Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
GIOVANNI PITRUZZELLA
vom 21. Januar 2021 [1]

Verbundene Rechtssachen C-51/19 P und C-64/19 P

World Duty Free Group, SA, vormals Autogrill España, SA
gegen
Europäische Kommission (C-51/19 P)
und
Königreich Spanien
gegen
World Duty Free Group, SA, vormals Autogrill España, SA,

Europäische Kommission (C-64/19 P)

„Rechtsmittel – Bestimmungen zur Körperschaftsteuer, nach denen in Spanien steuerlich ansässige Unternehmen den Geschäfts- oder Firmenwert, der sich aus dem Erwerb von Beteiligungen an im Ausland steuerpflichtigen Unternehmen ergibt, abschreiben können – Begriff der staatlichen Beihilfe – Selektivität“

1. Die vorliegenden verbundenen Rechtssachen betreffen die Rechtsmittel der World Duty Free Group, SA, vormals Autogrill España, SA (im Folgenden: WDFG) (Rechtssache C-51/19 P), und des Königreichs Spanien (Rechtssache C-64/19 P) gegen das Urteil vom 15. November 2018, World Duty Free Group/Kommission [2] (im Folgenden: angefochtenes Urteil), mit dem das Gericht die von WDFG auf der Grundlage von Art. 263 AEUV erhobene Klage auf Nichtigerklärung von Art. 1 Abs. 1 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 in Spanien (im Folgenden: streitige Entscheidung) [3] und, hilfsweise, Art. 4 dieser Entscheidung abgewiesen hat.

2. Die vorliegenden Rechtsmittel gehören zu einer Reihe von acht parallelen Rechtssachen, die die Aufhebung der Urteile betreffen, mit denen das Gericht die Klagen einiger spanischer Gesellschaften gegen die streitige Entscheidung oder gegen den Beschluss 2011/282/EU der

1 Originalsprache: Italienisch.

2 T-219/10 RENV, EU:T:2018:784.

3 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (ABl. 2011, L 7, S. 48).

Kommission vom 12. Januar 2011 über die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen in Spanien (im Folgenden: Beschluss vom 12. Januar 2011) [4] abgewiesen hat.

I. Sachverhalt, streitige Maßnahme und streitige Entscheidung

3. Am 10. Oktober 2007 entschied die Europäische 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 in Bezug auf die Regelung nach Art. 12 Abs. 5 der Ley del Impuesto sobre Sociedades (spanisches Körperschaftsteuergesetz), 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 [5] 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, im Folgenden: TRLIS) vom 5. März 2004 übernommen wurde (im Folgenden: streitige Maßnahme), ein förmliches Prüfverfahren nach dem jetzigen Art. 108 Abs. 2 AEUV einzuleiten [6] (im Folgenden: Einleitungsentscheidung). Die streitige Maßnahme sieht vor, dass ein in Spanien steuerpflichtiges Unternehmen, das an einem „ausländischen Unternehmen" eine Beteiligung erwirbt, den sich daraus ergebenden finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert [7] [8] 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.

4. Am 28. Oktober 2009 erließ die Kommission die streitige Entscheidung, mit der sie das förmliche Prüfverfahren hinsichtlich der innerhalb der Europäischen Union erworbenen Beteiligungen schloss. Nachdem sie im 19. Erwägungsgrund dieser Entscheidung dargelegt hatte, dass „[a]bgesehen von der streitigen Maßnahme … die spanischen Steuervorschriften die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts nur bei Unternehmensverschmelzungen, die durch Erwerb oder Einbringung von Unternehmensteilen unabhängiger Unternehmen erfolgen, sowie bei Fusionen oder Spaltungen [erlauben]", und im 20. Erwägungsgrund festgestellt hatte, dass „[m]it dem in [der streitigen Maßnahme] behandelten Begriff des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts … ein Terminus, der im Allgemeinen bei der Übertragung von

4 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), die Spanien durchgeführt hat (ABl. 2011, L 135, S. 1). Die anderen Rechtssachen, in denen ich am heutigen Tag meine Schlussanträge vorlege, sind die verbundenen Rechtssachen C-53/19 P, Banco Santander und Santusa/Kommission, und C-65/19 P, Spanien/Kommission, sowie die Rechtssachen C-50/19 P, Sigma/Kommission, C-52/19 P, Banco Santander/Kommission, C-54/19 P, Axa Mediterranean/Kommission, und C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridade/Kommission.

5 BOE Nr. 61 vom 11. März 2004, S. 10951.

6 ABl. 2007 C 311, S. 21.

7 Der Geschäfts- oder Firmenwert wird im 18. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung definiert als „der Wert des guten Rufes des Handelsnamens, der guten Kundenbeziehungen, der Qualifizierung der Mitarbeiter und ähnlicher Faktoren …, aufgrund derer zu erwarten ist, dass in Zukunft höhere Gewinne erzielt werden, als es derzeit der Fall ist", und der dem „für den Erwerb eines Unternehmens gezahlte[n] Preis, der über den Marktwert der Vermögenswerte des Unternehmens hinausgeht", entspricht, der nach den spanischen Rechnungslegungsgrundsätzen als separater immaterieller Vermögenswert zu verbuchen ist, wenn das erwerbende Unternehmen die Kontrolle über das Zielunternehmen übernimmt.

8 Nach dem 20. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung entspricht im spanischen Steuersystem der „finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert" (fondo de comercio financiero) dem Geschäfts- oder Firmenwert, der verbucht worden wäre, wenn das Unternehmen, das die Beteiligung hält, und das Zielunternehmen miteinander verschmolzen worden wären.

Unternehmensteilen oder bei Unternehmensverschmelzungen verwendet wird, in den Bereich des Beteiligungserwerbs eingeführt [wird]“, vertrat die Kommission die Auffassung, dass die streitige Maßnahme selektiv sei, da sie nur bestimmten Gruppen von Unternehmen, die bestimmte Investitionen im Ausland tätigen, zugutekomme, und dass dieser spezifische Charakter der Regelung nicht durch deren Natur gerechtfertigt sei. Diese Schlussfolgerung gelte unabhängig davon, ob als Bezugssystem Vorschriften zur steuerlichen Behandlung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts im Sinne des spanischen Steuersystems (vgl. die Erwägungsgründe 89 und 92 bis 114) oder die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts zugrunde gelegt würden, der sich aus einer Beteiligung ergebe, die an einem außerhalb des Königreichs Spanien ansässigen Unternehmen erworben worden sei (vgl. die Erwägungsgründe 89 und 115 bis 119). In Art. 1 Abs. 1 der streitigen Entscheidung stellte die Kommission fest, dass „[d]ie Beihilferegelung, die das Königreich Spanien nach [der streitigen Maßnahme] durchgeführt … hat, … in Bezug auf die den Begünstigten für die Durchführung innergemeinschaftlicher Erwerbe gewährten Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar [ist]“ und ordnete in Art. 4 die Rückforderung der nach dieser Regelung in Form von Steuerermäßigungen gewährten Beihilfen an [9].

5. Die Kommission hielt das förmliche Prüfverfahren hinsichtlich der außerhalb der Union erworbenen Beteiligungen offen, da sie weitere Auskünfte erwartete, zu deren Übermittlung sich die spanischen Behörden verpflichtet hatten. Dieser Teil des Verfahrens wurde mit dem Erlass des Beschlusses vom 12. Januar 2011 geschlossen, mit dem die Kommission die Beihilferegelung, die Spanien aufgrund der streitigen Maßnahme durchgeführt hatte, auch insoweit für mit dem Binnenmarkt unvereinbar erklärte, als sie auf die Durchführung von Erwerben außerhalb der Union ansässiger Unternehmen anwendbar ist.

II. Verfahren vor dem Gericht und angefochtenes Urteil

6. Mit Klageschrift, die am 14. Mai 2010 bei der Kanzlei des Gerichts einging, erhob WDFG Klage auf Nichtigerklärung der streitigen Entscheidung. Mit Urteil vom 7. November 2014, Autogrill España/Kommission [10], gab das Gericht der Klage statt, indem es sich darauf stützte, dass die Kommission die Voraussetzung der Selektivität nach Art. 107 Abs. 1 AEUV falsch angewandt habe (im Folgenden: Urteil Autogrill España/Kommission). Das Gericht erklärte auch den Beschluss vom 12. Januar 2011 mit Urteil vom 7. November 2014, Banco Santander und Santusa/Kommission [11], für nichtig (im Folgenden: Urteil Banco Santander und Santusa/Kommission).

7. Mit Rechtsmittelschrift, die am 19. Januar 2015 bei der Kanzlei des Gerichtshofs einging, legte die Kommission ein Rechtsmittel gegen das Urteil Autogrill España/Kommission ein. Dieses Rechtsmittel, das unter dem Aktenzeichen C-20/15 P in das Register eingetragen wurde, wurde mit dem unter dem Aktenzeichen C-21/15 P in das Register eingetragenen Rechtsmittel verbunden, das die Kommission gegen das Urteil Banco Santander und Santusa/Kommission

9 Art. 1 Abs. 2 der streitigen Entscheidung schloss aus der Feststellung der Unvereinbarkeit und der Rückforderungsanordnung Steuerabzüge aus, die den Begünstigten nach der streitigen Maßnahme im Rahmen innergemeinschaftlicher Erwerbe „direkter oder indirekter Beteiligungen an ausländischen Unternehmen gewährt wurden, die – mit Ausnahme der Voraussetzung, dass die Begünstigten ihre Beteiligungen während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens einem Jahr gehalten haben – die einschlägigen Voraussetzungen der Beihilferegelung vor dem 21. Dezember 2007 erfüllten“. Die Kommission war nämlich der Ansicht, dass die durch die streitige Maßnahme Begünstigten bis zu diesem Zeitpunkt (entsprechend der Veröffentlichung der Entscheidung über die Einleitung eines förmlichen Prüfverfahrens im Amtsblatt) ein berechtigtes Vertrauen in die Rechtmäßigkeit dieser Maßnahme gehabt hätten (vgl. Erwägungsgründe 165 bis 168 der streitigen Entscheidung).

10 T-219/10, EU:T:2014:939.

11 T-399/11, EU:T:2014:938.

eingelegt hatte. Mit Entscheidungen des Präsidenten des Gerichtshofs vom 19. Mai 2015 wurden die Bundesrepublik Deutschland, Irland und das Königreich Spanien als Streithelfer in den verbundenen Rechtssachen zur Unterstützung der Anträge von WDFG sowie von Banco Santander und Santusa zugelassen. Mit Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a.[12] (im Folgenden: Urteil WDFG), hob der Gerichtshof das Urteil Autogrill España/Kommission auf, verwies die Rechtssache an das Gericht zurück und behielt die Kostenentscheidung teilweise vor. Der Gerichtshof hob auch das Urteil Banco Santander und Santusa/Kommission auf.

8. Am 15. November 2018 erließ das Gericht das angefochtene Urteil, mit dem es die Klage von WDFG abwies, diese zur Tragung ihrer eigenen Kosten sowie der Kosten der Kommission verurteilte und entschied, dass die Bundesrepublik Deutschland, Irland und das Königreich Spanien jeweils ihre eigenen Kosten zu tragen hätten[13].

III. Verfahren vor dem Gerichtshof und Anträge der Parteien

9. Mit Rechtsmittelschriften, die am 25. bzw. 29. Januar 2019 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen sind, haben WDFG und das Königreich Spanien die vorliegenden Rechtsmittel eingelegt.

10. In der Rechtssache C-51/19 beantragt WDFG, das angefochtene Urteil aufzuheben, die streitige Entscheidung nach Erfolg ihrer Klage vor dem Gericht für nichtig zu erklären und der Kommission die Kosten aufzuerlegen. Das Königreich Spanien beantragt, dem Rechtsmittel von WDFG stattzugeben, das angefochtene Urteil aufzuheben und der Kommission die Kosten aufzuerlegen. In der Rechtssache C-64/19 beantragt das Königreich Spanien, das angefochtene Urteil aufzuheben, Art. 1 Abs. 1 der streitigen Entscheidung für nichtig zu erklären, soweit darin festgestellt wird, dass die streitige Maßnahme eine staatliche Beihilfe darstellt, und der Kommission die Kosten aufzuerlegen. die Bundesrepublik Deutschland beantragt in beiden Rechtssachen, den Rechtsmitteln stattzugeben. Die Kommission beantragt in beiden Rechtssachen, die Rechtsmittel zurückzuweisen und den Rechtsmittelführern die Kosten aufzuerlegen.

IV. Würdigung

A. Vorbemerkungen

1. Zur Prüfung der Selektivität der steuerlichen Maßnahmen

11. Eine nationale Maßnahme kann nur dann als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV eingestuft werden, wenn sie geeignet ist, „bestimmte … Unternehmen oder Produktionszweige“ zu begünstigen, d. h. sie muss ihrem Begünstigten einen selektiven Vorteil

12 C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981.

13 Da die Bundesrepublik Deutschland, Irland und das Königreich Spanien als Streithelfer im Rechtsmittelverfahren vor dem Gerichtshof zugelassen worden sind, sind sie, obwohl sie ursprünglich dem Verfahren vor dem Gericht nicht beigetreten waren, als Streithelfer an dem Verfahren beteiligt, das das Gericht nach der Aufhebung und der Zurückverweisung durch den Gerichtshof fortgesetzt hat.

gewähren. Die Selektivität des Vorteils gehört daher zum Begriff der „staatlichen Beihilfe“ [14], dessen Beurteilung nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs 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 [15].

12. Auch nationale Maßnahmen, die einen Steuervorteil verschaffen [16] und nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden sind, können geeignet sein, die Voraussetzung der Selektivität zu erfüllen und daher unter das Beihilfeverbot nach Art. 107 Abs. 1 AEUV fallen, wenn sie die Begünstigten finanziell besser stellen als die übrigen Steuerpflichtigen [17]. Die Besonderheit dieser Maßnahmen, die dazu beiträgt, die Prüfung u. a. der Selektivität zu erschweren, liegt darin, dass sie im Gegensatz zu Subventionsmaßnahmen im engeren Sinne Vorteile mit *negativem* Charakter in Form einer Verringerung der Steuerbelastung gewähren, der die Begünstigten nach der normalerweise auf sie anwendbaren Steuerregelung sonst unterliegen würden.

13. Um die Selektivität insbesondere nationaler steuerlicher Maßnahmen zu beurteilen, hat der Gerichtshof eine in drei verschiedene Schritte gliederte Prüfungsmethode etabliert [18]. Diese im Lauf der Jahre entwickelte und verbesserte Prüfungsmethode wurde jüngst im Urteil WDFG systematisiert und zuletzt in den Urteilen vom 28. Juni 2018, Andres (Insolvenzverwalter über das Vermögen der Heitkamp BauHolding)/Kommission [19] (im Folgenden: Urteil Andres), und vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei [20] (im Folgenden: Urteil A-Brauerei), bestätigt.

14. Sie erfordert in einem ersten Schritt, die „in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder ‚normale‘ Steuerregelung“ zu ermitteln, die als „Bezugsrahmen“ oder „Bezugssystem“ [21] dient (erster Schritt), und in einem zweiten Schritt darzutun, 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 [22] (zweiter Schritt). In den ersten beiden Schritten zielt die Prüfung daher darauf ab, zum einen einen Vergleichsmaßstab zu bestimmen, und zum anderen die Gruppe der Unternehmen abzugrenzen, die sich in Bezug auf diesen Maßstab in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, die mit derjenigen der Begünstigten des durch die untersuchte nationale Maßnahme gewährten Vorteils vergleichbar ist. Wenn sich nach dieser Prüfung eine Ungleichbehandlung zwischen diesen Unternehmen ergibt, ist die Maßnahme als *„a priori*

14 Die vorliegenden Rechtsmittel werfen Fragen auf, die nur die materielle Selektivität betreffen, und nicht die geografische, die die Feststellung erfordert, ob die fragliche rechtliche Regelung auf der Ebene des Staates oder der betreffenden Einrichtung besteht, die unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelt ist, vgl. insoweit Urteil vom 6. September 2006, Portugal/Kommission (C-88/03, EU:C:2006:511, Rn. 56 und 57).

15 Vgl. u. a. Urteile vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, Rn. 41), vom 6. September 2006, Portugal/Kommission (C-88/03, EU:C:2006:511, Rn. 54), und WDFG (Rn. 54).

16 Bereits im Urteil 173/73, Rn. 28, hat der Gerichtshof festgestellt, dass die steuerliche Natur der betreffenden Maßnahme nicht genügt, um sie der Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen zu entziehen.

17 Vgl. Urteil WDFG, Rn. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung.

18 Wie der Gerichtshof klargestellt hat, handelt es sich um eine Methode, deren Anwendung nicht der Prüfung steuerlicher Maßnahmen vorbehalten ist, vgl. Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 55).

19 C-203/16 P, EU:C:2018:505.

20 C-374/17, EU:C:2018:1024.

21 Vgl. u. a. Urteil Andres, Rn. 80 und 88.

22 Vgl. Urteil WDFG, Rn. 57 und die dort angeführte Rechtsprechung (Urteil vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 49).

selektiv“ anzusehen [23]. Dagegen stellen Steuervorteile, die sich aus einer unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbaren allgemeinen Maßnahme ergeben, keine Beihilfen im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV dar, da das Merkmal der Selektivität fehlt [24]. Der Beweis des Vorliegens einer Ungleichbehandlung und daher der *prima facie* gegebenen Selektivität der nationalen Maßnahme obliegt der Kommission.

15. Im dritten Schritt hat der betreffende Mitgliedstaat die Möglichkeit, nachzuweisen, dass die in den ersten beiden Schritten zutage getretene Ungleichbehandlung „sich aus der Natur oder dem Aufbau des Systems, in das sie sich einfüg[t], erg[ibt]“ und daher gerechtfertigt ist [25]. Dieser Schritt ist durch eine Beweislastumkehr gekennzeichnet, wie es immer dann der Fall ist, wenn das Vorliegen einer Diskriminierung zu beurteilen ist: Die Person, der die Ungleichbehandlung zugeschrieben wird, im vorliegenden Fall der betroffene Mitgliedstaat, hat zu beweisen, dass es für diese Ungleichbehandlung Rechtfertigungsgründe gibt und dass die Maßnahme, mit der sie eingeführt wird, verhältnismäßig ist.

16. Obwohl die oben dargestellte Prüfungsmethode in ihrem Aufbau und ihrer Formulierung klar ist, ist ihre konkrete Anwendung nicht immer einfach und kann hinsichtlich der tatsächlichen Selektivität der untersuchten Maßnahme zu abweichenden Lösungen führen [26]. Bei mehreren Gelegenheiten hat der Gerichtshof auch „Anpassungen“ oder „Klarstellungen“ vorgenommen, die es ermöglicht haben, die Merkmale der untersuchten Steuervorschriften zu berücksichtigen, wobei er einen als kasuistisch empfundenen Ansatz bevorzugt hat, der sich durch ein begrenztes Maß an Vorhersehbarkeit auszeichnet. Von den praktischen Anwendungen dieser Methode und den von der Rechtsprechung vorgenommenen Unterscheidungen abgesehen, scheinen sich mir allerdings aus dieser eine Reihe von grundlegenden Kriterien zu ergeben, die die Erwägungen des Gerichtshofs leiten und die im Einzelfall angenommenen Lösungen beeinflussen.

