Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Große Kammer)

6. Oktober 2021 *

„Rechtsmittel – Staatliche Beihilfen – Art. 107 Abs. 1 AEUV – Steuerregelung – Bestimmungen zur Körperschaftsteuer, nach denen in Spanien steuerlich ansässige Unternehmen den Geschäfts- oder Firmenwert, der sich aus dem Erwerb einer Beteiligung an einem außerhalb dieses Mitgliedstaats steuerlich ansässigen Unternehmen ergibt, abschreiben können – Begriff der staatlichen Beihilfe – Tatbestandsmerkmal der Selektivität – Bezugssystem – Abweichung – Ungleichbehandlung – Rechtfertigung der Ungleichbehandlung“

In den verbundenen Rechtssachen C-51/19 P und C-64/19 P

betreffend zwei Rechtsmittel nach Art. 56 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union, eingelegt am 25. bzw. 29. Januar 2019,

World Duty Free Group SA, vormals Autogrill España S.A., mit Sitz in Madrid (Spanien), Prozessbevollmächtigte: J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero und A. Lamadrid de Pablo, abogados (C-51/19 P),

Königreich Spanien, zunächst vertreten durch A. Rubio González und A. Sampol Pucurull, dann durch S. Centeno Huerta und S. Jiménez García als Bevollmächtigte (C-64/19 P),

Rechtsmittelführer,

andere Parteien des Verfahrens:

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

Beklagte im ersten Rechtszug,

Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch J. Möller und R. Kanitz als Bevollmächtigte,

Irland,

Streithelfer im ersten Rechtszug,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

* Verfahrenssprache: Spanisch.

unter Mitwirkung des Präsidenten K. Lenaerts, der Vizepräsidentin R. Silva de Lapuerta, der Kammerpräsidenten A. Arabadjiev, M. Vilaras, E. Regan, M. Ilešič, A. Kumin und N. Wahl (Berichterstatter), der Richter D. Šváby, S. Rodin und F. Biltgen, der Richterin K. Jürimäe sowie der Richter C. Lycourgos, P. G. Xuereb und I. Jarukaitis,

Generalanwalt: G. Pitruzzella,

Kanzler: L. Carrasco Marco, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 7. September 2020,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 21. Januar 2021

folgendes

Urteil

1 Mit ihrem Rechtsmittel in der Rechtssache C-51/19 P beantragt die World Duty Free Group SA (im Folgenden: WDFG) die Aufhebung des Urteils des Gerichts der Europäischen Union vom 15. November 2018, World Duty Free Group/Kommission (T-219/10 RENV, im Folgenden: angefochtenes Urteil, EU:T:2018:784), mit dem das Gericht ihre Klage auf Nichtigerklärung von Art. 1 Abs. 1 und, hilfsweise, von Art. 4 der Entscheidung 2011/5/EG der Kommission vom 28. Oktober 2009 über die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) in Spanien (ABl. 2011, L 7, S. 48, im Folgenden: streitige Entscheidung) abgewiesen hat.

2 Mit seinem Rechtsmittel in der Rechtssache C-64/19 P beantragt das Königreich Spanien die Aufhebung dieses Urteils.

I. Vorgeschichte des Rechtsstreits

3 Die Vorgeschichte des Rechtsstreits, die in den Rn. 1 bis 11 des angefochtenen Urteils dargestellt ist, lässt sich wie folgt zusammenfassen.

4 Am 10. Oktober 2007 entschied die Europäische Kommission aufgrund mehrerer, in den Jahren 2005 und 2006 von Mitgliedern des Europäischen Parlaments an sie gerichteter schriftlicher Anfragen sowie aufgrund einer im Jahr 2007 bei ihr eingegangenen Beschwerde eines privaten Marktteilnehmers, in Bezug auf die Regelung des Art. 12 Abs. 5 der Ley del Impuesto sobre Sociedades (Körperschaftsteuergesetz), der durch die Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Gesetz Nr. 24/2001 über Steuer-, Verwaltungs- und soziale Maßnahmen) vom 27. Dezember 2001 (BOE Nr. 313 vom 31. Dezember 2001, S. 50493) in das Körperschaftsteuergesetz eingefügt und in das Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Königliches gesetzesvertretendes Dekret Nr. 4/2004 zum Erlass der Neufassung des Körperschaftsteuergesetzes) vom 5. März 2004 (BOE Nr. 61 vom 11. März 2004, S. 10951) übernommen wurde (im Folgenden: streitige Maßnahme), das förmliche Prüfverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV zu eröffnen.

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

6 Am 28. Oktober 2009 erließ die Kommission die streitige Entscheidung, mit der sie das förmliche Prüfverfahren, was innerhalb der Europäischen Union erworbene Beteiligungen anbelangt, abschloss.

7 Mit dieser Entscheidung erklärte die Kommission die streitige Maßnahme, mit der ein steuerlicher Vorteil in der Form gewährt werde, dass spanische Gesellschaften den Geschäfts- oder Firmenwert abschreiben könnten, der sich aus dem Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften ergebe, für mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit diese Maßnahme auf den Erwerb von Beteiligungen an in der Union ansässigen Gesellschaften angewandt werde (Art. 1 Abs. 1), und gab dem Königreich Spanien auf, die Beihilfen, die den auf der Grundlage dieser Regelung gewährten Steuerermäßigungen entsprächen, zurückzufordern (Art. 4).

8 Die Kommission hielt jedoch das Verfahren hinsichtlich der außerhalb der Union erworbenen Beteiligungen offen, da sich die spanischen Behörden verpflichtet hatten, zusätzliche Auskünfte über die von ihnen angeführten Hindernisse, die grenzüberschreitenden Verschmelzungen außerhalb der Union entgegenstünden, zu übermitteln.

9 Am 12. Januar 2011 erließ die Kommission den Beschluss 2011/282/EU über die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) in Spanien (ABl. 2011, L 135, S. 1), mit dem die streitige Maßnahme auch insoweit für mit dem Binnenmarkt unvereinbar erklärt wurde, als sie auf die Durchführung von Erwerben außerhalb der Union ansässiger Unternehmen anwendbar ist.

II. Verfahren vor dem Gericht und angefochtenes Urteil

10 Mit Klageschrift, die am 14. Mai 2010 bei der Kanzlei des Gerichts einging, erhob WDFG Klage auf Nichtigerklärung von Art. 1 Abs. 1 und, hilfsweise, von Art. 4 der streitigen Entscheidung.

11 Mit Urteil vom 7. November 2014, Autogrill España/Kommission (T-219/10, EU:T:2014:939), gab das Gericht der Klage mit der Begründung statt, dass die Kommission das in Art. 107 Abs. 1 AEUV vorgesehene Tatbestandmerkmal der Selektivität falsch angewandt habe. Das Gericht erklärte mit Urteil vom 7. November 2014, Banco Santander und Santusa/Kommission (T-399/11, EU:T:2014:938), auch den Beschluss 2011/282 für nichtig.

12 Mit Rechtsmittelschrift, die am 19. Januar 2015 bei der Kanzlei des Gerichtshofs einging, legte die Kommission ein Rechtsmittel gegen das Urteil vom 7. November 2014, Autogrill España/Kommission (T-219/10, EU:T:2014:939), ein. Dieses Rechtsmittel, das unter dem

Aktenzeichen C-20/15 P in das Register eingetragen wurde, wurde mit dem unter dem Aktenzeichen C-21/15 P in das Register eingetragenen Rechtsmittel verbunden, das die Kommission gegen das Urteil vom 7. November 2014, Banco Santander und Santusa/Kommission (T-399/11, EU:T:2014:938), eingelegt hatte.

13 WDFG, unterstützt durch die Bundesrepublik Deutschland, Irland und das Königreich Spanien, beantragte, das Rechtsmittel zurückzuweisen.

14 Mit Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, im Folgenden: Urteil WDFG, EU:C:2016:981), hob der Gerichtshof die Urteile vom 7. November 2014, Autogrill España/Kommission (T-219/10, EU:T:2014:939), und vom 7. November 2014, Banco Santander und Santusa/Kommission (T-399/11, EU:T:2014:938), auf, verwies die Sachen an das Gericht zurück, behielt die Kostenentscheidung teilweise vor und erlegte der Bundesrepublik Deutschland, Irland sowie dem Königreich Spanien ihre eigenen Kosten auf.

15 Durch Beschluss des Präsidenten der Neunten erweiterten Kammer des Gerichts vom 8. Dezember 2017 wurden die Rechtssache T-219/10 RENV, World Duty Free Group/Kommission, und die Rechtssache T-399/11 RENV, Banco Santander und Santusa/Kommission, nach Anhörung der Parteien gemäß Art. 68 der Verfahrensordnung des Gerichts zu gemeinsamem mündlichen Verfahren verbunden.

16 Mit dem angefochtenen Urteil hat das Gericht die Klage von WDFG abgewiesen.

17 Das Gericht hat die drei von WDFG geltend gemachten Klagegründe zurückgewiesen, mit denen erstens die fehlende Selektivität der streitigen Maßnahme (Rn. 32 bis 228 des angefochtenen Urteils), zweitens eine fehlerhafte Ermittlung des Begünstigten der streitigen Maßnahme (Rn. 229 bis 250 des angefochtenen Urteils) und drittens ein Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes (Rn. 251 bis 327 des angefochtenen Urteils) gerügt wurden, und entschieden, dass die Klage insgesamt abzuweisen sei, ohne dass über deren Zulässigkeit entschieden zu werden bräuchte, die die Kommission allerdings in Frage gestellt hatte (Rn. 30 und 329 des angefochtenen Urteils).

18 Was konkret den ersten Klagegrund anbelangt, so hat das Gericht erstens darauf hingewiesen, dass, wie sich aus dem Urteil WDFG ergebe, eine steuerliche Maßnahme, die einen Vorteil verschaffe, dessen Gewährung von der Durchführung einer wirtschaftlichen Transaktion abhänge, selektiv sein könne, und zwar auch dann, wenn in Anbetracht der Merkmale der in Rede stehenden Transaktion alle Unternehmen frei entscheiden könnten, diese Transaktion durchzuführen (Rn. 77 bis 89 des angefochtenen Urteils).

19 Zweitens hat das Gericht die streitige Maßnahme anhand der drei Schritte der Methode zur Prüfung der Selektivität einer nationalen steuerlichen Maßnahme geprüft, die in den Rn. 63 und 64 des angefochtenen Urteils dargestellt ist. Diese drei Schritte sind zunächst die Ermittlung der in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden allgemeinen oder „normalen“ Steuerregelung, sodann die Beurteilung der Frage, ob die in Rede stehende steuerliche Maßnahme von der allgemeinen Regelung insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit dieser allgemeinen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, und schließlich die Beurteilung der Frage, ob eine solche Abweichung durch die Natur und die Systematik dieser Regelung gerechtfertigt ist.

20 Was den ersten Schritt anbelangt, hat das Gericht ausgeführt, dass der in der streitigen Entscheidung festgelegte Bezugsrahmen, nämlich die „steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts“ (Rn. 92 des angefochtenen Urteils), insbesondere deshalb das im vorliegenden Fall maßgebliche Bezugssystem darstelle, weil sich die Unternehmen, die Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwürben, im Hinblick auf das mit der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts verfolgte Ziel in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden, die mit derjenigen der Unternehmen, die Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften erwürben, vergleichbar sei. Das Ziel dieser Regelung bestehe darin, eine gewisse Parallelität zwischen der buchhalterischen Behandlung und der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts zu gewährleisten, der sich für ein Unternehmen aus dem Erwerb von Beteiligungen an einer Gesellschaft ergebe (Rn. 116 bis 122 des angefochtenen Urteils). Das Gericht hat daher den Gedanken zurückgewiesen, dass die streitige Maßnahme ein eigenständiges Bezugssystem darstelle (Rn. 126 bis 140 des angefochtenen Urteils), und somit die Rüge betreffend das Vorliegen von Hindernissen für grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen zurückgewiesen (Rn. 121, 138 und 141 des angefochtenen Urteils).

