CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. WATHELET
van 28 juli 2016[1]

Gevoegde zaken C-20/15 P en C-21/15 P

Europese Commissie
tegen
World Duty Free Group SA, voorheen Autogrill España SA (C-20/15 P),
Banco Santander SA,

Santusa Holding SL (C-21/15 P)

„Hogere voorziening — Artikel 107, lid 1, VWEU — Spaanse bepalingen inzake vennootschapsbelasting op grond waarvan ondernemingen met fiscale vestigingsplaats in Spanje de goodwill resulterend uit de verwerving van deelnemingen in ondernemingen met fiscale vestigingsplaats in het buitenland kunnen afschrijven — Beschikking 2011/5/EG en besluit 2011/282/EU van de Commissie — Besluiten waarbij die regeling wordt aangemerkt als staatssteun, die steun onverenigbaar wordt verklaard met de interne markt en de terugvordering ervan wordt gelast — Begrip ‚staatssteun' — Selectief karakter — Aanwijzing van een groep ondernemingen die als enige worden begunstigd door de maatregel die van de algemene regeling afwijkt"

I – **Inleiding**

1. Met haar hogere voorziening in zaak C-20/15 P verzoekt de Europese Commissie om vernietiging van het arrest van het Gerecht van de Europese Unie van 7 november 2014, Autogrill España/Commissie (T-219/10, EU:T:2014:939)[2], waarbij het Gerecht heeft nietig verklaard: artikel 1, lid 1[3], en artikel 4[4] van beschikking 2011/5/EG van de Commissie van 28 oktober 2009 inzake de belastingafschrijving van de financiële goodwill voor de verwerving van deelnemingen in buitenlandse ondernemingen C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) die door Spanje is toegepast[5].

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Hierna: „bestreden arrest Autogrill España/Commissie".

3 — In dat lid wordt in wezen bepaald dat de steunregeling die het Koninkrijk Spanje heeft toegepast overeenkomstig artikel 12, lid 5, ingelast in de Spaanse wet op de vennootschapsbelasting bij Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (wet 24/2001 houdende vaststelling van fiscale, bestuursrechtelijke en sociale maatregelen) van 27 december 2001 (BOE nr. 313 van 31 december 2001, blz. 50493), en overgenomen in Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (koninklijk besluit nr. 4/2004 houdende goedkeuring van de herziene tekst van de wet op de vennootschapsbelasting) van 5 maart 2004 (BOE nr. 61 van 11 maart 2004, blz. 10951) (hierna: „omstreden regeling" of „omstreden maatregel"), die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU, op onwettige wijze door het Koninkrijk Spanje ten uitvoer is gelegd, onverenigbaar is met de gemeenschappelijke markt.

4 — Deze bepaling gelast de terugvordering van de steun.

5 — PB 2011, L 7, blz. 48; hierna: „eerste litigieuze besluit".

2. Met haar hogere voorziening in zaak C-21/15 P verzoekt de Commissie om vernietiging van het arrest van het Gerecht van 7 november 2014, Banco Santander en Santusa/Commissie (T-399/11, EU:T:2014:938)[6], waarbij het Gerecht heeft nietig verklaard: artikel 1, lid 1[7], en artikel 4[8] van besluit 2011/282/EU van de Commissie van 12 januari 2011 inzake de fiscale afschrijving van financiële goodwill voor de verwerving van deelnemingen in buitenlandse ondernemingen C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) die door het Koninkrijk Spanje is toegepast[9].

3. Bij deze twee litigieuze besluiten[10] heeft de Commissie een belastingfaciliteit die in Spanje belastingplichtige ondernemingen de mogelijkheid biedt tot afschrijving van de financiële goodwill[11] bij de verwerving van deelnemingen[12] in „buitenlandse ondernemingen"[13] onverenigbaar verklaard met de gemeenschappelijke markt en het Koninkrijk Spanje gelast de op grond van de betrokken regeling verleende steun terug te vorderen.

4. Uit vaste rechtspraak volgt dat een maatregel slechts als staatssteun onder artikel 107, lid 1, VWEU[14] kan vallen indien hij ten eerste uitgaat van de staat of met staatsmiddelen is bekostigd, ten tweede het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kan beïnvloeden, ten derde de begunstigde ervan een voordeel verschaft en ten vierde de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen, welke voorwaarden cumulatief zijn.[15]

5. Beide hogere voorzieningen hebben alleen betrekking op de derde voorwaarde, te weten de selectiviteit. Dit criterium behoort al sinds lange tijd tot de meest controversiële vraagstukken inzake staatssteun. Bijgevolg bieden deze hogere voorzieningen het Hof de gelegenheid om de draagwijdte ervan – met name in het geval van belastingmaatregelen – te verduidelijken.

6. In het bijzonder zal het Hof de in artikel 107, lid 1, VWEU gebruikte formulering „door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" moeten uitleggen en de vraag moeten beantwoorden of de selectiviteit kan voortvloeien uit de enkele vaststelling dat een afwijking van de algemene of „normale" belastingregeling[16] is ingevoerd of dat – zoals het Gerecht heeft

6 — Hierna: „bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie".

7 — Deze bepaling luidt: „De steunregeling die door [het Koninkrijk] Spanje overeenkomstig artikel 12, lid 5, van het koninklijk besluit nr. 4/2004 van 5 maart 2005 tot consolidering van de wijzigingen in de Spaanse wet op de vennootschapsbelasting is ingesteld en die in strijd met artikel 108, lid 3, [VWEU] op onrechtmatige wijze door [het Koninkrijk] Spanje ten uitvoer is gelegd, is onverenigbaar met de interne markt ten aanzien van de aan de begunstigden voor het verrichten van verwervingen buiten de Unie verleende steun."

8 — Deze bepaling gelast de terugvordering van de steun.

9 — PB L 135, blz. 1; hierna: „tweede litigieuze besluit".

10 — Hierna gezamenlijk: „litigieuze besluiten".

11 — Volgens de omstreden maatregel wordt de financiële goodwill berekend door de marktwaarde van de materiële en immateriële activa van de verworven onderneming van de voor de deelneming betaalde koopprijs af te trekken. Het begrip „financiële goodwill" zoals bedoeld in de omstreden maatregel introduceert op het gebied van de verwerving van deelnemingen een begrip dat gewoonlijk wordt gebruikt bij de overdracht van activa of bij transacties op het gebied van bedrijfscombinaties. Zie overweging 20 van het eerste litigieuze besluit, die identiek is met overweging 29 van het tweede litigieuze besluit.

12 — Onder een verwerving van een deelneming wordt verstaan een operatie waarbij een onderneming aandelen in het kapitaal van een andere onderneming verwerft, zonder daarbij de meerderheid of de controle van de stemrechten van de doelonderneming te verwerven. Zie overweging 23 van het eerste litigieuze besluit, die identiek is met overweging 32 van het tweede litigieuze besluit.

13 — In de litigieuze besluiten wordt verduidelijkt dat een onderneming als „buitenlandse onderneming" wordt aangemerkt, indien zij is onderworpen aan een soortgelijke belasting als die welke in Spanje geldt en haar inkomsten hoofdzakelijk afkomstig zijn uit bedrijfsactiviteiten in het buitenland. Zie overweging 21 van het eerste litigieuze besluit, die identiek is met overweging 30 van het tweede litigieuze besluit.

14 — Artikel 107, lid 1, VWEU bepaalt: „Behoudens de afwijkingen waarin de Verdragen voorzien, zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt."

15 — Zie in die zin arrest van 16 april 2015, Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Er zij aan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak voor de kwalificatie als „steun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU is vereist dat is voldaan aan alle in deze bepaling bedoelde voorwaarden. Arrest van 1 juli 2008, Chronopost en La Poste/UFEX e.a. (C-341/06 P en C-342/06 P, EU:C:2008:375, punt 121 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

16 — De algemene of normale belastingregeling wordt soms ook het referentiestelsel genoemd.

geoordeeld in punt 45 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en in punt 49 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie [17] – in alle gevallen tevens een groep ondernemingen moet worden aangewezen die als enige door de van de betrokken algemene regeling afwijkende maatregel worden begunstigd.

7. In deze conclusie zal ik in de eerste plaats betogen dat zodra een belastingmaatregel een afwijking vormt van de „normale" belastingregeling, dat wil zeggen van het referentiestelsel, en de ondernemingen die de bedoelde transacties verrichten begunstigt ten nadele van andere ondernemingen die vergelijkbare transacties verrichten en bijgevolg in een vergelijkbare situatie verkeren, die maatregel naar zijn aard discriminerend of selectief is, tenzij de door de maatregel veroorzaakte differentiatie gerechtvaardigd is door de aard of de algemene systematiek van het stelsel waarvan hij deel uitmaakt.

8. Het feit dat de voorwaarden waaraan de door de afwijkende belastingmaatregel bestreken transacties moeten voldoen, relatief gemakkelijk kunnen worden vervuld en dat daarom veel ondernemingen van het voordeel kunnen profiteren, doet niets af aan het selectieve karakter van de maatregel maar alleen aan de mate van de selectiviteit.

9. Ik geloof evenmin dat het feit dat de tekst van artikel 107, lid 1, VWEU slechts spreekt over maatregelen „[die] bepaalde ondernemingen of bepaalde producties [begunstigen]", economische activiteiten die door diezelfde maatregelen worden begunstigd, uitsluit van de werkingssfeer van dit artikel. In zoverre de activiteiten worden verricht door ondernemingen, worden bepaalde ondernemingen begunstigd wanneer bepaalde economische activiteiten begunstigd worden.

10. Bijgevolg ben ik – anders dan het Gerecht in de bestreden arresten heeft geoordeeld – van mening dat het selectiviteitscriterium van artikel 107, lid 1, VWEU niet de aanwijzing van een groep ondernemingen met specifieke kenmerken vereist [18] die als enige door de betrokken belastingmaatregel worden begunstigd.

11. In de tweede plaats zal ik overeenkomstig de rechtspraak van het Hof in de arresten van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, EU:C:1969:68, punt 20); van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284, punt 8), en van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 120), concluderen dat de omstreden maatregel selectief is, aangezien hij alleen profijtelijk is voor ondernemingen die grensoverschrijdende activiteiten verrichten en niet voor ondernemingen die dezelfde activiteiten op nationaal niveau uitvoeren.

II – **Voorgeschiedenis van de gedingen**

12. De Commissie heeft op 10 oktober 2007 – na verschillende schriftelijke vragen van leden van het Europese Parlement in 2005 en 2006 en een klacht van een particuliere marktdeelnemer die zij heeft ontvangen in 2007 – besloten de formele onderzoeksprocedure in te leiden met betrekking tot de omstreden maatregel.

13. Die maatregel bepaalt dat een in Spanje belastingplichtige onderneming die een deelneming in een „buitenlandse onderneming" verwerft, de goodwill ter zake van die verwerving, die in haar boekhouding moet worden opgenomen als een afzonderlijk immaterieel actief, door afschrijving in mindering kan brengen op de heffingsgrondslag van de door haar verschuldigde vennootschapsbelasting, voor zover die deelneming ten minste 5 % bedraagt en gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar in haar bezit blijft.

17 — Hierna gezamenlijk: „bestreden arresten".

18 — Zie de punten 64-68 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en de punten 68-72 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

14. Daarentegen kan een in Spanje belastingplichtige onderneming die een deelneming verwerft in een eveneens in Spanje gevestigde onderneming, naar Spaans belastingrecht de goodwill ter zake van die verwerving niet afzonderlijk boeken voor fiscale doeleinden. Wel kan naar Spaans belastingrecht goodwill worden afgeschreven in geval van een bedrijfscombinatie. [19]

15. De Commissie heeft de procedure met betrekking tot de binnen de Unie gerealiseerde deelnemingen afgesloten met het eerste litigieuze besluit. Bij artikel 1, lid 1, ervan heeft de Commissie de omstreden regeling, waarbij een belastingvoordeel wordt toegekend dat erin bestaat dat Spaanse ondernemingen de uit de verwerving van deelnemingen in buitenlandse ondernemingen resulterende goodwill kunnen afschrijven, onverenigbaar verklaard met de gemeenschappelijke markt voor zover zij betrekking heeft op de verwerving van deelnemingen in binnen de Unie gevestigde ondernemingen. Bij artikel 4 van diezelfde beschikking heeft zij het Koninkrijk Spanje gelast de uit hoofde van die regeling verleende steun terug te vorderen.