17. Als Erstes ist in der Rechtsprechung des Gerichtshofs seit dem Urteil vom 15. November 2011, Kommission/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich [27] (im Folgenden: Urteil Gibraltar), die enge Verbindung zwischen dem Begriff der Selektivität und dem Begriff der Diskriminierung immer klarer dargestellt worden [28]. Eine nationale Maßnahme wird als selektiv angesehen, wenn die durch sie vorgesehene Vergünstigung in diskriminierender Weise angewandt wird [29]. Wie der Gerichtshof in Rn. 71 des Urteils WDFG festgestellt hat, besteht die auf die Selektivität im Steuerbereich anwendbare und sich aus der ständigen Rechtsprechung ergebende Prüfungsmethode im Wesentlichen darin, zu beurteilen, „ob der Ausschluss

23 Vgl. Urteil WDFG, Rn. 58.

24 Vgl. u. a. Urteile vom 15. Dezember 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, Rn. 49), und vom 19. September 2000, Deutschland/Kommission (C-156/98, EU:C:2000:467, Rn. 22).

25 Vgl. u. a. Urteile vom 2. Juli 1974, Italien/Kommission (173/73, EU:C:1974:71, Rn. 33), vom 29. April 2004, Niederlande/Kommission (C-159/01, EU:C:2004:246, Rn. 42 und 43), vom 29. März 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 40), sowie Urteil WDFG, Rn. 58.

26 Zu denken ist als Beispiel an die Rechtssache, in der das Urteil Andres ergangen ist.

27 C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732.

28 Vgl. Rn. 101 des Urteils Gibraltar, in der der Gerichtshof erstmals den Begriff der „unterschiedlichen Behandlung“ im Rahmen der Prüfung der Selektivität der Beihilfen anführt. Die Parallele zwischen den beiden Begriffen hat seine Wurzeln jedoch in älteren Entscheidungen wie u. a. dem Urteil vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, Rn. 41), in dem der Gedanke, dass die Selektivität festzustellen sei, indem das Vorliegen einer Ungleichbehandlung zwischen Gruppen von Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren Situation befänden, beurteilt werde, erstmals ausgeführt wurde. Für eine ausdrückliche Feststellung der Verbindung zwischen Selektivität und Diskriminierung vgl. Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 53).

29 Vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 28. Juli 2011, Mediaset/Kommission (C-403/10 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2011:533, Rn. 36), vom 14. Januar 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, Rn. 53 bis 55), vom 4. Juni 2015, Kommission/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, Rn. 59), sowie Urteile Gibraltar (Rn. 75 und 101), Andres (Rn. 83) und WDFG (Rn. 54, 86 und 93) sowie ausdrücklich, auch außerhalb des Steuerrechts, Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 53 und 55).

bestimmter Wirtschaftsteilnehmer von der Begünstigung eines Steuervorteils, der sich aus einer von der allgemeinen Steuerregelung abweichenden Maßnahme ergibt, eine diskriminierende Behandlung ihnen gegenüber darstellt“ [30].

18. Als Zweitens hat die Prüfung der Selektivität der steuerlichen Maßnahmen die *Wirkungen* der Letzteren zu berücksichtigen [31]. Dies bedeutet zum einen, dass die vom nationalen Steuergesetzgeber verfolgten Ziele, die außerhalb der betreffenden Steuerregelung liegen, nur für die Bestimmung der Gruppe von Personen, in deren Rahmen das Vorliegen einer Ungleichbehandlung festzustellen ist, nicht aber für die Rechtfertigung dieser Differenzierung relevant sind. Zum anderen ist die Prüfung der Selektivität einer steuerlichen Maßnahme unabhängig von der Form der betreffenden Maßnahmen, um zu vermeiden, dass „nationale Steuervorschriften der Kontrolle auf dem Gebiet der staatlichen Beihilfen von vornherein allein deshalb entzogen sind, weil sie auf einer anderen Regelungstechnik beruhen, obwohl sie … durch die Anpassung oder Verknüpfung verschiedener Steuervorschriften dieselben Wirkungen entfalten“ [32]. Eine auf die Wirkungen der Maßnahme gestützte Analyse kann den Gerichtshof veranlassen, die *De-facto-Selektivität* einer Steuervorschrift anzuerkennen, die zwar formal unterschiedslos auf alle betroffenen Wirtschaftsteilnehmer, auf der Grundlage allgemeiner und objektiver Kriterien, anwendbar ist, aber konkret ungerechtfertigte Unterscheidungen einführt [33]. Die Selektivität solcher Maßnahmen, die nicht von einer normalen Regelung abweichen und somit nicht *de iure* selektiv [34] sind, kann nicht durch die Anwendung der dreistufigen Prüfungsmethode festgestellt werden, wie das Urteil Gibraltar zeigt, sondern verlangt, konkret zu prüfen, ob sich aus ihrer Anwendung eine unterschiedliche steuerliche Belastung zugunsten der begünstigten Unternehmen ergibt, die „anhand ihrer spezifischen Eigenarten als privilegierte Gruppe [gekennzeichnet sind]“ [35].

19. Als Drittes nimmt der Gerichtshof in Anbetracht der naturgemäßen Komplexität der nationalen Steuergesetzgebung, die sich aus einer Vielzahl von Systemen, Regeln und Ausnahmen zusammensetzt und in der die vom Gesetzgeber verfolgten steuerlichen, wirtschaftlichen und sozialen Ziele durch die Einführung von Unterscheidungen zwischen Gruppen von Steuerpflichtigen umgesetzt werden, im Wesentlichen „eine Kohärenzprüfung“ [36] vor, wobei er Inkohärenz als Indiz für die Selektivität der betreffenden Maßnahme auslegt. Die Prüfung der Kohärenz ist sowohl im Rahmen des zweiten Schritts der Prüfungsmethode relevant, in dem die Definition der Gruppen von Begünstigten und Personen, die von der Begünstigung ausgeschlossen sind, im Hinblick auf das Ziel der betreffenden Steuerregelung beurteilt wird, als

30 Vgl. auch Urteile vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 53), das am selben Tag wie das Urteil WDFG verkündet wurde, und vom 14. Januar 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, Rn. 53). Der gleiche Standpunkt wird in mehreren jüngeren Schlussanträgen von Generalanwälten vertreten, vgl. z. B. Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in den Rechtssachen Eventech (C-518/13, EU:C:2014:2239, Nr. 35) und Kommission/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, Nr. 54), der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, Nr. 82), des Generalanwalts Bobek in der Rechtssache Belgien/Kommission (C-270/15 P, EU:C:2016:289, Nr. 29) und des Generalanwalts Wathelet in den verbundenen Rechtssachen Kommission/Banco Santander und Santusa (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:624, Nr. 80).

31 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs unterscheidet Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht nach den Gründen oder Zielen der staatlichen Maßnahmen, sondern beschreibt diese nach ihren Wirkungen, vgl. u. a. Urteile vom 2. Juli 1974, Italien/Kommission (173/73, EU:C:1974:71, Rn. 27), und vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission (C-487/06 P, EU:C:2008:757, Rn. 85 und 89), und Gibraltar (Rn. 87).

32 Vgl. Urteil Andres (Rn. 91).

33 Vgl. u. a. Urteile Gibraltar (Rn. 101), WDFG (Rn. 67). Für eine Definition der *De-facto*-Selektivität vgl. Rn. 121 der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, C/2016/2946 (ABl. 2016, C 262, S. 1, im Folgenden: Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe).

34 Nach der Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe „ergibt sich [eine *De-iure*-Selektivität] unmittelbar aus den rechtlichen Kriterien für die Gewährung einer Maßnahme, die förmlich bestimmten Unternehmen vorbehalten ist“ (Rn. 121).

35 Urteil Gibraltar (Rn. 91 und 93 sowie 103 bis 107).

36 Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in den verbundenen Rechtssachen ANGED (C-236/16 und C-237/16, EU:C:2017:854, Nr. 82).

auch dann, wenn die Maßnahme als *a priori* selektiv angesehen wird, im Rahmen des dritten Schritts bei der Beurteilung der Rechtfertigung des betreffenden Mitgliedstaats im Hinblick auf die Natur oder den inneren Aufbau des fraglichen Steuersystems. Außerdem ist, wie nachstehend auszuführen sein wird, ein Kriterium der Kohärenz auch bei der Festlegung des Bezugssystems und damit im Rahmen des ersten Schritts anzuwenden.

20. Die Prüfung der Selektivität, wie sie sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt, besteht somit in der Beurteilung des diskriminierenden Charakters der betreffenden Maßnahme, und zwar im Licht sowohl ihrer Wirkungen als auch ihrer Kohärenz in Bezug auf das System, zu dem sie gehört, und unabhängig sowohl von den vom Steuergesetzgeber verfolgten Zielen, die außerhalb dieses Systems liegen, als auch von der angewandten Regelungstechnik.

21. Abgesehen von der Methode ergibt sich aus der Rechtsprechung, insbesondere wenn sie im Licht der abweichenden Dialektik geprüft wird, die sich wiederholt zwischen dem Gerichtshof und dem Gericht entwickelt hat [37], eine Tendenz des Gerichtshofs, die Voraussetzung der Selektivität im Steuerbereich weit auszulegen, zumindest bei der Definition der Umrisse und der Tragweite des Begriffs „allgemeine Maßnahme“, die den selektiven Charakter der betreffenden Steuerregelung ausschließen kann [38]. Dieser Ansatz, der sich wahrscheinlich durch die Notwendigkeit erklärt, zu verhindern, dass der Erlass von ausdifferenzierten Steuerregelungen es den Mitgliedstaaten gestattet, die Beihilfevorschriften zu umgehen, hat Anlass zu Kritik gegeben, da er die Freiheit der Mitgliedstaaten bei der Festlegung der nationalen steuer- und wirtschaftspolitischen Entscheidungen mittelbar einschränkt [39], indem er der Kommission bei der Beurteilung der Vereinbarkeit der Beihilfe nach Art. 107 Abs. 3 AEUV in der Sache eine Prüfung der unionsrechtlichen Zulässigkeit der von den Mitgliedstaaten durch den Erlass von Maßnahmen der direkten Besteuerung verfolgten Ziele überlässt. Zwar besteht kein Zweifel daran, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausübung ihrer Zuständigkeiten zur Einhaltung des Unionsrechts, einschließlich der Bestimmungen über staatliche Beihilfen, verpflichtet sind, doch hat der Gerichtshof wiederholt festgestellt, dass „mangels einer einschlägigen Unionsregelung die Bestimmung der Bemessungsgrundlage und die Verteilung der Steuerbelastung auf die unterschiedlichen Produktionsfaktoren und Wirtschaftssektoren in die Steuerzuständigkeit der Mitgliedstaaten oder der unterhalb der staatlichen Ebene angesiedelten Einheiten, die über Steuerautonomie verfügen, fallen“ [40]. In u. a. diesem heiklen Gleichgewicht von Zuständigkeiten ist die komplexe Prüfung der Selektivität der steuerlichen Beihilfen angesiedelt.

22. Die Rügen von WDFG und dem Königreich Spanien werden im Folgenden im Licht der oben dargelegten Kriterien und der vorstehenden Erwägungen geprüft. Vor dieser Prüfung ist jedoch noch die Tragweite des Urteils WDFG und seine Relevanz für die Würdigung der vorliegenden Rechtsmittel zu klären.

37 Vgl. z. B. die Rechtssachen, in denen die Urteile vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission (C-487/06 P, EU:C:2008:757), vom 8. September 2011, Kommission/Niederlande (C-279/08 P, EU:C:2011:551), ergangen sind, sowie die Rechtssachen, in denen die Urteile Andres und WDFG ergangen sind.

38 Vgl. in diesem Sinne Urteile Gibraltar und WDFG. Die konkrete Feststellung des diskriminierenden Charakters der fraglichen Regelung lässt jedoch, auch angesichts der Schwierigkeit der Prüfung, Raum für restriktivere Lösungen, vgl. z. B., wenn auch nicht im Steuerbereich, das Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

39 Vgl. z. B. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, Nrn. 113 bis 115) und des Generalanwalts Saugmandsgaard Øe in der Rechtssache A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, Nrn. 74 bis 81). Vgl. auch die Standpunkte von Irland, Spanien und Deutschland in der Rechtssache, in der das Urteil WDFG ergangen ist, die in Rn. 52 dieses Urteils wiedergegeben werden, sowie, wie nachstehend auszuführen sein wird, den Widerstand gegen die Entscheidung des Gerichtshofs in diesem Urteil, den die deutsche Regierung in ihren Erklärungen in den vorliegenden Rechtssachen dargelegt hat.

40 Vgl. Urteil vom 26. April 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

2. Zu den Auswirkungen des Urteils WDFG für die Zwecke der Prüfung der vorliegenden Rechtsmittel

23. Im Urteil Autogrill España/Kommission, mit dem das Gericht die streitige Entscheidung für nichtig erklärte, stellte es erstens fest, dass, damit die Voraussetzung der Selektivität erfüllt sei, in allen Fällen eine Gruppe von Unternehmen festgestellt werden müsse, die als einzige von der in Rede stehenden Maßnahme begünstigt würden, und, wenn die Maßnahme potenziell von allen Unternehmen in Anspruch genommen werden könne, wie im Fall der streitigen Maßnahme, die Selektivität nicht allein aus der Feststellung folgen könne, dass eine Abweichung von der allgemeinen oder „normalen" Steuerregelung geschaffen worden sei[41]. Zweitens vertrat das Gericht die Ansicht, dass eine steuerliche Differenzierung nicht für sich genommen gestatte, auf das Vorliegen einer Beihilfe zu schließen, sondern es zu diesem Zweck auch erforderlich sei, eine bestimmte Gruppe von Unternehmen festzustellen, die anhand ihrer spezifischen Eigenarten unterschieden werden könnten[42]. Schließlich wies das Gericht das Vorbringen der Kommission zurück, das sich auf die Rechtsprechung betreffend die staatlichen Ausfuhrbeihilfen stützte, und legte dar, dass in den von der Kommission angeführten Rechtssachen[43] der Gerichtshof jedenfalls eine Gruppe der begünstigten Unternehmen festgestellt habe, die aufgrund gemeinsamer Merkmale unterschieden werden könnten[44].

24. Im Urteil WDFG hat der Gerichtshof beiden Rügen der Kommission stattgegeben, wobei mit der ersten die ihr vom Gericht auferlegte Verpflichtung bestritten wurde, eine Gruppe von Unternehmen mit eigenen Merkmalen zu bestimmen, um den selektiven Charakter einer nationalen Maßnahme nachzuweisen, und mit der zweiten die Auslegung der Rechtsprechung im Bereich von Ausfuhrbeihilfen durch das Gericht beanstandet wurde. Zur ersten Rüge hat der Gerichtshof unter Hinweis auf die oben dargelegte Methode zur Prüfung der Selektivität in drei Schritten festgestellt, dass, da die streitige Maßnahme *sämtliche in Spanien steuerlich ansässigen Unternehmen*, *die Beteiligungen* in Höhe von mindestens 5 % an einem außerhalb dieses Mitgliedstaats steuerlich ansässigen Unternehmen *erwerben*, begünstigen kann, davon auszugehen sei, dass sie eine staatliche Beihilfe darstellen könne und es der Kommission oblag, darzutun, dass diese Maßnahme, obwohl sie einen allgemeinen Vorteil gewährt, diesen allein bestimmten Unternehmen oder Branchen verschafft[45]. Der Gerichtshof hat sodann dargelegt, dass die Begründung des Gerichts auf einer fehlerhaften Anwendung der Voraussetzung der Selektivität beruhe, und dass in Bezug auf eine nationale Maßnahme, die einen allgemeinen Vorteil verschafft, diese Voraussetzung erfüllt sei, wenn die Kommission dartun kann, dass diese Maßnahme von der allgemeinen oder „normalen" in dem betreffenden Mitgliedstaat anwendbaren Steuerregelung abweicht und 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[46]. Laut dem Gerichtshof hatte das Gericht daher einen Rechtsfehler begangen, indem es der Auffassung war, dass die streitige Maßnahme nicht als selektive Maßnahme anzusehen sei, sondern als eine allgemeine

41 Vgl. insbesondere Rn. 44 und 45, 53 und 62 des Urteils Autogrill España/Kommission.

42 Vgl. Rn. 67 und 68 des Urteils Autogrill España/Kommission.

43 Es handelt sich um die Urteile 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).

44 Vgl. Rn. 79 bis 81 des Urteils Autogrill España/Kommission.

45 Vgl. Rn. 62 des Urteils WDFG.

46 Vgl. Rn. 67 des Urteils WDFG.

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[47]. Der Gerichtshof hat auch darauf hingewiesen, dass entgegen dem, was das Gericht entschieden hatte, der eventuell selektive Charakter der streitigen Maßnahme keineswegs durch die Tatsache in Frage gestellt werde, 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[48]. Er kam daher zu dem Ergebnis, dass das Gericht die Feststellungen der Kommission zur Selektivität der streitigen Maßnahme zu Unrecht beanstandet hatte, ohne zu prüfen, ob die Kommission tatsächlich den diskriminierenden Charakter dieser Maßnahme geprüft und nachgewiesen hatte[49]. Zur zweiten Rüge der Kommission, soweit sie für die vorliegenden Rechtssachen relevant ist, hat der Gerichtshof festgestellt, dass das Gericht dadurch einen Rechtsfehler begangen habe, dass es entschieden hat, dass die Rechtsprechung zu Exportbeihilfen, auf die sich die Kommission gestützt habe, im vorliegenden Fall nicht anwendbar sei. In Rn. 119 des Urteils WDFG hat der Gerichtshof ausgeführt, dass die dargelegte Methode zur Prüfung der Selektivität in drei Schritten „in vollem Umfang auf steuerliche Ausfuhrbeihilfen anwendbar [ist]", wobei eine Maßnahme wie die streitige als selektiv angesehen werden könne, 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.

25. Das Urteil WDFG fügt der Definition des Begriffs der Selektivität von Steuerbeihilfen zweifellos ein wichtiges Element hinzu. Auf der Grundlage dieses Urteils kann eine nationale Maßnahme auch dann selektiv sein, wenn sie nicht *ex ante* eine bestimmte Gruppe von Begünstigten festlegt und wenn alle im betreffenden Mitgliedstaat niedergelassenen Unternehmen, unabhängig von ihrer Größe, ihrer Rechtsform, ihrem Tätigkeitsbereich oder anderen ihnen spezifischen Merkmalen potenziell Zugang zu dem durch diese Maßnahme vorgesehenen Vorteil haben, sofern sie eine bestimmte Art von Investition tätigen[50]. Der vom Gerichtshof verfolgte Ansatz, der dazu führt, dass auch bei scheinbar unterschiedslos anwendbaren Maßnahmen, die einen rechtlich und faktisch allen Unternehmen zugänglichen Vorteil begründen, eine etwaige Diskriminierung untersucht wird, wird von denjenigen nicht geteilt, die in einer strengen Anwendung der Prüfungsmethode in drei Schritten, die nicht durch die gleichzeitige Anwendung eines auf der allgemeinen Verfügbarkeit des Steuervorteils basierenden Kriteriums gemäßigt wird, eine Überdehnung des Begriffs der Beihilfe und eine Aushöhlung der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Besteuerung

47 Vgl. Rn. 69 des Urteils WDFG.

48 Vgl. Rn. 81 des Urteils WDFG.

49 Vgl. Rn. 93 des Urteils WDFG.

50 Bis zum Urteil WDFG schien der Möglichkeit, einen unterschiedslos allen Unternehmen zugänglichen Vorteil, auch wenn er von der Durchführung einer bestimmten Transaktion abhängt, als selektiv anzusehen, die Grenze der grundsätzlichen Nichtselektivität allgemeiner Maßnahmen entgegenzustehen. In diesem Urteil hat der Gerichtshof hingegen erläutert, dass für die Beurteilung der Selektivität einer Maßnahme auch eine Ungleichbehandlung relevant ist, die auf das Verhalten der Unternehmen zurückgeführt werden kann. Es handelt sich meines Erachtens um den heikelsten Aspekt des Urteils WDFG, den das Gericht in den Rn. 82 und 83 des angefochtenen Urteils nicht zufällig, und nicht ohne verschleierte Kritik, hervorheben wollte.

sehen [51]. In diese Linie fügen sich die Erklärungen der deutschen Regierung ein, die sich für eine Einschränkung der Tragweite des Urteils WDFG und eine Einordnung in seinen Kontext aussprechen.