21 Was den zweiten Schritt anbelangt, hat das Gericht festgestellt, dass die Kommission in der streitigen Entscheidung zu Recht die Auffassung vertreten habe, dass mit der streitigen Maßnahme eine Ausnahme von der normalen Regelung eingeführt worden sei. Es hat daher die Rüge zurückgewiesen, wonach die Kommission ihrer Verpflichtung nicht nachgekommen sei, nachzuweisen, dass der Erwerb von Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften und derjenige an ausländischen Gesellschaften im Hinblick auf das Ziel der steuerlichen Neutralität, das die streitige Maßnahme verfolge, vergleichbar gewesen seien (Rn. 142 bis 164 des angefochtenen Urteils).

22 Was den dritten Schritt anbelangt, hat das Gericht hervorgehoben, dass keines der im vorliegenden Fall speziell vorgebrachten Argumente die mit dieser Maßnahme eingeführte Ausnahme und damit die festgestellte Ungleichbehandlung rechtfertigen könne (Rn. 165 bis 227 des angefochtenen Urteils).

III. Anträge der Parteien und Verfahren vor dem Gerichtshof

23 WDFG beantragt mit ihrem Rechtsmittel (Rechtssache C-51/19 P),

– das angefochtene Urteil aufzuheben;

– ihrer Nichtigkeitsklage stattzugeben und die streitige Entscheidung endgültig für nichtig zu erklären;

– der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

24 Das Königreich Spanien beantragt mit seinem Rechtsmittel (Rechtssache C-64/19 P),

– das angefochtene Urteil aufzuheben;

– Art. 1 Abs. 1 der streitigen Entscheidung für nichtig zu erklären, soweit die streitige Maßnahme damit als staatliche Beihilfe eingestuft wird;

– der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

25 Die Bundesrepublik Deutschland beantragt, den Rechtsmitteln stattzugeben.

26 Die Kommission beantragt,

– die Rechtsmittel zurückzuweisen und

– den Rechtsmittelführern die Kosten aufzuerlegen.

27 Mit Beschlüssen vom 22. März 2019 und vom 2. Juni 2020 sind die Rechtssachen C-51/19 P und C-64/19 P zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

IV. Zu den Rechtsmitteln

28 Zur Stützung ihres jeweiligen Rechtsmittels machen WDFG und das Königreich Spanien als einzigen Rechtsmittelgrund einen Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal der Selektivität geltend. Sie werfen dem Gericht im Wesentlichen vor, es habe bei der Anwendung der in ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs bestätigten, drei Schritte umfassenden Methode zur Prüfung der Selektivität steuerlicher Maßnahmen eine Reihe von Rechtsfehlern begangen.

29 Die Bundesrepublik Deutschland schließt sich im Wesentlichen dem Standpunkt der Rechtsmittelführer an und stellt das im vorliegenden Fall herangezogene Prüfungsschema für die Selektivität der streitigen Maßnahme in Frage. Die Bundesrepublik Deutschland macht u. a. geltend, das Gericht habe dadurch einen Rechtsfehler begangen, dass es festgestellt habe, dass der Umstand, dass es sich bei der streitigen Maßnahme um eine allgemeine Maßnahme handele, die allen Unternehmen, die ihre tatbestandlichen Voraussetzungen erfüllten, offenstehe, im Rahmen der Prüfung der Selektivität nicht mehr relevant sei.

30 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs die Einstufung einer nationalen Maßnahme als „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verlangt, dass alle nachstehend genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil verschafft werden. Viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen (Urteil WDFG, Rn. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Urteil vom 16. März 2021, Kommission/Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, Rn. 27).

31 Nach gefestigter Rechtsprechung können einen Steuervorteil verschaffende nationale Maßnahmen, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden sind, die Begünstigten aber finanziell besserstellen als die übrigen Steuerpflichtigen, den Empfängern einen selektiven Vorteil verschaffen und daher staatliche Beihilfen im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen (vgl. in diesem Sinne Urteil WDFG, Rn. 56, und Urteil vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 21).

32 Bei der Beurteilung des untrennbar mit der Einstufung einer Maßnahme als „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verbundenen Merkmals der Selektivität des Vorteils, das alleiniger Gegenstand des Vorbringens im Rahmen der vorliegenden Rechtsmittel ist, bedarf es nach gefestigter Rechtsprechung des Gerichtshofs der Feststellung, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer konkreten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden und somit eine unterschiedliche Behandlung erfahren, die der Sache nach als diskriminierend eingestuft werden kann (Urteil vom 16. März 2021, Kommission/Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Die Prüfung der Frage, ob eine solche Maßnahme selektiv ist, fällt somit im Wesentlichen mit der Prüfung zusammen, ob die Maßnahme für eine Gruppe von Wirtschaftsteilnehmern in nicht diskriminierender Weise gilt (Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 53).

34 Wenn die betreffende Maßnahme als Beihilferegelung und nicht als eine Einzelbeihilfe beabsichtigt wird, obliegt es der Kommission, darzutun, dass die Maßnahme, obwohl sie einen allgemeinen Vorteil vorsieht, diesen allein bestimmten Unternehmen oder Branchen verschafft (Urteil WDFG, Rn. 55 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 Zur Einstufung einer nationalen steuerlichen Maßnahme als „selektiv“ muss die Kommission in einem ersten Schritt das Bezugssystem, d. h. die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende „normale“ Steuerregelung, ermitteln und in einem zweiten Schritt dartun, dass die in Rede stehende steuerliche Maßnahme insofern von diesem Bezugssystem abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit dem Referenzsystem verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36 Der Begriff „staatliche Beihilfe“ erfasst jedoch nicht die Maßnahmen, die eine Unterscheidung zwischen Unternehmen einführen, die sich im Hinblick auf das von der in Rede stehenden rechtlichen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, und damit *a priori* selektiv sind, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass diese Unterscheidung gerechtfertigt ist, weil sie sich aus der Natur oder dem Aufbau des Systems ergibt, in das sich die Maßnahmen einfügen (Urteil vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Im Licht dieser Erwägungen sind die verschiedenen Teile des von den Rechtsmittelführern jeweils geltend gemachten einzigen Rechtsmittelgrundes zu prüfen.

38 Der einzige von WDFG geltend gemachte Rechtsmittelgrund untergliedert sich in sechs Teile, die sich im Wesentlichen beziehen auf: erstens die Bestimmung des Bezugssystems, zweitens die Ermittlung des Ziels dieses Systems, auf dessen Grundlage der Vergleich im zweiten Schritt der Prüfung der Selektivität vorzunehmen ist, drittens die Verteilung der Beweislast, viertens die Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit, fünftens das Bestehen eines

Kausalzusammenhangs zwischen der Unmöglichkeit von Fusionen im Ausland und dem Erwerb von Beteiligungen im Ausland und sechstens die Prüfung der Trennbarkeit der streitigen Maßnahme nach Maßgabe des Kontrollprozentsatzes.

39 Der einzige vom Königreich Spanien geltend gemachte Rechtsmittelgrund besteht aus vier Teilen. Diese Teile betreffen erstens die Bestimmung des Bezugsrahmens, zweitens die Erwägung, dass die steuerliche Behandlung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts weder eine allgemeine Maßnahme noch einen selbständigen Bezugsrahmen darstellen könne, drittens die Definition des Ziels dieses Bezugsrahmens und den nach dem Urteil WDFG erforderlichen Vergleich der Situationen und viertens die im vorliegenden Fall angenommene Verteilung der Beweislast hinsichtlich der Bestandteile dieses Bezugsrahmens.

40 Da die im Rahmen der Teile 1 bis 4 des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG erhobenen Rügen und die zur Stützung der vier Teile des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien erhobenen Rügen übereinstimmen oder sich sehr weitgehend überschneiden, werden sie zusammen geprüft.

A. Zum ersten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG sowie zum ersten und zum zweiten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien, mit denen ein Fehler bei der Bestimmung des Bezugssystems gerügt wird

1. Vorbringen der Parteien

41 WDFG macht geltend, das Gericht habe bei der Bestimmung des Bezugssystems mehrere Fehler begangen.

42 Zunächst habe das Gericht ein anderes Bezugssystem als das mit der streitigen Entscheidung definierte herangezogen, da es das Bezugssystem dieser Entscheidung als „steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts“ beschrieben und diesen Rahmen nicht auf die „steuerliche Behandlung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts“ beschränkt habe (Rn. 92 und 140 des angefochtenen Urteils). Nach Ansicht von WDFG beziehen sich diese beiden „Wendungen“ auf sachlich verschiedene Ansätze. Das Gericht habe dadurch, dass es die Begründung der streitigen Entscheidung durch seine eigene ersetzt und durch seine eigene Begründung eine Lücke in der Begründung der streitigen Entscheidung geschlossen habe, einen Rechtsfehler begangen, der die Aufhebung des angefochtenen Urteils zur Folge haben könne.

43 Sodann habe das Gericht am Schluss seiner in den Rn. 126 bis 140 des angefochtenen Urteils enthaltenen Beurteilung ungerechtfertigterweise ausgeschlossen, dass die streitige Maßnahme ein eigenständiges Bezugssystem darstellen könne. Insoweit habe das Gericht nicht nur die Begründung der streitigen Entscheidung durch seine eigene ersetzt, soweit sich diese Entscheidung allein auf das Fehlen von Hindernissen für grenzüberschreitende Verschmelzungen gestützt habe, sondern es habe darüber hinaus eine rechtlich fehlerhafte Prüfung vorgenommen. Die Argumentation des Gerichts mache nämlich insbesondere die Bestimmung des Bezugsrahmens von der verwendeten Regelungstechnik abhängig.

44 Schließlich sei jedenfalls der Bezugsrahmen, den das Gericht im angefochtenen Urteil zugrunde gelegt habe, willkürlich definiert worden und beruhe auf einer Verwechslung zwischen einer Ausnahme und einer allgemeinen Regel. Insbesondere sei in keiner Weise ersichtlich, aus welchen Gründen das Gericht entschieden habe, dass das verfolgte Ziel nur darin bestehe, „eine

gewisse Kohärenz zwischen der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts und seiner buchhalterischen Behandlung sicherzustellen“ (Rn. 121 des angefochtenen Urteils). Das Gericht habe auch nicht erläutert, weshalb es darauf hingewiesen habe, dass das Fehlen einer Regel, die die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an inländischen Unternehmen verhindere, nichts anderes als die „allgemeine Regel“ des von ihm definierten weiten Bezugssystems sei (Rn. 135 des angefochtenen Urteils). Unter Bezugnahme insbesondere auf den Ansatz in der Rechtssache, in der das Urteil vom 28. Juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2018:505), ergangen ist, in dem der Gerichtshof festgestellt hat, dass nicht angenommen werden konnte, dass die in dieser Rechtssache in Rede stehende Maßnahme eine Ausnahme von einer allgemeinen Regel darstellte, vertritt WDFG die Auffassung, dass der Bezugsrahmen im vorliegenden Fall verkürzend definiert worden sei, so dass das angefochtene Urteil aufzuheben sei.

45 Das Königreich Spanien ist ebenfalls der Ansicht, dass das Gericht bei der Bestimmung des Bezugssystems Rechtsfehler begangen habe.

46 Erstens sei die Bestimmung des Bezugssystems, die seiner Ansicht nach den Ausgangspunkt für jede Prüfung der Selektivität darstelle, eine Rechtsfrage, die der Kontrolle durch den Gerichtshof unterliege. Konkret in Bezug auf die Rn. 92 und 140 des angefochtenen Urteils vertritt das Königreich Spanien die Auffassung, dass sich das Gericht auf einen anderen Bezugsrahmen als den in der streitigen Entscheidung angenommenen gestützt habe, indem es sich auf einen weiteren Rahmen als den von der Kommission angenommenen bezogen habe.

47 Zweitens ist das Königreich Spanien der Ansicht, dass das angefochtene Urteil auch insoweit mit einem Rechtsfehler behaftet sei, als das Gericht festgestellt habe, dass die steuerliche Behandlung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts weder eine allgemeine Maßnahme noch einen selbständigen Bezugsrahmen darstellen könne. Unter diesem Blickwinkel bezieht sich dieser Mitgliedstaat ausdrücklich auf die Rn. 95, 103, 104, 106, 122, 125 und 138 bis 141 des angefochtenen Urteils, in denen das Gericht das auf das Vorliegen von Hindernissen für grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen gestützte Vorbringen zurückgewiesen und Gründe angeführt habe, die im Übrigen nicht überzeugend seien und sich in keiner Weise aus der streitigen Entscheidung ergäben.