16. De Commissie had de procedure betreffende de verwerving van deelnemingen in buiten de Unie gevestigde ondernemingen niet afgesloten, aangezien de Spaanse autoriteiten hadden toegezegd nieuwe gegevens te zullen verschaffen over de obstakels die bestaan voor grensoverschrijdende fusies buiten de Unie.

17. Bij het tweede litigieuze besluit heeft de Commissie de omstreden regeling, waarbij een belastingvoordeel wordt toegekend dat erin bestaat dat Spaanse ondernemingen de uit de verwerving van deelnemingen in buitenlandse ondernemingen resulterende goodwill kunnen afschrijven, eveneens onverenigbaar verklaard met de gemeenschappelijke markt voor zover zij betrekking heeft op de verwerving van deelnemingen in buiten de Unie gevestigde ondernemingen [20] en heeft zij het Koninkrijk Spanje gelast de uit hoofde van die regeling verleende steun terug te vorderen [21].

III – **Procedures voor het Gerecht en bestreden arresten**

18. Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 14 mei 2010, heeft Autogrill España SA, nadien World Duty Free Group SA (hierna: „WDFG"), beroep ingesteld tot nietigverklaring van het eerste litigieuze besluit. Ter ondersteuning van haar beroep heeft WDFG vier middelen aangevoerd; het eerste had betrekking op verkeerde toepassing van het recht door de Commissie wat de selectiviteitsvoorwaarde betreft. [22]

19. Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 29 juli 2011, hebben Banco Santander SA en Santusa Holding SL (hierna: „Banco Santander en Santusa") beroep ingesteld tot nietigverklaring van het tweede litigieuze besluit. Ter ondersteuning van hun beroep hebben Banco Santander en Santusa vijf middelen aangevoerd, waarvan het eerste eveneens betrekking had op verkeerde toepassing van het recht door de Commissie wat de selectiviteitsvoorwaarde betreft. [23]

19 — Zie overweging 19 van het eerste litigieuze besluit, die identiek is met overweging 28 van het tweede litigieuze besluit. Een bedrijfscombinatie is een operatie waarbij een of meer ondernemingen, op het moment waarop zij worden ontbonden zonder in liquidatie te zijn gegaan, hun activa en passiva overdragen aan een andere reeds bestaande onderneming of aan een onderneming die zij vormen in ruil voor de uitgifte aan hun aandeelhouders van effecten die het kapitaal van die andere onderneming vertegenwoordigen. Zie overweging 23 van het eerste litigieuze besluit, die identiek is met overweging 32 van het tweede litigieuze besluit.

20 — Zie artikel 1, lid 1, van het tweede litigieuze besluit.

21 — Zie artikel 4 van het tweede litigieuze besluit.

22 — Het tweede middel had betrekking op het niet-selectieve karakter van de maatregel, aangezien de daarbij ingevoerde differentiatie voortvloeit uit de aard of de opzet van het stelsel waarvan hij deel uitmaakt; het derde middel was ontleend aan het feit dat de maatregel geen voordeel verschaft aan de ondernemingen waarop de omstreden regeling van toepassing is, en het vierde middel aan een gebrekkige motivering van de litigieuze beschikking, zowel wat het selectiviteitscriterium als wat het criterium inzake het bestaan van een voordeel betreft.

23 — Het tweede middel was ontleend aan onjuiste bepaling van het referentiestelsel; het derde middel aan het niet-selectieve karakter van de maatregel, aangezien de daarbij ingevoerde differentiatie voortvloeit uit de aard of de opzet van het stelsel waarvan hij deel uitmaakt; het vierde middel aan het feit dat de maatregel geen voordeel verschaft aan de ondernemingen waarop de omstreden regeling van toepassing is, en het vijfde aan een gebrekkige motivering van het litigieuze besluit, zowel wat het selectiviteitscriterium als wat het criterium inzake het bestaan van een voordeel betreft.

20. In de bestreden arresten heeft het Gerecht op in wezen identieke gronden het eerste middel in beide beroepen – inzake onjuiste toepassing van artikel 107, lid 1, VWEU wat betreft het selectiviteitscriterium – aanvaard en artikel 1, lid 1, en artikel 4 van de litigieuze besluiten nietig verklaard zonder de overige middelen te onderzoeken.

21. In de bestreden arresten is het Gerecht in de eerste plaats van oordeel dat „de kwalificatie van een nationale belastingmaatregel als ‚selectief' veronderstelt dat allereerst wordt bepaald en onderzocht welke algemene of ‚normale' belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt. Vervolgens moet in het licht van deze algemene of ‚normale' belastingregeling worden beoordeeld of het door de betrokken belastingmaatregel verschafte voordeel eventueel selectief is, door zich ervan te vergewissen dat die maatregel van de algemene regeling afwijkt, voor zover hij een differentiatie invoert tussen marktdeelnemers die, gelet op het doel van het belastingstelsel van de betrokken lidstaat, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie verkeren […]. In voorkomend geval dient ten slotte te worden nagegaan of de betrokken lidstaat geslaagd is in het bewijs dat de maatregel wordt gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het stelsel waarvan hij deel uitmaakt […]." [24]

22. Het Gerecht heeft evenwel geoordeeld dat „[w]anneer mogelijkerwijs álle ondernemingen in aanmerking komen voor de betrokken maatregel – hoewel deze een afwijking van de algemene of ‚normale' belastingregeling vormt – […] een vergelijking, in het licht van het met die regeling beoogde doel, van de feitelijke en juridische situatie van ondernemingen die van de maatregel kunnen profiteren met die van ondernemingen die er niet voor in aanmerking komen, echter niet mogelijk [is]. […] [In] alle gevallen [moet] een groep ondernemingen die als enige door de betrokken maatregel worden begunstigd, […] worden aangewezen, wil aan de selectiviteitsvoorwaarde zijn voldaan. […] [D]e selectiviteit van de maatregel [kan] niet […] volgen uit de enkele vaststelling dat een afwijking van de algemene of ‚normale' belastingregeling is ingevoerd." [25]

23. Bijgevolg heeft het Gerecht geoordeeld dat – gesteld al dat inderdaad sprake is van een afwijking van of een uitzondering op het door de Commissie bepaalde referentiekader – daarmee als zodanig nog niet is aangetoond dat de omstreden maatregel „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU begunstigt, aangezien a priori alle ondernemingen in aanmerking komen voor deze maatregel. [26]

24. Met betrekking tot de omstreden maatregel heeft het Gerecht vastgesteld dat hij geldt voor alle verwervingen van deelnemingen van ten minste 5 % in buitenlandse ondernemingen die gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar worden gehouden, en dat hij dus niet is bedoeld voor een bijzondere groep ondernemingen of producties, maar voor een groep economische handelingen. [27]

25. Volgens het Gerecht dient een onderneming die in aanmerking wil komen voor de omstreden maatregel aandelen te kopen in een buitenlandse onderneming. [28] Het Gerecht is van oordeel dat een dergelijke handeling – van zuiver financiële aard – de verwervende onderneming a priori niet verplicht haar activiteit te wijzigen, en voor haar overigens in beginsel slechts een tot het bedrag van

24 — Zie punt 33 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 37 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

25 — Zie de punten 44 en 45 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en de punten 48 en 49 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

26 — Zie punt 52 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 56 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

27 — Zie punt 53 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 57 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

28 — Zie punt 55 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 59 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

haar investering beperkte aansprakelijkheid meebrengt.[29] Het Gerecht heeft overeenkomstig punt 36 van het arrest van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), overwogen „dat een maatregel waarvan de toepassing losstaat van de aard van de ondernemingsactiviteit, a priori niet selectief is"[30].

26. Voorts heeft het Gerecht overwogen dat de omstreden maatregel geen drempelbedrag voor de minimumdeelneming van 5 % bepaalt en dus niet de facto voorbehouden is aan ondernemingen die beschikken over toereikende financiële middelen daartoe.[31] Tot slot heeft het Gerecht opgemerkt dat bij de omstreden maatregel een belastingvoordeel wordt toegekend op basis van een voorwaarde die verband houdt met de verwerving van specifieke economische goederen, te weten deelnemingen in buitenlandse ondernemingen.[32] „In het arrest [van 19 september 2000,] Duitsland/Commissie [(C-156/98, EU:C:2000:467, punt 22),] heeft het Hof geoordeeld dat een belastingvermindering ten behoeve van belastingplichtigen die bepaalde economische goederen verkochten en de daarbij geboekte winst bij de verwerving van deelnemingen in kapitaalvennootschappen met zetel in bepaalde gebieden konden aftrekken, hun een voordeel verleende dat een algemene maatregel was die zonder onderscheid van toepassing was op alle marktdeelnemers, en dus geen steun in de zin van de relevante verdragsbepalingen vormde. Van de omstreden maatregel is dus a priori geen enkele groep ondernemingen uitgesloten. Ook al zou de omstreden maatregel een afwijking van het door de Commissie in aanmerking genomen referentiekader vormen, dan nog levert dat hoe dan ook geen grond op voor de vaststelling dat die maatregel ‚bepaalde ondernemingen of bepaalde producties' in de zin van artikel [107, lid 1, VWEU] begunstigt."[33].

27. In de tweede plaats heeft het Gerecht erop gewezen dat de omstreden maatregel volgens de Commissie selectief is omdat hij slechts aan bepaalde groepen ondernemingen, die bepaalde investeringen in het buitenland doen, ten goede komt en dat een maatregel die slechts ten goede komt aan ondernemingen die voldoen aan de voorwaarden voor toekenning ervan „rechtens" selectief is, zonder dat behoeft te worden nagegaan of de betrokken maatregel, wegens de gevolgen ervan, slechts aan bepaalde ondernemingen of bepaalde producties een voordeel kan verschaffen.[34]

28. Volgens het Gerecht kan echter ook met deze in de litigieuze besluiten aangevoerde grond niet worden aangetoond dat de omstreden maatregel selectief is. Het Gerecht heeft overwogen dat artikel 107, lid 1, VWEU volgens vaste rechtspraak[35] een onderscheid naar de gevolgen van de maatregelen van de staten maakt en dat de door de Commissie verdedigde zienswijze kan leiden tot de vaststelling dat er sprake is van een selectieve belastingmaatregel zodra de toekenning ervan afhankelijk wordt gesteld van bepaalde voorwaarden, hoewel de begunstigde ondernemingen geen gemeenschappelijke eigen kenmerken vertonen op basis waarvan zij kunnen worden onderscheiden van andere ondernemingen, behalve dan het feit dat zij kunnen voldoen aan de voorwaarden voor toekenning van de maatregel.[36]

29 — Zie punt 56 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 60 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

30 — Zie punt 57 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 61 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

31 — Zie punt 58 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 62 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

32 — Zie punt 59 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 63 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

33 — Zie de punten 60-62 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en de punten 64-66 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

34 — Zie punt 63 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 67 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

35 — Zie arresten van 2 juli 1974, Italië/Commissie (173/73, EU:C:1974:71, punt 27); van 29 april 2004, Nederland/Commissie (C-159/01, EU:C:2004:246, punt 51), en van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punten 87 en 88).