26. Ich beschränke mich hier auf den Hinweis, dass der Gerichtshof im Urteil WDFG zwar in einem speziellen Kontext Stellung genommen hat, der durch eine Maßnahme gekennzeichnet ist, die unter bestimmten Aspekten Maßnahmen zur Exportförderung gleichgestellt werden kann, bei deren Einstufung als Beihilfen der Gerichtshof traditionell strenger ist, doch denke ich nicht, dass man die Tragweite dieses Urteils übermäßig relativieren kann, das sich sowohl aufgrund der gewählten Formulierungstechnik als auch aufgrund der Bestätigungen, die in späteren Entscheidungen des Gerichtshofs, einschließlich der Großen Kammer [52], zu diesem Urteil erfolgt sind, als ein Grundsatzurteil darstellt, das in der Bekräftigung der Methode zur Prüfung der Selektivität in drei Schritten klarstellt, dass jede Regelung, die Bedingungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils festlegt, auch wenn dieser potenziell von allen Unternehmen in Anspruch genommen werden kann, selektiv sein kann, wenn er zu einer Ungleichbehandlung von Unternehmen führt, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.

27. Dies vorausgeschickt, weise ich darauf hin, dass die Bedeutung des Urteils WDFG für die Prüfung der vorliegenden Rechtsmittel, eher gering ist. Zum einen zielt nämlich keine der von den Rechtsmittelführern vorgebrachten Rügen darauf ab, die Gründe in Frage zu stellen, mit denen das Gericht bei der Zurückweisung des Vorbringens von WDFG zum allgemeinen Charakter der streitigen Maßnahme die vom Gerichtshof in diesem Urteil aufgestellten Grundsätze angewandt hat [53]. Zum anderen hat sich der Gerichtshof darin zwar auf die Prämisse gestützt, dass die Kommission die Selektivität der streitigen Maßnahme aufgrund des abweichenden Charakters dieser Maßnahme und der von ihr eingeführten Ungleichbehandlung zwischen gebietsansässigen Unternehmen festgestellt habe, er hat jedoch zu keinem dieser beiden Aspekte, die den Kern der vorliegenden Rechtsmittel bilden, Stellung genommen [54]. Mit anderen Worten hat der Gerichtshof lediglich die von der Kommission angewandte Prüfungsmethode zum Nachweis des selektiven Charakters der streitigen Maßnahme bestätigt, nicht aber das Ergebnis dieser Anwendung, um das es hingegen in den vorliegenden verbundenen Rechtssachen geht. Folglich sind die Argumente der deutschen Regierung in ihrer Rechtsmittelbeantwortung, mit denen die Wahl der auf die Diskriminierung gründenden dreistufigen Methode zur Prüfung der Selektivität zulasten des Tests der „allgemeinen Verfügbarkeit“ des Steuervorteils im vorliegenden Fall gerügt wird, für die Prüfung der vorliegenden Rechtsmittel unerheblich.

51 Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Saugmandsgaard Øe in der Rechtssache A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, Nrn. 74 bis 81). Vgl. auch Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in den verbundenen Rechtssachen ANGED (C-236/16 und C-237/16, EU:C:2017:854, Nr. 85), in denen versucht wird, die Tragweite des Urteils zu relativieren, indem der Exportförderungscharakter der streitigen Maßnahme betont wird.

52 Vgl. insbesondere Urteil A-Brauerei, in dem der Gerichtshof, obwohl der Generalanwalt Saugmandsgaard Øe (C-374/17, EU:C:2018:741, Nr. 115) auf die Folgen einer engen Auslegung des Urteils WDFG hingewiesen hat, den Ansatz des Gerichtshofs auch außerhalb des spezifischen Kontexts, in dem er angenommen worden war, bestätigt hat.

53 Vgl. Rn. 77 bis 89 des angefochtenen Urteils.

54 Ich weise jedoch darauf hin, dass es unterschiedliche Auslegungen des Urteils WDFG gegeben hat (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Andres/Kommission, C-203/16 P, EU:C:2017:1017, Nr. 107 und der Generalanwältin Kokott in den verbundenen Rechtssachen ANGED, C-236/16 und C-237/16, EU:C:2017:854, Nr. 85, wonach der Gerichtshof zum Bezugssystem oder zur Selektivität der streitigen Maßnahme Stellung genommen habe).

B. Zu den Rechtsmitteln

28. WDFG und das Königreich Spanien stützen ihre Rechtsmittel jeweils auf einen einzigen Rechtsmittelgrund, mit dem sie einen Fehler bei der Auslegung von Art. 107 Abs. 1 AEUV in Bezug auf das Kriterium der Selektivität geltend machen. Die beiden Rechtsmittelgründe gliedern sich in mehrere Teile: der einzige Rechtsmittelgrund von WDFG in vier Hauptteile und zwei hilfsweise geltend gemachte Teile, der vom Königreich Spanien geltend gemachte einzige Rechtsmittelgrund in vier Teile.

29. Die Rügen, die im Rahmen der von WDFG vorgebrachten vier Hauptteile und der vier Teile, in die sich der einzige Rechtsmittelgrund des Königreichs Spanien gliedert, erhoben werden, stimmen weitgehend überein oder überschneiden sich[55]. Sie können daher in Gruppen zusammengefasst und gemeinsam untersucht werden. Ich werde anschließend die Teile des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG prüfen, die hilfsweise vorgebracht wurden.

1. Zum ersten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und zum ersten und zum zweiten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien: Fehler bei der Bestimmung des Bezugssystems

a) Zulässigkeit

30. Die Rügen, die WDFG im Rahmen des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes und das Königreich Spanien im Rahmen des ersten und zweiten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes vorbringen, beziehen sich auf den ersten Schritt der Prüfung der Selektivität, der, wie dargelegt, das Bezugssystem bestimmen soll. Die Kommission ist der Auffassung, dass diese Rügen insgesamt unzulässig seien, da die Klage von WDFG vor dem Gericht keine Rüge zu Fehlern bei der Bestimmung des Bezugssystems umfasst habe. Den Rechtsmittelführern zu gestatten, im Rechtsmittelverfahren neue Rügen vorzubringen, würde bedeuten, dass die Letzteren den Gerichtshof mit einem weiter reichenden Rechtsstreit befassen könnten, als ihn das Gericht zu entscheiden gehabt habe.

31. Die Unzulässigkeitseinrede der Kommission ist meines Erachtens zurückzuweisen.

32. Zwar sind nach ständiger Rechtsprechung, auf die sich die Kommission beruft, im Rahmen eines Rechtsmittels die Befugnisse des Gerichtshofs auf die Beurteilung der rechtlichen Entscheidung über das im ersten Rechtszug erörterte Vorbringen beschränkt, und daher kann eine Partei grundsätzlich nicht vor dem Gerichtshof erstmals ein Angriffs- oder Verteidigungsmittel vorbringen, das sie vor dem Gericht nicht vorgebracht hat[56].

[55] In seiner Rechtsmittelbeantwortung in der Rechtssache C-51/19 weist das Königreich Spanien darauf hin, dass das Rechtsmittel von WDFG im Wesentlichen mit seinem einzigen Rechtsmittelgrund und dessen Argumentation zusammenfalle.

[56] Vgl. u. a. Urteile vom 1. Februar 2007, Sison/Rat (C-266/05 P, EU:C:2007:75, Rn. 95), und vom 28. Februar 2019, Alfamicro/Kommission (C-14/18 P, EU:C:2019:159, Rn. 38).

33. Allerdings hat der Gerichtshof klargestellt, dass ein Rechtsmittelführer in seinem Rechtsmittel Rechtsmittelgründe geltend machen kann, die sich aus dem angefochtenen Urteil selbst ergeben und mit denen dessen Begründetheit aus rechtlichen Erwägungen gerügt wird [57].

34. Selbst unter der Annahme, dass, wie die Kommission geltend macht, die von WDFG und dem Königreich Spanien in den jeweiligen Rechtsmitteln vorgetragenen Rügen ein „neues Angriffs- oder Verteidigungsmittel" gegenüber denjenigen, die zur Stützung der Klage der WDFG vor dem Gericht vorgebracht wurden [58], darstellten, wäre dies daher im vorliegenden Fall für sich genommen nicht ausreichend, um sie für unzulässig zu erklären. Da nämlich im angefochtenen Urteil geprüft wurde, ob die Kommission die steuerliche Bezugsregelung im Rahmen des ersten Schritts der Methode zur Prüfung der Selektivität richtig ermittelt habe [59], sind WDFG und das Königreich Spanien berechtigt, die diesbezüglichen Feststellungen des Gerichts aus rechtlichen Erwägungen zu rügen, unabhängig davon, ob ihr Vortrag im ersten Rechtszug spezifisch darauf gerichtet war, die Entscheidung der Kommission in dieser Hinsicht anzugreifen.

35. Ich weise im Übrigen darauf hin, dass das Vorbringen von WDFG und dem Königreich Spanien im Rahmen der vorliegenden Teile ihres jeweils einzigen Rechtsmittelgrundes eine klare und substantiierte Kritik an der Begründung des angefochtenen Urteils enthält und weitgehend darauf abzielt, die Einhaltung der Grenzen und der Modalitäten der Ausübung der Kontrollfunktion durch das Gericht zu rügen. Es konnte daher vor diesem nicht geltend gemacht werden [60].

36. Nach alledem bin ich daher der Ansicht, dass der erste Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und der erste und der zweite Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien für zulässig zu erklären sind.

b) Begründetheit

1) Vorbemerkungen

37. In der Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe definiert die Kommission das Bezugssystem als „kohärente … Vorschriften …, die – auf der Grundlage objektiver Kriterien – generell auf alle Unternehmen Anwendung finden, die definitionsgemäß in seinen Anwendungsbereich fallen" [61]. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass diese Definition vom Gerichtshof, der das Bezugssystem weiterhin als „die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende *allgemeine oder ‚normale' Steuerregelung*" definiert [62], bisher nicht übernommen wurde.

57 Vgl. Urteile vom 29. November 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall u. a./Kommission (C-176/06 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2007:730, Rn. 17), und vom 10. April 2014, Kommission/Siemens Österreich u. a. (C-231/11 P bis C-233/11 P, EU:C:2014:256, Rn. 102), vom 20. Dezember 2017, EUIPO/European Dynamics Luxembourg u. a. (C-677/15 P, EU:C:2017:998, Rn. 28), vom 6. September 2018, Tschechische Republik/Kommission (C-4/17 P, EU:C:2018:678, Rn. 24), und zuletzt vom 26. Februar 2020, SEAE/Alba Aguilera u. a. (C-427/18 P, EU:C:2020:109, Rn. 54).

58 Insoweit weise ich darauf hin, dass das Gericht in den Rn. 32 und 33 des angefochtenen Urteils ausgeführt hat, dass die zweite Rüge des ersten Klagegrundes von WDFG eine „fehlerhafte Feststellung des Bezugssystems" betroffen habe und dass diese Rüge durch eine Gesamtargumentation gestützt worden sei, die auch für den dritten Klagegrund anwendbar sei, mit dem die Rechtfertigung der streitigen Maßnahme in Anbetracht der Art und des inneren Aufbaus des Systems, in das sich die Maßnahme einfüge, geltend gemacht werde. In Rn. 94 des angefochtenen Urteils stellt das Gericht fest, dass das Vorbringen von WDFG es veranlasse, „die Relevanz des von der Kommission im vorliegenden Fall gewählten Bezugsrahmens zu untersuchen".

59 Vgl. Rn. 92 bis 141 des angefochtenen Urteils.

60 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. Juni 2006, P & O European Ferries (Vizcaya) und Diputación Foral de Vizcaya/Kommission (C-442/03 P und C-471/03 P, EU:C:2006:356, Rn. 60).

61 Rn. 133.

62 Vgl. Urteil WDFG (Rn. 57). Hervorhebung nur hier.

38. Angesichts der Komplexität der nationalen Steuersysteme und der Vielzahl der Variablen, die mit der Bestimmung der steuerlichen Belastung von Unternehmen verbunden sind, wurde von mehreren Seiten auf die Schwierigkeit hingewiesen, diese „allgemeine Regelung“ konkret zu bestimmen, sowie auf die Zufallsabhängigkeit des Ergebnisses dieses Vorgangs hingewiesen [63]. Aufgrund solcher Schwierigkeiten und ausgehend von der Feststellung, dass es unmöglich ist, ein einziges Bezugssystem zu bestimmen, gelangte man dazu, diesem Vorgang die entscheidende Bedeutung abzusprechen und sich eher auf die durch die fragliche Maßnahme eingeführte Ungleichbehandlung zu konzentrieren [64] oder die Rückkehr zu einem auf dem Begriff der allgemeinen Maßnahme beruhenden System vorzuschlagen [65].

39. Zwar bleibt die Bestimmung des Bezugssystems unzweifelhaft einer der komplexesten Vorgänge im Rahmen der Prüfung des Kriteriums der Selektivität – auch aufgrund der Zurückhaltung des Gerichtshofs, genaue Kriterien zu entwickeln, die es erlauben, die Kommission und die Behörden der Mitgliedstaaten bei dieser Aufgabe zu leiten [66] – doch erlaubt der nunmehr in der Rechtsprechung des Gerichtshofs gefestigte Ansatz, der dazu neigt, den Begriff der Selektivität dem Begriff der Diskriminierung gleichzustellen, weder, von diesem Vorgang abzusehen, noch seine Bedeutung in Abrede zu stellen. Jede Untersuchung einer Diskriminierung ist nämlich im Licht eines *tertium comparationis*, d. h. einer Bezugsgröße für die Feststellung des Vorliegens einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung, vorzunehmen. Das Bezugssteuersystem, ausgelegt anhand seines Ziels, stellt jedoch einen solchen Parameter bei der Beurteilung der Selektivität dar [67], so dass seine zentrale Bedeutung – die mehrfach vom Gerichtshof selbst insbesondere bei der Prüfung der steuerlichen Maßnahmen festgestellt worden ist [68] – meines Erachtens nicht in Frage gestellt werden kann [69].

40. Aber auf der Grundlage welcher Kriterien ist dieses System zu bestimmen?

41. Meines Erachtens ist von grundlegender Bedeutung vor allem, dass die Bestimmung der Regeln, aus denen es besteht, nach objektiven Kriterien erfolgt, und zwar auch im Hinblick darauf, dass die Beurteilungen, auf denen sie beruht, gerichtlich überprüft werden können.

42. Auch wenn die objektive Darstellung der steuerlichen Belastung der Unternehmen, die für die Bestimmung des Bezugssystems relevant ist, manchmal die Berücksichtigung von Bestimmungen erfordern kann, die nicht Teil der spezifischen Steuerregelung sind, zu der die beanstandete Maßnahme gehört [70], ist es wichtig, dass das Ergebnis eines solchen Vorgangs nicht zu einer abstrakten Konstruktion führt [71]. In diesem Sinne ist meines Erachtens von der Prämisse

63 Generalanwalt Saugmandsgaard Øe hat diese Schwierigkeiten in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache A-Brauerei (Nrn. 121 bis 140) besonders gut dargestellt. Vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Andres/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, Nrn. 101 bis 105).

64 Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in den verbundenen Rechtssachen ANGED (C-236/16 und C-237/16, EU:C:2017:854, Nr. 88).

65 Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Saugmandsgaard Øe in der Rechtssache A-Brauerei.

66 Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Andres/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, Nr. 101).

67 Vgl. in diesem Sinne Urteil Andres (Rn. 89).

68 Der Gerichtshof hat in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass „das tatsächliche Vorliegen einer Vergünstigung nur in Bezug auf eine sogenannte ‚normale‘ Besteuerung festgestellt werden kann“, vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. September 2006, Portugal/Kommission (C-88/03, EU:C:2006:511, Rn. 56), vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 55), sowie Urteil Andres (Rn. 88 und 89).

69 Es wurde jedoch bereits oben klargestellt, dass dies für die *de iure* selektiven Maßnahmen gilt, da die Prüfungsmethode in drei Schritten bei *de facto* selektiven Maßnahmen nicht anwendbar ist.

70 Wie in der Rechtssache, in der das Urteil vom 8. September 2011, Kommission/Niederlande (C-279/08 P, EU:C:2011:551), ergangen ist.

71 Der Gerichtshof hat bereits im Urteil Andres (Rn. 103) festgestellt, dass die Selektivität einer steuerlichen Maßnahme anhand eines Referenzsystems, das aus einigen Bestimmungen besteht, die aus einem breiteren rechtlichen Rahmen künstlich herausgelöst wurden, nicht zutreffend beurteilt werden könne.

auszugehen, dass es der betreffende Mitgliedstaat ist, der durch die Ausübung seiner ausschließlichen Befugnisse im Bereich der direkten Besteuerung das Bezugssystem definiert. Das bedeutet nicht, wie im Folgenden erläutert wird, dass die Kommission im Rahmen des Verfahrens zur Prüfung der Selektivität einer nationalen Maßnahme auf jeden Fall verpflichtet wäre, das von dem betreffenden Mitgliedstaat angegebene Bezugssystem als Grundlage für ihre Analyse heranzuziehen, ohne es beanstanden zu können, sondern nur, dass dieses System aus einer Gesamtheit von Vorschriften und Grundsätzen besteht, die der Steuerregelung eines Mitgliedstaats entnommen sind, und dass es auf der Grundlage dieses Systems zu bestimmen ist.

43. Schließlich müssen sich nach der Definition in der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe die Regeln, die als Teil des Bezugssystems identifiziert werden, aus kohärenten Vorschriften zusammensetzen. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass das Erfordernis der Kohärenz für die Kommission sowohl eine Beschränkung darstellt als auch ein Element, auf das sie sich stützen kann, um das von dem betreffenden Mitgliedstaat vorgeschlagene Bezugssystem in Frage zu stellen.

44. Objektivität, Spezifizität und Kohärenz sind daher die Kriterien, die die Bestimmung des Bezugssystems im Rahmen des ersten Schritts der Prüfung der Selektivität einer nationalen steuerlichen Maßnahme erfüllen muss. Ferner bedarf es des Versuchs, eine Methode abzugrenzen, die es erlaubt, diese Bestimmung weniger zufallsabhängig zu machen [72].