48 Das Königreich Spanien macht insoweit geltend, dass die vom Gericht zugrunde gelegte Bestimmung des Bezugsrahmens aus vier Gründen fehlerhaft sei.

49 Erstens sei das angefochtene Urteil auf die bloße Regelungstechnik gestützt, was, wie sich aus der Rechtsprechung ergebe, keine geeignete Methode zur Bestimmung der Selektivität einer Maßnahme sei. Das Gericht habe daher zu Unrecht angenommen, dass das Ziel der Maßnahme durch die Notwendigkeit begrenzt werde, die angemessene Kohärenz zwischen der Steuervorschrift und der Rechnungslegungsvorschrift zu gewährleisten (Rn. 116, 118 und 121 des angefochtenen Urteils).

50 Zweitens habe das Gericht auf der Grundlage einer in den Rn. 116 bis 122 des angefochtenen Urteils dargelegten fehlerhaften Beurteilung des Zwecks der streitigen Maßnahme ebenfalls zu Unrecht angenommen, dass mit der in Rede stehenden Steuerregelung betreffend den finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert eine „besondere Lage“ geregelt werden sollte. Entgegen der Feststellung des Gerichts ziele die im vorliegenden Fall in Rede stehende Steuerregelung nicht darauf ab, eine spezifische Lage zu regeln, sondern darauf, dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität volle Wirksamkeit zu verschaffen, indem sie sicherstelle, dass die

Investitionsentscheidungen auf wirtschaftlichen Erwägungen und nicht auf steuerlichen Kriterien beruhten. Insoweit hätte das Gericht prüfen müssen, ob die Kommission in der streitigen Entscheidung den von den spanischen Behörden und den Beteiligten vorgeschlagenen Bezugsrahmen, insbesondere in Anbetracht der tatsächlichen und rechtlichen Hindernisse für grenzüberschreitende Verschmelzungen, in gerechtfertigter und kohärenter Weise verworfen habe. Bei dieser Prüfung hätte es auch prüfen müssen, ob die Kommission ungeachtet der ausdrücklichen Hinweise des Gerichtshofs in Rn. 123 des Urteils WDFG und in seiner ständigen Rechtsprechung unter Verkennung der Kriterien des Art. 107 AEUV gehandelt habe, indem sie die tatsächlichen und rechtlichen Situationen nicht im Hinblick auf das Ziel der streitigen Maßnahme verglichen habe.

51 Drittens betont das Königreich Spanien, dass die streitige Maßnahme – mit der dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität habe Rechnung getragen werden sollen, die allen Wirtschaftszweigen offengestanden habe und die ohne eine Mindestinvestitionspflicht habe angewandt werden können – in keinem Zusammenhang mit der Maßnahme stehe, die der Rechtssache zugrunde gelegen habe, in der das Urteil vom 2. Juli 1974, Italien/Kommission (173/73, EU:C:1974:71), ergangen sei, in dem die dem Kriterium der Selektivität zugrunde liegende Voraussetzung der Spezifizität gerade durch mehrere Gesichtspunkte bestimmt worden sei.

52 Viertens ist das Königreich Spanien der Ansicht, dass der vom Gericht gewählte Ansatz eine Abweichung von den Schlussfolgerungen zur Folge hätte, die der Gerichtshof in Bezug auf bestimmte steuerliche Maßnahmen, nämlich Maßnahmen, die ebenfalls spezifische Lagen regeln sollten, aber nicht als staatliche Beihilfen angesehen worden seien, getroffen habe.

53 Die Kommission tritt dem Vorbringen der Rechtsmittelführer entgegen. Sie hält dieses Vorbringen für im Wesentlichen unzulässig, da die Klage vor dem Gericht keine Rüge enthalten habe, mit der das Vorliegen von Fehlern bei der Bestimmung des Bezugssystems geltend gemacht worden wäre. Den Rechtsmittelführern zu gestatten, im Rechtsmittelverfahren neue Argumente vorzubringen, würde daher bedeuten, dass sie den Gerichtshof mit einem weiter reichenden Rechtsstreit befassen könnten, als ihn das Gericht zu entscheiden gehabt habe. Hilfsweise macht die Kommission geltend, das Vorbringen der Rechtsmittelführer sei unbegründet. Entgegen deren Behauptungen habe sich das Gericht nämlich erstens auf dasselbe Bezugssystem wie das in der streitigen Entscheidung bestimmte bezogen, zweitens könne die streitige Maßnahme nicht als eigenständiges Bezugssystem angesehen werden, und drittens sei das angefochtene Urteil rechtlich hinreichend begründet.

2. Würdigung durch den Gerichtshof

a) Zur Zulässigkeit

54 Was die Zulässigkeit des Vorbringens und der Nachweise zur Stützung der hier zu prüfenden Teile betrifft, die von der Kommission in Abrede gestellt wird, weil das Vorbringen zur Stützung der Behauptungen der Rechtsmittelführer bezüglich der Bestimmung des Bezugsrahmens neu sei, ist darauf hinzuweisen, dass das Rechtsmittel nach Art. 170 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs den vor dem Gericht verhandelten Streitgegenstand nicht verändern kann.

55 So sind nach gefestigter Rechtsprechung die Befugnisse des Gerichtshofs im Rahmen eines Rechtsmittels auf die Beurteilung der rechtlichen Entscheidung über das im ersten Rechtszug erörterte Vorbringen beschränkt. Eine Partei kann daher vor dem Gerichtshof nicht erstmals ein Angriffs- oder Verteidigungsmittel vorbringen, das sie vor dem Gericht nicht vorgebracht hat, da ihr damit letztlich gestattet würde, den Gerichtshof, dessen Befugnisse bei Rechtsmitteln begrenzt sind, mit einem weiter reichenden Rechtsstreit zu befassen, als ihn das Gericht zu entscheiden hatte (Urteil vom 29. Juli 2019, Bayerische Motoren Werke und Freistaat Sachsen/Kommission, C-654/17 P, EU:C:2019:634, Rn. 69 und die dort angeführte Rechtsprechung).

56 Allerdings kann ein Rechtsmittelführer zulässigerweise ein Rechtsmittel einlegen, mit dem er vor dem Gerichtshof Rechtsmittelgründe und Argumente geltend macht, die sich aus dem angefochtenen Urteil selbst ergeben und mit denen dessen Stichhaltigkeit aus rechtlichen Erwägungen in Frage gestellt wird (Urteile vom 29. November 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall u. a./Kommission, C-176/06 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2007:730, Rn. 17, und vom 4. März 2021, Kommission/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, Rn. 47).

57 Im vorliegenden Fall geht aus den Rn. 92 bis 141 des angefochtenen Urteils hervor, dass das Gericht geprüft hat, ob die Kommission die steuerliche Bezugsregelung im Rahmen des ersten Schritts der Selektivitätsprüfung zutreffend ermittelt hatte. Unter diesen Umständen können die Rechtsmittelführer im Rechtsmittelverfahren die Gründe des angefochtenen Urteils, die diesen ersten Schritt betreffen, zulässigerweise unabhängig davon in Frage stellen, dass sie im ersten Rechtszug keine Argumente vorgebracht haben, die speziell darauf gerichtet gewesen wären, die streitige Entscheidung in diesem Punkt anzugreifen.

58 Außerdem ist, wie der Generalanwalt in Nr. 35 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, festzustellen, dass das Vorbringen der Rechtsmittelführer eine klare und substantiierte Kritik an der Begründung des angefochtenen Urteils enthält und weitgehend darauf abzielt, die Einhaltung der Grenzen und der Modalitäten der Ausübung der Kontrollfunktion durch das Gericht zu rügen, und jedenfalls vor diesem nicht geltend gemacht werden konnte.

59 Nach alledem sind der erste Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG sowie der erste und der zweite Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien zulässig.

b) Zur Begründetheit

60 Der Bestimmung des Bezugsrahmens kommt im Fall von steuerlichen Maßnahmen eine besondere Bedeutung zu, da das Vorliegen eines wirtschaftlichen Vorteils im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV nur in Bezug auf eine sogenannte „normale“ Besteuerung festgestellt werden kann. Somit hängt die Bestimmung aller Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, von der vorherigen Definition der rechtlichen Regelung ab, im Hinblick auf deren Ziel gegebenenfalls die Vergleichbarkeit der jeweiligen tatsächlichen und rechtlichen Situation der durch die fragliche Maßnahme begünstigten Unternehmen und der durch sie nicht begünstigten Unternehmen zu prüfen ist (Urteile vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 55 und 60, sowie vom 28. Juni 2018, Andres [Insolvenz Heitkamp BauHolding]/Kommission, C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 88 und 89).

61 Für die Beurteilung der Selektivität einer steuerlichen Maßnahme mit allgemeiner Geltung kommt es daher darauf an, dass das in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine Steuersystem oder Bezugssystem in der Entscheidung der Kommission zutreffend bestimmt und

vom mit einer gegen diese Bestimmung gerichteten Rüge befassten Gericht geprüft worden ist. Da die Bestimmung des Bezugssystems den Ausgangspunkt für die vergleichende Prüfung darstellt, die im Zusammenhang mit der Beurteilung der Selektivität einer Beihilferegelung zu erfolgen hat, führt ein bei dieser Bestimmung begangener Fehler zwangsläufig dazu, dass die gesamte Prüfung des Tatbestandsmerkmals der Selektivität mit einem Mangel behaftet ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Juni 2018, Andres [Insolvenz Heitkamp BauHolding]/Kommission, C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 107, und vom 16. März 2021, Kommission/Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, Rn. 46).

62 In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass sich die Bestimmung des Bezugsrahmens, die nach einer kontradiktorischen Erörterung mit dem betreffenden Mitgliedstaat erfolgen muss, aus einer objektiven Prüfung des Inhalts, des Zusammenhangs und der konkreten Wirkungen der nach dem nationalen Recht dieses Staates anwendbaren Vorschriften ergeben muss. Insoweit kann die Selektivität einer steuerlichen Maßnahme nicht anhand eines Bezugsrahmens beurteilt werden, der aus einigen Bestimmungen des nationalen Rechts des betreffenden Mitgliedstaats besteht, die künstlich aus einem breiteren rechtlichen Rahmen herausgelöst wurden (Urteil vom 28. Juni 2018, Andres [Insolvenz Heitkamp BauHolding]/Kommission, C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 103).

63 Wie der Generalanwalt in Nr. 49 seiner Schlussanträge im Kern ausgeführt hat, ist daher, wenn die fragliche steuerliche Maßnahme untrennbar mit dem allgemeinen Steuersystem des betreffenden Mitgliedstaats verbunden ist, auf dieses System Bezug zu nehmen. Erweist sich dagegen, dass sich eine solche Maßnahme eindeutig von diesem allgemeinen System trennen lässt, so kann nicht ausgeschlossen werden, dass der zu berücksichtigende Bezugsrahmen enger ist als dieses allgemeine System oder sogar mit der Maßnahme selbst identisch ist, wenn sich diese als eine Norm mit eigenständiger rechtlicher Logik darstellt und es nicht möglich ist, eine kohärente Gesamtheit von Vorschriften außerhalb dieser Maßnahme zu bestimmen.

64 Sodann ist festzustellen, dass aufgrund dessen, dass der betreffende Mitgliedstaat außerhalb der Bereiche, in denen das Steuerrecht der Union harmonisiert worden ist, durch die Ausübung seiner ausschließlichen Befugnisse im Bereich der direkten Steuern die grundlegenden Merkmale der Steuer festlegt, diese Merkmale bei der Bestimmung des Bezugssystems bzw. der „normalen“ Steuerregelung, anhand deren das Tatbestandsmerkmal der Selektivität zu prüfen ist, zu berücksichtigen sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. März 2021, Kommission/Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, Rn. 38 und 39).