36 — Zie de punten 64-68 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en de punten 68-72 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

29. In de derde plaats wijst het Gerecht erop dat de omstreden maatregel volgens de Commissie erop is gericht de uitvoer van kapitaal uit Spanje te bevorderen, om de positie van Spaanse ondernemingen in het buitenland te versterken en aldus het concurrentievermogen van de begunstigden van de regeling te verbeteren. [37]

30. Volgens het Gerecht is de vaststelling dat een maatregel selectief is, gebaseerd op een verschil in behandeling tussen groepen ondernemingen die onder het recht van dezelfde lidstaat vallen en niet op een verschil in behandeling tussen ondernemingen van een bepaalde lidstaat en die van andere lidstaten. [38] Bovendien is het Gerecht van oordeel dat het verband tussen de uitvoer van kapitaal en de uitvoer van goederen – gesteld dat dit verband wordt aangetoond – slechts kan leiden tot de vaststelling dat de mededinging en het handelsverkeer ongunstig worden beïnvloed, en niet tot de conclusie dat de omstreden maatregel selectief is, aangezien het selectieve karakter binnen het nationale kader moet worden beoordeeld. [39]

31. In de vierde plaats heeft het Gerecht ook het argument van de Commissie verworpen, dat het Hof al in zijn rechtspraak heeft aanvaard dat een belastingmaatregel wordt aangemerkt als selectief zonder dat is aangetoond dat de maatregel in kwestie een bijzondere groep ondernemingen of producties begunstigt met uitsluiting van andere ondernemingen of producties. [40]

32. In dit verband heeft het Gerecht ten eerste geoordeeld dat in de drie door de Commissie aangehaalde arresten [arresten van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, EU:C:1969:68, punt 20); van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284, punt 8), en van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 120),] de groep begunstigde ondernemingen op basis waarvan kon worden besloten dat de betrokken maatregel als selectief kon worden beschouwd, de groep van „exporterende ondernemingen” was, die inderdaad bijzonder groot is maar toch bijzonder, aangezien hij bestaat uit ondernemingen die kunnen worden onderscheiden op basis van gemeenschappelijke en specifieke kenmerken die verband houden met hun exportactiviteit. [41]

33. Ten tweede heeft het Gerecht wat het arrest van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 120), betreft geoordeeld dat het betrokken belastingvoordeel in de zaak die heeft geleid tot dat arrest, weliswaar betrekking had op alle exportactiviteiten, waaronder de verwerving van deelnemingen in buitenlandse ondernemingen, maar dit neemt niet weg dat de ondernemingen die voor dat belastingvoordeel in aanmerking wilden komen, deelnemingen dienden te verwerven in ondernemingen waarvan de activiteiten rechtstreeks verband hielden met de export van goederen of diensten. Die maatregel had dus ook betrekking op de bijzondere groep van exporterende bedrijven. [42]

37 — Zie punt 69 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 73 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

38 — Zie punt 75 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 79 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

39 — Zie punt 76 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 80 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

40 — Zie punt 77 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 81 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

41 — Zie de punten 79 en 80 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en de punten 82 en 83 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

42 — Zie punt 82 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 86 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

IV – **Procedure en conclusies van partijen**

34. Met haar hogere voorzieningen in de zaken C-20/15 P en C-21/15 P verzoekt de Commissie het Hof:

— de bestreden arresten Autogrill España/Commissie respectievelijk Banco Santander en Santusa/Commissie te vernietigen;

— de respectieve zaken terug te verwijzen naar het Gerecht, en

— de beslissing over de kosten aan te houden.

35. WDFG (C-20/15 P) en Banco Santander en Santusa (C-21/15 P) verzoeken het Hof:

— de in hun memories van antwoord aangevoerde middelen tot afwijzing van de hogere voorziening van de Commissie ontvankelijk en gegrond te verklaren;

— het enige middel van de hogere voorziening van de Commissie te verwerpen en de bestreden arresten Autogrill España/Commissie respectievelijk Banco Santander en Santusa/Commissie te bevestigen, en

— de Commissie te verwijzen in de kosten.

36. Bij beschikkingen van de president van het Hof van 19 mei 2015 zijn het Koninkrijk Spanje, Ierland en de Bondsrepubliek Duitsland toegelaten tot interventie aan de zijde van WDFG (C-20/15 P) en van Banco Santander en Santusa (C-21/15 P).

37. Daarentegen zijn de verzoeken van Telefónica SA en van Iberdrola SA tot interventie aan de zijde van WDFG (C-20/15 P) en van Banco Santander en Santusa (C-21/15 P) bij beschikkingen van de president van het Hof van 6 oktober 2015 afgewezen.

38. De Europese Commissie, WDFG, Banco Santander en Santusa, de Bondsrepubliek Duitsland, Ierland en het Koninkrijk Spanje hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Ter terechtzitting van 31 mei 2016 zijn zij alle gehoord in hun mondelinge opmerkingen.

V – **Hogere voorzieningen**

39. Ter ondersteuning van haar hogere voorzieningen voert de Commissie één identiek middel aan, dat uiteenvalt in twee onderdelen en gebaseerd is op onjuiste rechtsopvatting van het Gerecht bij de uitlegging van de selectiviteitsvoorwaarde van artikel 107, lid 1, VWEU.

A – *Eerste onderdeel*

1. Argumenten van partijen

40. Met het eerste onderdeel van haar enige middel stelt de Commissie dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door van haar te verlangen – om aan te tonen dat een maatregel selectief is – een groep ondernemingen met eigen kenmerken aan te wijzen.

41. De Commissie betoogt dat in haar litigieuze besluiten is vastgesteld dat de omstreden maatregel een uitzondering op het algemene stelsel vormt die slechts ondernemingen begunstigt die een bepaald soort investeringen in het buitenland verrichten (namelijk de verwerving van deelnemingen van ten minste 5 %) ten opzichte van ondernemingen die dezelfde investeringen in Spanje doen en daarom in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie verkeren. De Commissie voert aan dat het Gerecht, hoewel het de toepassing van die methode heeft aanvaard, bovendien van de Commissie verlangt aan te tonen dat de maatregel bepaalde ondernemingen begunstigt, die identificeerbaar zijn door specifieke kenmerken die andere ondernemingen niet hebben, dat wil zeggen door eigen en vooraf bepaalbare kenmerken.

42. Die aanvullende en per definitie striktere toets van het begrip „selectiviteit" waarop het Gerecht de nietigverklaring van artikel 1, lid 1, en artikel 4 van de litigieuze besluiten baseert getuigt volgens de Commissie van een onjuiste rechtsopvatting en is in strijd met vaste rechtspraak van de rechterlijke instanties van de Unie, die het Gerecht bovendien bij herhaling onjuist aanhaalt.

43. De Commissie stelt dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door te ontkennen dat een maatregel waarvan de toepassing losstaat van de ondernemingsactiviteit of die de toepassing ervan niet afhankelijk stelt van een drempelbedrag, selectief kan zijn. Anders dan het Gerecht heeft geoordeeld in punt 57 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en in punt 61 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie, is de Commissie van mening dat uit punt 36 van het arrest van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), niet kan worden afgeleid dat een maatregel waarvan de toepassing losstaat van de aard van de ondernemingsactiviteit a priori niet selectief is. De Commissie betoogt dat uit dit punt 36 volgt dat een maatregel niet selectief is indien hij in het algemeen en zonder enig onderscheid van toepassing is op alle ondernemingen in een lidstaat, en niet – zoals het Gerecht in de bestreden arresten volhoudt – afhankelijk van zijn verband met de ondernemingsactiviteit.

44. De Commissie stelt dat het Gerecht eveneens blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door in de punten 59 tot en met 62 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en in de punten 63 tot en met 66 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie te oordelen dat de omstreden maatregel niet selectief is aangezien hij verband houdt met de verwerving van specifieke economische goederen en geen enkele groep ondernemingen a priori uitsluit. Het Gerecht heeft zich volgens haar in dit verband ten onrechte gebaseerd op punt 22 van het arrest van 19 september 2000, Duitsland/Commissie (C-156/98, EU:C:2000:467). Uit de punten 22 en 23 van dat arrest volgt namelijk volgens haar dat in de zaak die heeft geleid tot dat arrest, de Commissie de betrokken maatregel alleen als selectief had aangemerkt ten aanzien van bepaalde geografisch omschreven ondernemingen waarin particuliere investeerders hun winst uit de verkoop van economische goederen hadden geïnvesteerd, en niet ten aanzien van die investeerders zelf, waarvoor zij die maatregel niet als staatssteun had aangemerkt. In ieder geval werd in die zaak de beoordeling van het selectieve karakter van de maatregel niet voor het Hof betwist.

45. Bovendien stelt de Commissie dat het Gerecht in de punten 66 tot en met 68 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en in de punten 70 tot en met 72 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie ten onrechte heeft geoordeeld dat in de rechtspraak van het Hof wordt bevestigd dat een maatregel waarvan de toekenning begunstiging „afhankelijk wordt gesteld van bepaalde voorwaarden, hoewel de begunstigde ondernemingen geen gemeenschappelijke eigen kenmerken vertonen op basis waarvan zij kunnen worden onderscheiden van andere ondernemingen, behalve dan het feit dat zij kunnen voldoen aan de voorwaarden voor toekenning van de maatregel" niet selectief kan zijn.

46. De Commissie stelt dat het Gerecht zich op die manier baseert op een onjuiste analyse van de betrokken rechtspraak.

47. Wat het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732), betreft, stelt de Commissie dat uit de punten 90 en 91 van dit arrest blijkt dat de zaak die tot dat arrest heeft geleid een zeer bijzondere situatie betrof, waarin het Hof het fiscale referentiestelsel zelf als selectief heeft aangemerkt, aangezien „offshorevennootschappen" door dat stelsel zelf werden begunstigd en niet door een afwijking van dat stelsel. De verwijzing in dat arrest naar „specifieke eigenschappen" van een groep ondernemingen moet volgens haar bijgevolg worden opgevat als een verwijzing naar de kenmerken op grond waarvan die ondernemingen fiscaal werden begunstigd in de context van een naar zijn aard selectief referentiestelsel, en mag niet buiten die context gegeneraliseerd worden.

48. De Commissie wijst erop dat het Gerecht in punt 66 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 70 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie alleen de eerste zin van punt 42 van het arrest van 29 maart 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184)[43], aanhaalt, terwijl de tweede zin van datzelfde punt 42 het in vaste rechtspraak van het Hof verankerde beginsel weergeeft dat een maatregel selectief is indien hij „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" kan begunstigen ten opzichte van andere die zich – gelet op het door de regeling nagestreefde doel – in een feitelijk en rechtens vergelijkbare situatie bevinden.

49. De Commissie betoogt dat zij de onderzoeksmethode met betrekking tot selectiviteit in belastingzaken heeft gevolgd die is vastgelegd in de vaste rechtspraak van het Hof. Zij heeft in de litigieuze besluiten aangetoond dat de omstreden maatregel een afwijking vormt van het referentiestelsel, aangezien hij voor in Spanje belastingplichtige ondernemingen die deelnemingen verwerven in ondernemingen die in het buitenland gevestigd zijn, voorziet in een fiscale behandeling die zich onderscheidt van de behandeling die van toepassing is op in Spanje belastingplichtige ondernemingen die deelnemingen verwerven in ondernemingen die in Spanje gevestigd zijn, ofschoon die twee groepen ondernemingen in vergelijkbare situaties verkeren.

50. Zij is van mening dat het Gerecht door daarnaast van haar te verlangen dat zij aantoont dat de omstreden maatregel bepaalde ondernemingen begunstigt die kunnen worden geïdentificeerd aan de hand van specifieke kenmerken die andere ondernemingen niet hebben, dat wil zeggen aan de hand van eigen en vooraf bepaalbare kenmerken, zich heeft gebaseerd op een selectiviteitsbegrip dat noodzakelijkerwijs strikter is dan het begrip dat in de vaste rechtspraak van het Hof is verankerd en dat bijgevolg strijdig is met die rechtspraak, zodat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting.

51. WDFG alsmede Banco Santander en Santusa wijzen er allereerst op dat de Commissie in de litigieuze besluiten niet heeft gesteld dat de omstreden maatregel de facto selectief is, zodat in het kader van deze hogere voorzieningen enkel de kritiekpunten op de bestreden arresten dienen te worden onderzocht, waarin het Gerecht heeft geoordeeld dat de door de Commissie in die besluiten aangevoerde argumenten niet de conclusie rechtvaardigen dat de maatregel de jure selectief is.

52. Zij betogen dat uit het arrest van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), volgt dat een maatregel die openstaat voor alle ondernemingen en potentieel op alle ondernemingen toepasbaar is, niet als selectief kan worden aangemerkt. Uit dit arrest kan daarentegen niet worden afgeleid – zoals de Commissie doet – dat de maatregel, om selectiviteit uit te sluiten, daadwerkelijk en zonder uitzondering van toepassing moet zijn op alle ondernemingen in de lidstaat, aangezien die stelling erop zou neerkomen dat bijna alle belastingregels selectief zijn.

43 — Volgens het Gerecht heeft het Hof [in punt 42 van dat arrest] geoordeeld dat „het feit dat alleen belastingplichtigen die [de] voorwaarden [voor toepassing van de betrokken maatregel] vervullen voor de maatregel in aanmerking komen, […] op zich nog niet mee[brengt] dat het hier een selectieve maatregel betreft".