45. Unter diesem Blickwinkel scheint mir der künftige Weg nicht zwangsläufig der einer übermäßigen Vereinfachung zu sein. Es trifft zwar zu, dass der Gerichtshof bei Maßnahmen, die Teil der allgemeinen Körperschaftsteuerregelung eines Mitgliedstaats sind, einen breit angelegten Ansatz gewählt hat [73]. Diese Feststellung darf meines Erachtens jedoch nicht automatisch dazu führen, dass diese Regelung als das Bezugssystem für die Beurteilung dieser Maßnahmen identifiziert wird, wie die schriftlichen Erklärungen der Kommission erkennen lassen und wie dies auch in der Lehre vorgeschlagen worden ist [74]. Das wird zwar in der Mehrzahl der Fälle das Ergebnis sein, jedoch halte ich es nicht für methodisch richtig, anhand von Automatismen vorzugehen, mit der Folge, dass dem ersten und dem zweiten Schritt der Prüfung der Selektivität für eine ganze Kategorie von steuerlichen Maßnahmen jede konkrete Relevanz genommen wird. Dies bedeutet jedoch nicht, dass, je nach der Art der in Rede stehenden Maßnahme und nach der Steuerregelung, zu der sie gehört, die Bestimmung des Bezugssystems nicht, wie im Folgenden erläutert wird, teilweise unterschiedlichen Kriterien folgen kann.

46. Unter diesen Umständen muss die Bestimmung des Bezugssystems meines Erachtens zwangsläufig von einer Prüfung der streitigen Maßnahme und insbesondere von den Differenzierungen zwischen Unternehmen ausgehen, die diese Maßnahme in Anwendung der darin festgelegten Kriterien einführt.

47. Die Festlegung der Kriterien, nach denen die Situation eines Unternehmens sich von der eines anderen Unternehmens unterscheidet und folglich anderen Steuervorschriften unterliegt, liegt im Ermessen des nationalen Gesetzgebers. Die Vorschriften über staatliche Beihilfen stellen die

[72] Ich bin mir der Schwierigkeit dieser Aufgabe und der Stichhaltigkeit der Argumente derjenigen, die der Ansicht sind, dass das Bezugssystem nichts anderes sei (und nicht sein könne) als das Ergebnis einer subjektiven Entscheidung, sehr wohl bewusst. In Anbetracht der zentralen Bedeutung, die dieser Begriff bei der Prüfung der Selektivität der steuerlichen Maßnahmen eingenommen hat, halte ich es jedoch für zweckmäßiger, zu versuchen, einen Weg zu finden, wie man „mit ihm leben" kann, als beharrlich auf die objektiven Schwierigkeiten bei der praktischen Anwendung hinzuweisen.

[73] Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Andres/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, Nr. 106).

[74] Vgl. in diesem Sinne Ismer, R., und Piotrowski, S., *Selectivity in Corporate Tax Matters After World Duty Free: A Tale of Two Consistencies Revisited*, Intertax, 2018, S. 156 bis 158.

Grenzen dieses Ermessens dar, indem sie eingreifen, wenn Situationen, die homogene Merkmale aufweisen, Regelungen unterliegen, deren Anwendung zu einer Diskriminierung bei der Gewährung eines Steuervorteils führt. Wenn man in diesem Kontext als Ausgangspunkt der Analyse der Selektivität die Differenzierungen zwischen Unternehmen heranzieht, die sich aus der Anwendung der geprüften Maßnahme ergeben, kann der Vorgang der Bestimmung des Bezugssystems konkretisiert werden.

48. Anhand der Prüfung dieser Maßnahme und der Auswirkungen ihrer Anwendung lassen sich nämlich sowohl die Gruppen von Unternehmen ermitteln, zwischen denen eine Unterscheidung getroffen wird, als auch das Kriterium, anhand dessen sich diese Unterscheidung realisiert. Mit anderen Worten kann durch die Prüfung festgestellt werden, „zwischen wem" die Ungleichbehandlung eingeführt wird und „in Bezug worauf". Diese Ungleichheit kann insbesondere ausgerichtet sein auf Aspekte der Vorschriften eines bestimmten Rechtsinstituts oder einer spezifischen Besteuerungsregelung oder sich auch in das Gesamtsteuersystem des Mitgliedstaats einfügen.

49. Vor diesem Hintergrund wird die Bestimmung des Bezugssystems im Allgemeinen einfacher sein, wenn die Unterscheidung zwischen Unternehmen im Rahmen einer *Ad-hoc* -Steuerregelung – zum Beispiel einer neu geschaffenen Ökosteuer – erfolgt, wie in den Rechtssachen, in denen die Urteile vom 26. April 2018, ANGED[75] (im Folgenden: Urteil ANGED), und vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission[76] (im Folgenden: Urteil British Aggregates), ergangen sind. In solchen Fällen erfolgt diese Unterscheidung, die der Steuerpflicht innewohnt oder ihre Anwendungsmodalitäten betrifft, nämlich im Verhältnis zu einer speziellen und gesonderten Gesamtheit von Vorschriften, die die fragliche Steuerregelung darstellt. Diese Gesamtheit von Vorschriften stellt das Bezugssystem für die Beurteilung der Selektivität der Maßnahme dar. Komplexer ist hingegen der Fall, in dem die untersuchte Maßnahme Teil eines oder mehrerer Teilsysteme im Rahmen einer bestehenden allgemeinen Steuerregelung ist, wie in den Rechtssachen, die denen die Urteile Andres und A-Brauerei ergangen sind, oder sich als eigenständige Norm darstellt. In solchen Fällen ist ausgehend von der in Rede stehenden Maßnahme die Gesamtheit von Vorschriften, die den betreffenden Fall regeln, abzustellen und dafür zu sorgen, dass diese Gesamtheit sowohl kohärent als auch vollständig ist. Sie kann der als Ganzes oder in einem ihrer Teilsysteme betrachteten allgemeinen Steuerregelung entsprechen oder auch als die Maßnahme selbst identifiziert werden, wenn sich diese als eine Norm mit eigenständiger rechtlicher Logik darstellt und es nicht möglich ist, eine kohärente Gesamtheit von Vorschriften außerhalb dieser Maßnahme zu bestimmen. Stellt sich hingegen heraus, dass die in Rede stehende Maßnahme vom Gesamtsteuersystem des betreffenden Mitgliedstaats nicht getrennt werden kann, ist auf dieses System Bezug zu nehmen.

50. Schließlich bin ich der Auffassung, dass die Bestimmung des Bezugssystems in kontradiktorischer Auseinandersetzung mit dem betreffenden Mitgliedstaat im Licht des Inhalts, der Struktur, der systematischen Gliederung und der Wechselbeziehung zwischen den fraglichen Vorschriften, nicht aber der vom nationalen Gesetzgeber verfolgten Ziele vorgenommen werden

75 C-236/16, EU:C:2018:291.

76 C-487/06 P, EU:C:2008:757.

muss. Zum einen erfolgt nämlich die Feststellung dieser Ziele in methodischer Hinsicht in einem separaten Schritt nach der Bestimmung des Bezugssystems, und zum anderen soll diese Bestimmung, wie oben dargelegt, so objektiv wie möglich sein [77].

51. Vor diesem Hintergrund werde ich die Rügen prüfen, die die Rechtsmittelführer im Rahmen der in Rede stehenden Teile des jeweils einzigen Rechtsmittelgrundes erhoben haben.

2) Zur ersten Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und zum ersten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien

52. WDFG, mit der ersten Rüge des ersten Teils ihres einzigen Rechtsmittelgrundes, und das Königreich Spanien, mit dem ersten Teil seines einzigen Rechtsmittelgrundes machen geltend, das Gericht habe die Begründung der streitigen Entscheidung durch seine eigene ersetzt, indem es ein anderes Bezugssystem als das von der Kommission angenommene verwendet habe. Während die Kommission die Regelung über die steuerliche Behandlung des finanziellen Geschäfts- und Firmenwerts als Bezugssystem angegeben habe, habe das Gericht auf der Grundlage einer Analyse, die sich wesentlich von der der Kommission unterscheide, auch die steuerliche Behandlung des nicht finanziellen Geschäfts- und Firmenwerts in dieses System einbezogen [78].

53. Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof und das Gericht im Rahmen der Rechtmäßigkeitskontrolle nach Art. 263 AEUV für Klagen zuständig sind, die wegen Unzuständigkeit, Verletzung wesentlicher Formvorschriften, Verletzung des AEU-Vertrags oder einer bei seiner Durchführung anzuwendenden Rechtsnorm oder wegen Ermessensmissbrauchs erhoben werden. Ist die Klage begründet, so ist die angefochtene Handlung nach Art. 264 AEUV für nichtig zu erklären. Der Gerichtshof und das Gericht dürfen somit auf keinen Fall die vom Verfasser der angefochtenen Handlung gegebene Begründung durch ihre eigene ersetzen [79]. Im Urteil vom 27. Januar 2000, DIR International Film u. a./Kommission [80], hat der Gerichtshof jedoch festgestellt, dass „[a]uch wenn sich das Gericht im Rahmen einer Nichtigkeitsklage veranlasst sehen kann, die Begründung einer angefochtenen Handlung anders auszulegen als ihr Verfasser oder sie unter bestimmten Umständen sogar zu verwerfen, … es dies jedoch nur aufgrund sachlicher Gesichtspunkte tun [kann]“ [81].

54. Die Rüge der Rechtsmittelführer, das Gericht habe als Grundlage seiner Analyse ein anderes Bezugssystem herangezogen als das, das die Kommission in der streitigen Entscheidung zugrunde gelegt habe, scheint auf den ersten Blick nicht jeder Grundlage zu entbehren. Wie WDFG und das Königreich Spanien zu Recht vorbringen, führt die Kommission im 96. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung als „angemessene[n] Bezugsrahmen für die Würdigung der streitigen Maßnahme“ „die … Vorschriften über die *steuerliche Behandlung des finanziellen Geschäfts- oder*

77 Wie die Schlussanträge des Generalanwalts Saugmandsgaard Øe in der Rechtssache A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, Nrn. 149 bis 159) zeigen, führt die Berücksichtigung der Ziele des Gesetzgebers ein (zusätzliches) Element der Subjektivität bei der Bestimmung des Bezugssystems ein und macht den Vorgang äußerst komplex. Außerdem weise ich darauf hin, dass sich in dem Teil der Begründung des Urteils des Gerichtshofs, der sich auf die Bestimmung des Bezugssystems bezieht, keine Spur von der intensiven Debatte über die Ziele der einschlägigen Vorschriften findet, auf die der Generalanwalt Saugmandsgaard Øe in seinen Schlussanträgen Bezug nimmt.

78 WDFG verweist insbesondere auf die Rn. 92 und 140 des angefochtenen Urteils.

79 Vgl. Urteile vom 27. Januar 2000, DIR International Film u. a./Kommission (C-164/98 P, EU:C:2000:48, Rn. 38), vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission (C-487/06 P, EU:C:2008:757, Rn. 141), und vom 24. Januar 2013, Frucona Košice/Kommission (C-73/11 P, EU:C:2013:32, Rn. 89).

80 C-164/98 P, EU:C:2000:48.

81 Rn. 42.

Firmenwerts“ [82], die im allgemeinen spanischen Körperschaftsteuersystem vorgesehen sind, an. In den Rn. 70, 92 und 140 des angefochtenen Urteils legt das Gericht hingegen dar, dass die Kommission als Bezugsrahmen für ihre Prüfung der Selektivität die *steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts* herangezogen habe, und weist in Rn. 92 darauf hin, dass diese „diesen Rahmen nicht nur auf die steuerliche Behandlung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts [begrenzt hat]“.

55. Bei näherer Betrachtung bin ich jedoch der Ansicht, dass das Gericht die streitige Entscheidung weder verfälscht noch deren Begründung ausgewechselt hat. Die vorliegende Rüge konzentriert sich auf einen Unterschied in der Terminologie zwischen der streitigen Entscheidung und dem angefochtenen Urteil, der, entgegen dem Vorbringen der Rechtsmittelführer, und wie die Kommission hingegen zu Recht ausführt, nicht der Bestimmung zweier materiell unterschiedlicher Bezugssysteme entspricht.

56. Um die substanzielle Übereinstimmung der Ergebnisse der Analyse der Kommission und ihrer Auslegung durch das Gericht zu erkennen, ist auf den 89. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung zu verweisen, den das Gericht in Rn. 70 des angefochtenen Urteils aufgegriffen hat. In diesem Abschnitt nimmt die Kommission die Schlussfolgerung am Ende ihrer Analyse der Selektivität vorweg und antwortet auf das Vorbringen der spanischen Regierung, dass das Bezugssystem auf die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts aus dem Erwerb einer Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Staat als Spanien begrenzt werden sollte. Sie stellt klar dar, dass die streitige Maßnahme ihrer Auffassung nach „anhand der allgemeinen Vorschriften des Körperschaftsteuersystems, die auf Situationen anwendbar sind, bei denen das Entstehen eines Geschäfts- oder Firmenwerts zu einem steuerlichen Gewinn führt …, zu bewerten [ist]“; ihr Standpunkt erkläre sich durch die Feststellung, dass „Situationen, bei denen der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben werden kann, … nicht die gesamte Kategorie der Steuerpflichtigen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, abdecken“.

57. Die Begründung der Kommission ist meines Erachtens klar. Ausgangspunkt ist die Feststellung, dass die streitige Regelung die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts, der sich aus dem Erwerb einer Beteiligung ergibt, nur für Beteiligungen an einer Gesellschaft vorsieht, die ihren Sitz nicht in Spanien hat. Diese Feststellung veranlasste die Kommission zu der Frage, ob die streitige Maßnahme selektiv sein kann, da sie Unternehmen, die vergleichbare Erwerbsvorgänge durchführen, aber bei in Spanien ansässigen Gesellschaften, diskriminiert. Das Bezugssystem für die Beurteilung der Selektivität hat folglich auch die Regeln für die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts aus solchen Erwerben zu umfassen. Wie aus dem angeführten 89. Erwägungsgrund hervorgeht, geht die Kommission von der Prämisse aus, dass nach den Grundsätzen des spanischen Rechnungslegungs- und Steuersystems auf den finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert, der sich aus dem Erwerb von Beteiligungen an in Spanien ansässigen Gesellschaften ergibt, Regeln angewandt werden, die denen entsprechen, die für den Geschäfts- oder Firmenwert im Allgemeinen gelten [83], wonach dieser als separater immaterieller Vermögenswert zu verbuchen ist, wenn das erwerbende Unternehmen die Kontrolle über das Zielunternehmen übernimmt [84] und die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts nur bei

[82] Hervorhebung nur hier.

[83] Insoweit weise ich darauf hin, dass die Kommission im 22. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung Art. 89 Abs. 3 TRLIS, der die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts regelt, der sich aus dem Erwerb von Beteiligungen an in Spanien ansässigen Gesellschaften im Fall von Unternehmensverschmelzungen ergibt, ebenso wie eine Anwendung von Art. 11 Abs. 4 TRLIS, der die Voraussetzungen für die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts aus einem Erwerb zum Zwecke der Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer festlegt, darstellt.

[84] Vgl. 18. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung.

Unternehmensverschmelzungen erlaubt ist [85]. Dafür spricht ausdrücklich der 99. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung, in dem die Kommission ausführt, dass in Spanien „die separate Verbuchung des Geschäfts- oder Firmenwerts [verstanden im Allgemeinen und daher nicht nur als finanzieller Geschäfts- oder Firmenwert] zu Steuerzwecken nur bei einer Unternehmensverschmelzung … zulässig [ist]“, wobei sie unmittelbar danach klarstellt, dass „[w]enn der Erwerb eines Unternehmens durch Erwerb seiner Anteile erfolgt, … nur dann ein Geschäfts- oder Firmenwert entstehen [kann], wenn das erwerbende Unternehmen anschließend mit dem erworbenen Unternehmen verschmilzt und somit die Kontrolle darüber erwirbt“. Noch deutlicher stellt die Kommission im 100. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung fest, dass „[d]ie streitige Maßnahme … eine Ausnahme vom Bezugssystem [bildet], da der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert, bei dem es sich um den Geschäfts- oder Firmenwert handelt, der verbucht worden wäre, wenn die Unternehmen miteinander verschmolzen wären, auch dann separat verbucht werden darf, wenn die Unternehmen nicht miteinander verschmelzen“, wobei sie unmittelbar danach darauf hinweist, dass „die Ausnahme nicht auf der Dauer der Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts im Vergleich zur Dauer der Abschreibung des herkömmlichen Geschäfts- oder Firmenwerts beruht, sondern au[f] der unterschiedlichen Behandlung innerstaatlicher und grenzüberschreitender Vorgänge“.

58. Der Logik der streitigen Entscheidung folgend bezieht sich die Kommission, wenn sie in den Erwägungsgründen 92 bis 96 dieser Entscheidung die „Vorschriften über die steuerliche Behandlung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts“ als Bezugssystem bezeichnet, neben den speziell für die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts beim Erwerb von Beteiligungen anwendbaren Vorschriften, auf die „[Vorschriften des] allgemeine[n] spanische[n] Körperschaftsteuersystem[s]“, die die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts im Allgemeinen regeln, indem sie einen einschlägigen Rahmen für die Würdigung dieser Vorschriften bilden.

59. Abgesehen von der unterschiedlichen Terminologie in der streitigen Entscheidung und im angefochtenen Urteil, auch wenn dessen Begründung in diesem Punkt hätte deutlicher sein können, ergibt sich aus dem Vorstehenden, dass sich das vom Gericht angewandte Bezugssystem nicht von dem von der Kommission angegebenen unterscheidet. Das Gericht hat daher weder die Begründung der streitigen Entscheidung durch seine eigene ersetzt, noch deren Inhalt verfälscht oder falsch ausgelegt. Die Auslegung in den Rn. 70, 92 und 140 des angefochtenen Urteils ist auf der Grundlage sachlicher Gesichtspunkte der streitigen Entscheidung gerechtfertigt.

60. Nach alledem bin ich daher der Ansicht, dass die erste Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und der erste Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien als unbegründet zurückzuweisen sind.

3) Zur zweiten Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und zum zweiten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien

61. WDFG, mit der zweiten Rüge des ersten Teils ihres einzigen Rechtsmittelgrundes, und das Königreich Spanien mit dem zweiten Teil seines einzigen Rechtsmittelgrundes, machen zwei gesonderte Beanstandungen geltend.

[85] Vgl. 19. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung.

62. Mit der ersten Beanstandung, die WDFG als Hauptargument geltend macht, werfen die Rechtsmittelführer dem Gericht vor, die Begründung der streitigen Entscheidung durch seine eigene ersetzt zu haben, indem es ausgeschlossen habe, dass die streitige Maßnahme ein eigenständiges Bezugssystem darstellen könne. Sie tragen im Wesentlichen vor, die Kommission habe die Hypothese eines eigenständigen Bezugssystems, das die streitige Maßnahme darstelle, zurückgewiesen, indem sie sich nur auf das angebliche Fehlen rechtlicher Hindernisse für grenzüberschreitende Verschmelzungen gestützt habe, während sich das Gericht in den Rn. 127 bis 140 des angefochtenen Urteils auf ein völlig anderes Argument gestützt habe.