65 Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass aufgrund dessen, dass bei der Bestimmung des Bezugsrahmens eine objektive Prüfung des Inhalts und des Zusammenhangs der nach nationalem Recht anwendbaren Regeln vorzunehmen ist, in diesem ersten Schritt der Prüfung der Selektivität die vom Gesetzgeber beim Erlass der zu prüfenden Maßnahme verfolgten Ziele nicht zu berücksichtigen sind. Insoweit hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass die mit staatlichen Maßnahmen verfolgten Ziele nicht genügen, um diese von vornherein von der Einordnung als „Beihilfen“ im Sinne von Art. 107 AEUV auszunehmen, da diese Vorschrift nicht nach den Gründen oder Zielen der staatlichen Maßnahmen unterscheidet, sondern diese nach ihren Wirkungen beschreibt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission, C-487/06 P, EU:C:2008:757, Rn. 84 und 85, sowie vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 48).

66 Schließlich ist es erforderlich, dass die Bestimmung der Regeln, die das Bezugssystem bilden sollen, nach objektiven Kriterien erfolgt, und zwar auch im Hinblick darauf, dass die Beurteilungen, auf denen sie beruht, gerichtlich überprüft werden können. Die Kommission hat die von dem betreffenden Mitgliedstaat gegebenenfalls vorgebrachten Gesichtspunkte zu berücksichtigen und allgemein ihre Prüfung konsequent durchzuführen und hinreichend zu begründen, um eine umfassende gerichtliche Kontrolle zu ermöglichen.

67 Im Licht dieser Erwägungen ist die Stichhaltigkeit des Vorbringens der Rechtsmittelführer bezüglich der Bestimmung des Bezugssystems als erster Schritt und notwendige Voraussetzung für die Prüfung der Selektivität zu beurteilen. Wie sich aus den Rn. 41 bis 52 des vorliegenden Urteils ergibt, machen die Rechtsmittelführer im Wesentlichen geltend, das Gericht habe Rechtsfehler begangen, indem es erstens die in der streitigen Entscheidung enthaltene Begründung hinsichtlich der Definition des gewählten Bezugssystems ersetzt habe, zweitens ausgeschlossen habe, dass die streitige Maßnahme für sich genommen als eigenständiges Bezugssystem angesehen werden könne, und insoweit die Begründung ausgetauscht habe, und drittens dieses System willkürlich definiert habe.

68 Diese drei Rügen sind nacheinander zu prüfen.

1) Zum Vorliegen eines Rechtsfehlers bei der Bestimmung des Bezugssystems (erste Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und erster Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien)

69 WDFG – mit der ersten Rüge des ersten Teils ihres einzigen Rechtsmittelgrundes – und das Königreich Spanien – mit dem ersten Teil seines einzigen Rechtsmittelgrundes – machen geltend, das Gericht habe bei der Bestimmung des Bezugssystems einen Rechtsfehler begangen, indem es das von der Kommission in der streitigen Entscheidung zugrunde gelegte System durch sein eigenes Bezugssystem ersetzt habe. Während die Kommission die Regelung über die steuerliche Behandlung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts als Bezugssystem bezeichnet habe, habe das Gericht, indem es sich auf eine inhaltlich verschiedene Analyse gestützt habe, außerdem die steuerliche Behandlung des „nicht finanziellen“ Geschäfts- oder Firmenwerts in dieses System einbezogen. WDFG und das Königreich Spanien beziehen sich insbesondere auf die Rn. 92 und 140 des angefochtenen Urteils.

70 In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass der Gerichtshof und das Gericht im Rahmen der Rechtmäßigkeitskontrolle nach Art. 263 AEUV für Klagen zuständig sind, die wegen Unzuständigkeit, Verletzung wesentlicher Formvorschriften, Verletzung des AEU-Vertrags oder einer bei seiner Durchführung anzuwendenden Rechtsnorm oder wegen Ermessensmissbrauchs erhoben werden. Ist die Klage begründet, so ist die angefochtene Handlung nach Art. 264 AEUV für nichtig zu erklären. Der Gerichtshof und das Gericht dürfen somit keinesfalls die vom Urheber der angefochtenen Handlung gegebene Begründung durch ihre eigene ersetzen (Urteile vom 27. Januar 2000, DIR International Film u. a./Kommission, C-164/98 P, EU:C:2000:48, Rn. 38, und vom 4. Juni 2020, Ungarn/Kommission, C-456/18 P, EU:C:2020:421, Rn. 70 und die dort angeführte Rechtsprechung).

71 Hingegen kann das Gericht im Rahmen einer Nichtigkeitsklage – jedoch nur, wenn sachliche Gründe vorliegen, die dies rechtfertigen – veranlasst sein, die Begründung einer angefochtenen Handlung anders auszulegen als ihr Verfasser oder sie unter bestimmten Umständen sogar zu

verwerfen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. Januar 2000, DIR International Film u. a./Kommission, C-164/98 P, EU:C:2000:48, Rn. 42, und vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission, C-487/06 P, EU:C:2008:757, Rn. 142).

72 Im vorliegenden Fall ist das Gericht, wie sich aus den Rn. 70, 92, 123 und 140 des angefochtenen Urteils ergibt, davon ausgegangen, dass die Kommission für ihre Beurteilung der Selektivität der streitigen Maßnahme die steuerliche Behandlung des „Geschäfts- oder Firmenwerts“ als Bezugssystem zugrunde gelegt habe. Insbesondere hat das Gericht in Rn. 92 des angefochtenen Urteils festgestellt, dass die Kommission „diesen Rahmen nicht nur auf die steuerliche Behandlung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts [begrenzt hatte]“. Wie die Rechtsmittelführer zutreffend ausgeführt haben, hat die Kommission im 96. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung angegeben, dass der angemessene Bezugsrahmen für die Würdigung der streitigen Maßnahme in den im genannten Steuersystem enthaltenen Vorschriften über die steuerliche Behandlung des „finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts“ bestehe.

73 Es trifft zwar zu, dass die im angefochtenen Urteil verwendete Terminologie von der in der streitigen Entscheidung verwendeten abweicht, doch kann daraus nicht geschlossen werden, dass das Gericht damit ein Bezugssystem ermittelt hätte, das sich von dem von der Kommission ermittelten inhaltlich unterscheidet, oder dass es seine Auffassung, dass im vorliegenden Fall die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts das maßgebliche Bezugssystem darstelle, auf eine andere Begründung gestützt hätte als die, die die Kommission in der streitigen Entscheidung zugrunde legte.

74 Wie die Kommission geltend macht, gleicht nämlich unter den Umständen des vorliegenden Falles die Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts in vollem Umfang derjenigen des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts.

75 Insoweit hat die Kommission, wie das Gericht in Rn. 70 des angefochtenen Urteils ausgeführt hat, in der streitigen Entscheidung – u. a. in Beantwortung des Vorbringens der spanischen Behörden zur Bestimmung des Bezugsystems – ausdrücklich ausgeschlossen, dass dieses System auf die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts zu beschränken sei, der sich aus dem Erwerb einer Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Land als Spanien ergebe. So hat das Gericht darauf hingewiesen, dass die Kommission, wie aus dem 89. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung klar hervorgehe, dargelegt habe, dass die streitige Maßnahme anhand der allgemeinen Vorschriften des Körperschaftsteuersystems zu beurteilen sei, die auf Situationen anwendbar seien, bei denen das Entstehen eines Geschäfts- oder Firmenwerts zu einem steuerlichen Gewinn führe. Sie stellte in dieser Entscheidung klar, dass sich ihr Standpunkt durch die Feststellung erkläre, dass Situationen, bei denen der finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben werden könne, nicht die gesamte Kategorie der Steuerpflichtigen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden, abdeckten.

76 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass sich das Gericht, wie aus Rn. 71 des angefochtenen Urteils hervorgeht, zur Bestimmung des Bezugssystems u. a. auf die Feststellungen der Kommission in den Erwägungsgründen 19, 20, 99 und 100 der streitigen Entscheidung gestützt hat, wonach das Bezugssystem die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts nur für den Fall einer Unternehmensverschmelzung vorsehe, so dass die streitige Maßnahme eine Ausnahme von diesem Bezugssystem bilde, da der Geschäfts- oder Firmenwert, der verbucht worden wäre, wenn die Unternehmen miteinander verschmolzen wären, auch dann verbucht werden dürfe, wenn die Unternehmen nicht miteinander verschmelzen würden.

77 Des Weiteren hat sich das Gericht, indem es außerdem auf den 100. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung Bezug genommen hat, auch auf die Erwägungen der Kommission gestützt, wonach die streitige Maßnahme, da die Abschreibung des sich aus dem einfachen Erwerb von Beteiligungen ergebenden Geschäfts- oder Firmenwerts lediglich in den Fällen des grenzüberschreitenden Erwerbs von Beteiligungen und nicht in den Fällen des innerstaatlichen Erwerbs von Beteiligungen zulässig sei, somit eine unterschiedliche Behandlung innerstaatlicher Vorgänge und grenzüberschreitender Vorgänge einführe, so dass sie nicht als eigenständige, neue allgemeine Vorschrift betrachtet werden könne.

78 Aus diesen Passagen der streitigen Entscheidung, auf die im angefochtenen Urteil Bezug genommen wird, geht eindeutig hervor, dass die Kommission, wie das Gericht festgestellt hat, wenn sie die „Vorschriften über die steuerliche Behandlung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts“ als Bezugssystem bezeichnet hat, neben den speziell für die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts beim Erwerb von Beteiligungen geltenden Vorschriften, auf die Vorschriften des allgemeinen spanischen Körperschaftsteuersystems, die die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts im Allgemeinen regeln, verweisen wollte, da die letztgenannten Vorschriften nämlich einen einschlägigen Rahmen für die Würdigung der erstgenannten bilden.

79 Daraus folgt, dass sich das Gericht in den Rn. 70, 92, 123 und 140 des angefochtenen Urteils darauf beschränkt hat, die streitige Entscheidung in Bezug auf die Definition des Bezugssystems entsprechend den in dieser Entscheidung enthaltenen Angaben auszulegen, und somit keine Ersetzung der Begründung dieser Entscheidung im Sinne der in Rn. 70 des vorliegenden Urteils genannten Rechtsprechung vorgenommen hat. Folglich hat das Gericht bei der Bestimmung des Bezugssystems keinen Rechtsfehler begangen.

80 Die erste Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und der erste Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien sind daher als unbegründet zurückzuweisen.

2) Zur Weigerung, die streitige Maßnahme als eigenständiges Bezugssystem anzusehen (zweite Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und zweiter Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien)

i) Zum Vorliegen einer Ersetzung der Begründung

81 Die Rechtsmittelführer werfen dem Gericht vor, die Begründung der streitigen Entscheidung durch seine eigene ersetzt zu haben, indem es ausgeschlossen habe, dass die streitige Maßnahme ein eigenständiges Bezugssystem darstellen könne. Während nämlich die Kommission, so das wesentliche Vorbringen der Rechtsmittelführer, die Hypothese eines eigenständigen Bezugssystems, das in der streitigen Maßnahme bestehe, in dieser Entscheidung zurückgewiesen habe, indem sie sich allein auf das angebliche Fehlen rechtlicher Hindernisse für grenzüberschreitende Verschmelzungen gestützt habe, habe sich das Gericht in den Rn. 127 bis 140 des angefochtenen Urteils auf ein anderes Argument gestützt.

82 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass das Gericht, wie in Rn. 75 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, festgestellt hat, dass sich das Bezugssystem aus Sicht der Kommission nicht auf die von der streitigen Maßnahme eingeführte steuerliche Behandlung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts beschränken könne, da diese Maßnahme nur Unternehmen zugutekomme, die Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwürben, und dass für die Beurteilung der Frage,

ob eine Diskriminierung der Unternehmen vorliege, die vergleichbare Erwerbsvorgänge durchführten, aber an gebietsansässigen Gesellschaften, die allgemeinen Vorschriften des Körperschaftsteuersystems, die auf Situationen anwendbar seien, bei denen das Entstehen eines Geschäfts- oder Firmenwerts zu einem steuerlichen Gewinn führe, zu berücksichtigen seien.

83 Daher kann nicht der Schluss gezogen werden, dass das Gericht die Begründung der streitigen Entscheidung ersetzt hätte, indem es den Umstand unberücksichtigt ließ, dass sich die Kommission in Wirklichkeit auf das Fehlen von Hindernissen für grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen stützte, um auszuschließen, dass die streitige Maßnahme das steuerliche Bezugssystem darstellen könne.