53. WDFG alsmede Banco Santander en Santusa verwerpen ook de stelling van de Commissie als zouden bij herhaling zelfs maatregelen als selectief zijn aangemerkt die geen minimum investering eisten en waarvan de toepassing losstond van de aard van de activiteiten van de begunstigde.

54. Volgens hen kan de omstreden maatregel, voor zover hij een belastingvoordeel verbindt aan een gedraging die feitelijk en rechtens openstaat voor alle bedrijven en sectoren, daarentegen niet automatisch en alleen om die reden prima facie en de jure als selectief worden aangemerkt.

55. WDFG alsmede Banco Santander en Santusa betogen dat het Gerecht zich terecht heeft gebaseerd op punt 22 van het arrest van 19 september 2000, Duitsland/Commissie (C-156/98, EU:C:2000:467), waarvan het de letterlijke bewoordingen heeft aangehaald. In de beschikking in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, had de Commissie zelf expliciet erkend dat de maatregel niet selectief was ten aanzien van de betrokken investeerders, hetgeen bevestigd is door het Hof.

56. Overigens heeft de Commissie in de door haar genomen besluiten volgens hen bij herhaling de selectiviteit van belastingmaatregelen uitgesloten op grond van ditzelfde criterium, namelijk de afwezigheid van selectiviteit bij algemene maatregelen die zonder uitzondering van toepassing zijn op iedere onderneming en waarmee iedere belastingplichtige zijn voordeel kan doen.

57. De toepassing van dat criterium betekent overigens volgens hen niet dat de door de Commissie genoemde maatregelen met betrekking tot de aanschaf van bepaalde activa niet selectief zijn. Die maatregelen zijn volgens hen selectief indien blijkt dat zij feitelijk bepaalde ondernemingen met uitsluiting van andere begunstigen. In ieder geval vloeit de selectiviteit volgens hen niet voort uit de aard van de verkregen activa maar uit het feit dat op grond van die aard de betrokken kopers als een bijzondere groep kunnen worden aangemerkt.

58. Wat het arrest van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 120), betreft, zijn WDFG alsmede Banco Santander en Santusa van mening dat het Gerecht terecht heeft geoordeeld dat de betrokken maatregel in de zaak die heeft geleid tot dat arrest, verschilde van die in de onderhavige zaak, aangezien hij beoogde een onderscheiden en identificeerbare groep ondernemingen, namelijk exporterende ondernemingen, te bevoordelen.

59. WDFG alsmede Banco Santander en Santusa betogen tevens dat uit punt 104 van het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732), duidelijk blijkt dat een maatregel enkel als selectief kan worden aangemerkt indien hij een groep ondernemingen met „specifieke eigenschappen” begunstigt. Bovendien vloeit volgens hen uit dit arrest voort dat de aanwijzing van een afwijking van een algemene regeling geen doel op zichzelf vormt, aangezien het daadwerkelijke gevolg van de maatregel van belang is, namelijk of hij wel of niet bepaalde ondernemingen of bepaalde producties begunstigt.

60. De uitlegging van het arrest van 29 maart 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), die de Commissie bepleit, kan volgens hen evenmin worden aanvaard. In dit arrest heeft het Hof volgens hen vastgesteld dat het feit dat alleen belastingplichtigen die de voorwaarden voor toepassing van een maatregel vervullen ook voor die maatregel in aanmerking komen, op zich nog niet meebrengt dat het hier een selectieve maatregel betreft.

61. Tot slot betogen WDFG alsmede Banco Santander en Santusa dat het Gerecht terecht heeft geoordeeld dat een maatregel niet als selectief in de zin van artikel 107 VWEU kan worden aangemerkt als het verleende voordeel afhangt van een gedraging die prima facie openstaat voor iedere onderneming, ongeacht haar bedrijfstak. Dit is volgens hen zeer duidelijk onderstreept door de vaststelling in het arrest van 19 september 2000, Duitsland/Commissie (C-156/98, EU:C:2000:467), dat een dergelijke maatregel niet selectief is. Overigens is de analyse van het Gerecht volgens hen in wezen

dezelfde als die van advocaat-generaal Kokott in haar conclusie in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 6 oktober 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661). De tegenovergestelde opvatting zou volgens hen ook tot de ongerijmdheid leiden dat iedere belastingmaatregel automatisch selectief is indien hij niet zonder uitzondering door alle ondernemingen in een lidstaat wordt gebruikt.

62. Het Koninkrijk Spanje betoogt dat het arrest van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), het standpunt bevestigt dat de Spaanse autoriteiten gedurende de administratieve procedure hebben ingenomen, dat een economisch voordeel enkel als staatssteun kan worden aangemerkt indien het „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU kan begunstigen. In de loop van de administratieve procedure hebben de Spaanse autoriteiten volgens hen het open karakter van de omstreden maatregel aangetoond, waarmee zij tevens de in de bestreden arresten toegepaste toets alsook het feit dat de Commissie het selectieve karakter van de maatregel in de litigieuze besluiten niet heeft aangetoond, hebben bevestigd.

63. Ierland betoogt dat, anders dan de Commissie stelt, het Gerecht uit de arresten van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598); van 6 maart 2002, Diputación Foral de Álava e.a./Commissie (T-92/00 en T-103/00, EU:T:2002:61), en van 9 september 2009, Diputación Foral de Álava e.a./Commissie (T-227/01–T-229/01, T-265/01, T-266/01 en T-270/01, EU:T:2009:315), niet heeft afgeleid dat slechts maatregelen waarvan de toepassing verband houdt met de aard van de ondernemingsactiviteit of waarvan de toepassing afhankelijk is van een drempelbedrag, selectief zijn, maar alleen dat de selectiviteit van de omstreden maatregel niet kan worden vastgesteld nu er sprake is van een maatregel waarvan alle Spaanse ondernemingen die investeren in de verwerving van een deelneming in een buitenlandse onderneming van ten minste 5 %, gebruik kunnen maken, ongeacht de aard van hun activiteit en de geïnvesteerde bedragen.

64. Die lidstaat betoogt dat het Gerecht zich terecht heeft gebaseerd op punt 104 van het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732), bij zijn oordeel dat voor de kwalificatie van een fiscale differentiatie als staatssteun noodzakelijk is dat een bijzondere groep ondernemingen wordt aangewezen die op basis van specifieke eigenschappen kan worden onderscheiden. Volgens Ierland dient de selectiviteitsvoorwaarde van artikel 107, lid 1, VWEU in alle zaken over vermeende fiscale staatssteun op dezelfde wijze te worden gedefinieerd, zodat het in punt 104 expliciet neergelegde beginsel – anders dan de Commissie aanvoert – niet kan worden beperkt tot het onderzoek van een fiscaal stelsel „in zijn geheel".

65. Ierland is van mening dat een maatregel als de onderhavige, die daadwerkelijk openstaat voor iedere onderneming, omdat immers geen bijzondere sector of bijzondere onderneming kan worden aangewezen die van de toepassing ervan wordt uitgesloten en dus wordt benadeeld, nooit mag worden aangemerkt als selectief. In haar beslissingspraktijk heeft de Commissie volgens die lidstaat dit argument gebruikt om vast te stellen dat er geen sprake was van selectiviteit bij bepaalde amnestiemaatregelen, ook al betrof het een afwijking van het referentiekader. Bijgevolg zou het standpunt van de Commissie in deze hogere voorzieningen niet stroken met haar eigen praktijk.

66. De Bondsrepubliek Duitsland voert aan dat het bestaan – indien dit wordt aangetoond – van een afwijking van of een uitzondering op het door de Commissie vastgestelde referentiekader op zichzelf niet tot de conclusie kan leiden dat de omstreden maatregel „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" begunstigt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. Volgens haar volgt hier integendeel alleen uit dat het belastingvoordeel kan worden aangemerkt als gelijkwaardig aan een subsidie (dat wil zeggen een daadwerkelijke financiële bijdrage die aan een bepaalde onderneming wordt toegekend) en met een daarmee vergelijkbaar aansporend effect. Bijgevolg dient na dit onderzoek overeenkomstig de rechtspraak [arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 104) en conclusie van

advocaat-generaal Kokott in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 6 oktober 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punten 83-85)] en zoals het Gerecht terecht heeft geoordeeld in de bestreden arresten als volgende stap te worden nagegaan of de door een fiscale maatregel bevoordeelde groep belastingplichtigen bestaat uit ondernemingen of producties die voldoende specifiek zijn in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

67. Zo betoogt zij dat het Hof heeft geoordeeld dat de Commissie rechtens genoegzaam had aangetoond dat de groep begunstigde ondernemingen voldoende werd gekenmerkt door het feit dat die ondernemingen tot bepaalde economische sectoren of branches behoorden [arrest van 15 december 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, de punten 44 e.v.)], dat zij een bepaalde rechtsvorm hadden [arrest van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a. (C-222/04, EU:C:2006:8, punt 136)], of een bepaalde omvang [arrest van 13 februari 2003, Spanje/Commissie (C-409/00, EU:C:2003:92, de punten 48 en 49)], of dat hun hoofdkantoor in een bepaalde regio was gevestigd [arrest van 17 november 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punt 63)].

68. Uit de rechtspraak volgt volgens haar dat het feit dat voorwaarden worden gesteld aan de toekenning van een belastingvoordeel of dat er sprake is van een afwijking van de algemene belastingregeling op zichzelf niet volstaat om vast te stellen dat een belastingmaatregel selectief is.

69. De Bondsrepubliek Duitsland herinnert eraan dat het Hof al heeft uitgemaakt dat een belastingvermindering voor belastingplichtigen die bepaalde economische goederen verkopen en de daarbij geboekte winst bij de aankoop van andere economische goederen kunnen aftrekken, hun een voordeel verleent dat een algemene maatregel is die zonder onderscheid van toepassing is op alle marktdeelnemers, niet kan worden aangemerkt als staatssteun (arrest van 19 september 2000, Duitsland/Commissie, C-156/98, EU:C:2000:467, punt 22).

70. Dan geldt volgens haar des te meer dat een maatregel als de onderhavige, waarvan de toepassing in het algemeen verband houdt met bepaalde vennootschapsrechtelijke transacties, in casu het verwerven van deelnemingen die losstaan van het maatschappelijk doel en de bedrijfsactiviteiten van de onderneming, in beginsel niet als selectief kan worden aangemerkt.

71. Tot slot zijn alle interveniërende partijen van mening dat aanvaarden dat de selectiviteitsvoorwaarde zo ruim moet worden opgevat als de Commissie in haar hogere voorzieningen bepleit, het bestaande institutionele evenwicht zou verstoren. De Commissie zou dan immers uit hoofde van haar bevoegdheden inzake staatssteun bijna alle maatregelen op het gebied van de directe belastingen kunnen controleren, hoewel die materie in beginsel onder de wetgevende bevoegdheid van de lidstaten valt.

2. Analyse

72. Deze hogere voorzieningen hebben betrekking op een nationale maatregel op het gebied van de directe belastingen en op zijn rechtmatigheid in het licht van artikel 107, lid 1, VWEU. Dit artikel verbiedt steunmaatregelen die „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” begunstigen, dat wil zeggen selectieve steun. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet op grond van artikel 107, lid 1, VWEU worden bepaald of een nationale maatregel in het kader van een bepaalde rechtsregeling „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” kan begunstigen ten opzichte van andere die zich, vanuit het oogpunt van de doelstelling van de betrokken regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. [44]

44 — Arresten van 14 januari 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, de punten 54 en 55), en van 22 december 2008, British Aggregates/Commissie (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punt 82).

73. Er zij allereerst op gewezen dat wanneer onderzocht moet worden – zoals in casu – of een belastingmaatregel selectief is, de vaststelling van het referentiekader in beginsel [45] van wezenlijk belang [46] is.