63. Hierzu ist, wie es das Gericht in Rn. 70 des angefochtenen Urteils getan hat, festzustellen, dass die Kommission im 89. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung der Meinung war, dass das Bezugssystem sich nicht auf die von der streitigen Maßnahme eingeführte steuerliche Behandlung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts beschränken könne, da diese Maßnahme nur Unternehmen zugutekomme, die Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwarben, und dass für die Beurteilung der Frage, ob eine Diskriminierung der Unternehmen vorliege, die vergleichbare Erwerbsvorgänge durchführen, aber an gebietsansässigen Gesellschaften, „d[ie] allgemeinen Vorschriften des Körperschaftsteuersystems, die auf Situationen anwendbar sind, bei denen das Entstehen eines Geschäfts- oder Firmenwerts zu einem steuerlichen Gewinn führt“, zu berücksichtigen seien. In den Erwägungsgründen 92 bis 96 der streitigen Entscheidung, auf die sich die Rüge der Rechtsmittelführer betreffend die Ersetzung der Begründung stützt, hat die Kommission lediglich auf die Stellungnahme der spanischen Behörden geantwortet, die das in der Einleitungsentscheidung vorläufig festgelegte Bezugssystem in Frage gestellt hatten, wobei sie u. a. geltend gemacht hatten, dass, da sich die Unternehmen, die Beteiligungen an ausländischen Unternehmen erwarben, in einer anderen rechtlichen und tatsächlichen Situation befänden als die Unternehmen, die Anteile an spanischen Unternehmen erwarben, die streitige Maßnahme als ein eigenständiges Bezugssystem anzusehen sei. Nachdem die Kommission festgestellt hatte, dass die tatsächliche Grundlage, auf die sich diese Argumentation stützte, nicht ausreichend belegt sei, bestätigte sie das in der Einleitungsentscheidung festgelegte Bezugssystem.

64. Zu dem ebenfalls von WDFG angeführten 117. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung weise ich darauf hin, dass er Teil der Prüfung der Selektivität ist, die die Kommission „ergänzend“ zu der Analyse in den Erwägungsgründen 92 bis 114 unter der Überschrift „Analyse der streitigen Maßnahme bei Zugrundelegung eines Bezugssystems, das in der Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts bei Vorgängen mit Drittländern besteht“ darlegt[86]. Trotz dieser systematischen Stellung ergibt sich aus dem angeführten 117. Erwägungsgrund, dass die darin enthaltenen Feststellungen eher die Beurteilung der Vergleichbarkeit der Situationen der Unternehmen, denen der Vorteil nach der streitigen Maßnahme zugutekommt, und derjenigen, die von diesem Sachverhalt ausgenommen sind, betreffen, die, wie ausgeführt, mit dem zweiten Schritt der Prüfung der Selektivität verbunden ist, oder die Beurteilung des Vorliegens einer Rechtfertigung für die „unterschiedliche steuerliche Behandlung des innerspanischen Erwerbs von Beteiligungen … [und des] Erwerb[s] von Beteiligungen in Drittländern“, die hingegen mit dem dritten Schritt verbunden ist. Das Gleiche kann meines Erachtens von den Erwägungsgründen 114 und 115 des Beschlusses vom 12. Januar 2011 gesagt werden, auf den das Königreich Spanien Bezug nimmt, wie im Übrigen klar aus dem ihm vorangehenden 113. Erwägungsgrund hervorgeht, in dem die Kommission darauf hinweist, dass sie „die Gesetzgebung in mehreren Drittländern untersucht [hat], nur um die Argumente des Königreichs Spanien zum Vorliegen ausdrücklicher rechtlicher Hindernisse für grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen zu überprüfen. *Diese*

[86] Vgl. 89. Erwägungsgrund und Punkt A.2 der streitigen Entscheidung.

Überprüfung bedeutet aber keinesfalls, dass anerkannt wird, dass solche Hindernisse im vorliegenden Fall ein vom Bezugssystem abweichendes System rechtfertigen können“ [87]. Entgegen dem Vorbringen des Königreichs Spanien ist der von der Kommission verfolgte Verfahrensansatz, mit dem sie in einer getrennten Entscheidung die Situation der Unternehmen untersucht hat, die in Unternehmen mit Sitz außerhalb der Union investieren, im Hinblick auf die Beurteilung der Vergleichbarkeit zwischen diesen Unternehmen und denjenigen, die in Unternehmen mit Sitz in Spanien investieren, oder im Hinblick auf die Beurteilung der Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung dieser beiden Gruppen von Unternehmen, völlig gerechtfertigt und durchaus mit der Beibehaltung eines weiter gefassten Bezugsrahmens als dem durch die streitige Maßnahme gebildeten vereinbar.

65. Entgegen dem Vorbringen der Rechtsmittelführer hat die Kommission daher nicht wegen der fehlenden Anerkennung von Hindernissen für grenzüberschreitende Verschmelzungen ausgeschlossen, dass die streitige Maßnahme das richtige Bezugssystem darstellen könnte, das für die Zwecke der Prüfung der Selektivität zu berücksichtigen ist, sondern weil sie der Ansicht war, dass diese Maßnahme im Licht einer breiteren Gesamtheit von Vorschriften beurteilt werden sollte, die sowohl die Vorschriften für die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts im Fall des Erwerbs von Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften als auch die Grundsätze umfasste, die für die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts im Allgemeinen gelten, an die nach Ansicht der Kommission diese Vorschriften angepasst wurden, indem sie die Abzugsfähigkeit des Geschäfts- oder Firmenwerts nur für den Fall vorsahen, dass auf den Erwerb eine Unternehmensverschmelzung folgte. Dieses Ergebnis wird meines Erachtens durch die Erwägungsgründe 17 bis 22 der Einleitungsentscheidung bestätigt, auf die die Kommission mehrfach verweist, um das Vorbringen des Königreichs Spanien in den Erwägungsgründen 92 bis 96 der streitigen Entscheidung zurückzuweisen.

66. Im Licht der vorstehenden Erwägungen bin ich daher der Auffassung, dass die erste Beanstandung, die sich auf eine Ersetzung der Begründung stützt, die das Gericht in den Rn. 127 bis 140 des angefochtenen Urteils vorgenommen habe, als unbegründet zurückzuweisen ist.

67. Mit der zweiten Beanstandung, die WDFG hilfsweise vorbringt, machen die Rechtsmittelführer geltend, dass die vom Gericht dargelegte „Ersatz“-Argumentation, mit der ausgeschlossen werden sollte, dass die streitige Maßnahme ein eigenständiges Bezugssystem darstellen könne, rechtsfehlerhaft sei. Zum einen habe die streitige Maßnahme das Ziel, die steuerliche Neutralität in Bezug auf den Erwerb von Beteiligungen in Spanien und im Ausland sicherzustellen, und ihr Zweck könne daher nicht darauf reduziert werden, dass sie nur auf eine besondere Lage zugeschnitten sei, wie es das Gericht in Rn. 139 des angefochtenen Urteils festgestellt habe. Zum anderen führe die Argumentation des Gerichts dazu, dass die Selektivität einer Maßnahme unterschiedlich beurteilt werde, je nachdem, ob der nationale Gesetzgeber beschlossen habe, eine gesonderte Steuer einzuführen oder eine allgemeine Steuer zu ändern, also je nach der verwendeten Regelungstechnik.

68. Aus Rn. 94 des angefochtenen Urteils ergibt sich, dass das Gericht in dessen Rn. 95 bis 141 mit seiner Argumentation auf das Vorbringen von WDFG eingehen wollte, wonach die Kommission aufgrund der Hindernisse für grenzüberschreitende Verschmelzungen die streitige Maßnahme als Bezugssystem hätte angeben müssen.

69. Diese Argumentation lässt sich in drei Teile gliedern.

[87] Hervorhebung nur hier.

70. Der erste Teil, der die Rn. 95 bis 108 umfasst, behandelt in allgemeiner Weise die Frage, welche Methode zur Bestimmung des Bezugssystems im Rahmen des ersten Schritts der Prüfung der Selektivität anzuwenden ist. In Rn. 98 stellt das Gericht fest, dass die materielle Abgrenzung dieses Bezugsrahmens grundsätzlich im Zusammenhang mit der untersuchten Maßnahme erfolge, und in Rn. 102, nach einer Analyse der Urteile vom 8. September 2011, Paint Graphos [88], und vom 8. September 2011, Kommission/Niederlande [89], schließt es daraus, dass „neben dem Bestehen eines Zusammenhangs zwischen dem Gegenstand der in Rede stehenden Maßnahme und dem der normalen Regelung, die Prüfung der Vergleichbarkeit der Situationen, die unter diese Maßnahme fallen, und der Situationen, die unter diese Regelung fallen, auch gestattet, die Tragweite der Regelung materiell zu begrenzen". In den Rn. 103 und 104 führt das Gericht weiter aus, dass, da die Ähnlichkeit dieser Situationen auch die Annahme zulasse, dass eine Ausnahmeregelung vorliege, wenn die von der streitigen Maßnahme erfassten Situationen anders behandelt würden als die von der normalen Regelung erfassten Situationen, „eine umfassende Argumentation zu den ersten beiden Stufen der Methode [der Selektivitätsanalyse] in bestimmten Fällen zur Feststellung sowohl der normalen Regelung als auch des Vorliegens einer Ausnahmeregelung führen kann".

71. Im zweiten Teil seiner Erwägungen, der die Rn. 109 bis 125 des angefochtenen Urteils umfasst, hat das Gericht in Anwendung der in den Rn. 95 bis 108 dieses Urteils dargelegten Methode geprüft, ob im Hinblick auf das Ziel der von der Kommission festgestellten normalen Regelung, die Unternehmen, die Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften erwerben, und diejenigen, die Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwerben, sich in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation befinden. Diese Vergleichbarkeitsprüfung, die normalerweise im Rahmen des zweiten Schritts der Prüfung der Selektivität vorgenommen wird, wird daher in den ersten Schritt vorgezogen, und von ihrem Ergebnis macht das Gericht die korrekte Abgrenzung des Bezugssystems abhängig (Rn. 109 des angefochtenen Urteils). Am Ende dieser Prüfung gelangt das Gericht zu dem Ergebnis, dass „sich die Unternehmen, die Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwerben, im Hinblick auf das mit der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts verfolgte Ziel, in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation [befinden], die mit derjenigen der Unternehmen, die Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften erwerben, vergleichbar ist" (Rn. 122 des angefochtenen Urteils) und dass die Kommission zu Recht „als normale Regelung die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts und nicht die von der streitigen Maßnahme eingeführte steuerliche Behandlung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts herangezogen" hat (Rn. 123 des angefochtenen Urteils). Nach der Feststellung, dass diese Maßnahme „indem sie die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts für den Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften gestattet, ohne dass eine Unternehmensverschmelzung vorliegt, auf diese Transaktionen eine andere Behandlung an[wendet] als die, die auf den Erwerb von Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften anwendbar ist, obwohl diese beiden Arten von Transaktionen sich im Hinblick auf das mit der normalen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden" (Rn. 124 des angefochtenen Urteils), schließt das Gericht diesen Teil seiner Erwägungen, indem es das Vorbringen von WDFG zurückweist, nicht nur soweit es darauf gerichtet ist, die Abgrenzung des Bezugssystems im Rahmen des ersten Schritts der Prüfung der Selektivität zu rügen, sondern auch insoweit, als es die Feststellung des abweichenden Charakters der streitigen Maßnahme betrifft, die im Rahmen des zweiten Schritts vorzunehmen ist, und indem es „das Bestehen von Zusammenhängen zwischen diesen beiden Schritten oder sogar, wie im vorliegenden Fall, einer gemeinsamen Argumentation" bestätigt (Rn. 125 des angefochtenen Urteils).

88 C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550.

89 C-279/08 P, EU:C:2011:551.

72. Schließlich hat das Gericht im dritten Teil seiner Erwägungen, der die Rn. 126 bis 141 umfasst, untersucht, ob „trotz des Bestehens einer Steuerregelung, die im Zusammenhang mit der streitigen Maßnahme steht und im Hinblick auf deren Ziel Transaktionen, denen diese Maßnahme nicht zugutekommt, sich in einer Situation befinden, die mit den Transaktionen vergleichbar ist, die von ihr begünstigt sind, noch zu prüfen [ist], ob die streitige Maßnahme im Hinblick auf ihre eigenen Merkmale und daher unabhängig von einer vergleichenden Prüfung für sich genommen einen eigenständigen Bezugsrahmen darstellen könnte".

73. Die Rechtsmittelführer beanstanden die vom Gericht in den Rn. 95 bis 108 des angefochtenen Urteils dargelegte Methode nicht. Insoweit werde ich mich daher auf die Feststellung beschränken, dass die Vermengung zwischen erstem und zweitem Schritt, der sich aus diesen Randnummern ergibt, meines Erachtens weder mit den Urteilen Paint Graphos [90] und Kommission/Niederlande [91], auf die sich das Gericht gestützt hat, noch mit der jüngsten Rechtsprechung des Gerichtshofs in Einklang steht, die klar zwischen diesen Schritten unterscheidet und die Abgrenzung des Bezugssystems der Bestimmung des Ziels dieses Systems vorausgehen lässt und die Letztere der Bestimmung der Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren Situation wie die Unternehmen befinden, die Begünstigte der beanstandeten Maßnahme sind. Eine solche Vermengung, die wahrscheinlich durch die Struktur der streitigen Entscheidung und die Argumente von WDFG veranlasst ist, verkompliziert meiner Ansicht nach den bereits komplexen Rahmen, der sich aus der Rechtsprechung zur Prüfung der Selektivität von steuerlichen Maßnahmen ergibt, noch weiter. Wie oben ausgeführt [92], ist es zwar wichtig, dass die Bestimmung des Bezugssystems im Zusammenhang mit der untersuchten Maßnahme und den durch sie eingeführten Unterscheidungen erfolgt, doch muss diese Bestimmung so objektiv wie möglich sein, d. h. ohne bereits in diesem Schritt das angebliche Ziel dieses Systems oder die tatsächliche Vergleichbarkeit zwischen der Situation der von der untersuchten Maßnahme begünstigten Unternehmen und der Situation der von ihr ausgeschlossenen Unternehmen zu berücksichtigen.

74. Die Argumente, die die Rechtsmittelführer im Rahmen der vorliegenden Rügen gegen den zweiten Teil der Erwägungen des Gerichts, nämlich die Rn. 109 bis 125 des angefochtenen Urteils, vorbringen, werden im Rahmen der Teile ihres jeweils einzigen Rechtsmittelgrundes behandelt, die speziell der Beanstandung der Definition des Ziels des Bezugssystems gewidmet sind.

90 In Rn. 49 dieses Urteils, die eine erste Formulierung der Prüfungsmethode in drei Schritten darstellt, führt der Gerichtshof aus, was sodann in der späteren Rechtsprechung in ständiger Rechtsprechung übernommen wurde, nämlich dass in einem ersten Schritt die allgemeine oder „normale" Steuerregelung zu ermitteln und erst dann festzustellen sei, ob die untersuchte Maßnahme gegebenenfalls von diesem System insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Unternehmen einführt, die sich im Hinblick auf das mit der Steuerregelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. In den Rn. 50 bis 62 dieses Urteils hat sich der Gerichtshof strikt an diese Methode gehalten, indem er in einem ersten Schritt die Körperschaftsteuer als die rechtliche Bezugsregelung ermittelt hat (Rn. 50) und in einem zweiten Schritt den abweichenden Charakter der zugunsten der Genossenschaften vorgesehenen Befreiung von dieser Steuer festgestellt (Rn. 51 und 52) und geprüft hat, ob die Situation dieser Gesellschaften als mit derjenigen von Handelsgesellschaften vergleichbar angesehen werden konnte (Rn. 54 bis 62). Schließlich hat der Gerichtshof in Rn. 64 auch auf den Gegenstand des dritten Schritts der Prüfung der Selektivität verwiesen.

91 Im Urteil Kommission/Niederlande wendet der Gerichtshof, wenn auch mit weniger schematischer Strenge, eine entsprechende Prüfungsmethode wie im Urteil Paint Graphos an, indem er in einem ersten Schritt als Bezugssystem die nationale Regelung ermittelt, die die Unternehmen, deren Geschäftstätigkeit NOx-Emissionen verursacht, Verpflichtungen zur Begrenzung oder Reduktion dieser Emissionen auferlegt (Rn. 64), und in einem zweiten Schritt feststellt, dass mit Bezug auf das Ziel des Umweltschutzes und des Luftverschmutzungsmanagements dieser Regelung die von der untersuchten Maßnahme begünstigten Unternehmen und die von ihr ausgeschlossenen Unternehmen, die aber entsprechenden Verpflichtungen zur Verringerung der NO_x-Emissionen unterlagen, sich in einer vergleichbaren Situation befanden. Vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi in der Rechtssache Kommission/Niederlande (C-279/08 P, EU:C:2010:799, Nrn. 43 und 44).

92 Siehe Nr. 50 der vorliegenden Schlussanträge.

75. Was das Vorbringen zum dritten Teil dieser Erwägungen, nämlich zu den Rn. 126 bis 141 des angefochtenen Urteils, betrifft, so bin ich der Ansicht, dass es zurückzuweisen ist.

76. Erstens bin ich im Gegensatz zu den Rechtsmittelführern der Meinung, dass die Analyse, die das Gericht zu der Schlussfolgerung geführt hat, dass die streitige Maßnahme „im Hinblick auf ihre eigenen Merkmale“ [93] keinen eigenständigen Bezugsrahmen darstellen könne, nicht auf der vom spanischen Gesetzgeber gewählten Regelungstechnik beruht, der bei der Einführung der streitigen Regelung kein besonderes Steuergesetz erlassen, sondern sich darauf beschränkt hat, das Körperschaftsteuergesetz zu ändern.

77. Das Gericht hat nämlich zum einen auf der Grundlage des Gegenstands und der Wirkungen der streitigen Maßnahme und nicht aufgrund rein formaler Erwägungen festgestellt, dass diese Maßnahme nur „eine besondere Modalität der Anwendung einer weiter gefassten Steuer“ [94] darstelle und keine „klar begrenzte Steuerregelung einführt[e], die spezifische Ziele verfolgt und sich somit von jeder anderen … Steuerregelung unterscheidet“ [95], und zum anderen darauf hingewiesen, dass diese Maßnahme „eine Ausnahme von der allgemeinen Regel, wonach nur die Unternehmensverschmelzungen zur Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts führen können“ darstelle.

78. Insoweit weise ich darauf hin, dass der Gerichtshof zwar, wie die Rechtsmittelführer ausführen, entschieden hat, dass der Rückgriff auf die verwendete Regelungstechnik nicht „zur Bestimmung des für die Prüfung des Tatbestandsmerkmals der Selektivität maßgebenden Referenzsystems ausreichen [kann], da sonst die Form der staatlichen Maßnahmen in entscheidender Weise Vorrang vor ihren Wirkungen genösse“ [96], doch hat er in Rn. 77 des Urteils WDFG auch festgestellt, dass der Umstand, dass eine steuerliche Maßnahme einen von einer allgemeinen Steuerregelung abweichenden Charakter aufweist, für die Zwecke der Prüfung ihrer Selektivität relevant sei, wenn sich daraus ergebe, dass zwei Gruppen von Wirtschaftsteilnehmern unterschieden werden und unterschiedlich behandelt werden, obwohl sich diese beiden Gruppen im Hinblick auf das mit dieser Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren Situation befinden [97]. Dem Gericht kann daher nicht vorgeworfen werden, sich auf rein die Regelungstechnik betreffende Erwägungen gestützt zu haben, als es dem seiner Ansicht nach abweichenden Charakter der streitigen Maßnahme Bedeutung zuerkannt hat. Außerdem weise ich darauf hin, dass der Gerichtshof im Urteil Andres gerade, weil er nicht anerkannt hatte, dass das von der Kommission definierte Bezugssystem eine Ausnahme von einer Regel mit allgemeiner Geltung darstellte, das angefochtene Urteil des Gerichts in der Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, aufgehoben hat.