84 Zwar hat sich die Kommission, wie die Rechtsmittelführer geltend machen, in den Erwägungsgründen 93 bis 96 und 117 dieser Entscheidung tatsächlich auf das angebliche Fehlen rechtlicher Hindernisse für grenzüberschreitende Verschmelzungen bezogen, doch hat sie sich mit diesen Bezugnahmen darauf beschränkt, zu den von den spanischen Behörden vorgebrachten Erklärungen, mit denen nicht nur das Bezugssystem, wie es in der Entscheidung über die Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens vom 10. Oktober 2007 vorläufig bestimmt worden war, in Frage gestellt werden sollte, sondern auch die Vergleichs- und Rechtfertigungskriterien, die im Rahmen des zweiten und des dritten Schritts der Selektivitätsprüfung in Betracht kommen, Stellung zu nehmen.

85 Daher hat die Kommission, wie der Generalanwalt in Nr. 65 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, entgegen dem Vorbringen der Rechtsmittelführer nicht wegen der fehlenden Anerkennung von Hindernissen für grenzüberschreitende Verschmelzungen ausgeschlossen, dass die streitige Maßnahme das maßgebliche Bezugssystem darstellen könnte, das für die Zwecke der Prüfung der Selektivität zu berücksichtigen ist, sondern weil sie der Ansicht war, dass diese Maßnahme im Licht einer breiteren Gesamtheit von Vorschriften beurteilt werden sollte, die sowohl die Vorschriften für die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts im Fall des Erwerbs von Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften als auch die Grundsätze umfasse, die für die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts im Allgemeinen gälten, an die diese Vorschriften nach Ansicht der Kommission angepasst wurden, indem sie die Abzugsfähigkeit des Geschäfts- oder Firmenwerts nur für den Fall vorsahen, dass der Erwerb mit einer Unternehmensverschmelzung einherging.

86 Daraus folgt, dass das Vorbringen, das Gericht habe in den Rn. 127 bis 140 des angefochtenen Urteils eine Ersetzung der Begründung vorgenommen, unbegründet ist.

ii) Zum Vorliegen eines Rechtsfehlers bei der Weigerung des Gerichts, die streitige Maßnahme als eigenständiges Bezugssystem anzusehen

87 Die Rechtsmittelführer machen hilfsweise geltend, dass die Erwägungen, die das Gericht angestellt habe, um auszuschließen, dass die streitige Maßnahme ein eigenständiges Bezugssystem darstellen könne, rechtsfehlerhaft seien. Zum einen habe diese Maßnahme das Ziel, die steuerliche Neutralität in Bezug auf den Erwerb von Beteiligungen in Spanien und im Ausland sicherzustellen, so dass ihr Zweck nicht darauf reduziert werden könne, dass sie nur auf eine besondere Lage zugeschnitten sei, wie es das Gericht in Rn. 139 des angefochtenen Urteils fälschlich festgestellt habe. Zum anderen führe die Argumentation des Gerichts dazu, dass die Selektivität einer Maßnahme unterschiedlich beurteilt werde, je nachdem, ob der nationale Gesetzgeber beschlossen habe, eine gesonderte Steuer einzuführen oder eine allgemeine Steuer zu ändern, also je nach der verwendeten Regelungstechnik.

88 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass das Gericht in den Rn. 95 bis 141 des angefochtenen Urteils mit seinen Erwägungen auf das Vorbringen eingehen wollte, wonach die Kommission aufgrund der Hindernisse für grenzüberschreitende Verschmelzungen die streitige Maßnahme als Bezugssystem hätte bestimmen müssen.

89 Die Rechtsmittelführer beanstanden zwar nicht die Methodik, die bei der Bestimmung des Bezugssystems im Rahmen des ersten Schritts der in den Rn. 95 bis 108 des angefochtenen Urteils dargelegten Selektivitätsprüfung angewandt wurde, wohl aber die weitere vom Gericht vorgenommene Prüfung, wie sie in den Rn. 109 bis 141 des Urteils dargelegt ist.

90 Was als Erstes die in den Rn. 109 bis 125 des angefochtenen Urteils dargelegten Erwägungen anbelangt, so beziehen sich diese auf die Frage, ob sich Unternehmen, die Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften erwerben, und Unternehmen, die Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwerben, im Hinblick auf das Ziel der von der Kommission festgestellten normalen Regelung in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation befinden.

91 Diese Vergleichbarkeitsprüfung steht jedoch in keinem direkten Zusammenhang mit der Abgrenzung des Bezugsrahmens, die im Rahmen des ersten Schritts der Selektivitätsprüfung vorzunehmen ist, und zwar ungeachtet dessen, dass das Gericht in Rn. 125 des angefochtenen Urteils „das Bestehen von Zusammenhängen zwischen diesen beiden Schritten oder sogar, wie im vorliegenden Fall, einer gemeinsamen Argumentation“ festgestellt hat. Daher wird das Vorbringen der Rechtsmittelführer, mit dem sie die Definition des Ziels des Bezugssystems beanstanden, später im Rahmen der Prüfung des zweiten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und des dritten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien gewürdigt, mit denen ein Fehler bei der Ermittlung des Ziels, von dem bei der Durchführung der Vergleichbarkeitsprüfung auszugehen sei, gerügt wird.

92 Was als Zweites die Rn. 126 bis 141 des angefochtenen Urteils anbelangt, so hat das Gericht dort geprüft, ob die streitige Maßnahme im Hinblick auf ihre eigenen Merkmale und daher unabhängig von einer vergleichenden Prüfung für sich genommen einen eigenständigen Bezugsrahmen darstellen könnte.

93 Insoweit machen die Rechtsmittelführer erstens zu Unrecht geltend, dass sich das Gericht für seine Feststellung, dass die streitige Maßnahme selektiv sei, hauptsächlich auf die Regelungstechnik gestützt habe, die der spanische Gesetzgeber gewählt habe. Aus dem angefochtenen Urteil geht nämlich hervor, dass sich das Gericht auf den Gegenstand und die Wirkungen dieser Maßnahme und nicht auf bloße formale Erwägungen gestützt hat. Insbesondere hat das Gericht in Rn. 135 des angefochtenen Urteils darauf hingewiesen, dass diese Maßnahme eine Ausnahme von der allgemeinen Regel darstelle, dass nur Unternehmensverschmelzungen zur Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts führen könnten.

94 Zwar ergibt sich, wie die Rechtsmittelführer zu Recht geltend gemacht haben, aus der Rechtsprechung, dass nationale Steuervorschriften nicht durch den Rückgriff auf eine bestimmte Regelungstechnik von vornherein der im AEU-Vertrag vorgesehenen Kontrolle im Bereich der staatlichen Beihilfen entzogen werden können, und dieser Rückgriff auch nicht zur Bestimmung des für die Prüfung des Tatbestandsmerkmals der Selektivität maßgebenden Referenzsystems ausreichen kann, da sonst die Form der staatlichen Maßnahmen in entscheidender Weise Vorrang vor ihren Wirkungen genösse. Daher kann die verwendete Regelungstechnik kein für

die Bestimmung des Bezugssystems ausschlaggebender Gesichtspunkt sein (vgl. in diesem Sinne Urteil WDFG, Rn. 76, und Urteil vom 28. Juni 2018, Andres [Insolvenz Heitkamp BauHolding]/Kommission, C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 92).

95 Aus dieser Rechtsprechung geht allerdings auch hervor, dass die verwendete Regelungstechnik zwar nicht für den Nachweis der Selektivität einer steuerlichen Maßnahme ausschlaggebend ist, so dass es nicht immer erforderlich ist, dass sie von einer allgemeinen Steuerregelung abweicht, aber der Umstand, dass sie durch die Verwendung dieser Regelungstechnik einen solchen Charakter aufweist, für diese Zwecke relevant ist, wenn sich daraus ergibt, dass zwei Gruppen von Wirtschaftsteilnehmern voneinander unterschieden werden und *a priori* unterschiedlich behandelt werden – und zwar diejenigen, die unter die abweichende Maßnahme fallen, und diejenigen, die weiterhin unter die allgemeine Steuerregelung fallen –, obwohl sich diese beiden Gruppen im Hinblick auf das mit der Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren Situation befinden (Urteil vom 28. Juni 2018, Andres [Insolvenz Heitkamp BauHolding]/Kommission, C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 93 und die dort angeführte Rechtsprechung).

96 Folglich kann dem Gericht nicht vorgeworfen werden, dass es bei der Prüfung der Selektivität der streitigen Maßnahme neben anderen Erwägungen auch deren abweichenden Charakter berücksichtigt hat.

97 Was zweitens die Kritik der Rechtsmittelführer an der Bezugnahme auf die Schlussanträge des Generalanwalts Warner in der Rechtssache Italien/Kommission (173/73, im Folgenden: Schlussanträge des Generalanwalts Warner, EU:C:1974:52, S. 728) anbelangt, so hat das Gericht in Rn. 135 des angefochtenen Urteils zu Recht darauf hingewiesen, dass die streitige Maßnahme, wie die Kommission im 100. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung ausgeführt habe, keine eigenständige, neue allgemeine Vorschrift über die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts eingeführt habe, sondern eine „Ausnahme von der allgemeinen Regel“, wonach nur die Unternehmensverschmelzungen zur Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts führen könnten, wobei diese Ausnahme nach Ansicht des Königreichs Spanien den negativen Auswirkungen für den Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften abhelfen solle, zu denen die Anwendung der allgemeinen Regel führen würde.

98 Folglich geht aus dem angefochtenen Urteil hervor, dass sich das Gericht zur Stützung seiner Schlussfolgerung, wonach sich das Bezugssystem nicht allein auf die streitige Maßnahme beschränken könne, nicht nur auf den Umstand gestützt hat, dass diese Maßnahme wie die Maßnahme, um die es in der Rechtssache ging, in der die Schlussanträge von Generalanwalt Warner vorgelegt wurden, auf die Verfolgung eines spezifischen Ziels gerichtet und somit auf eine besondere Lage zugeschnitten war. Daraus folgt, dass die von den Rechtsmittelführern vorgebrachten Argumente, mit denen zum einen die Gleichstellung des vorliegenden Falls mit demjenigen, der in der Rechtssache, die Gegenstand der Schlussanträge des Generalanwalts Warner war, geprüft wurde, beanstandet und zum anderen nachgewiesen werden soll, dass das Ziel der streitigen Maßnahme in der Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität liege und nicht auf eine besondere Lage zugeschnitten sei, nicht geeignet sind, die Erwägungen des Gerichts zu entkräften, und damit ins Leere gehen.

99 Jedenfalls ist darauf hinzuweisen, dass der bloße Umstand, dass die streitige Maßnahme allgemeinen Charakter hat, da sie von vornherein allen Unternehmen zugutekommen kann, die der Körperschaftsteuer unterliegen, nicht ausschließt, dass sie selektiv sein kann. Wie der Gerichtshof in Bezug auf eine nationale Maßnahme, die, wie die streitige, einen allgemeinen steuerlichen Vorteil verschafft, bereits festgestellt hat, ist das Tatbestandsmerkmal der Selektivität

erfüllt, wenn die Kommission dartun kann, dass diese Maßnahme von der allgemeinen oder „normalen“ in dem betreffenden Mitgliedstaat anwendbaren Steuerregelung abweicht und somit durch ihre konkreten Wirkungen eine Ungleichbehandlung von Wirtschaftsteilnehmern einführt, obwohl sich die von dem Steuervorteil begünstigten Wirtschaftsteilnehmer und diejenigen, die von ihm ausgeschlossen sind, im Hinblick auf das mit dieser Steuerregelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden (Urteil WDFG, Rn. 67).

100 Nach alledem sind die zweite Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und der zweite Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien als ins Leere gehend und jedenfalls unbegründet zurückzuweisen.