74. Vervolgens moet worden onderzocht of de betrokken belastingmaatregel een afwijking van dat referentiekader vormt en een voordeel betekent voor bepaalde ondernemingen ten opzichte van andere die in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie verkeren. [47]

75. Tot slot is volgens de rechtspraak van het Hof een maatregel niet selectief, die weliswaar een voordeel voor de begunstigde oplevert, maar gerechtvaardigd wordt door de aard of de algemene systematiek van het stelsel waarvan hij deel uitmaakt. [48] [49]

76. Uit de bestreden arresten blijkt dat de Commissie zich in de litigieuze besluiten op het standpunt heeft gesteld dat de omstreden maatregel een afwijking vormt van de „normale" belasting- of referentieregeling die van toepassing is op de in Spanje belastingplichtige ondernemingen, en dat de omstreden regeling geen algemene maatregel van fiscaal of economisch beleid is. [50] Overeenkomstig de omstreden maatregel kan financiële goodwill namelijk enkel worden afgetrokken bij de verwerving van deelnemingen door een in Spanje belastingplichtige onderneming in een „buitenlandse onderneming". [51] Dit is niet mogelijk bij de verwerving van deelnemingen door een in Spanje belastingplichtige onderneming in een in Spanje gevestigde onderneming. [52] Op grond van dit verschil in behandeling, hoewel beide categorieën ondernemingen zich in vergelijkbare situaties bevinden, heeft de Commissie geconcludeerd dat de omstreden maatregel een uitzondering op het referentiestelsel vormt. [53]

45 — Dit is niet in tegenspraak met de punten 91-93 van het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732), waarin het Hof heeft geoordeeld dat voor de kwalificatie van een fiscaal stelsel als „selectief" geen referentiekader en geen afwijking van dat kader behoeft te worden aangewezen wanneer een belastingstelsel – in plaats van algemene voorschriften voor alle ondernemingen vast te stellen waarvan ten gunste van bepaalde ondernemingen wordt afgeweken – *tot eenzelfde resultaat komt door de belastingregels aldus aan te passen en te combineren dat de loutere toepassing van die regels tot een verschillende belastingdruk voor de verschillende ondernemingen leidt.*

46 — Zie het arrest van 6 september 2006, Portugal/Commissie (C-88/03, EU:C:2006:511, punt 56), waarin het Hof voor recht heeft verklaard dat „[…] om uit te maken of de betrokken maatregel een selectieve maatregel is, [dient] te worden onderzocht of hij binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling een voordeel verschaft aan bepaalde ondernemingen ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. *De afbakening van het referentiekader is nog belangrijker bij belastingmaatregelen, daar het bestaan van een voordeel slechts ten opzichte van een ‚normale' belasting kan worden vastgesteld.* […]" Cursivering van mij.

47 — Tijdens de terechtzitting heeft de Commissie opgemerkt dat een dergelijke maatregel prima facie als selectief moet worden aangemerkt.

48 — Arrest van het Hof van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak). In punt 49 van het arrest van 8 september 2011, Paint Graphos e.a. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550), heeft het Hof geoordeeld: „De kwalificatie van een nationale belastingmaatregel als ‚selectief' veronderstelt dus in de eerste plaats dat wordt bepaald en onderzocht welke algemene of ‚normale' belastingregeling geldt in de betrokken lidstaat. Vervolgens moet worden beoordeeld en vastgesteld of het door de betrokken belastingmaatregel verschafte voordeel eventueel selectief is ten opzichte van die algemene belastingregeling, door te bewijzen dat die maatregel van voornoemde algemene regeling afwijkt, voor zover [h]ij differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van het belastingstelsel van de betrokken lidstaat, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden." Indien de begunstigden van de betrokken belastingmaatregel en de belastingplichtigen die niet voor de maatregel in aanmerking komen, niet in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie verkeren, gelet op het nagestreefde doel van de normale regeling, is de maatregel derhalve niet selectief. Zie in die zin arresten van 8 september 2011, Paint Graphos e.a. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, de punten 63 en 64), en van 29 maart 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 42).

49 — Volgens de Commissie zorgt die derde beoordelingsstap ervoor dat geen werkelijk algemene maatregelen als selectief worden aangemerkt. De Commissie is bijgevolg van mening dat het nieuwe criterium van het Gerecht niet noodzakelijk is en afbreuk doet aan de gebruikelijke selectiviteitstoetsing zoals die is uitgewerkt in de rechtspraak van het Hof. Zij wijst er ook op dat het Gerecht door de introductie van dit nieuwe criterium een nieuwe categorie maatregelen heeft gecreëerd, namelijk maatregelen die tegelijkertijd algemeen en afwijkend zijn. Zij is van mening dat een dergelijke categorie maatregelen ongerijmd is.

50 — Zie in die zin punt 54 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 58 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

51 — Zie punt 9 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 14 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

52 — Zie punt 13 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 18 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

53 — Zie punt 50 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 54 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

77. Ik merk op dat het Gerecht de vergelijkbaarheid van de verwerving van deelnemingen door een in Spanje belastingplichtige onderneming in een „buitenlandse onderneming" met die in een in Spanje gevestigde onderneming niet ter discussie heeft gesteld. Ook heeft het niet geoordeeld dat de differentiatie die de omstreden maatregel invoert tussen deelnemingen, gerechtvaardigd wordt door de aard of de algemene systematiek van het stelsel waarvan hij deel uitmaakt.

78. In de bestreden arresten heeft het Gerecht namelijk geoordeeld, dat, *gesteld al dat inderdaad sprake is*[54] van een afwijking van of een uitzondering op het door de Commissie bepaalde referentiekader, daarmee als zodanig nog niet is aangetoond dat de omstreden maatregel „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU begunstigt, aangezien a priori alle ondernemingen in aanmerking komen voor deze maatregel en hij dus niet bedoeld is voor een bijzondere groep ondernemingen of producties, maar voor een groep economische handelingen.[55]

79. Naar mijn mening kan een dergelijke uitlegging van artikel 107, lid 1, VWEU en van het selectiviteitscriterium niet worden aanvaard.

80. Wanneer een belastingmaatregel een afwijking vormt van de „normale" belastingregeling – het referentiestelsel – en *bepaalde ondernemingen of bepaalde producties* begunstigt ten nadele van andere[56] die in een vergelijkbare situatie verkeren[57], is die maatregel mijns inziens naar zijn aard discriminerend of selectief[58], tenzij de differentiatie gerechtvaardigd wordt door de aard of de algemene systematiek van het stelsel waarvan hij deel uitmaakt.

81. Er zij op gewezen dat het Hof in de arresten van 15 december 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, de punten 49 en 50), en Italië/Commissie (C-66/02, EU:C:2005:768, de punten 97-100)[59], na te hebben vastgesteld dat de betrokken fiscale maatregelen alleen van toepassing waren binnen de bankensector[60] en binnen de bankensector enkel ten goede kwamen aan ondernemingen die de betrokken transacties verrichtten, heeft geoordeeld dat die maatregelen niet alleen differentieerden tussen de bankensector en de andere economische sectoren, maar ook binnen de bankensector zelf. Bijgevolg heeft het Hof in de punten 99 en 100 van het arrest van 15 december 2005, Italië/Commissie (C-66/02, EU:C:2005:768), geoordeeld dat de betrokken fiscale maatregelen: „[n]u zij niet van toepassing zijn op alle marktdeelnemers, […] niet [kunnen] worden aangemerkt als algemene maatregelen van fiscaal of economisch beleid. In feite wijken zij af van de algemene belastingregeling. De begunstigde ondernemingen krijgen belastingvoordelen waarop zij geen recht zouden hebben bij de normale toepassing van deze regeling en *waarop geen aanspraak kan worden gemaakt door ondernemingen van andere sectoren die soortgelijke transacties verrichten of ondernemingen van de banksector die niet de bedoelde transacties verrichten*."[61]

54 — Volgens WDFG alsmede Banco Santander en Santusa heeft het Gerecht de vaststelling van het referentiestelsel absoluut niet bekrachtigd.

55 — Zie de punten 44 en 45 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en de punten 48 en 49 van het bestreden arrest Banco Santander et Santusa/Commissie.

56 — Daarentegen kan een maatregel van een staat die zonder onderscheid alle ondernemingen op het nationale grondgebied begunstigt, geen staatssteun zijn. Zie in die zin het arrest van het Hof van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 35).

57 — In punt 61 van het arrest van 4 juni 2015, Commissie/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362), heeft het Hof geoordeeld dat „het juiste vergelijkingscriterium om vast te stellen of de in casu betwiste maatregel selectief is, erin [bestaat] na te gaan of [hij] tussen ondernemingen die zich ten aanzien van het beoogde doel in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, een verschil maakt dat niet wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het betrokken stelsel".

58 — Het begrip „selectiviteit" is namelijk vergelijkbaar met het begrip „ongelijke behandeling". Zie in die zin arresten van 14 januari 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punt 53), en van 15 november 2011, arrest Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 101). Zie punt 54 van de conclusie van advocaat-generaal Wahl in de zaak Commissie/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32) en punt 29 van de conclusie van advocaat-generaal Bobek in de zaak België/Commissie (C-270/15 P, EU:C:2016:289).

59 — Beide zaken hadden betrekking op beschikking 2002/581/EG van de Commissie van 11 december 2001 inzake de fiscale maatregelen voor banken en bancaire stichtingen, ten uitvoer gelegd door Italië (PB 2002, L 184, blz. 27).

60 — Bijgevolg kwamen de maatregelen niet ten goede aan ondernemingen in andere economische sectoren.

61 — Cursivering van mij.

82. Artikel 107, lid 1, VWEU is zeer ruim en abstract geformuleerd. Terwijl de formulering „bepaalde producties" al eventueel kan worden begrepen als met name doelend op bepaalde sectoren of bepaalde diensten en dus op bepaalde categorieën ondernemingen, is de formulering „bepaalde ondernemingen" nog ruimer.

83. Artikel 107, lid 1, VWEU heeft niet alleen betrekking op maatregelen die selectief of discriminerend zijn op grond van een beperkt aantal vooraf gedefinieerde criteria, zoals met name de betrokken sector, de omvang of de aard van ondernemingen. [62] Van belang is of de maatregel de begunstigden ervan in een gunstiger financiële situatie brengt dan andere ondernemingen die in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie verkeren [63], ongeacht de aard van de ondernemingen, hun activiteiten of de betrokken producties, behoudens rechtvaardiging door de aard of de algemene systematiek van het stelsel waarvan hij deel uitmaakt.

84. Noch uit de bewoordingen van artikel 107, lid 1, VWEU noch uit de rechtspraak van het Hof kan worden opgemaakt dat de formulering „door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" vereist dat een groep ondernemingen met eigen kenmerken wordt aangewezen die als enige door de betrokken maatregel worden begunstigd, zoals het Gerecht uitdrukkelijk stelt in de punten 41 en 45 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en in de punten 45 en 49 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie. Ik ben ook van mening dat het bepalen van ondernemingen met eigen kenmerken een buitengewoon onduidelijke en zelfs arbitraire exercitie zou zijn die tot rechtsonzekerheid zou leiden.

85. Naar mijn mening heeft het Gerecht bij zijn selectiviteitstoetsing in de bestreden arresten gekozen voor een extreem formalistische en enge benadering door te trachten een bijzondere groep ondernemingen te bepalen die als enige door de omstreden maatregel worden bevoordeeld, in plaats van zich te concentreren op de wezenlijke vraag, namelijk of de maatregel differentieert tussen ondernemingen die in een vergelijkbare situatie verkeren.

86. Natuurlijk is het vaak mogelijk om – gezien met name de voorwaarden waaraan de belastingplichtigen moeten voldoen voor de toepassing van de afwijkende regeling [64] – een of meer sectoren of groepen ondernemingen te bepalen die door een belastingmaatregel worden begunstigd, maar dat betekent niet dat de selectiviteit van de maatregel daarvan afhangt.

87. Bovendien volstaat de omstandigheid dat het aantal ondernemingen dat aanspraak kan maken op de betrokken maatregel erg groot is of dat die ondernemingen tot verschillende sectoren behoren, niet om het selectieve karakter ervan ter discussie te stellen en bijgevolg de kwalificatie als staatssteun uit te sluiten. [65]

88. In dit verband ben ik van mening dat het feit dat de voorwaarden die de omstreden maatregel stelt, niet erg streng zijn [66] en dat bijgevolg veel ondernemingen voor de maatregel in aanmerking kunnen komen, niets afdoet aan het selectieve karakter ervan maar alleen aan de mate van selectiviteit.