79. Der letzte Satz in Rn. 137 des angefochtenen Urteils bestätigt mit der Feststellung, dass die streitige Maßnahme „keine gegenüber dieser Regelung eigenständige Reform der Körperschaftsteuer dar[stellt]“, weiter den nicht rein formalistischen Ansatz des Gerichts, das implizit einräumt, dass diese Maßnahme, trotz der vom spanischen Gesetzgeber verwendeten Regelungstechnik, eine eigenständige Regelung hätte darstellen können, wenn sie die zu diesem Zweck erforderlichen materiellen Voraussetzungen erfüllt hätte. Entgegen dem Vorbringen von WDFG deutet nichts darauf hin, dass die vom Gericht verfolgte Logik es zu einer anderen Prüfung der Selektivität geführt hätte, wenn der spanische Gesetzgeber getrennte und

93 Vgl. Rn. 126.

94 Vgl. Rn. 134 des angefochtenen Urteils.

95 Vgl. Rn. 127 des angefochtenen Urteils.

96 Vgl. Urteil Andres (Rn. 92).

97 Vgl. auch Rn. 93 des Urteils Andres.

unabhängige Steuern für den Erwerb inländischer und ausländischer Beteiligungen eingeführt hätte, anstatt die Körperschaftsteuer zu reformieren. Das Gericht zeigt vielmehr, dass es im Einklang mit meinen obigen Ausführungen der Ansicht ist, dass die Bestimmung des Bezugssystems die steuerlichen Belastungen darlegen muss, die für die von der untersuchten Maßnahme begünstigten Unternehmen gelten und für diejenigen, die ihrer Ansicht nach in Anwendung der untersuchten Maßnahme einer diskriminierenden Behandlung unterliegen, unabhängig davon, ob sie zu derselben allgemeinen Regelung gehören oder in besonderen Steuergesetzen enthalten sind.

80. Zweitens weise ich, soweit die Rechtsmittelführer die Bezugnahme auf die Schlussanträge des Generalanwalts Warner in der Rechtssache Italien/Kommission [98] (Rn. 129 und 130 des angefochtenen Urteils) beanstanden, zunächst darauf hin, dass ihr Vorbringen nicht als solches darauf gerichtet ist, die Feststellung zu beanstanden, die das Gericht aus diesen Schlussanträgen ableitet, wonach eine steuerliche Maßnahme kein eigenständiges Bezugssystem darstellen könne, „[wenn sie] auf eine besondere Lage zugeschnitten [ist]“ [99], sondern die Schlussfolgerung – zu der das Gericht in Rn. 138 des angefochtenen Urteils gelangt ist –, wonach die Beseitigung der Auswirkungen der Hindernisse für grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen auf die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts eine „besondere Lage“ darstellt, neben der Gleichstellung des vorliegenden Falls mit demjenigen, der Gegenstand der oben angeführten Schlussanträge war.

81. Sodann hat das Gericht, entgegen der Auffassung der Rechtsmittelführer, nicht in Anbetracht des „besonderen“ Charakters des von der streitigen Maßnahme verfolgten Ziels ausgeschlossen, dass diese Maßnahme ein eigenständiges Bezugssystem darstellen könne. Aus den Rn. 135 und 136 des angefochtenen Urteils geht nämlich klar hervor, dass das Gericht im Hinblick auf die Tatsache zu dieser Schlussfolgerung gelangt ist, dass diese Maßnahme „eine Ausnahme von der allgemeinen Regel, wonach nur die Unternehmensverschmelzungen zur Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts führen können“ darstellte, die den durch die Anwendung dieser Regel hervorgerufenen negativen Auswirkungen abhelfen sollte, gemeinsam mit der Feststellung, dass diese Maßnahme aus der Transaktion, die im Erwerb von Beteiligungen besteht, kein neues allgemeines Kriterium mache, das die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts organisiere, sondern „die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts allein dem Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften vor[behielt]“ (Rn. 136 des angefochtenen Urteils). Das Gericht hat daher letztlich nicht den „begrenzten“ Charakter des mit der streitigen Maßnahme verfolgten Ziels als entscheidend angesehen, unbeschadet der am Ende seiner Würdigung in Rn. 139 des angefochtenen Urteils getroffenen Feststellung, auf die sich die Rechtsmittelführer konzentrieren.

82. Unter diesen Umständen sind die von den Rechtsmittelführern vorgebrachten Argumente, mit denen zum einen die Gleichstellung des vorliegenden Falls mit demjenigen, der in der Rechtssache, die Gegenstand der Schlussanträge des Generalanwalts Warner war, geprüft wurde, beanstandet und zum anderen nachgewiesen werden soll, dass das Ziel der streitigen Maßnahme

98 173/73, nicht veröffentlicht, EU:C:1974:52, S. 728.

99 Im Übrigen weise ich darauf hin, dass die angeführten Schlussanträge des Generalanwalts Warner eine stärker untergliederte Würdigung der in der Rechtssache 173/73 in Rede stehenden Maßnahme enthalten, die in der vorübergehenden Befreiung des Textilsektors von einigen Soziallasten besteht und die Nachteile ausgleichen soll, die das frühere System für die Sektoren mit einem hohen Anteil an weiblichen Beschäftigten mit sich brachte. Generalanwalt Warner hat ausgeschlossen, dass diese Maßnahme eine eigenständige Steuerregelung einführte, nicht nur, weil sie auf die besondere Lage eines speziellen Industriezweiges zugeschnitten war, sondern auch, weil sie für einen begrenzten Zeitraum als Teil eines Gesetzes zur „Umstrukturierung, Reorganisation und Umstellung“ der fraglichen Industrie erlassen wurde und weil sie auch nicht auf irgendein allgemeines Kriterium gestützt war, das auf den prozentualen Anteil der weiblichen Arbeitnehmer in verschiedenen Industriezweigen abstellte.

in der Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität liege und nicht nur auf eine „besondere Lage“ zugeschnitten sei, meines Erachtens nicht ausreichend, um die Erwägungen des Gerichts in den Rn. 126 bis 141 des angefochtenen Urteils zu entkräften.

83. Nach alledem bin ich daher der Ansicht, dass die zweite Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und der zweite Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien als unbegründet zurückzuweisen sind.

4) Zur dritten Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG

84. Im Rahmen der dritten Rüge des ersten Teils ihres einzigen Rechtsmittelgrundes macht WDFG erstens geltend, dass das vom Gericht verwendete Bezugssystem willkürlich definiert sei, da nicht klar sei, welches Kriterium zur Bestimmung des kohärenten Rahmens, in den sich die streitige Maßnahme einfüge, herangezogen worden sei.

85. Wie die Kommission bin auch ich der Auffassung, dass diese Rüge zurückzuweisen ist und dass das Gericht die Erwägungen hinreichend begründet hat, die es im vorliegenden Fall dazu veranlasst haben, das Bezugssystem in den Vorschriften über die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts für die Zwecke der Ermittlung der Körperschaftsteuer zu bestimmen und in diesem Punkt die in der streitigen Entscheidung enthaltene Analyse inhaltlich zu bestätigen. Insoweit beschränke ich mich darauf, auf die Nrn. 56 bis 58 der vorliegenden Schlussanträge zu verweisen.

86. Zweitens macht WDFG geltend, das Gericht habe im von ihm definierten Bezugssystem falsch und ohne Begründung festgestellt, was die Regel sei und was hingegen die Ausnahme darstelle. Das Gericht habe in Rn. 135 des angefochtenen Urteils zu Unrecht angenommen, dass die Regel die Unmöglichkeit gewesen sei, den Geschäfts- oder Firmenwert abzuschreiben – obwohl Art. 12 Abs. 6 TRLIS und Art. 89 Abs. 5 dieses Gesetzes eine solche Abschreibung erlaubten – und dass die streitige Maßnahme eine Ausnahme von dieser Regel darstelle. Wie in der Rechtssache, in der das Urteil Andres ergangen sei, habe das Gericht die Regel mit der Ausnahme verwechselt.

87. Meiner Meinung nach sollte auch diese Rüge zurückgewiesen werden. Wie bereits ausgeführt, hat nämlich das Gericht in Rn. 135 des angefochtenen Urteils die in der streitigen Entscheidung enthaltene Analyse bestätigt, wonach im spanischen Steuerrecht nur eine Unternehmensverschmelzung normalerweise die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts gestatten, und zwar auch im Fall des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts, der sich aus dem Erwerb von Beteiligungen an inländischen Gesellschaften nach Art. 89 Abs. 3 TRLIS ergibt. Entgegen dem Vorbringen von WDFG stellt daher für das Gericht nicht die Nichtabschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts die allgemeine Regel dar, von der die streitige Maßnahme abweicht, sondern der Grundsatz, dass die Abschreibung grundsätzlich nur im Fall einer Unternehmensverschmelzung möglich ist, ein Grundsatz, den das Gericht aus den Bestimmungen über die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts für die Zwecke der Körperschaftsteuer abgeleitet hat, unabhängig davon, ob es sich um die Bestimmungen für die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts bei Unternehmenserwerben oder die Bestimmungen für die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts aus dem Erwerb von Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften im Anschluss an eine Verschmelzung handelt. In diesem Kontext ist das von der spanischen Regierung im förmlichen Prüfverfahren vorgebrachte Argument, auf das sich WDFG in ihren schriftlichen Erklärungen bezieht, wonach nach spanischem Recht die Regel die Abschreibung des Geschäfts- oder

Firmenwerts sei und dass die Nichtabschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts aus dem Erwerb von Beteiligungen an gebietsansässigen Unternehmen ohne anschließende Verschmelzung eher die Ausnahme darstelle, irrelevant, da es nicht geeignet ist, die Prämisse zu widerlegen, auf die sich das Gericht stützt, nämlich dass nach spanischem Recht die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts normalerweise vom Vorliegen einer Unternehmensverschmelzung abhängt.

88. Auf der Grundlage der vorstehenden Erwägungen bin ich der Auffassung, dass auch die dritte Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und folglich der erste Teil dieses Rechtsmittelgrundes insgesamt als unbegründet zurückzuweisen ist.

2. Zum zweiten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und zum dritten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien: Fehler bei der Bestimmung des Ziels, von dem bei der Durchführung der Vergleichbarkeitsprüfung auszugehen ist

89. Die von WDFG und vom Königreich Spanien im Rahmen des zweiten bzw. dritten Teils ihres jeweils einzigen Rechtsmittelgrundes vorgebrachten Rügen betreffen die Rn. 143 bis 164 des angefochtenen Urteils und richten sich gegen die Gründe dieses Urteils, mit denen das Gericht das Ziel des Bezugssystems festgestellt und im Licht dieses Ziels die Situation der vom Vorteil aus der streitigen Maßnahme begünstigten Unternehmen mit der Situation der davon ausgeschlossenen Unternehmen verglichen hat.

a) Zulässigkeit

90. Die Kommission macht geltend, dass der zweite Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und der dritte Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien insgesamt unzulässig seien. Sie stützt ihre Unzulässigkeitseinrede auf zwei Gründe. Der erste Grund ist identisch mit demjenigen, der zum ersten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und zum ersten und zweiten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien geltend gemacht wird, der bereits in den Nrn. 31 bis 34 der vorliegenden Schlussanträge geprüft wurde. Auf der Grundlage der in diesen Nummern dargelegten Erwägungen, auf die ich verweise, bin ich der Ansicht, dass dieser Grund in Bezug auf alle von WDFG und vom Königreich Spanien im Rahmen der vorliegenden Teile ihres jeweils einzigen Rechtsmittelgrundes erhobenen Rügen zurückzuweisen ist.

91. Mit ihrem zweiten Grund beanstandet die Kommission die Zulässigkeit dieser Rügen hingegen mit der Begründung, dass sie Tatsachenfragen beträfen, zu denen auch die Bestimmung des Inhalts und der Tragweite des nationalen Rechts gehöre.

92. Insoweit weise ich darauf hin, dass nach ständiger Rechtsprechung zwar die Würdigung der Tatsachen und der Beweise, sofern sie nicht verfälscht werden, keine Rechtsfrage ist, die als solche der Kontrolle des Gerichtshofs im Rahmen eines Rechtsmittels unterliegt; wenn das Gericht die Tatsachen festgestellt oder gewürdigt hat, ist der Gerichtshof jedoch nach Art. 256 AEUV zur Kontrolle ihrer rechtlichen Qualifizierung und der daraus gezogenen rechtlichen Konsequenzen befugt[100]. Somit kann der Gerichtshof, wenn er im Rahmen eines Rechtsmittels Beurteilungen des nationalen Rechts durch das Gericht prüft, die im Bereich des Beihilfenrechts

[100] Vgl. Urteil Andres (Rn. 77 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Tatsachenwürdigungen darstellen, nur prüfen, ob dieses Recht verfälscht wurde [101]. Dagegen fällt die im Rahmen eines Rechtsmittels vorgenommene Überprüfung der rechtlichen Qualifizierung des nationalen Rechts durch das Gericht anhand einer Bestimmung des Unionsrechts, da sie eine Rechtsfrage darstellt, in die Zuständigkeit des Gerichtshofs [102].

93. Daraus folgt, dass das Vorbringen von WDFG und vom Königreich Spanien zum *Inhalt oder zur Tragweite* der Vorschriften des spanischen Rechts, auf die sich das Gericht gestützt hat, um das Ziel des Bezugssystems in der „Parallele zwischen steuerlichem und buchhalterischem Ergebnis" zu identifizieren, mangels einer genauen und nachgewiesenen Behauptung einer Verfälschung [103] für unzulässig zu erklären ist. Dagegen sind die Argumente, die hingegen darauf abzielen sollten, die Wahl des Ziels in Frage zu stellen, anhand dessen die Situation der Unternehmen beurteilt wird, denen der Vorteil aus der Anwendung der streitigen Maßnahme zugutekommt, und derjenigen, die davon ausgeschlossen sind, für zulässig zu erklären. Denn ebenso wie die Definition des „Bezugssystems" im Rahmen des ersten Schritts der Prüfung des Tatbestandsmerkmals der Selektivität geht auch die Bestimmung des „Ziels", anhand dessen die Vergleichbarkeitsprüfung im Rahmen des zweiten Schritts dieser Prüfung durchzuführen ist, von einer rechtlichen Qualifizierung des nationalen Rechts anhand einer Bestimmung des Unionsrechts aus [104].

b) Begründetheit

94. Mit dem zweiten Teil ihres einzigen Rechtsmittelgrundes wendet sich WDFG als Erstes gegen die Feststellung in den Rn. 143, 150, 155 und 156 des angefochtenen Urteils, wonach die Rechtsprechung des Gerichtshofs in der Frage widersprüchlich sei, ob die Situation der begünstigten Unternehmen und die der von der Anwendung der untersuchten Maßnahme ausgeschlossenen Unternehmen im Licht des Ziels dieser Maßnahme oder im Licht des Systems, in das sie sich einfüge, verglichen werden müsse. Nach Ansicht von WDFG müssten diese Ziele nämlich übereinstimmen, und wenn dies nicht der Fall sei, dann deshalb, weil der nationale Gesetzgeber eine Maßnahme in das Steuersystem eingeführt habe, die nicht dessen Logik entspreche.

95. Insoweit beschränke ich mich auf den Hinweis, dass diese Rüge keine Auswirkungen auf die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Urteils hat. WDFG wendet sich nämlich nicht gegen die Schlussfolgerung des Gerichts in Rn. 156 des angefochtenen Urteils, wonach nach der jüngsten Rechtsprechung die Vergleichbarkeitsprüfung im Rahmen des zweiten Schritts der Prüfung der Selektivität im Licht des Ziels des Bezugssystems, in das sich die untersuchte Maßnahme einfügt, und nicht im Licht des Ziels dieser Maßnahme vorzunehmen sei, sondern behauptet lediglich, dass die Wahl zwischen dem einen oder dem anderen Ziel unerheblich sei, da sie grundsätzlich übereinstimmen müssten.

101 Vgl. Urteil Andres (Rn. 78) sowie entsprechend Urteile vom 3. April 2014, Frankreich/Kommission (C-559/12 P, EU:C:2014:217, Rn. 79 und die dort angeführte Rechtsprechung), vom 20. Dezember 2017, Comunidad Autónoma del País Vasco u. a./Kommission (C-66/16 P bis C-69/16 P, EU:C:2017:999, Rn. 98), und vom 20. September 2018, Spanien/Kommission (C-114/17 P, EU:C:2018:753, Rn. 75).

102 Vgl. Urteil Andres (Rn. 78) sowie entsprechend Urteile vom 3. April 2014, Frankreich/Kommission (C-559/12 P, EU:C:2014:217, Rn. 83), und vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 61 bis 63).

103 Im vorliegenden Fall ist eine solche Behauptung nicht ausdrücklich erhoben worden, und jedenfalls bin ich, trotz des Vorbringens insbesondere von Spanien, nicht der Ansicht, dass sich eine Verfälschung der Bestimmungen des nationalen Rechts in offensichtlicher Weise aus den Akten ergibt, entgegen dem, was nach der Rechtsprechung verlangt wird, Urteil vom 20. September 2018, Spanien/Kommission (C-114/17 P, EU:C:2018:753, Rn. 75).

104 Vgl. entsprechend Urteil Andres (Rn. 80).

96. Als Zweites macht WDFG geltend, das Gericht habe in Rn. 121 des angefochtenen Urteils fehlerhaft festgestellt, dass das Ziel der Körperschaftsteuer darin bestehe, eine „Parallele zwischen steuerlichem und buchhalterischem Ergebnis“ sicherzustellen. Diese Behauptung sei nicht nur willkürlich, sondern auch völlig unbegründet, da sich alle Körperschaftsteuern definitionsgemäß vom buchhalterischen Ergebnis entfernten. Was insbesondere die Bestimmungen über die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts anbelange, so hätten die verschiedenen vom TRLIS vorgesehenen Fälle nicht das Ziel gemein, die Kohärenz zwischen der steuerlichen und buchhalterischen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts sicherzustellen, sondern das Ziel, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden und die Steuerneutralität sicherzustellen. Im vorliegenden Fall stimmten daher das vom Gericht bestimmte Ziel des Bezugssystems und das der streitigen Maßnahme überein. Außerdem gebe es verschiedene Fälle, in denen keine Parallele zwischen steuerlicher und buchhalterischer Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts bestehe. Im Rahmen des dritten Teils seines einzigen Rechtsmittelgrundes bringt das Königreich Spanien entsprechende Rügen vor und stützt diese Rügen auf Argumente, die sich weitgehend mit denen von WDFG decken.