3) Zur Willkürlichkeit der Bestimmung des Bezugssystems (dritte Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG)

101 Im Rahmen der dritten Rüge des ersten Teils ihres einzigen Rechtsmittelgrundes macht WDFG erstens geltend, dass das vom Gericht verwendete Bezugssystem willkürlich definiert worden sei, da schwierig festzustellen sei, welches Kriterium genau zur Bestimmung des kohärenten Rahmens, in den sich die streitige Maßnahme einfüge, herangezogen worden sei. Zweitens habe das Gericht im von ihm definierten Bezugssystem unzutreffend und ohne Begründung festgestellt, was die Regel und was die Ausnahme darstelle. WDFG ist der Ansicht, das Gericht habe in Rn. 135 des angefochtenen Urteils zu Unrecht angenommen, dass die Regel die Unmöglichkeit gewesen sei, den Geschäfts- oder Firmenwert abzuschreiben, und dass die streitige Maßnahme eine Ausnahme von dieser Regel darstelle. Wie in der Rechtssache, in der das Urteil vom 28. Juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2018:505), ergangen sei, habe das Gericht die Regel mit der Ausnahme verwechselt.

102 Die erste Behauptung, wonach das Gericht das betreffende Bezugssystem willkürlich definiert habe, ist zurückzuweisen, da das Gericht, wie sich aus den Rn. 75 bis 78 des vorliegenden Urteils ergibt, die Erwägungen, die es dazu veranlasst haben, sich unter den Umständen des vorliegenden Falles auf die nach spanischem Recht geltenden Regeln für die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts für die Zwecke der Ermittlung der Körperschaftsteuer zu beziehen, rechtlich hinreichend begründet hat und damit die insoweit in der streitigen Entscheidung enthaltene Beurteilung bestätigt hat. Die Prämisse, auf die sich die Kommission stützte, beruht nämlich auf der vom Gericht bestätigten Feststellung, dass nach spanischem Recht die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts normalerweise vom Vorliegen einer Unternehmensverschmelzung abhänge.

103 Auch die zweite Behauptung, wonach das Gericht die Regel und die Ausnahme unzutreffend und ohne Begründung ermittelt habe, ist zurückzuweisen. Nach der vom Gericht zugrunde gelegten Auslegung des spanischen Steuerrechts ermöglicht nämlich normalerweise nur eine Unternehmensverschmelzung die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts, und zwar auch im Fall des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts, der sich aus dem Erwerb von Beteiligungen an inländischen Gesellschaften nach Art. 89 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der durch das Königliche gesetzesvertretende Dekret Nr. 4/2004 genehmigten Fassung ergibt. Somit stellt nicht die Nichtabschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts die allgemeine Regel dar, von der die streitige Maßnahme abweicht, sondern der Grundsatz, dass die Abschreibung grundsätzlich nur im Fall einer Unternehmensverschmelzung möglich ist. Diesen Grundsatz hat das Gericht aus den Bestimmungen über die steuerliche Behandlung des

Geschäfts- oder Firmenwerts für die Zwecke der Körperschaftsteuer abgeleitet, ungeachtet dessen, ob es sich um die Bestimmungen für die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts bei Unternehmenserwerben oder die Bestimmungen für die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts aus dem Erwerb von Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften mit anschließender Verschmelzung handelt.

104 Aufgrund dieser Erwägungen ist die dritte Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und folglich der erste Teil dieses Rechtsmittelgrundes insgesamt als unbegründet zurückzuweisen.

B. Zum zweiten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und zum dritten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien, mit denen ein Fehler bei der Ermittlung des Ziels, von dem bei der Durchführung der Vergleichbarkeitsprüfung auszugehen ist, gerügt wird

1. Vorbringen der Parteien

105 WDFG und das Königreich Spanien wenden sich im Rahmen des zweiten bzw. dritten Teils ihres jeweils einzigen Rechtsmittelgrundes im Wesentlichen gegen die in den Rn. 143 bis 164 des angefochtenen Urteils dargelegten Gründe, mit denen das Gericht das Ziel des Bezugssystems festgestellt und im Licht dieses Ziels die Situation der vom Vorteil aus der streitigen Maßnahme begünstigten Unternehmen mit der Situation der davon ausgeschlossenen Unternehmen verglichen hat.

106 WDFG macht erstens geltend, das Gericht habe einen Rechtsfehler bei der Ermittlung des Ziels begangen, auf dessen Grundlage der Vergleich im zweiten Schritt der Prüfung der Selektivität der streitigen Maßnahme vorzunehmen sei. Das Gericht, das auch hier von den Ausführungen in der streitigen Entscheidung abgewichen sei, habe die Rechtsprechung zur Ermittlung des für eine steuerliche Maßnahme geltenden Ziels falsch ausgelegt. Entgegen der Annahme des Gerichts bestehe kein Widerspruch in der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu der Frage, ob dem Vergleich der Situation der von der „betreffenden Maßnahme“ begünstigten Unternehmen und derjenigen der Unternehmen, die davon ausgeschlossen seien, das Ziel dieser Maßnahme oder das Ziel des „Systems, in das sie sich einfügt“, zugrunde zu legen sei. Nach Ansicht von WDFG müssen diese Ziele nämlich übereinstimmen, und wenn dies nicht der Fall sei, dann deshalb, weil der nationale Gesetzgeber eine Maßnahme in das Steuersystem eingeführt habe, die nicht dessen Logik entspreche. Im vorliegenden Fall sei das wahre Ziel der Regelung, das dem Vergleich zugrunde zu legen sei, wie die Kommission in der streitigen Entscheidung selbst anerkannt habe, die steuerliche Neutralität. Es handele sich um ein viel allgemeineres und logischeres Ziel als die vom Gericht herangezogene Parallele zwischen der buchhalterischen Behandlung und der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts, der einem Unternehmen aufgrund des Erwerbs von Beteiligungen an einer Gesellschaft zugutekomme, da grundsätzlich jede Körperschaftsteuer von der Bestimmung des buchhalterischen Ergebnisses abweiche.

107 Zweitens habe das Gericht in Rn. 121 des angefochtenen Urteils zu Unrecht festgestellt, dass das Ziel der Steuervorschriften über den Geschäfts- oder Firmenwert darin bestehe, eine gewisse Kohärenz zwischen der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts und seiner buchhalterischen Behandlung zu gewährleisten. Diese Behauptung sei nicht nur willkürlich, sondern auch völlig unbegründet, da sich alle Körperschaftsteuern definitionsgemäß vom buchhalterischen Ergebnis entfernten. Was insbesondere die Bestimmungen über die

Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts anbelange, so hätten die verschiedenen vom Körperschaftsteuergesetz in der durch das Königliche gesetzesvertretende Dekret Nr. 4/2004 genehmigten Fassung vorgesehenen Fälle nicht das Ziel gemein, die Kohärenz zwischen der steuerlichen und der buchhalterischen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts sicherzustellen, sondern das Ziel, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden und die Steuerneutralität sicherzustellen.

108 Das Königreich Spanien macht ebenfalls geltend, das Gericht habe einen Rechtsfehler begangen, indem es das Ziel des Bezugsrahmens nicht richtig bestimmt und den nach dem Urteil WDFG erforderlichen Vergleich nicht korrekt vorgenommen habe. Das Königreich Spanien ist der Ansicht, dass nicht nur die im angefochtenen Urteil zugrunde gelegte Definition des Bezugsrahmens von der in der streitigen Entscheidung zugrunde gelegten verschieden sei, sondern dass das Gericht außerdem zu Unrecht festgestellt habe, dass das Ziel der streitigen Maßnahme in der Gewährleistung der Kohärenz zwischen der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts und dessen buchhalterischen Behandlung bestanden habe. Die Rechnungslegungsvorschrift und die Steuervorschrift unterschieden sich in zahlreichen Aspekten hinsichtlich der Anerkennung des Geschäfts- oder Firmenwerts und sogar seiner Abschreibung. Entgegen den Feststellungen des Gerichts sei das mit der streitigen Maßnahme verfolgte Ziel die steuerliche Neutralität, damit vergleichbare Anlageentscheidungen auf wirtschaftliche Kriterien und nicht auf steuerliche Kriterien gestützt würden.

109 Die Kommission beantragt, dieses Vorbringen, das sie für unzulässig, jedenfalls aber für unbegründet hält, zurückzuweisen.

2. Würdigung durch den Gerichtshof

a) Zur Zulässigkeit

110 Die Kommission wendet ein, der zweite Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und der dritte Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien seien insgesamt unzulässig. Die vorgetragenen Argumente seien vor dem Gericht nicht vorgebracht worden oder beträfen Tatsachenfragen, darunter die Auslegung von Inhalt und Tragweite des nationalen Rechts.

111 Die erste von der Kommission erhobene Einrede der Unzulässigkeit ist aus den in den Rn. 56 bis 58 des vorliegenden Urteils dargelegten Gründen zurückzuweisen. Eine Partei kann nämlich zulässigerweise Rechtsmittelgründe und Argumente geltend machen, die sich aus dem angefochtenen Urteil selbst ergeben und mit denen dessen Stichhaltigkeit aus rechtlichen Erwägungen in Frage gestellt wird. Die Rechtsmittelführer können somit die Feststellungen des Gerichts unabhängig davon in Frage stellen, dass sie im ersten Rechtszug keine Argumente vorgebracht haben, die speziell darauf gerichtet gewesen wären, die streitige Entscheidung in diesem Punkt anzugreifen.

112 Was die zweite von der Kommission erhobene Einrede der Unzulässigkeit anbelangt, mit der geltend gemacht wird, dass die Rechtsmittelführer Tatsachenfeststellungen in Frage stellen wollten, die grundsätzlich der Kontrolle durch den Gerichtshof entzogen seien, ist darauf hinzuweisen, dass nach gefestigter Rechtsprechung die Würdigung der Tatsachen und Beweise, sofern diese nicht verfälscht werden, keine Rechtsfrage ist, die als solche der Kontrolle des Gerichtshofs im Rahmen eines Rechtsmittels unterliegt. Nur dann, wenn das Gericht die

Tatsachen festgestellt oder gewürdigt hat, ist der Gerichtshof gemäß Art. 256 AEUV zur Kontrolle ihrer rechtlichen Qualifizierung und der daraus gezogenen rechtlichen Konsequenzen befugt (Urteil vom 25. Juli 2018, Kommission/Spanien u. a., C-128/16 P, EU:C:2018:591, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

113 Somit kann der Gerichtshof, wenn er im Rahmen eines Rechtsmittels Beurteilungen des nationalen Rechts durch das Gericht prüft, die im Bereich des Beihilfenrechts Tatsachenwürdigungen darstellen, nur prüfen, ob dieses Recht verfälscht wurde. Dagegen fällt die im Rahmen eines Rechtsmittels vorgenommene Überprüfung der rechtlichen Qualifizierung des nationalen Rechts durch das Gericht anhand einer Bestimmung des Unionsrechts, da sie eine Rechtsfrage darstellt, in die Zuständigkeit des Gerichtshofs (Urteil vom 28. Juni 2018, Andres [Insolvenz Heitkamp BauHolding]/Kommission, C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 78 und die dort angeführte Rechtsprechung).

114 Außerdem darf das Gericht, wie in Rn. 70 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, keinesfalls die vom Urheber der angefochtenen Handlung gegebene Begründung durch seine eigene ersetzen, so dass der Gerichtshof im Rahmen eines Rechtsmittels befugt ist, zu prüfen, ob das Gericht eine solche Ersetzung vorgenommen und somit einen Rechtsfehler begangen hat.

115 Da die Rechtsmittelführer dem Gericht mit ihrem in den Rn. 105 bis 108 des vorliegenden Urteils zusammengefasst dargestellten Vorbringen im Wesentlichen vorwerfen, es habe die in der streitigen Entscheidung enthaltene Begründung hinsichtlich des „Ziels“, bezüglich dessen die Vergleichbarkeit der Situationen der Unternehmen zu prüfen sei, denen der Vorteil aus der Anwendung der streitigen Maßnahme zugutekomme, und derjenigen, die davon ausgeschlossen seien, durch seine eigene Begründung ersetzt, ist dieses Vorbringen zulässig.

b) Zur Begründetheit

116 Als Erstes ist das Vorbringen, das sich gegen die Schlussfolgerung des Gerichts richtet, wonach die Rechtsprechung in Bezug auf die Frage, ob der Vergleich im Hinblick auf das Ziel der untersuchten Maßnahme oder das des Systems, in das sich diese einfügt, vorzunehmen sei, inkohärent sei, als ins Leere gehend zurückzuweisen.