62 — Natuurlijk zijn fiscale maatregelen die ondernemingen van een sector begunstigen ten nadele van andere, of die grote ondernemingen begunstigen ten nadele van kleine, selectief.

63 — Zie naar analogie arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punten 87 en 93).

64 — Zie in die zin het arrest van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 120). Het Hof heeft beslist dat een belastingverlaging die slechts ten goede kwam aan één categorie ondernemingen, namelijk ondernemingen die exporteren en bepaalde investeringen doen waarvoor de bestreden maatregelen gelden, selectief was.

65 — Zie het arrest van 13 februari 2003, Spanje/Commissie (C-409/00, EU:C:2003:92, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Staatssteun kan selectief zijn zoals bedoeld in artikel 107, lid 1, VWEU, zelfs als hij betrekking heeft op een hele economische sector [zie met name de arresten van 17 juni 1999, België/Commissie (C-75/97, EU:C:1999:311, punt 33), en van 8 september 2011, Paint Graphos e.a. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 53),] of op meerdere economische sectoren (zie arrest van 20 november 2003, GEMO, C-126/01, EU:C:2003:622, punten 37-39).

66 — De omstreden maatregel is immers van toepassing op het verwerven van alle deelnemingen van ten minste 5 % in buitenlandse ondernemingen die gedurende een onafgebroken periode van ten minste één jaar in bezit zijn, zonder dat voor de investering een drempelbedrag of een andere drempel geldt.

89. Tijdens de terechtzitting antwoordde de Bondsrepubliek Duitsland op een vraag van het Hof dat de omstreden maatregel naar haar mening selectief zou zijn indien hij de verwerving van een deelneming van 75 % in plaats van 5 % en voor een duur van tien jaar in plaats van één jaar zou eisen. De omstreden maatregel zou in een dergelijk geval alleen grote ondernemingen begunstigen en derhalve selectief zijn.

90. Die benadering kan ik niet aanvaarden, want zij is onduidelijk, onuitvoerbaar en arbitrair. Waar moet immers de grens worden getrokken voor het onderscheid tussen het verwerven van een deelneming van 75 % en een van 5 %, en tussen een bezit van de deelneming gedurende 10 jaar en een bezit dat beperkt blijft tot één jaar? Bij welk omslagpunt zouden beide transacties zich van elkaar onderscheiden?

91. Bijgevolg ben ik van mening dat een belastingmaatregel die afwijkt van de algemene belastingregeling en differentieert tussen ondernemingen die *gelijksoortige transacties* verrichten, selectief is, tenzij de differentiatie die de maatregel aanbrengt gerechtvaardigd wordt door de aard of de algemene systematiek van het stelsel waarvan hij deel uitmaakt.

92. Wanneer immers door een belastingmaatregel begunstigde ondernemingen profiteren van een belastingvoordeel waarop zij geen recht zouden hebben in het kader van de normale belastingregeling en waarop ondernemingen die soortgelijke transacties verrichten geen aanspraak kunnen maken, dan is een dergelijke maatregel naar zijn aard selectief aangezien hij in feite – anders dan het Gerecht oordeelt [67] – niet van toepassing is op alle [68] marktdeelnemers [69]. Het is duidelijk dat de omstreden maatregel enkel ten goede komt aan alle marktdeelnemers die voldoen aan de gestelde voorwaarden [70], te weten de in Spanje belastingplichtige ondernemingen die deelnemingen verwerven in een „buitenlandse onderneming", en marktdeelnemers uitsluit die gelijksoortige transacties – namelijk het verwerven van deelnemingen – verrichten maar in een in Spanje gevestigde onderneming.

67 — Zie punt 52 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 56 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

68 — Naar mijn mening gebruikt het Gerecht een drogreden wanneer het oordeelt dat een belastingmaatregel die potentieel openstaat voor alle ondernemingen niet selectief is, terwijl die maatregel een onderscheid maakt tussen ondernemingen die soortgelijke transacties verrichten. Bovendien is een belastingmaatregel – anders dan WDFG alsmede Banco Santander en Santusa beweren, zoals ik heb geschetst in punt 61 van deze conclusie – niet automatisch selectief indien hij niet zonder uitzondering door alle ondernemingen van een lidstaat wordt gebruikt, want niet al die ondernemingen verkeren noodzakelijkerwijs in een vergelijkbare situatie. Een belastingmaatregel is alleen selectief indien hij differentieert tussen vergelijkbare situaties. Anders dan interveniënten menen in hun in punt 71 van deze conclusie aangehaalde opmerkingen, brengt de toepassing van het selectiviteitscriterium wanneer er sprake is van een ongelijke behandeling van belastingplichtigen in vergelijkbare situaties bijgevolg niet het institutionele evenwicht tussen de Commissie en de lidstaten in gevaar, maar is zij in overeenstemming met de wil van de wetgevende macht als blijkend uit de tekst van artikel 107, lid 1, VWEU.

69 — Zie naar analogie de punten 81 en 82 van de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242) waarin zij erop wijst dat „het enkele feit dat een belastingregeling slechts die ondernemingen een voordeel verleent die de voorwaarden vervullen om hiervoor in aanmerking te komen, op zich echter nog niet mee[brengt] dat het een selectieve maatregel betreft. Anderzijds kan de selectiviteit klaarblijkelijk ook niet altijd worden ontkend met het argument dat alle marktdeelnemers zonder onderscheid in aanmerking kunnen komen voor het met de belastingregeling verbonden voordeel, voor zover zij aan de voorwaarden daarvoor voldoen. In dat geval zou immers in alle gevallen de selectiviteit van een belastingregeling moeten worden ontkend. *De rechtspraak heeft daarom met betrekking tot belastingvoordelen bijzondere voorwaarden geformuleerd voor de beoordeling van hun selectiviteit. Volgens deze voorwaarden gaat het uiteindelijk om de vraag of de voorwaarden voor de toekenning van het belastingvoordeel naar de maatstaven van het nationale belastingstelsel zodanig zijn gekozen dat zij op niet-discriminerende wijze van toepassing zijn.* […]." Cursivering van mij.

70 — Anders dan het Koninkrijk Spanje (zie punt 62 van deze conclusie) en Ierland (zie punt 65 van deze conclusie) beweren, staat de omstreden maatregel niet open voor elke onderneming die vergelijkbare transacties verricht.

93. Immers, ook al brengt – overeenkomstig punt 42 van het arrest van 29 maart 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) – „het feit dat alleen belastingplichtigen die deze voorwaarden vervullen voor de maatregel in aanmerking komen, […] op zich nog niet mee dat het hier een selectieve maatregel betreft", een dergelijke belastingmaatregel is selectief indien hij differentieert tussen vergelijkbare situaties of transacties.[71]

94. Bijgevolg heeft het selectiviteitscriterium van artikel 107, lid 1, VWEU betrekking op belastingmaatregelen die, ongeacht de gebruikte technieken, leiden[72] tot een verschillende belastingdruk voor ondernemingen[73] die in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie verkeren[74].

95. In dit verband merk ik op dat het Gerecht zelf in punt 47 van zijn arrest van 13 september 2012, Italië/Commissie (T-379/09, EU:T:2012:422), heeft geoordeeld dat de selectiviteit van een maatregel wordt beoordeeld in vergelijking met alle ondernemingen en niet in vergelijking met de ondernemingen die binnen eenzelfde groep eenzelfde voordeel genieten. Bovendien betekent het enkele feit dat een maatregel aan alle marktdeelnemers die aan de gestelde voorwaarden voldoen ten goede kan komen, dat wil zeggen dat zijn werkingssfeer wordt bepaald op basis van objectieve criteria, op zichzelf nog niet dat het een algemene maatregel is en sluit het niet uit dat de maatregel selectief is.

96. Hieruit volgt dat het feit dat een belastingmaatregel geen betrekking heeft op een bijzondere groep ondernemingen maar op ondernemingen die eenzelfde soort economische transacties verrichten – in casu financiële transacties in het buitenland – en dat de toepassing ervan niet afhankelijk is van een drempelbedrag[75], niets afdoet aan de selectiviteit of het discriminerende karakter van die maatregel, indien hij een verschillende belastingdruk oplegt aan ondernemingen die in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie verkeren en vergelijkbare financiële transacties verrichten, maar betrekking hebbend op in hun lidstaat gevestigde ondernemingen.

97. Deze conclusie wordt niet ontkracht door punt 22 van het arrest van 19 september 2000, Duitsland/Commissie (C-156/98, EU:C:2000:467), dat door het Gerecht wordt aangehaald in punt 60 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en in punt 64 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

71 — Ook al heeft het Hof inderdaad in punt 42 van het arrest van 29 maart 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), geoordeeld dat „[h]et feit dat alleen belastingplichtigen die deze voorwaarden vervullen voor de maatregel in aanmerking komen, […] op zich nog niet mee[brengt] dat het hier een selectieve maatregel betreft", het heeft vervolgens in datzelfde punt 42 vastgesteld dat de personen die geen profijt hebben van de betrokken maatregel, zich feitelijk en rechtens niet in een situatie bevinden die met die van de belastingplichtigen die er wel voor in aanmerking komen, vergelijkbaar is gelet op het door de nationale wetgever nagestreefde doel. Ik ben van mening dat, aangezien het Gerecht in de bestreden arresten de vergelijkbaarheid tussen enerzijds het verwerven door een in Spanje belastingplichtige onderneming van deelnemingen in een „buitenlandse onderneming" en anderzijds het verwerven door een in Spanje belastingplichtige onderneming van deelnemingen in een in Spanje gevestigde onderneming niet ter discussie heeft gesteld, de relevantie van punt 42 van het arrest van 29 maart 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), in dit geval heel beperkt is.

72 — Artikel 107, lid 1, VWEU maakt geen onderscheid naar de redenen of doeleinden van de maatregelen van de staten, maar ziet op hun gevolgen, onafhankelijk dus van de gebruikte technieken. Zie arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 87).

73 — Zie naar analogie het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 93).

74 — Anders dan de Bondsrepubliek Duitsland betoogt (zie punt 66 van deze conclusie), behoeft na dit onderzoek niet te worden nagegaan of er een groep bevoordeelde belastingplichtigen bestaat. Anders zouden selectieve belastingmaatregelen die ten goede komen aan bepaalde belastingplichtigen ten nadele van andere die in een vergelijkbare situatie verkeren reeds daarom aan elk toezicht op het gebied van staatssteun ontsnappen omdat zij „via een andere regelgevingstechniek tot stand zijn gebracht, ook al sorteren zij rechtens en/of feitelijk dezelfde effecten". Zie het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 92).

75 — Naar mijn mening betekent het feit dat geen drempelbedrag geldt voor de toepassing van de omstreden maatregel, niet dat die maatregel niet selectief is. Het ontbreken van een drempelbedrag als toepassingsvoorwaarde betekent simpelweg dat er geen selectiviteitscriterium „omvang van de ondernemingen" is, wat a priori een selectieve factor is. Zie in die zin het arrest van 8 september 2011, Commissie/Nederland (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

98. Het Gerecht maakt namelijk in de bestreden arresten – door vast te stellen dat „het Hof [heeft] geoordeeld dat een belastingvermindering ten behoeve van belastingplichtigen die bepaalde economische goederen verkochten en de daarbij geboekte winst *bij de verwerving van deelnemingen in kapitaalvennootschappen met zetel in bepaalde gebieden* konden aftrekken, hun een voordeel verleende dat een algemene maatregel was *die zonder onderscheid van toepassing was op alle marktdeelnemers*, en dus geen steun in de zin van de relevante verdragsbepalingen vormde” [76] – zoals de Commissie in haar opmerkingen betoogt, onterecht een amalgaam van de punten 22 en 23 van het arrest van 19 september 2000, Duitsland/Commissie (C-156/98, EU:C:2000:467), en geeft derhalve een onjuiste lezing van dat arrest.