97. Die vorstehenden Rügen sind meines Erachtens unzulässig, da sie darauf abzielen, den Inhalt und die Tragweite des spanischen Rechts, wie sie das Gericht festgestellt hat, in Frage zu stellen. Das gesamte Vorbringen zu ihrer Stützung richtet sich nämlich gegen die Feststellungen in den Rn. 116 bis 120 des angefochtenen Urteils, wonach „[d]ie steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts … im Zusammenhang mit einer buchhalterischen Logik auf der Grundlage des Kriteriums des Vorliegens oder Nichtvorliegens einer Unternehmensverschmelzung [erfolgt]“. Auf der Grundlage dieser Feststellungen ist das Gericht in Rn. 121 dieses Urteils zu dem Ergebnis gelangt, dass das Ziel der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts darin bestehe, „eine gewisse Kohärenz [zwischen dieser Behandlung und seiner buchhalterischen Behandlung] sicherzustellen“, und dass daher die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts nicht „das Bestehen von Hindernissen für die grenzüberschreitende Verschmelzung ausgleichen oder die Gleichbehandlung der verschiedenen Arten des Erwerbs von Beteiligungen sicherstellen [soll]“. Diese Feststellungen, die sich aus der Auslegung der steuerlichen und buchhalterischen Grundsätze des spanischen Rechts im Bereich des Geschäfts- oder Firmenwerts durch das Gericht ergeben, sind jedoch, sofern nicht eine Verfälschung dieser Grundsätze behauptet und nachgewiesen wird, der Kontrolle des Gerichtshofs im Rahmen eines Rechtsmittels entzogen.

98. Als Drittes erheben WDFG und das Königreich Spanien, neben den vorstehenden Rügen, eine Rüge, mit der eine Ersetzung der Begründung der streitigen Entscheidung in Bezug auf die Bestimmung des Ziels des Bezugssystems geltend gemacht wird. Das in Rn. 121 des angefochtenen Urteils angeführte Ziel, „eine gewisse Kohärenz zwischen der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts und seiner buchhalterischen Behandlung sicherzustellen“, finde weder in der streitigen Entscheidung noch in den Erklärungen des Königreichs Spanien im Verwaltungsverfahren eine Bestätigung.

99. Dieser Rüge sollte meiner Meinung nach stattgegeben werden. Es ist nämlich festzustellen, dass die Kommission in keinem Teil der streitigen Entscheidung die Aufrechterhaltung einer gewissen Kohärenz zwischen der steuerlichen Behandlung und der buchhalterischen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts als Ziel des von ihr ermittelten Bezugssystems anführt. Das Gericht bestätigt zwar die Feststellungen in der streitigen Entscheidung, indem es ausführt, dass die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts auf der Grundlage des Kriteriums des Vorliegens oder Nichtvorliegens einer Unternehmensverschmelzung erfolge (Rn. 116 und 118) und indem es unter Bezugnahme auf die Erwägungsgründe 19 und 99 dieser

Entscheidung erläutert, dass dies darauf zurückzuführen sei, dass nach einem Erwerb oder einer Einbringung von Unternehmensteilen unabhängiger Unternehmen oder nach einer Fusion oder Spaltung „ein Geschäfts- oder Firmenwert … ein separater immaterieller Vermögenswert beim aus der Verschmelzung hervorgegangenen Unternehmen [ist]“ (Rn. 117 des angefochtenen Urteils). Ebenso steht die Feststellung in Rn. 116 des angefochtenen Urteils, dass die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts im Zusammenhang mit einer buchhalterischen Logik erfolge, im Einklang mit den Feststellungen der Kommission in der streitigen Entscheidung (vgl. insbesondere die Erwägungsgründe 97 bis 100). Das Gericht kommt jedoch gegenüber dieser Entscheidung völlig eigenständig und auf der Grundlage seiner eigenen Auslegung der spanischen Steuer- und Rechnungslegungsvorschriften zu dem Ergebnis, dass das Ziel der Regeln über die Abschreibung des steuerlichen Geschäfts- oder Firmenwerts im spanischen Körperschaftsteuergesetz die Kohärenz zwischen der steuerlichen und der buchhalterischen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts sei und dass im Hinblick auf dieses Ziel die Situation der Unternehmen, die in spanische Gesellschaften investieren, mit der der Unternehmen vergleichbar sei, die in nicht gebietsansässige Gesellschaften investieren.

1) Zu den Folgen der Begründetheit der Rüge betreffend eine Ersetzung der Begründung

100. Nach ständiger Rechtsprechung kann, wenn zwar die Gründe des Urteils des Gerichts eine Verletzung des Unionsrechts erkennen lassen, der Tenor des Urteils sich aber aus anderen Rechtsgründen als richtig erweist, ein solcher Verstoß nicht die Aufhebung des angefochtenen Urteils nach sich ziehen, so dass eine Ersetzung von Gründen vorzunehmen ist [105]. Es ist daher zu prüfen, ob trotz des Fehlers, der dem Gericht unterlaufen ist, die zweite Rüge des ersten Klagegrundes von WDFG vor dem Gericht, soweit darin gerügt wird, dass die Kommission nicht nachgewiesen habe, dass der Erwerb von Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften und derjenige an ausländischen Gesellschaften im Hinblick auf das Ziel der steuerlichen Neutralität, das die streitige Maßnahme verfolge, vergleichbar gewesen sei, in jedem Fall zurückzuweisen ist.

101. Hierzu weise ich zunächst darauf hin, dass nach der in den Nrn. 13 bis 15 der vorliegenden Schlussanträge angeführten Rechtsprechung die Vergleichbarkeitsprüfung, die im Rahmen des zweiten Schritts der Selektivitätsprüfung vorzunehmen ist, im Licht des Ziels des Bezugssystems und nicht desjenigen der streitigen Maßnahme erfolgen muss. Im Verfahren vor dem Gericht nach Zurückverweisung machte WDFG geltend, dass diese Ziele im vorliegenden Fall übereinstimmten und beide in der steuerlichen Neutralität bestünden.

102. In der streitigen Entscheidung hat die Kommission zwar festgestellt, dass die streitige Maßnahme auch ein Ziel verfolge, das auf die Steigerung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit der spanischen Unternehmen gerichtet sei (112. Erwägungsgrund), gleichwohl aber geprüft, ob sie im Hinblick auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität gerechtfertigt werden könne. Wie WDFG selbst in ihrer Klageschrift vor dem Gericht ausführt, wies die Kommission diese Rechtfertigung mit einer zweifachen Begründung zurück. Zum einen wies sie das Vorbringen des Königreichs Spanien zurück, dass eine unterschiedliche Behandlung ausländischer Investitionen aufgrund von Hindernissen für grenzüberschreitende Verschmelzungen erforderlich sei. Diese Begründung findet sich in den Erwägungsgründen 92 bis 95 der streitigen Entscheidung in dem Teil betreffend die Definition des Bezugssystems. Zum anderen war sie der Ansicht, dass die streitige Maßnahme jedenfalls nicht verhältnismäßig sei (Erwägungsgründe 107 bis 114 und 118 der streitigen Entscheidung).

[105] Urteil vom 9. Juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ u. a./Kommission (C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P, EU:C:2011:368, Rn. 118 und die dort angeführte Rechtsprechung).

103. Aus der Lektüre der streitigen Entscheidung geht jedoch nicht hervor, dass die Kommission das von WDFG geltend gemachte Ziel der steuerlichen Neutralität dem von ihr ermittelten Bezugssystem zugeordnet hätte. Ohne das Ziel dieses Systems ausdrücklich zu ermitteln, vertrat sie im Wesentlichen die Auffassung, dass sich Unternehmen, die in inländische Gesellschaften investierten, und Unternehmen, die in ausländische Gesellschaften investierten, in Bezug auf das durch die streitige Maßnahme eingeführte System in einer vergleichbaren Situation befänden, das in Abweichung vom Bezugssystem die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts auch dann vorsehe, wenn auf den Erwerb von Beteiligungen keine Fusion folge [106]. Mit anderen Worten war die Kommission der Ansicht, dass die durch die streitige Maßnahme eingeführte Unterscheidung zwischen Unternehmen, die Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften erwürben, die zwangsläufig fusionieren müssten, um den Geschäfts- oder Firmenwert abzuschreiben, und solchen, die hingegen Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwürben, die *automatisch* die Möglichkeit einer solchen Abschreibung unabhängig davon hätten, ob die Transaktion vor einer Fusion erfolge und unabhängig vom Nachweis des Bestehens tatsächlicher Hindernisse für die Durchführung einer solchen Fusion, eine Diskriminierung darstellen könne, sofern sie nicht durch das Königreich Spanien gerechtfertigt werde.

104. Auch wenn ein solches Vorgehen nicht völlig im Einklang mit der dreistufigen Prüfung der Selektivität zu stehen scheint, wie sie in der jüngsten Rechtsprechung seit dem das nach der streitigen Entscheidung ergangenen Urteil Paint Graphos dargelegt wurde, bin ich nicht der Ansicht, dass diese Entscheidung allein aus diesem Grund für nichtig zu erklären ist.

105. Die streitige Maßnahme ist, wie im Übrigen das Königreich Spanien klar darlegt, eine Abhilfemaßnahme, die dazu dient, die negativen Auswirkungen der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts im Allgemeinen zu beseitigen, wonach die Abschreibung nur im Fall von Unternehmensverschmelzungen (oder im Fall der Kontrolle und der Vorlage konsolidierter Abschlüsse) zulässig ist. Sie zielt somit ihrem Wesen nach darauf ab, eine bestimmte Kategorie von Unternehmen, im vorliegenden Fall diejenigen, die eine bestimmte Art von Investitionen tätigen, zu begünstigen, wie der Gerichtshof im Übrigen in den Rn. 62 und 119 des Urteils WDFG festgestellt hat, unter der Annahme, dass diese Unternehmen sonst durch die Anwendung der normalen Regelung benachteiligt würden. Unabhängig von den durch die Rechtsprechung vorgegebenen systematischen Rahmenbedingungen bin ich der Auffassung, dass die durch derartige Maßnahmen eingeführten Unterscheidungen tendenziell nicht nur im Hinblick auf die Richtigkeit der ihnen zugrunde liegenden tatsächlichen Voraussetzungen, sondern auch im Hinblick auf ihre Verhältnismäßigkeit und ihre Angemessenheit zur Erreichung des verfolgten Ziels zu beurteilen sind, und daher im Rahmen des dritten Schritts der Prüfung der Selektivität, mit dem festgestellt werden soll, ob die durch eine *a priori* selektive abweichende Maßnahme eingeführte Ungleichbehandlung durch die Natur oder den Aufbau des steuerlichen Systems, in das sie sich einfügt, gerechtfertigt ist. Eine solche Kontrolle wäre hingegen systematisch ausgeschlossen, wenn es ausreichte, im Rahmen des zweiten Schritts der Prüfung der Selektivität als Ziel des Bezugssystems, anhand dessen die Prüfung der Vergleichbarkeit der Situationen, die Gegenstand einer Unterscheidung sind, vorzunehmen ist, das allgemeine Ziel der steuerlichen Neutralität geltend zu machen, in das sich das spezifische Ziel der Abhilfemaßnahme, die von der untersuchten Maßnahme umgesetzt wird, einfügt.

[106] In diesem Sinne können mehrere Passagen der streitigen Entscheidung gelesen werden, vgl. u. a. die Erwägungsgründe 89 bis 91.

106. Die steuerliche Neutralität ist eines der Ziele, die mit jeder Steuerregelung verfolgt werden, und es besteht kein Zweifel daran, dass sich an diesem Grundsatz auch die Steuerregelung für den Geschäfts- oder Firmenwert im Rahmen der spanischen Körperschaftsteuer orientiert. Wie das Gericht in den Rn. 146 und 147 des angefochtenen Urteils jedoch zu Recht festgestellt hat, besteht das mit dieser Regelung verfolgte Ziel „nicht darin …, den Unternehmen zu gestatten, in den Genuss des Steuervorteils zu kommen, den die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts darstellt, wenn sie Schwierigkeiten haben, die sie daran hindern, eine Unternehmensverschmelzung durchzuführen“. Dies soll vielmehr mit der streitigen Maßnahme erreicht werden. Folgte man der Rüge von WDFG, liefe dies daher entgegen der jüngsten Rechtsprechung zur Selektivität darauf hinaus, anzuerkennen, dass die Vergleichbarkeitsprüfung im Rahmen des zweiten Schritts der Prüfung der Selektivität im Hinblick auf das Ziel der streitigen Maßnahme und nicht auf das des Bezugssystems erfolgen muss, und zwar unabhängig von der Tatsache, dass dieses Ziel in der streitigen Entscheidung nicht ausdrücklich festgestellt wurde, und auch dann, wenn es entsprechend dem Vorbringen von WDFG in der steuerlichen Neutralität bestehen sollte.

2) Ergebnis zum zweiten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und zum dritten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien

107. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, festzustellen, dass das Gericht zwar die streitige Entscheidung fehlerhaft ausgelegt hat, indem es die Begründung dieser Entscheidung durch seine eigene ersetzt hat, dass dieser Fehler jedoch nicht zur Aufhebung des angefochtenen Urteils führen kann, da die Rüge von WDFG, hinsichtlich deren dieser Fehler begangen wurde, in jedem Fall zurückzuweisen ist.

108. Der zweite Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und der dritte Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien sind daher meines Erachtens insgesamt zurückzuweisen.

3. Zum dritten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und zum vierten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien: Rechtsfehler bei der Verteilung der Beweislast

109. Die Rechtsmittelführer machen geltend, dass, da das Gericht im Rahmen der ersten beiden Schritte der Prüfung der Selektivität nicht untersucht habe, welche Unternehmen sich im Hinblick auf das Ziel des Bezugssystems, das in der steuerlichen Neutralität bestehe, in einer vergleichbaren Situation befänden, und diese Untersuchung dem dritten Schritt überlassen habe, es die Beweislast umgekehrt habe, da nur in diesen Schritten die Beweislast der Kommission obliege.

110. Diese Rüge ist meines Erachtens zurückzuweisen, da sie voraussetzt, dass die Rechtsmittelführer nachgewiesen haben, dass das Gericht einen Fehler bei der Bestimmung des Ziels des Bezugssystems begangen hat, indem es als dieses Ziel die Kohärenz zwischen der steuerlichen Behandlung und der buchhalterischen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts ermittelt hat, und nicht die steuerliche Neutralität. Allerdings bin ich in den Nrn. 92 und 93 der vorliegenden Schlussanträge zu dem Ergebnis gekommen, dass die Rügen, mit denen beanstandet werden soll, dass dem Gericht ein solcher Fehler unterlaufen sei, für unzulässig zu erklären sind, da sie darauf gerichtet sind, die Auslegung des spanischen Rechts durch das Gericht in Frage zu stellen, was nach ständiger Rechtsprechung mit einer

Tatsachenbeurteilung gleichzusetzen ist [107].

111. Der dritte Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und der vierte Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien sind daher als in tatsächlicher Hinsicht unbegründet anzusehen.

4. Zum vierten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG: Verhältnismäßigkeit

112. Mit dem vierten Teil ihres einzigen Rechtsmittelgrundes wirft WDFG dem Gericht vor, die Verhältnismäßigkeit der streitigen Maßnahme geprüft zu haben, ohne zuvor die *prima facie* gegebene Selektivität dieser Maßnahme im Hinblick auf das richtige Ziel des Bezugssystems beurteilt zu haben.

113. Die vorliegende Rüge beruht ebenso wie die vorhergehende auf der Prämisse, dass das Gericht bei der Prüfung der Vergleichbarkeit zwischen den Unternehmen, auf die die streitige Maßnahme anwendbar ist, und denjenigen, die von ihr ausgeschlossen sind, im Hinblick auf das richtige Ziel des Bezugssystems einen Fehler begangen habe. Sie ist daher meines Erachtens aus denselben wie den in den Nrn. 110 und 111 der vorliegenden Schlussanträge dargelegten Gründen zurückzuweisen.

5. Zum fünften Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG: Kausalzusammenhang

114. Hilfsweise macht WDFG geltend, dass die Begründung des angefochtenen Urteils in Bezug auf den dritten Schritt der Prüfung der Selektivität rechtsfehlerhaft sei, da das Gericht vom Königreich Spanien verlangt habe, das Bestehen „eines Kausalzusammenhangs zwischen der Unmöglichkeit von Fusionen im Ausland und dem Erwerb von Beteiligungen im Ausland“ nachzuweisen. WDFG trägt zum einen vor, dass diese Begründung ein Element der Prüfung einführe, das in der streitigen Entscheidung nicht vorkomme und daher ihrer *ratio decidendi* widerspreche, und zum anderen, dass der vom Gericht verlangte Nachweis unmöglich zu erbringen sei.

115. Diese Rüge richtet sich gegen die Rn. 180 bis 189 des angefochtenen Urteils, in denen das Gericht, ausgehend von der Feststellung, dass die streitige Maßnahme „sich … zwangsläufig auf die Prämisse [gründet], dass die Unternehmen, die grenzüberschreitende Verschmelzungen durchführen wollen und dies aufgrund von … Hindernissen für Verschmelzungen nicht tun können, regelmäßig Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwerben oder zumindest die Beteiligungen behalten, die sie bereits haben“ (Rn. 180 des angefochtenen Urteils), zu dem Ergebnis kam, dass das Königreich Spanien, dem es oblegen habe, die Ausnahme, die die streitige Maßnahme in das Bezugssystem eingeführt habe, zu rechtfertigen, eine solche Annahme nicht nachgewiesen habe. Das Gericht hat im Wesentlichen festgestellt, dass die streitige Maßnahme, da der Erwerb von Beteiligungen eine von der Verschmelzung getrennte Transaktion sei und keine Alternative zu dieser darstelle, in Wirklichkeit den Unternehmen einen Vorteil verschaffe, die beabsichtigten, in ausländische Gesellschaften zu investieren, die aber nicht notwendigerweise eine Verschmelzung zum Ziel hätten, d. h. anderen Unternehmen als denjenigen, die nach dem Vorbringen des Königreichs Spanien die nachteiligen Auswirkungen der allgemeinen Vorschriften über die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts erleiden würden.

[107] Siehe Nrn. 92 und 93 der vorliegenden Schlussanträge.

116. Hierzu ist zunächst festzustellen, dass das Gericht in den mit der vorliegenden Rüge beanstandeten Randnummern zwar zu dem Schluss gelangt ist, dass das Königreich Spanien nicht nachgewiesen habe, dass die streitige Maßnahme die angeblich benachteiligenden Wirkungen der normalen Regelung neutralisiere, es jedoch seine Würdigung unter der Annahme fortgesetzt hat, dass dieser Nachweis erbracht worden sei (vgl. Rn. 190 und 198 des angefochtenen Urteils). Die Gründe, gegen die sich diese Rüge richtet, wie außerdem in Rn. 199 des angefochtenen Urteils ausdrücklich dargelegt, sind daher nicht die einzigen, auf denen die Schlussfolgerung des Gerichts beruht, dass die Kommission keinen Fehler begangen habe, als sie festgestellt hat, dass das Königreich Spanien die durch die streitige Maßnahme eingeführte Unterscheidung nicht gerechtfertigt habe. Daraus folgt, dass, selbst wenn der vorliegenden Rüge stattgegeben würde, diese Schlussfolgerung durch verschiedene Gründe gestützt bliebe (die in den Rn. 190 bis 199 des angefochtenen Urteils dargelegt sind). Nach ständiger Rechtsprechung geht im Rahmen eines Rechtsmittels ein Rechtsmittelgrund, der gegen eine Hilfserwägung des angefochtenen Urteils gerichtet ist, dessen Tenor sich aus anderen Rechtsgründen als richtig darstellt, ins Leere und ist daher zurückzuweisen [108].