117 WDFG beschränkt sich nämlich auf die Behauptung, dass die Wahl zwischen dem einen oder dem anderen Ziel unerheblich sei, da diese grundsätzlich übereinstimmen müssten. Daher ist, selbst wenn man die Feststellungen des Gerichts zur Tragweite der Rechtsprechung des Gerichtshofs als unzutreffend ansähe, festzustellen, dass WDFG nicht die Schlussfolgerung des Gerichts in Rn. 156 des angefochtenen Urteils angreift, wonach die Prüfung der Vergleichbarkeit im zweiten Schritt der Prüfung der Selektivität im Hinblick auf das Ziel des Bezugssystems, in das sich die geprüfte Maßnahme einfüge, und nicht auf das Ziel dieser Maßnahme vorzunehmen sei.

118 Als Zweites erheben die Rechtsmittelführer eine Rüge, mit der eine Ersetzung der Begründung der streitigen Entscheidung in Bezug auf die Ermittlung des Ziels des Bezugssystems geltend gemacht wird. Sie machen geltend, das in Rn. 121 des angefochtenen Urteils angeführte Ziel, „eine gewisse Kohärenz zwischen der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts und seiner buchhalterischen Behandlung sicherzustellen“, finde weder in der streitigen Entscheidung noch in den Erklärungen, die das Königreich Spanien im Verwaltungsverfahren abgegeben habe, eine Bestätigung. WDFG macht außerdem geltend, dass die Behauptung, die Steuervorschriften über den Geschäfts- oder Firmenwert verfolgten ein solches Ziel, jedenfalls willkürlich und unbegründet sei.

119 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass die Kommission an keiner Stelle in der streitigen Entscheidung die Aufrechterhaltung einer gewissen Kohärenz zwischen der steuerlichen Behandlung und der buchhalterischen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts als Ziel des von ihr ermittelten Bezugssystems angeführt hat.

120 Das Gericht hat sich zwar in den Rn. 117 bis 119 des angefochtenen Urteils auf einige der Feststellungen in der streitigen Entscheidung bezogen, indem es ausführte, dass die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts auf der Grundlage des Kriteriums des Vorliegens oder Nichtvorliegens einer Unternehmensverschmelzung erfolge, und unter Bezugnahme auf die Erwägungsgründe 19 und 99 dieser Entscheidung erläuterte, dass dieser Umstand darauf beruhe, dass nach einem Erwerb oder einer Einbringung von Unternehmensteilen unabhängiger Unternehmen oder nach einer Fusion oder Spaltung „ein Geschäfts- oder Firmenwert … ein separater immaterieller Vermögenswert beim aus der Verschmelzung hervorgegangenen Unternehmen [ist]“ (Rn. 117 des angefochtenen Urteils). Auch das Vorbringen, wonach die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts „im Zusammenhang mit einer buchhalterischen Logik“ stehe (Rn. 116 des angefochtenen Urteils), schließt sich an bestimmte Erwägungen der Kommission in der streitigen Entscheidung, insbesondere in deren Rn. 97 bis 100, an.

121 Das Gericht kommt jedoch gegenüber dieser Entscheidung eigenständig und auf der Grundlage seiner eigenen Auslegung der nach spanischem Recht geltenden Steuer- und Rechnungslegungsvorschriften zu dem Ergebnis, dass das Ziel der Vorschriften über die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts im Körperschaftsteuergesetz in der durch das Königliche gesetzesvertretende Dekret Nr. 4/2004 genehmigten Fassung darin bestanden habe, die Kohärenz zwischen der steuerlichen und der buchhalterischen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts zu gewährleisten und dass im Hinblick auf dieses Ziel die Situation der Unternehmen, die in spanische Gesellschaften investierten, mit derjenigen der Unternehmen vergleichbar sei, die in nicht gebietsansässige Gesellschaften investierten.

122 Somit hat das Gericht, indem es die Begründung der streitigen Entscheidung durch seine eigene Begründung ersetzt hat, einen Rechtsfehler begangen.

123 Es ist jedoch zu prüfen, ob die von WDFG geltend gemachte zweite Rüge ihres ersten vor dem Gericht zur Stützung ihrer Klage vorbrachten Klagegrundes, soweit damit der Kommission vorgeworfen wurde, sie habe nicht nachgewiesen, dass der Erwerb von Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften und derjenige an ausländischen Gesellschaften im Hinblick auf das Ziel der steuerlichen Neutralität, das die streitige Maßnahme verfolge, vergleichbar gewesen sei, ungeachtet des Rechtsfehlers des Gerichts auf jeden Fall zurückzuweisen ist.

124 Nach ständiger Rechtsprechung kann nämlich, wenn zwar die Gründe des Urteils des Gerichts eine Verletzung des Unionsrechts erkennen lassen, der Tenor des Urteils sich aber aus anderen Rechtsgründen als richtig erweist, ein solcher Verstoß nicht die Aufhebung des angefochtenen Urteils nach sich ziehen (Urteile vom 30. September 2003, Biret International/Rat, C-93/02 P, EU:C:2003:517, Rn. 60 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 14. Oktober 2014, Buono u. a./Kommission, C-12/13 P und C-13/13 P, EU:C:2014:2284, Rn. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung).

125 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass nach der in Rn. 35 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung, auf die sich das Gericht in Rn. 145 des angefochtenen Urteils zu Recht bezogen hat, die Vergleichbarkeitsprüfung, die im zweiten Schritt der Selektivitätsprüfung vorzunehmen ist, im Hinblick auf das Ziel des Bezugssystems und nicht desjenigen der streitigen Maßnahme erfolgen muss.

126 Im vorliegenden Fall machen die Rechtsmittelführer geltend, dass das Ziel des Bezugssystems, das dasselbe sei wie das der angefochtenen Maßnahme, in der Wahrung der steuerlichen Neutralität bestehe. Im Hinblick auf dieses Ziel befänden sich Unternehmen, die Beteiligungen an inländischen Gesellschaften erwürben, und solche, die Beteiligungen an grenzüberschreitenden Gesellschaften erwürben, aufgrund der Hindernisse für grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen in unterschiedlichen Situationen.

127 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, kann eine Maßnahme wie die streitige, die darauf abzielt, Exporte zu begünstigen, als selektiv angesehen werden, wenn sie Unternehmen, die grenzüberschreitende Transaktionen, insbesondere Investitionen, tätigen, zulasten anderer Unternehmen begünstigt, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Steuerregelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden und Transaktionen gleicher Art im Inland tätigen (Urteil WDFG, Rn. 119).

128 Im vorliegenden Fall hat das Gericht in Rn. 122 des angefochtenen Urteils zu Recht festgestellt, dass sich die Unternehmen, die Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwürben, im Hinblick auf das mit der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts verfolgte Ziel in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden, die mit derjenigen der Unternehmen, die Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften erwürben, vergleichbar sei. Da nämlich Unternehmen, die grenzüberschreitend Minderheitsbeteiligungen erwerben, von der streitigen Maßnahme begünstigt sein können, obwohl sie von den mutmaßlichen Hindernissen für Unternehmensverschmelzungen, auf die sich WDFG bezieht, nicht betroffen sind, kann nicht geltend gemacht werden, dass sich die Begünstigten der in Rede stehenden Maßnahme aufgrund dieser Hindernisse in einer rechtlichen und tatsächlichen Situation befänden, die sich von derjenigen der Unternehmen unterscheidet, die unter die normale Steuerregelung fallen.

129 Aufgrund dieser Erwägungen ist festzustellen, dass der zweite Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und der dritte Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien ungeachtet des Rechtsfehlers, den das Gericht begangen hat, indem es im Rahmen der Prüfung der Ermittlung des Ziels des Bezugssystems die in der streitigen Entscheidung enthaltene Begründung durch seine eigene Begründung ersetzt hat, als unbegründet zurückzuweisen sind.

C. Zum dritten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und zum vierten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien, mit denen ein Rechtsfehler bei der Verteilung der Beweislast geltend gemacht wird

1. Vorbringen der Parteien

130 Die Rechtsmittelführer machen geltend, das Gericht habe, indem es im Rahmen des ersten und des zweiten Schritts der Prüfung der Selektivität nicht untersucht habe, welche Unternehmen sich im Hinblick auf das Ziel des Bezugssystems, das in der steuerlichen Neutralität bestehe, in einer vergleichbaren Situation befänden, und diese Untersuchung auf den dritten Schritt verlagert

habe, die Beweislast umgekehrt. Insoweit ergebe sich aus der Rechtsprechung, dass im ersten und im zweiten Schritt der Prüfung der Selektivität einer Maßnahme die Beweislast für die Vergleichbarkeit der Situationen im Hinblick auf das verfolgte Ziel der Kommission obliege.

131 Die Kommission ist der Ansicht, dass das Vorbringen der Rechtsmittelführer unzulässig, jedenfalls aber unbegründet sei.

2. Würdigung durch den Gerichtshof

132 Was als Erstes die von der Kommission gegen das Vorbringen der Rechtsmittelführer erhobene Einrede der Unzulässigkeit anbelangt, so ist diese aus den in den Rn. 56 bis 58 des vorliegenden Urteils dargelegten Gründen zurückzuweisen. Eine Partei kann nämlich zulässigerweise Rechtsmittelgründe und Argumente geltend machen, die sich aus dem angefochtenen Urteil selbst ergeben und mit denen dessen Stichhaltigkeit aus rechtlichen Erwägungen in Frage gestellt wird. Die Rechtsmittelführer können somit die Feststellungen des Gerichts unabhängig davon in Frage stellen, dass sie im ersten Rechtszug keine Argumente vorgebracht haben, die speziell darauf gerichtet gewesen wären, die streitige Entscheidung in diesem Punkt anzugreifen.

133 Was die Begründetheit des dritten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und des vierten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien anbelangt, werfen die Rechtsmittelführer dem Gericht gerade vor, dass es den Umstand, dass mit dieser Maßnahme ein Ziel der steuerlichen Neutralität verfolgt worden sei, nur im dritten Schritt der Prüfung der Selektivität der streitigen Maßnahme und nicht im ersten und im zweiten Schritt dieser Prüfung berücksichtigt habe.

134 Das Vorbringen der Rechtsmittelführer beruht auf der Prämisse, dass das Gericht einen Rechtsfehler bei der Ermittlung des Ziels des Bezugssystems begangen hat, indem es der Auffassung war, dass dieses Ziel in der Kohärenz zwischen der steuerlichen Behandlung und der buchhalterischen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts und nicht im Grundsatz der steuerlichen Neutralität liege.

135 Insoweit genügt jedoch der Hinweis, dass das Gericht, wie sich aus den in den Rn. 116 bis 129 des vorliegenden Urteils dargelegten Erwägungen ergibt, zwar zu Unrecht davon ausging, dass das Ziel des Bezugssystems in der Kohärenz zwischen der steuerlichen Behandlung und der buchhalterischen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts liege, dass aber nicht festgestellt wurde, dass das Ziel der steuerlichen Neutralität geeignet wäre, die Selektivität der Beihilfe im zweiten Schritt der Prüfung der Selektivität auszuschließen.

136 Der dritte Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG und der vierte Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes des Königreichs Spanien sind daher als ins Leere gehend zurückzuweisen.

D. Zum vierten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG, mit dem eine fehlerhafte Anwendung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit geltend gemacht wird

1. Vorbringen der Parteien

137 WDFG macht im Wesentlichen geltend, das Gericht habe einen Rechtsfehler begangen, indem es die Verhältnismäßigkeit der streitigen Maßnahme geprüft habe, ohne zuvor geprüft zu haben, ob die betreffenden Situationen im Hinblick auf das Ziel des korrekt ermittelten Bezugssystems, nämlich das Ziel der steuerlichen Neutralität, vergleichbar seien. Die Prüfung der streitigen Maßnahme unter dem Gesichtspunkt der Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit im dritten Schritt der Selektivitätsprüfung ergebe im vorliegenden Fall keinen Sinn und habe keine Rechtfertigung. Erst nach der Prüfung der Frage, ob die Maßnahme eine Ungleichbehandlung vergleichbarer Situationen im Licht des Ziels der Maßnahme bewirke, sei zu prüfen, ob diese Maßnahme dadurch gerechtfertigt sei, dass sie den wesentlichen Grundsätzen des Systems, in das sie sich einfüge, inhärent sei und mit den Grundsätzen der Kohärenz und der Verhältnismäßigkeit in Einklang stehe.