99. In punt 23 van dat arrest vervolgt het Hof: „Er zij ook aan herinnerd, dat de bestreden beschikking de […] verleende belastingvermindering slechts als staatssteun aanmerkt *voor zover die belastingvermindering ten goede komt aan bepaalde ondernemingen die gevestigd zijn in de nieuwe deelstaten en in West-Berlijn*, waardoor zij haar karakter van algemene maatregel van fiscaal of economisch beleid verliest.” [77] Anders dan het Gerecht in de bestreden arresten oordeelt, blijkt bijgevolg duidelijk uit de punten 22 en 23 van het arrest van 19 september 2000, Duitsland/Commissie (C-156/98, EU:C:2000:467), dat een belastingmaatregel die een voordeel toekent aan bepaalde ondernemingen in de nieuwe deelstaten en in West-Berlijn geen algemene maatregel is die zonder onderscheid van toepassing is op alle marktdeelnemers, maar een selectieve maatregel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

100. Bovendien heeft het Hof in punt 104 van het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732), weliswaar aangegeven dat „de door een belastingstelsel in aanmerking genomen criteria die de belastinggrondslag opleveren, enkel [kunnen] worden geacht selectieve voordelen te verschaffen *indien deze criteria de begunstigde ondernemingen op basis van hun specifieke eigenschappen als bevoorrechte categorie aanduiden*, waardoor dat stelsel als begunstiging van ‚bepaalde’ ondernemingen of ‚bepaalde’ producties in de zin van artikel [107, lid 1, VWEU] kan worden gekwalificeerd” [78], maar ik ben van mening dat deze rechtspraak in de onderhavige zaak niet van toepassing is.

101. Er bestaan immers belangrijke verschillen tussen de feitelijke situatie – en meer in het bijzonder de betrokken belastingregeling – van de onderhavige zaak en die van de zaak die heeft geleid tot het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732), verschillen die het Gerecht in de bestreden arresten negeert.

102. In de punten 92 en 93 van dat arrest heeft het Hof er duidelijk op gewezen dat de selectiviteit van de betrokken belastingmaatregel niet voortvloeide uit een afwijking van de „normale” belastingregeling maar uit het feit dat die regeling de facto tot discriminatie leidde tussen ondernemingen die zich in een vergelijkbare situatie bevonden. [79] Het Hof heeft niettemin geoordeeld dat, hoewel de criteria van de litigieuze regeling algemeen waren, zij een identificeerbare groep ondernemingen, namelijk „offshorevennootschappen”, van meet af aan van elke heffing uitsloten. [80] In die bijzondere omstandigheden, die in de onderhavige zaak ontbreken, is het Hof tot de conclusie gekomen dat de

76 — Cursivering van mij.

77 — Cursivering van mij.

78 — Cursivering van mij.

79 — Arrest Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 101).

80 — Arrest Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, de punten 101 en 102).

toepassing van een „algemene" belastingregeling op zich niet volstaat als bewijs van de selectiviteit van een heffing in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, maar dat een dergelijke algemene regeling als selectief moet worden aangemerkt als het mogelijk is om een groep ondernemingen aan te wijzen die door haar worden begunstigd. [81]

103. Er zij op gewezen dat de Commissie in de litigieuze besluiten heeft betoogd dat de omstreden maatregel afwijkt van de „normale" of referentieregeling die van toepassing is op de in Spanje belastingplichtige ondernemingen [82], en dat het Gerecht die analyse in de bestreden arresten niet ter discussie heeft gesteld [83].

104. Gezien het feit dat het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732), betrekking heeft op een specifieke situatie waar geen sprake was van een afwijking van de normale regeling, en het Hof heeft geoordeeld dat de betrokken normale regeling op zichzelf beschouwd feitelijk discriminerend was, ben ik van mening dat het Gerecht, terwijl de betrokken omstandigheden in beide gevallen niet vergelijkbaar waren, deze rechtspraak in de bestreden arresten onjuist heeft uitgelegd en toegepast. Bijgevolg heeft het Gerecht door de aanwijzing te verlangen van een groep door de omstreden maatregel begunstigde ondernemingen, terwijl die maatregel afwijkt van de „normale" regeling, blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting.

105. Bovendien heeft het Gerecht in punt 57 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en in punt 61 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie geoordeeld dat uit punt 36 van het arrest van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), volgt dat een maatregel waarvan de toepassing losstaat van de aard van de ondernemingsactiviteit, a priori niet selectief is.

106. Evenals de Commissie in haar opmerkingen ben ik van mening dat het Gerecht uitgaat van een onjuiste lezing van het arrest van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598). Het Hof heeft namelijk in punt 35 van dat arrest eerst uitgemaakt „dat een maatregel van een staat die *zonder onderscheid* alle ondernemingen op het nationale grondgebied *begunstigt*, geen staatssteun [kan] zijn" [84], en daar vervolgens in punt 36 aan toegevoegd dat een belastingregeling geen steunmaatregel is indien zij van toepassing is op alle ondernemingen op het nationale grondgebied, ongeacht de aard van hun activiteiten.

107. Anders dan het Gerecht vaststelt in punt 57 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en in punt 61 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie, kan uit het arrest van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, de punten 35 en 36), niet de conclusie worden getrokken dat een maatregel waarvan de toepassing losstaat van de aard van de ondernemingsactiviteit of van het maatschappelijk doel van de ondernemingen, a priori niet selectief is.

108. Deze rechtspraak [85] bevestigt eenvoudigweg dat een belastingregeling die zonder onderscheid van toepassing is op alle ondernemingen op het nationale grondgebied, niet selectief is.

81 — Arrest Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, de punten 103 en 104).

82 — Zie punt 50 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 54 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie.

83 — Zie punt 77 van deze conclusie.

84 — Cursivering van mij.

85 — Arrest van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punten 35 en 36).

109. De omstreden maatregel brengt evenwel een duidelijk onderscheid aan tussen enerzijds het verwerven door een in Spanje belastingplichtige onderneming van deelnemingen in een „buitenlandse onderneming" en anderzijds het verwerven door een in Spanje belastingplichtige onderneming van deelnemingen in een in Spanje gevestigde onderneming. Nu het Gerecht niet vaststelt dat ondernemingen die deze transacties verrichten, zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden, ben ik van mening dat het Gerecht heeft blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting doordat het de Commissie de verplichting oplegt – teneinde aan te tonen dat een maatregel selectief is in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU – een groep ondernemingen met eigen kenmerken aan te wijzen.

110. Uit het voorgaande volgt dat het eerste onderdeel van het enige door de Commissie aangevoerde middel naar mijn mening gegrond is.

B – *Tweede onderdeel*

1. Argumentatie van partijen

111. Met het tweede onderdeel van haar enige middel stelt de Commissie dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting bij de toepassing van de rechtspraak inzake exportsteun en een gekunsteld onderscheid heeft gemaakt tussen steun voor de uitvoer van goederen en steun voor de uitvoer van kapitaal.

112. De Commissie betoogt dat uit de rechtspraak van het Hof ondubbelzinnig blijkt dat exportsteun selectief is, zelfs wanneer de maatregel alle uitvoer begunstigt.

113. In de eerste plaats is de Commissie van mening dat het Gerecht in de punten 73 en 74 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en in de punten 77 en 78 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie, de arresten van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, EU:C:1969:68, punt 20); van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284, punt 8), en van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 120), onjuist heeft toegepast door te overwegen dat die rechtspraak geen betrekking heeft op de selectiviteit van de betrokken maatregel maar alleen op de voorwaarde van artikel 107, lid 1, VWEU inzake de ongunstige beïnvloeding van de mededinging en van het handelsverkeer.

114. In de tweede plaats stelt de Commissie dat het Gerecht in de punten 79 tot en met 81 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en in de punten 83 tot en met 85 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie ten onrechte een gekunsteld onderscheid heeft gemaakt tussen steun voor de uitvoer van goederen en steun voor de uitvoer van kapitaal.

115. Volgens de Commissie heeft het Gerecht geconcludeerd dat in de zaken die hebben geleid tot de arresten van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, EU:C:1969:68, punt 20); van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284, punt 8), en van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 120), de groep begunstigde ondernemingen op basis waarvan kon worden besloten dat de betrokken maatregel selectief was, de groep van exporterende ondernemingen was. Zij stelt dat die groep ondernemingen volgens het Gerecht uit ondernemingen bestaat die kunnen worden onderscheiden op basis van gemeenschappelijke kenmerken die verband houden met hun exportactiviteit. De Commissie is van mening dat er – wat de selectiviteitsvoorwaarde betreft en in het bijzonder wat betreft de aanwijzing van een bijzondere groep ondernemingen of producties die kunnen worden onderscheiden op basis van gemeenschappelijke kenmerken – geen enkel onderscheid bestaat tussen de uitvoer van goederen en de uitvoer van kapitaal.

116. De Commissie stelt dat de benadering van het Gerecht een miskenning is van de rol en het doel van de staatssteunregels vanuit het oogpunt van de bescherming van de interne markt. Die regels moeten met name voorkomen dat lidstaten economische voordelen toekennen die specifiek verband houden met de uitvoer van goederen of kapitaal. Verder kan volgens haar de specifieke begunstiging van de uitvoer van kapitaal de interne markt op dezelfde wijze verstoren als de specifieke begunstiging van de uitvoer van goederen.

117. In repliek wijst de Commissie erop dat zij geenszins heeft betoogd dat exportsubsidies onder een ander begrip „selectiviteit" vallen. De Commissie stelt dat zij de vergissingen van het Gerecht bij de uitlegging en toepassing van de rechtspraak van het Hof inzake exportsteun naar voren heeft gebracht.

118. WDFG alsmede Banco Santander en Santusa zijn van mening dat het Gerecht de arresten van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, EU:C:1969:68, punt 20); van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284, punt 8), en van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 120), correct heeft uitgelegd. Wat betreft het arrest van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, EU:C:1969:68, punt 20), betogen zij dat de toetsing aan het begrip „staatssteun" beperkt was en dat de uitspraak betrekking had op de ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer en de mededinging. Bovendien is volgens WDFG alsmede Banco Santander en Santusa de selectiviteitsvraag niet aangeroerd in het arrest van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284, punt 8). WDFG alsmede Banco Santander en Santusa zijn van mening dat het Gerecht in de punten 71 en volgende van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en in punt 75 en volgende van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie nogmaals heeft gewezen op het referentiekader voor de beoordeling van de vraag of een maatregel wel of niet selectief is. Zij zijn van mening dat het Gerecht heeft aangegeven dat de selectiviteit moet worden beoordeeld op het grondgebied van de lidstaat en dat de Commissie moet aantonen dat de maatregel een bijzondere groep ondernemingen begunstigt met uitsluiting van andere ondernemingen. Volgens WDFG alsmede Banco Santander en Santusa heeft de Commissie een dergelijke afbakening wel gemaakt in de zaken die hebben geleid tot de arresten van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, EU:C:1969:68, punt 20); van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284, punt 8), en van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 120), maar heeft zij dat in de onderhavige zaak helemaal achterwege gelaten.

119. WDFG alsmede Banco Santander en Santusa betogen dat exportsteun vanuit het oogpunt van het selectiviteitscriterium op dezelfde wijze moet worden beoordeeld als andere maatregelen van de staten. Zij zijn van mening dat het Hof in de arresten van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, EU:C:1969:68, punt 20); van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284, punt 8), en van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 120), terecht heeft geoordeeld dat alle begunstigde ondernemingen – naast het feit dat zij aan de voorwaarden voldeden om voor de maatregel in aanmerking te komen – gemeenschappelijke kenmerken hadden op basis waarvan zij konden worden gekenschetst als behorend tot een goed afgebakende sector van de economie, de exportsector. Het betrof ondernemingen die goederen bestemd voor de export produceerden.

120. Volgens WDFG alsmede Banco Santander en Santusa hebben ondernemingen uit alle sectoren, ongeacht hun omvang en of zij voor de nationale dan wel voor de internationale markt produceerden, gebruikgemaakt van de omstreden maatregel. Zij menen ook dat de Commissie zowel tijdens de administratieve procedure als tijdens de procedure in eerste aanleg tal van gelegenheden heeft gehad om bewijs te leveren van het bestaan van een groep door de omstreden maatregel begunstigde ondernemingen, hetgeen zij evenwel heeft nagelaten. Volgens WDFG alsmede Banco Santander en Santusa is het argument van de Commissie dat er een groep „kapitaal exporterende" ondernemingen bestaat die door de omstreden maatregel worden begunstigd, derhalve een in een hogere voorziening niet-ontvankelijk argument van feitelijke aard.