117. Ich weise außerdem darauf hin, dass zwar die in den Rn. 180 bis 189 des angefochtenen Urteils dargelegte Begründung in der streitigen Entscheidung nicht denselben Wortlaut hat, sie jedoch entgegen dem Vorbringen von WDFG nicht im Widerspruch zur *ratio decidendi* dieser Entscheidung steht. Im Gegenteil, sie entspricht vollkommen der Logik, nach der die Kommission die fehlende Kohärenz und Verhältnismäßigkeit der streitigen Maßnahme im Hinblick auf das angebliche Ziel festgestellt hat, die benachteiligenden Wirkungen der normalen Regelung der Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts für die Unternehmen zu neutralisieren, die Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwerben und grenzüberschreitende Verschmelzungen nicht durchführen können [109]. Zur angeblichen Unmöglichkeit, die vom Gericht verlangten Beweise zu erbringen, beschränke ich mich auf den Hinweis, dass das Gericht, wie aus den Rn. 188 und 189 des angefochtenen Urteils hervorgeht, im Wesentlichen die Auffassung vertreten hat, dass die neutralisierenden Wirkungen der streitigen Maßnahme nicht nachgewiesen worden seien, da die streitige Maßnahme zu unpräzise und vage sei, so dass nicht festgestellt werden könne, ob der durch sie gewährte Vorteil der Kategorie von Unternehmen zugutegekommen sei, die durch die allgemeine Regelung benachteiligt worden seien. Beruft sich der betreffende Mitgliedstaat auf den Abhilfecharakter einer grundsätzlich selektiven Maßnahme, so ist er jedoch logischerweise verpflichtet, die Beweise vorzulegen, die eine solche Feststellung erlauben, andernfalls kann die Maßnahme nicht als gerechtfertigt angesehen werden.

118. Aus den vorstehenden Gründen geht der fünfte Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG meines Erachtens ins Leere und ist hilfsweise unbegründet.

6. Zum sechsten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG: Trennbarkeit der Maßnahme

119. Mit dem sechsten, hilfsweise geltend gemachten Teil ihres einzigen Rechtsmittelgrundes rügt WDFG, dass das Gericht den von ihr zur Stützung der Nichtigerklärung der streitigen Entscheidung vorgebrachten Klagegrund zurückgewiesen habe, der sich auf die fehlende

[108] Vgl. z. B. Urteil vom 21. Dezember 2011, ACEA/Kommission (C-319/09 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2011:857, Rn. 120 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[109] Vgl. insbesondere den in Rn. 189 des angefochtenen Urteils angeführten 91. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung. Vgl. auch deren 113. Erwägungsgrund.

Unterscheidung zwischen dem Erwerb von Minderheitsbeteiligungen und dem Erwerb von Mehrheitsbeteiligungen in der Analyse der Kommission gestützt habe. Zum einen hätten alle Transaktionen, die WDFG im Rahmen der streitigen Maßnahme getätigt habe, zur Übernahme der Kontrolle über das Zielunternehmen geführt, und zum anderen habe das Königreich Spanien die Kommission ersucht, die beiden Fälle getrennt zu prüfen. Es ergebe sich aus der Rechtsprechung, dass die Kommission auf Antrag des betreffenden Mitgliedstaats eine gesonderte Analyse der geprüften Maßnahme durchführen müsse. Was die Trennbarkeit der streitigen Maßnahme anbelange, ergebe sich diese aus der verfahrenstechnischen Behandlung der Analyse der streitigen Maßnahme durch die Kommission selbst, die zu drei verschiedenen Entscheidungen geführt habe [110].

120. Hierzu weise ich zunächst darauf hin, dass sich die vorliegende Rüge gegen nicht tragende Gründe des angefochtenen Urteils richtet. Das Vorbringen von WDFG, es sei Sache der Kommission gewesen, zwischen dem Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften, die zu einer Übernahme der Kontrolle führten, und den übrigen Beteiligungserwerben zu unterscheiden, ist nämlich in Rn. 205 dieses Urteils zurückgewiesen worden, in der das Gericht feststellt, dass „die Inkohärenz …, die die streitige Maßnahme in die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts einführte, … auch [eingeführt würde], wenn sie nur dem Erwerb von Mehrheitsbeteiligungen an ausländischen Gesellschaften zugutekäme“. Das Gericht prüft in den Rn. 206 bis 215 des angefochtenen Urteils nur „ergänzend“, ob die Kommission verpflichtet gewesen sei, zwischen den verschiedenen Transaktionen zu unterscheiden, die durch die Anwendung der streitigen Maßnahme begünstigt worden seien.

121. Jedenfalls sind die von WDFG vorgebrachten Argumente, um die Schlussfolgerung zu beanstanden, zu der das Gericht nach dieser Prüfung gelangt ist, meines Erachtens auch in der Sache zurückzuweisen.

122. Erstens hat das Gericht in den Rn. 208 bis 211 des angefochtenen Urteils zu Recht den vorliegenden Fall von denjenigen unterschieden, in denen die Urteile vom 22. November 2001, Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie/Kommission [111], und vom 9. Juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ u. a./Kommission [112], ergangen sind. Ebenso irrelevant ist das Urteil ANGED, auf das sich WDFG jedoch in ihrem Rechtsmittel beruft. Mit der im Ausgangsverfahren, zu dem dieses Urteil ergangen ist, in Rede stehenden Regelung wurden nämlich verschiedene Unterscheidungskriterien eingeführt, bei denen der Gerichtshof für jedes geprüft hat, ob es zu einer Diskriminierung zwischen unterschiedlichen Gruppen von Steuerpflichtigen führte. Zweitens hat das Gericht meines Erachtens, ohne einen Rechtsfehler zu begehen, in Rn. 211 des angefochtenen Urteils festgestellt, dass die Kommission nicht verpflichtet war, eine getrennte Prüfung der Auswirkungen der streitigen Maßnahme vorzunehmen, die dazu führen würde, den Inhalt oder die Voraussetzungen der Anwendung der geprüften Maßnahme zu ändern. Schließlich bezieht sich Rn. 221 des angefochtenen Urteils, die nach Ansicht von WDFG die Trennbarkeit der streitigen Maßnahme verneint, in Wirklichkeit auf die Voraussetzungen, die erforderlich sind, damit einem Antrag auf teilweise Nichtigerklärung stattgegeben werden kann, und schließt das Vorliegen dieser Voraussetzungen im vorliegenden Fall aus, da „die

110 Die dritte Entscheidung ist der Beschluss (EU) 2015/314 der Kommission vom 15. Oktober 2014 über die staatliche Beihilfe SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) Spaniens Regelung für die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen (ABl. 2015, L 56, S. 38) (im Folgenden: Beschluss vom 15. Oktober 2014).

111 T-9/98, EU:T:2001:271.

112 C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P, EU:C:2011:368.

Nichtigerklärung der [streitigen] Entscheidung, soweit sie das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe auch für den Erwerb von Mehrheitsbeteiligungen feststellt, zur Folge [hätte], dass der Wesensgehalt dieser Entscheidung verändert würde“.

123. Aus den vorstehenden Gründen geht der sechste Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG meines Erachtens ins Leere und ist hilfsweise unbegründet.

7. Ergebnis betreffend die Rechtsmittel von WDFG und des Königreichs Spanien

124. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Rechtsmittel von WDFG und des Königreichs Spanien insgesamt zurückzuweisen.

C. Zum Antrag der Kommission auf Auswechslung der Begründung

125. Für den Fall, dass der einzige Rechtsmittelgrund von WDFG als begründet angesehen werden sollte, ersucht die Kommission den Gerichtshof, die Begründung auszuwechseln und die Klage vor dem Gericht für unzulässig zu erklären. Hierzu weise ich darauf hin, dass die Kommission im Anschluss an das Urteil WDFG im Verfahren vor dem Gericht nach Zurückverweisung eine Unzulässigkeitseinrede erhoben hatte, in der sie die fehlende Klagebefugnis von WDFG und hilfsweise ein fehlendes Rechtsschutzinteresse geltend machte. Gestützt auf das Urteil vom 26. Februar 2002, Rat/Boehringer[113] (im Folgenden: Urteil Boehringer) hat das Gericht in Rn. 30 des angefochtenen Urteils jedoch festgestellt, dass es gerechtfertigt sei, die Klage in der Sache zu prüfen, ohne zuvor über diese Einrede zu entscheiden[114].

126. Entgegen dem Vorbringen von WDFG in ihrer Erwiderung ist der Antrag der Kommission nicht unzulässig, da er nicht in der in Art. 176 Abs. 2 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs für Anschlussrechtsmittel vorgeschriebenen Form gestellt worden ist. Nach Art. 178 Abs. 1 der Verfahrensordnung muss das Anschlussrechtsmittel nämlich auf die teilweise oder vollständige Aufhebung der Entscheidung des Gerichts gerichtet sein. Da dieses im vorliegenden Fall über die Begründetheit der Klage von WDFG entschieden hat, *ohne* über deren Zulässigkeit zu entscheiden, hätte die Kommission im Rahmen eines etwaigen Anschlussrechtsmittels keinen Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Urteils *aufgrund der Unzulässigkeit* der Klage im ersten Rechtszug stellen können[115]. Der Antrag der Kommission ist daher meines Erachtens zutreffend als Antrag auf Auswechslung der Begründung formuliert worden, und es ist in der Sache zu entscheiden. Im Übrigen weise ich darauf hin, dass der Gerichtshof, selbst wenn er

113 C-23/00 P, EU:C:2002:118, Rn. 52.

114 Die Umkehr der logischen oder natürlichen Reihenfolge der Behandlung der Rechtsmittelgründe, zu der die Anwendung der sogenannten Boehringer-Rechtsprechung führt, für den Fall, dass der Unionsrichter eine Klage in der Sache abweist, auch wenn eine Einrede der Unzulässigkeit erhoben wurde – insbesondere wenn sie aus Gründen der öffentlichen Ordnung und mit besonderem Schriftsatz erhoben wird, mit dem beantragt wird, vorab über die Unzulässigkeitseinrede zu entscheiden –, ist kritisiert worden; vgl. z. B. Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen in der Rechtssache Schweiz/Kommission (C-547/10 P, EU:C:2012:565, Nrn. 46 bis 54), des Generalanwalts Bot in der Rechtssache Philips Lighting Poland und Philips Lighting/Rat (C-511/13 P, EU:C:2015:206, Nrn. 50 bis 67), des Generalanwalts Mengozzi in der Rechtssache SNCF Mobilités/Kommission (C-127/16 P, EU:C:2017:577, Nr. 163) sowie des Generalanwalts Ruiz-Jarabo Colomer in der Rechtssache Rat/Boehringer (C-23/00 P, EU:C:2001:511, Nrn. 30 bis 36). Trotz dieser Kritik wird die Boehringer-Rechtsprechung weiterhin sowohl vom Gericht (vgl. zuletzt Urteil vom 11. November 2020, AV und AW/Parlament, T-173/19, nicht veröffentlicht, EU:T:2020:535, Rn. 42), als auch vom Gerichtshof (für eine jüngere Anwendung im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens vgl. Urteil vom 21. Dezember 2016, Club Hotel Loutraki u. a./Kommission, C-131/15 P, EU:C:2016:989, Rn. 68) angewandt.

115 Ich weise außerdem darauf hin, dass hier keiner der in Art. 178 Abs. 2 der Verfahrensordnung angeführten Fälle vorliegt, wonach die Anschlussrechtsmittelanträge „auch auf die Aufhebung einer ausdrücklichen oder stillschweigenden Entscheidung über die Zulässigkeit der Klage vor dem Gericht gerichtet sein [können]“.

diesen Antrag für unzulässig halten sollte, gleichwohl über die von der Kommission im ersten Rechtszug erhobene Einrede der Unzulässigkeit der Klage zumindest dann entscheiden müsste, wenn er, nachdem er dem Rechtsmittel stattgegeben und das angefochtene Urteil aufgehoben hat, beschließen sollte, die vorliegende Rechtssache in der Sache zu entscheiden und der Klage stattzugeben. Sollte der Gerichtshof hingegen unter den gleichen Umständen beschließen, die Klage abzuweisen, bliebe auch die vom Gericht auf der Grundlage des Urteils Boehringer verfolgte Option offen. Schließlich weise ich darauf hin, dass nach ständiger Rechtsprechung der Gerichtshof, wenn er nach Art. 56 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union mit einem Rechtsmittel gegen ein Urteil des Gerichts befasst ist, gehalten ist, erforderlichenfalls von Amts wegen, über die Zulässigkeit der beim Gericht erhobenen Nichtigkeitsklage zu entscheiden, und folglich über einen Grund der öffentlichen Ordnung betreffend die Missachtung des Erfordernisses nach Art. 263 Abs. 4 AEUV, wonach ein Kläger die Nichtigerklärung einer Entscheidung, die nicht an ihn gerichtet ist, nur beantragen kann, wenn sie ihn unmittelbar und individuell betrifft [116].

127. Da ich dem Gerichtshof vorschlage, die Rechtsmittel zurückzuweisen, werde ich mich im Folgenden auf einige kurze Bemerkungen in der Sache zum Antrag der Kommission beschränken.

128. Mit ihrem ersten Unzulässigkeitsgrund macht die Kommission geltend, dass WDFG nicht nachgewiesen habe, dass die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts, die sie im Rahmen der streitigen Maßnahme vorgenommen habe, einen „direkten“ Erwerbsvorgang betroffen habe, die einzige Kategorie von Erwerben, die von der streitigen Entscheidung abgedeckt sei, wie der Beschluss der Kommission vom 15. Oktober 2014 belege [117]. Dieser Grund sollte meiner Meinung nach zurückgewiesen werden. Aus der am 14. Mai 2010 beim Gericht eingereichten Klageschrift geht nämlich zum einen hervor, dass Autogrill España (jetzt WDFG) in Anwendung der streitigen Maßnahme den finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben hat, der sich aus der fraglichen Transaktion – die im Erwerb sämtlicher Beteiligungen der britischen Gesellschaft World Duty Free Europe im Mai 2008 bestand – ergab, und zum anderen, dass auf der Grundlage der streitigen Entscheidung die so abgezogenen Beträge bei Autogrill España zurückgefordert wurden. Unter diesen Umständen, die von der Kommission nicht bestritten werden, ergibt sich, dass Autogrill España von den spanischen Behörden als tatsächliche Begünstigte der für rechtswidrig erklärten Beihilferegelung angesehen wurde, obwohl damals die spanischen Verwaltungsbehörden und Gerichte diese Bestimmung noch dahin auslegten, dass sie nur auf direkte Erwerbe anwendbar sei [118], und zum Zeitpunkt der Erhebung der Klage befugt war, gegen diese Entscheidung Klage zu erheben, in deren Durchführung ihr gegenüber eine Rückforderungsanordnung erlassen worden war. Was den zweiten Unzulässigkeitsgrund betrifft, der von der Kommission hilfsweise vorgebracht wird und mit dem

116 Vgl. Urteile vom 29. November 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall u. a./Kommission (C-176/06 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2007:730, Rn. 18), vom 20. September 2018, Spanien/Kommission (C-114/17 P, EU:C:2018:753, Rn. 48), und vom 29. Juli 2019, Bayerische Motoren Werke und Freistaat Sachsen/Kommission (C-654/17 P, EU:C:2019:634, Rn. 44). Das Bestehen einer Verpflichtung, die Voraussetzungen der Zulässigkeit der Klage vor dem Gericht, gegebenenfalls von Amts wegen, zu prüfen, scheint jedoch der Möglichkeit des Gerichtshofs, die Boehringer-Rechtsprechung anzuwenden, nicht entgegenzustehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Dezember 2016, Club Hotel Loutraki u. a./Kommission, C-131/15 P, EU:C:2016:989, Rn. 68).

117 Mit diesem Beschluss äußerte sich die Kommission zur verbindlichen behördlichen Auslegung (*consulta vinculante*) der streitigen Maßnahme, die von den spanischen Behörden am 21. März 2012 erlassen wurde und die rückwirkend anwendbar war. Nach dem Erlass der streitigen Entscheidung und des Beschlusses vom 14. Januar 2011 fügte Spanien einen neuen Unterabsatz in Art. 12 Abs. 5 TRLIS ein, um beiden nachzukommen. Obwohl festgestellt wurde, dass es sich bei Art. 12 Abs. 5 TRLIS um eine rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe handelt, wurde dieser Artikel nicht offiziell abgeschafft, da er weiterhin von Begünstigten angewandt werden konnte, die ein berechtigtes Vertrauen hatten, dass die gewährte Beihilfe, für die in diesen Entscheidungen eine Übergangsfrist eingeräumt wurde, nicht zurückgefordert wird (vgl. Fn. 9 der vorliegenden Schlussanträge und 30. Erwägungsgrund des Beschlusses vom 15. Oktober 2014). Zum Begriff des direkten und indirekten Erwerbs verweise ich auf die Erwägungsgründe 25 und 26 dieses Beschlusses.

118 Vgl. Erwägungsgründe 33 bis 36 des Beschlusses vom 15. Oktober 2014.

der Entfall des Rechtsschutzinteresses von WDFG nach dem Erlass des Beschlusses vom 15. Oktober 2014 geltend gemacht wird, bin ich der Ansicht, dass er ebenfalls zurückzuweisen ist. Selbst wenn man nämlich einräumt, dass die von Autogrill España durchgeführte Transaktion als indirekter Erwerb vom Beschluss aus 2014 erfasst ist, behält WDFG ein Interesse daran gegen die streitige Entscheidung vorzugehen, zumindest solange die in Durchführung dieser Entscheidung erlassene Rückforderungsanordnung nicht beseitigt wurde.

V. Kosten

129. Nach Art. 184 Abs. 2 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs entscheidet der Gerichtshof über die Kosten, wenn das Rechtsmittel unbegründet ist. Gemäß Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung, der nach deren Art. 184 Abs. 1 auf das Verfahren vor dem Gerichtshof, das ein Rechtsmittel gegen eine Entscheidung des Gerichts zum Gegenstand hat, entsprechende Anwendung findet, ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da ich dem Gerichtshof vorschlage, die Rechtsmittel von WDFG und des Königreichs Spanien zurückzuweisen, sind Letztere meines Erachtens gemäß dem Antrag der Kommission zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Nach Art. 184 Abs. 4 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs können, „[h]at eine erstinstanzliche Streithilfepartei das Rechtsmittel nicht selbst eingelegt, … ihr im Rechtsmittelverfahren Kosten nur dann auferlegt werden, wenn sie am schriftlichen oder mündlichen Verfahren vor dem Gerichtshof teilgenommen hat. Nimmt eine solche Partei am Verfahren teil, so kann der Gerichtshof ihr ihre eigenen Kosten auferlegen“. Ich schlage daher dem Gerichtshof vor, festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland seine eigenen Kosten trägt.

VI. Ergebnis

130. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Rechtsmittel zurückzuweisen, WDFG und dem Königreich Spanien die Kosten aufzuerlegen und festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland ihre eigenen Kosten trägt.