grund af, navnlig juridiske, hindringer for virksomhedssammenslutninger, i stedet for erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, eller i det mindste bevarer de kapitalandele, som de allerede besidder«, har appellanten anført, at et sådant kriterium, som ikke fremgår af den omtvistede afgørelse, er udtryk for, at Retten igen satte sin egen begrundelse i stedet for begrundelsen indeholdt i afgørelsen.

94 Kommissionen har nedlagt påstand om, at det andet anbringendes fjerde led forkastes. For det første har Kommissionen gjort gældende, at dette led ikke kan antages til realitetsbehandling, eftersom der med dette led rejses et klagepunkt, som ikke er blevet påberåbt i forbindelse med appellantens søgsmål for Retten. Kommissionen er for det andet af den opfattelse, at dette led under alle omstændigheder er ugrundet.

– *Domstolens bemærkninger*

95 Indledningsvis skal den formalitetsindsigelse, som Kommissionen har fremsat hvad angår det andet anbringendes fjerde led, forkastes. Som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 39, kan en part nemlig gøre anbringender og argumenter, der er afledt af selve den appellerede dom, og som på det retlige plan tilsigter at bestride dommens lovlighed, gældende. Appellanten kan således anfægte Rettens konklusioner, uanset at den pågældende i første instans ikke havde fremsat en argumentation, der specifikt tilsigtede at anfægte den omtvistede afgørelse på dette punkt.

96 Hvad angår spørgsmålet, om der er grundlag for dette led, som vedrører den tredje etape i undersøgelsen af selektiviteten, som Retten foretog i den appellerede doms præmis 135-169, tilsigter dette led at kritisere Retten for at have undladt at tage hensyn til den omstændighed, at den omtvistede foranstaltning har til formål at sikre overholdelsen af princippet om skattemæssig neutralitet.

97 I denne henseende bemærkede Retten i den appellerede doms præmis 139, at Kongeriget Spanien med føje kunne påberåbe sig princippet om skattemæssig neutralitet med henblik på at begrunde den differentiering, som den omtvistede foranstaltning indfører mellem erhvervelse af kapitalandele i hjemmehørende selskaber og erhvervelse af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber.

98 Retten fandt imidlertid, at det ikke fremgik af sagsakterne, at den ved den omtvistede foranstaltning indførte undtagelse var begrundet i princippet om skattemæssig neutralitet af to selvstændige grunde, der er anført i den appellerede doms præmis 145-165.

99 For det første konkluderede Retten, som gik ud fra den konstatering, at den omtvistede foranstaltning nødvendigvis var baseret på den forudsætning, der er nævnt i den appellerede doms præmis 149, hvorefter de virksomheder, der ønsker at gennemføre grænseoverskridende fusioner, og som ikke er i stand til dette på grund af hindringer for virksomhedssammenslutninger, i stedet for erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, eller i det mindste bevarer de kapitalandele, som de allerede besidder, at Kongeriget Spanien, som det påhvilede at begrunde den ved den omtvistede foranstaltning indførte afvigelse fra referencesystemet, ikke havde godtgjort en sådan forudsætning. Retten fandt i det væsentlige i den appellerede doms præmis 152-154, at eftersom erhvervelse af kapitalandele er en særskilt transaktion i forhold til en fusion og ikke er et alternativ til hertil, indebar den omtvistede foranstaltning i praksis en fordel for virksomheder, som havde til hensigt at investere i ikke-hjemmehørende selskaber, men som ikke nødvendigvis havde som formål at fusionere, dvs. andre virksomheder end dem, som efter Kongeriget Spaniens opfattelse blev ramt af de ufordelagtige konsekvenser af de almindelige regler for afskrivning af goodwill. Retten konkluderede på baggrund heraf i den appellerede doms præmis 155, at de »neutraliserende virkninger« af den omtvistede foranstaltning ikke var blevet godtgjort.

100 For det andet fastslog Retten i den appellerede doms præmis 157-165, at selv hvis det antages, at den omtvistede foranstaltning har til følge at neutralisere de angiveligt skadelige virkninger af den normale ordning, der er knyttet til tilstedeværelsen af hindringer for grænseoverskridende fusioner, er denne foranstaltning uforholdsmæssig og derfor uberettiget.

101 For så vidt som den af appellanten inden for rammerne af det andet appelanbringendes fjerde led fremførte argumentation ikke vedrører de betragtninger, som er lagt til grund i den anden begrundelse, som foranledigede Retten til at konkludere, at Kommissionen ikke havde begået nogen fejl, da den fastslog, at Kongeriget Spanien ikke havde begrundet den med den omtvistede afgørelse indførte differentiering, kan denne argumentation ikke føre til ophævelse af den appellerede dom. Som anført i nærværende doms præmis 91 følger det nemlig af fast retspraksis, at et anbringende, der under en appelsag er rettet mod en begrundelse, der er anført for fuldstændighedens skyld i den appellerede dom, hvis konklusion i tilstrækkelig grad er støttet på andre grunde, er uvirksomt og derfor skal forkastes.

102 Argumentationen om, at Retten foretog en ændring af begrundelsen, idet den i den appellerede doms præmis 154 henviste til betragtninger, der ikke fremgår af den omtvistede afgørelse, kan heller ikke tiltrædes. Selv om det er korrekt, at Rettens ræsonnement ikke er formuleret med de samme termer som dem, der er indeholdt i den omtvistede afgørelse, er dette ræsonnement i overensstemmelse med sidstnævntes ratio decidendi og den tilgang, som Kommissionen har fulgt for at konkludere, at den omtvistede foranstaltning savner sammenhæng og forholdsmæssighed i forhold til det angivelige formål om neutralisering af de skadelige virkninger

af den normale ordning for afskrivning af goodwill for de virksomheder, der erhverver kapitalandele i udenlandske selskaber og ikke er i stand til at foretage grænseoverskridende fusioner.

103 På denne baggrund skal det andet anbringendes fjerde led og dermed dette anbringende i sin helhed forkastes som uvirksomt.

104 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at appellen skal forkastes i det hele.

Sagsomkostninger

105 I henhold til artikel 184, stk. 2, i Domstolens procesreglement træffer Domstolen afgørelse om sagsomkostningerne, såfremt appellen ikke tages til følge. Ifølge procesreglementets artikel 138, stk. 1, som i medfør af dette reglements artikel 184, stk. 1, finder anvendelse i appelsager, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom.

106 Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at appellanterne pålægges at betale sagsomkostningerne, og appellanterne har tabt sagen, bør det pålægges dem at betale omkostningerne i nærværende appelsag og i sagen for Retten.

107 I henhold til procesreglementets artikel 140, stk. 1, som i medfør af reglementets artikel 184, stk. 1, finder anvendelse i appelsager, bærer medlemsstater, der er indtrådt i en sag, deres egne omkostninger. Forbundsrepublikken Tyskland, der indtrådte i søgsmålet for Retten, og som har deltaget i sagen for Domstolen, bør følgelig bære sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Store Afdeling):

1) Appellen forkastes.

2) Sigma Alimentos Exterior SL betaler sagsomkostningerne.

3) Forbundsrepublikken Tyskland bærer sine egne omkostninger.

Underskrifter