121. WDFG alsmede Banco Santander en Santusa zijn van mening dat de uitvoer van goederen en de uitvoer van kapitaal niet gelijkwaardig zijn, met name omdat de regels die van toepassing zijn op goederen en diensten niet dezelfde zijn als die voor kapitaal. Zij wijzen erop dat alle ondernemingen over kapitaal beschikken of kapitaal kunnen beleggen, zodat dit geen kenmerk lijkt dat tot selectiviteit kan leiden. Overigens is het duidelijk, zoals de Commissie volgens hen zelf in de litigieuze besluiten heeft beaamd [86], dat de regels met betrekking tot het vrije verkeer van kapitaal niet in de weg staan aan een maatregel als die in kwestie, die transacties (het verwerven van deelnemingen in Spaanse en in buitenlandse ondernemingen) verschillend behandelt, transacties die ook van elkaar verschillen indien zij door dezelfde ondernemingen (iedere onderneming) worden verricht.

122. Het Koninkrijk Spanje voert aan dat de uitvoer van kapitaal geen economische activiteit is. Het is van mening dat de omstreden maatregel niet bepaalde ondernemingen of bepaalde producties begunstigt aangezien hij geen betrekking heeft op het op de markt aanbieden van goederen of diensten.

123. Ierland deelt de opvatting van WDFG, Banco Santander en Santusa dat de door de Commissie aangevoerde arresten betrekking hadden op maatregelen die een identificeerbare groep ondernemingen of producties begunstigden, namelijk de exportsector. Het meent dat exporterende ondernemingen een groep vormen die eenvoudig kan worden geïdentificeerd. Anders dan de Commissie betoogt, is Ierland van mening dat er daarentegen geen uniforme groep ondernemingen bestaat die „kapitaal uitvoert", aangezien iedere onderneming die iets koopt in het buitenland „kapitaal uitvoert".

124. De Bondsrepubliek Duitsland voert aan dat voor zover de Commissie subsidiair betoogt dat de omstreden maatregel vergelijkbaar is met een steunmaatregel voor de export van goederen en dus ook betrekking heeft op de voldoende afgebakende groep van exporterende ondernemingen, er sprake is van een aanvulling achteraf van de gronden van de litigieuze besluiten, die niet-ontvankelijk is in hogere voorziening.

125. De categorie exporterende ondernemingen die aan de orde is in de door de Commissie aangehaalde rechtspraak onderscheidt zich volgens de Bondsrepubliek Duitsland van andere ondernemingen juist door gemeenschappelijke kenmerken met betrekking tot hun exportactiviteiten, die in voorkomend geval gepaard gaan met specifieke investeringen. Zo heeft het Hof zich in het arrest van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438), naar haar mening niet gebaseerd op het verrichten van investeringen maar was dit slechts een van de criteria die het Hof in aanmerking heeft genomen naast andere, waaronder in de allereerste plaats en overeenkomstig de tekst van artikel 107, lid 1, VWEU de aard van de „productie" van de begunstigde ondernemingen, om deze groep te onderscheiden van alle andere ondernemingen.

2. Analyse

126. In de eerste plaats ben ik – in overeenstemming met de in punt 113 van deze conclusie genoemde argumenten van de Commissie – van mening dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door te oordelen dat de arresten van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, EU:C:1969:68, punt 20); van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284, punt 8), en van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 120), geen betrekking hadden op de selectiviteit maar alleen op de voorwaarde van artikel 107, lid 1, VWEU inzake ongunstige beïnvloeding van de mededinging en van het handelsverkeer.

86 — Zie punt 135 van het eerste litigieuze besluit en punt 160 van het tweede litigieuze besluit.

127. In punt 20 van het arrest van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, EU:C:1969:68), heeft het Hof geoordeeld „dat een [voor alle uitgevoerde nationale producten geldend] preferentieel herdiscontotarief, door een staat alleen ten behoeve van de uitgevoerde nationale producten vastgesteld om in de andere lidstaten hun concurrentiepositie ten opzichte van de uit deze staten afkomstige producten te verstevigen, een steunmaatregel is in de zin van artikel [107 VWEU]". Voorts heeft het Hof in punt 8 van het arrest van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284), geoordeeld dat een rentevergoeding die alleen ten goede komt aan exportkredieten een steunmaatregel vormt voor de Griekse exporterende ondernemingen. Vervolgens heeft het Hof in punt 10 van het arrest van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284), geoordeeld dat de betrokken maatregel bepaalde ondernemingen begunstigde.

128. Er zij nogmaals op gewezen dat een maatregel alleen onder artikel 107, lid 1, VWEU valt en als staatsteun is te beschouwen, indien hij voldoet aan alle cumulatieve voorwaarden die deze bepaling stelt. Hieruit volgt dat het Hof met zijn vaststelling in punt 20 van het arrest van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, EU:C:1969:68), en in punt 8 van het arrest van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284), dat er sprake was van een steunmaatregel, heeft geoordeeld dat aan alle voorwaarden van artikel 107, lid 1, VWEU, met inbegrip van de selectiviteitsvoorwaarde, was voldaan.

129. Tot slot heeft het Hof in punt 120 van het arrest van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438), in antwoord op de opmerking van de Spaanse regering dat een maatregel die voor alle ondernemingen geldt, alleen staatssteun vormt indien de nationale overheid over een zekere discretionaire bevoegdheid beschikt om deze toe te passen[87], geoordeeld dat die maatregel (een belastingverlaging) slechts ten goede kon komen aan één categorie ondernemingen, namelijk ondernemingen die exporteerden en bepaalde investeringen deden waarvoor de bestreden maatregelen golden. Deze vaststelling volstond volgens het Hof om te concluderen dat deze belastingverlaging voldeed aan de voorwaarde van specificiteit, die één van de kenmerken van het begrip staatssteun is, namelijk dat het voordeel een selectief karakter heeft.

130. Ik ben van mening dat het Hof zich in de arresten van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, EU:C:1969:68, punt 20); van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284, punt 8), en van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 120), inderdaad heeft uitgesproken over de selectiviteit van de in die zaken betrokken belastingmaatregelen.

131. In de tweede plaats, wat de opmerking van de Commissie betreft dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door onderscheid te maken tussen steun voor de uitvoer van goederen en steun voor de uitvoer van kapitaal, wil ik eraan herinneren dat het selectiviteitscriterium betrekking heeft op het feit of er wel of geen sprake is van discriminatie, namelijk een verschillende belastingdruk voor ondernemingen die zich, vanuit het oogpunt van de doelstelling van het belastingstelsel van de betrokken lidstaat, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, terwijl er geen sprake is van een rechtvaardiging. Hieruit volgt dat zelfs in het geval dat de betrokken belastingmaatregel ongeacht de sector van toepassing is, volgens de drie stappen beschreven in de punten 73 tot en met 75 van deze conclusie dient te worden geanalyseerd of de maatregel selectief is.

132. Derhalve ben ik van mening dat het er niet toe doet of het Gerecht een gekunsteld onderscheid tussen de uitvoer van goederen en de uitvoer van kapitaal heeft gemaakt, zoals de Commissie stelt, aangezien het voor de kwalificatie van een belastingmaatregel als selectief niet hoeft te worden aangetoond dat hij van toepassing is op een specifieke sector of op een groep ondernemingen met eigen kenmerken.[88]

87 — Zie arrest van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 96).

88 — Zie de punten 83 en 84 van deze conclusie.

133. Het tweede onderdeel van het enige middel berust derhalve op een verkeerd uitgangspunt.

134. Bijgevolg ben ik van mening dat het tweede onderdeel van het enige middel dient te worden afgewezen.

C – *Aanvullende overwegingen*

135. Ten overvloede wil ik opmerken dat, anders dan het Gerecht heeft aangenomen in de punten 79 tot en met 83 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en in de punten 83 tot en met 86 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie, er geen zogenoemde „groep exporterende ondernemingen" bestaat. De arresten van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, EU:C:1969:68, punt 20); van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284, punt 8), en van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 120), hebben eenvoudigweg betrekking op maatregelen die de uitvoer begunstigen en niet op een vooraf identificeerbare groep ondernemingen.

136. Ik ben van mening dat, zoals iedere onderneming die op een nationale markt actief is investeringen kan doen of deelnemingen kan verwerven in buitenlandse ondernemingen, zij eventueel ook goederen of diensten kan exporteren, zelfs als dat aanvankelijk niet de bedoeling was. Ondernemingen die investeren in het buitenland of goederen of diensten exporteren, hebben mijns inziens geen eigen kenmerken en vormen geen afgebakende en identificeerbare categorie.

137. Gelet op de rechtspraak van het Hof in de arresten van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, EU:C:1969:68, punt 20); van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284, punt 8), en van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 120), ben ik van mening dat een belastingmaatregel selectief is wanneer hij ondernemingen begunstigt die grensoverschrijdende transacties uitvoeren, maar niet ondernemingen die vergelijkbare transacties op nationaal niveau verrichten.[89] Mijns inziens is een dergelijke belastingmaatregel bijzonder schadelijk voor de interne markt omdat hij een onmiddellijke verstoring van het handelsverkeer tussen lidstaten teweegbrengt. Ik wijs er in dit verband op dat de bepalingen van het VWEU over staatssteun in het bijzonder moeten verhinderen dat lidstaten ondernemingen begunstigen die grensoverschrijdende activiteiten uitvoeren.[90] Die bepalingen zijn derhalve „de keerzijde van de medaille" of „het spiegelbeeld", zoals tijdens de terechtzitting werd gezegd, van de bepalingen van het VWEU over het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal, die beogen te verhinderen dat obstakels voor grensoverschrijdende activiteiten worden opgeworpen.

138. Hieruit volgt dat belastingmaatregelen die ondernemingen die kapitaal uit een lidstaat uitvoeren, begunstigen ten nadele van andere ondernemingen die in een vergelijkbare situatie binnen het nationale grondgebied investeren[91], gelet op de arresten van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, EU:C:1969:68, punt 20); van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284, punt 8), en van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 120), selectief zijn in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

139. Om die redenen heeft het Gerecht blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door in punt 81 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en in punt 85 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie te oordelen dat „uit de […] rechtspraak [die voortvloeit uit de arresten van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, EU:C:1969:68, punt 20); van

89 — In punt 154 van het tweede litigieuze besluit is te lezen dat „de [omstreden] maatregel erop [is] gericht de uitvoer van kapitaal uit Spanje te bevorderen, om de positie van Spaanse ondernemingen in het buitenland te versterken en aldus het concurrentievermogen van de begunstigden van de regeling te verbeteren". Zie ook punt 129 van het eerste litigieuze besluit.

90 — Zie in die zin het arrest van 7 juli 2009, Commissie/Griekenland (C-369/07, EU:C:2009:428, punt 119).

91 — En die in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie verkeren.

7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284, punt 8), en van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punt 120),] betreffende ondernemingen die exportactiviteiten verrichten […] dus niet [kan] worden afgeleid dat de rechterlijke instanties van de Unie ermee hebben ingestemd dat een belastingmaatregel wordt aangemerkt als selectief, zonder dat een bijzondere groep ondernemingen of producties wordt aangewezen die op basis van specifieke kenmerken kunnen worden onderscheiden".

VI – **Conclusie**

140. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging:

— het arrest van het Gerecht van de Europese Unie van 7 november 2014, Autogrill España/Commissie (T-219/10, EU:T:2014:939), te vernietigen, waarbij het Gerecht heeft nietig verklaard artikel 1, lid 1, en artikel 4 van beschikking 2011/5/EG van de Commissie van 28 oktober 2009 inzake de belastingafschrijving van de financiële goodwill voor de verwerving van deelnemingen in buitenlandse ondernemingen C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) die door Spanje is toegepast (PB 2011, L 7, blz. 48);

— het arrest van het Gerecht van de Europese Unie van 7 november 2014, Banco Santander en Santusa/Commissie (T-399/11, EU:T:2014:938), te vernietigen, waarbij het Gerecht heeft nietig verklaard artikel 1, lid 1, en artikel 4 van besluit 2011/282/EU van de Commissie van 12 januari 2011 inzake de fiscale afschrijving van financiële goodwill voor de verwerving van deelnemingen in buitenlandse ondernemingen C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) die door Spanje is toegepast (PB 2011, L 135, blz. 1);

— de zaken terug te verwijzen naar het Gerecht van de Europese Unie, en

— de beslissing over de kosten aan te houden.