138 Nach Ansicht der Kommission geht der vierte Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG ins Leere und ist jedenfalls unbegründet.

2. Würdigung durch den Gerichtshof

139 Das Vorbringen von WDFG beruht auf der Annahme, dass das Gericht einen Rechtsfehler begangen habe, indem es die Prüfung der Verhältnismäßigkeit der streitigen Maßnahme auf den dritten Schritt der Prüfung der Selektivität verlagert habe.

140 Diesem Vorbringen kann jedoch nicht gefolgt werden, da sich, wie sich aus der Rechtsprechung ergibt, die Frage, ob ein selektiver Vorteil mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist, in der Phase des dritten Schritts der Prüfung der Selektivität stellt, in dessen Rahmen geprüft wird, ob dieser Vorteil durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Steuersystems des betreffenden Mitgliedstaats gerechtfertigt werden kann. In diesem Schritt ist der Mitgliedstaat somit aufgefordert, darzutun, dass eine Ungleichbehandlung, die sich aus dem Ziel der Maßnahme ergibt, dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht, indem sie nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist, und dass dieses Ziel nicht durch weniger einschneidende Maßnahmen erreicht werden könnte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 75).

141 Somit ist auch der vierte Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG zurückzuweisen.

E. Zum fünften Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG, mit dem ein Rechtsfehler in Bezug auf den Kausalzusammenhang zwischen der Unmöglichkeit grenzüberschreitender Verschmelzungen und dem Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften geltend gemacht wird

1. Vorbringen der Parteien

142 WDFG bringt im Wesentlichen vor, dass die in den Rn. 180 bis 189 des angefochtenen Urteils angeführten Gründe dieses Urteils betreffend den dritten Schritt der Prüfung der Selektivität rechtsfehlerhaft seien, da das Gericht vom Königreich Spanien verlangt habe, das Bestehen „eines Kausalzusammenhangs zwischen der Unmöglichkeit von Fusionen im Ausland und dem Erwerb von Beteiligungen im Ausland“ nachzuweisen. WDFG macht zum einen geltend, dass mit dieser Begründung ein Prüfungselement eingeführt werde, das in der streitigen Entscheidung nicht enthalten sei und sogar deren *ratio decidendi* widerspreche, und zum anderen, dass der vom Gericht verlangte Nachweis unmöglich zu erbringen sei.

143 Nach Ansicht der Kommission ist dieser Teil zurückzuweisen.

2. Würdigung durch den Gerichtshof

144 Es ist darauf hinzuweisen, dass das Gericht in den Rn. 180 bis 189 des angefochtenen Urteils, auf die allein sich der fünfte Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG bezieht, die Gründe dargelegt hat, weshalb das Königreich Spanien nicht dargetan habe, dass die streitige Maßnahme die mutmaßlich benachteiligenden Wirkungen der normalen Regelung neutralisiert habe.

145 Es hat seine Prüfung jedoch ergänzend auf der Grundlage der Annahme fortgesetzt, dass dieser Nachweis erbracht worden sei (Rn. 190 bis 198 des angefochtenen Urteils). Die Gründe des angefochtenen Urteils, auf die sich der fünfte Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG bezieht, sind daher nicht die einzigen, auf denen die Schlussfolgerung des Gerichts beruht, dass die Kommission keinen Fehler begangen habe, indem sie festgestellt habe, dass das Königreich Spanien die durch die streitige Maßnahme eingeführte Differenzierung nicht gerechtfertigt habe.

146 Nach der Rechtsprechung geht im Rahmen eines Rechtsmittels ein Rechtsmittelgrund, der gegen eine Erwägung des angefochtenen Urteils gerichtet ist, dessen Tenor sich aus anderen Rechtsgründen als richtig darstellt, jedoch ins Leere und ist daher zurückzuweisen. Im vorliegenden Fall ist der fünfte Teil, selbst wenn er begründet sein sollte, als ins Leere gehend zurückzuweisen, da er nicht zur Aufhebung des angefochtenen Urteils führen könnte, weil die genannte Schlussfolgerung weiterhin auf andere Gründe gestützt werden könnte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. März 2011, Anheuser-Busch/Budějovický Budvar, C-96/09 P, EU:C:2011:189, Rn. 211 und die dort angeführte Rechtsprechung).

147 Daraus folgt, dass der fünfte Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG als ins Leere gehend zurückzuweisen ist.

F. Zum sechsten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG, mit dem ein Rechtsfehler bei der Prüfung der Trennbarkeit der streitigen Maßnahme nach Maßgabe des Kontrollprozentsatzes geltend gemacht wird

1. Vorbringen der Parteien

148 WDFG wirft dem Gericht vor, dass es ihren Klagegrund zurückgewiesen habe, der sich auf die fehlende Unterscheidung zwischen dem Erwerb von Minderheitsbeteiligungen und dem Erwerb von Mehrheitsbeteiligungen in der Analyse der Kommission gestützt habe. Zum einen hätten alle Transaktionen, die sie im Rahmen der streitigen Maßnahme getätigt habe, zur Übernahme der Kontrolle über die erworbene Gesellschaft geführt, und zum anderen habe das Königreich Spanien die Kommission ersucht, die beiden Situationen getrennt zu prüfen. Aus der Rechtsprechung ergebe sich, dass die Kommission auf Antrag des betreffenden Mitgliedstaats eine gesonderte Analyse der geprüften Maßnahme durchführen müsse. Was die Trennbarkeit der streitigen Maßnahme anbelange, ergebe sich diese aus der verfahrenstechnischen Behandlung der Analyse dieser Maßnahme durch die Kommission selbst, die zu drei verschiedenen Entscheidungen geführt habe.

2. Würdigung durch den Gerichtshof

149 Mit dem sechsten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG werden die Rn. 206 bis 215 des angefochtenen Urteils beanstandet, in denen das Gericht geprüft hat, ob die Kommission verpflichtet war, zwischen den verschiedenen, durch die Anwendung der streitigen Maßnahme begünstigten Transaktionen zu unterscheiden.

150 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass die in den genannten Randnummern dargelegten Gründe des angefochtenen Urteils, mit denen auf das Vorbringen von WDFG eingegangen werden sollte, wonach es Sache der Kommission gewesen sei, zwischen dem Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften, die zu einer Übernahme der Kontrolle führten, und den übrigen Beteiligungserwerben zu unterscheiden, um festzustellen, dass die Anwendung der streitigen Maßnahme auf die Erstgenannten nicht zur Einstufung als staatliche Beihilfe führe.

151 Das Vorbringen von WDFG, die Kommission sei verpflichtet gewesen, eine solche Unterscheidung vorzunehmen, ist nämlich in erster Linie in Rn. 205 des angefochtenen Urteils zurückgewiesen worden, in der das Gericht im Wesentlichen ausgeführt hat, dass die Inkohärenz, die die streitige Maßnahme in die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts eingeführt habe, auch bestünde, wenn diese Maßnahme nur dem Erwerb von Mehrheitsbeteiligungen an ausländischen Gesellschaften zugutekäme.

152 Wie in Rn. 146 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, geht im Rahmen eines Rechtsmittels ein Rechtsmittelgrund, der gegen eine Hilfserwägung des angefochtenen Urteils gerichtet ist, dessen Tenor sich aus anderen Rechtsgründen als richtig darstellt, jedoch ins Leere und ist daher zurückzuweisen.

153 Jedenfalls ist das Vorbringen von WDFG im Rahmen des sechsten Teils ihres einzigen Rechtsmittelgrundes unbegründet.

154 Insoweit hat die Kommission in der Entscheidung, die sie am Ende ihrer Prüfung erlässt, zwar die Möglichkeit, in Ausübung ihres Ermessens eine Unterscheidung zwischen den durch die angemeldete Beihilferegelung Begünstigten im Hinblick auf bestimmte Merkmale, die sie aufweisen, oder die Bedingungen, die sie erfüllen, vorzunehmen. Hingegen war die Kommission, wie das Gericht in Rn. 206 des angefochtenen Urteils zutreffend ausgeführt hat, nicht verpflichtet, im Rahmen der streitigen Entscheidung Voraussetzungen für die Anwendung der streitigen Maßnahme festzulegen, die ihr in gewissen Fällen gestattet hätten, die Einstufung als Beihilfe nicht vorzunehmen. Eine solche Frage hätte nämlich von den spanischen Behörden und der Kommission im Zuge der Notifizierung der fraglichen Regelung erörtert werden sollen, die vor einer Anwendung der Regelung hätte erfolgen müssen.

155 Im vorliegenden Fall warf WDFG der Kommission im Rahmen ihrer Klage im ersten Rechtszug im Wesentlichen vor, es unterlassen zu haben, zwischen dem Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften, die zu einer Übernahme der Kontrolle führten, und den übrigen Beteiligungserwerben zu unterscheiden, um festzustellen, dass die Anwendung der streitigen Maßnahme auf die Erstgenannten nicht zur Einstufung als staatliche Beihilfe führe. Insoweit hat das Gericht in Rn. 212 des angefochtenen Urteils darauf hingewiesen, dass es, was die Rechtfertigung der Differenzierung anbelange, die die in Rede stehende Maßnahme vornehme, Sache des betreffenden Mitgliedstaats sei, diese Rechtfertigung nachzuweisen und den Inhalt oder die Voraussetzungen der Anwendung dieser Maßnahme anzupassen, wenn sich herausstelle, dass sie nur teilweise zu rechtfertigen sei. In Rn. 214 des angefochtenen Urteils ist das Gericht aber rechtsfehlerfrei zu der Feststellung gelangt, dass die Rüge von WDFG selbst unter der Annahme, dass die von der Kommission im Rahmen des förmlichen Verfahrens vorgenommene Prüfung des Falls des Erwerbs von Mehrheitsbeteiligungen Gegenstand spezifischer Erörterungen zwischen der Kommission und dem Königreich Spanien auf der Grundlage der von diesem eingereichten dokumentierten Anträge gewesen sei, jedenfalls unter den Umständen des vorliegenden Falles zurückzuweisen sei.

156 Folglich ist der sechste Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von WDFG als ins Leere gehend und jedenfalls unbegründet zurückzuweisen.

157 Da keiner der Teile des von den Rechtsmittelführern zur Stützung ihres jeweiligen Rechtsmittels jeweils geltend gemachten einzigen Rechtsmittelgrundes durchgreift, sind diese Rechtsmittel insgesamt zurückzuweisen.

V. Kosten

158 Nach Art. 184 Abs. 2 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs entscheidet der Gerichtshof über die Kosten, wenn das Rechtsmittel unbegründet ist. Nach Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung, der nach deren Art. 184 Abs. 1 auf das Rechtsmittelverfahren Anwendung findet, ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen.

159 Da die Rechtsmittelführer mit ihrem Vorbringen unterlegen sind, sind ihnen im vorliegenden Fall gemäß dem dahin gehenden Antrag der Kommission die Kosten der vorliegenden Rechtsmittel und der Verfahren vor dem Gericht aufzuerlegen.

160 Nach Art. 140 Abs. 1 der Verfahrensordnung, der nach deren Art. 184 Abs. 1 auf das Rechtsmittelverfahren Anwendung findet, tragen die Mitgliedstaaten, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten. Die Bundesrepublik Deutschland, die im Verfahren vor dem Gericht als Streithelferin aufgetreten ist und sich am Verfahren vor dem Gerichtshof beteiligt hat, trägt daher ihre eigenen Kosten.

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

1. **Die Rechtsmittel werden zurückgewiesen.**

2. **Die World Duty Free Group SA und das Königreich Spanien tragen neben ihren eigenen Kosten die Kosten der Europäischen Kommission.**

3. **Die Bundesrepublik Deutschland trägt ihre eigenen Kosten.**

Unterschriften