Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

6. oktober 2021 *

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

I de forenede sager C-53/19 P og C-65/19 P,

angående to appeller i henhold til artikel 56 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol, iværksat den 25. og 29. januar 2019,

Banco Santander SA, Santander (Spanien),

Santusa Holding SL, Boadilla del Monte (Spanien),

ved abogados J.L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero og A. Lamadrid de Pablo (sag C-53/19 P),

Kongeriget Spanien først ved A. Rubio González og A. Sampol Pucurull, derefter ved S. Centeno Huerta og S. Jiménez García, som befuldmægtigede (sag C-65/19 P),

appellanter,

de øvrige parter i appelsagen:

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

sagsøgt i første instans,

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

Irland,

intervenienter i første instans,

har

* Processprog: spansk.

DOMSTOLEN (Store Afdeling),

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

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitssekretær: fuldmægtig L. Carrasco Marco,

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

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

afsagt følgende

Dom

1 Med deres appel i sag C-53/19 P har Banco Santander SA (herefter »Santander«) og Santusa Holding SL (herefter »Santusa«) nedlagt påstand om ophævelse af Den Europæiske Unions Rets dom af 15. november 2018, Banco Santander og Santusa mod Kommissionen (T-399/11 RENV, herefter »den appellerede dom«, EU:T:2018:787), hvorved Retten frifandt Kommissionen i deres søgsmål med påstand om annullation af artikel 1, stk. 1, og, subsidiært, af artikel 4 i Kommissionens afgørelse 2011/282/EU af 12. januar 2011 om skattemæssig afskrivning af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder nr. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), som Spanien har gennemført (EUT 2011, L 135, s. 1, herefter »den omtvistede afgørelse«).

2 Ved sin appel i sag C-65/19 P har Kongeriget Spanien nedlagt påstand om ophævelse af samme dom.

I. Sagens baggrund

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

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

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

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

7 Ved denne beslutning erklærede Kommissionen den omtvistede foranstaltning uforenelig med det indre marked, idet den indebar en skattemæssig fordel, der gjorde det muligt for spanske selskaber at afskrive goodwill, der fulgte af erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, eftersom foranstaltningen fandt anvendelse på erhvervelser af kapitalandele i selskaber inden for EU.

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

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

II. Sagsbehandlingen for Retten og den appellerede dom

10 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 29. juli 2011 anlagde Santander og Santusa sag med påstand om annullation af den omtvistede afgørelses artikel 1, stk. 1, og, subsidiært, dens artikel 4.

11 Ved dom af 7. november 2014, Banco Santander og Santusa mod Kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938), gav Retten sagsøgerne i denne sag medhold med den begrundelse, at Kommissionen havde foretaget en urigtig anvendelse af betingelsen om selektivitet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Retten annullerede ligeledes beslutningen af 28. oktober 2009 ved sin dom af 7. november 2014, Autogrill España mod Kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939).

12 Ved appelskrift indleveret til Domstolens Justitskontor den 19. januar 2015 iværksatte Kommissionen appel til prøvelse af dommen af 7. november 2014, Banco Santander og Santusa mod Kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938). Denne appel, som blev registreret med

sagsnummer C-21/15 P, blev forenet med den appel, der var registreret under sagsnummer C-20/15 P, som Kommissionen havde iværksat til prøvelse af dommen af 7. november 2014, Autogrill España mod Kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939).

13 Santander og Santusa nedlagde, støttet af Forbundsrepublikken Tyskland, Irland og Kongeriget Spanien, påstand om, at appellerne blev forkastet.

14 Ved dom af 21. december 2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P herefter »WDFG-dommen«, EU:C:2016:981), ophævede Domstolen dom af 7. november 2014, Autogrill España mod Kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939), og af 7. november 2014, Banco Santander og Santusa mod Kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938), hjemviste sagerne til Retten, udsatte afgørelsen om sagsomkostningerne og pålagde Forbundsrepublikken Tyskland, Irland og Kongeriget Spanien at bære deres egne omkostninger.

15 Ved afgørelse truffet af formanden for Rettens Niende Udvidede Afdeling den 8. december 2017, og efter at have hørt parterne, blev sag T-219/10 RENV, World Duty Free Group mod Kommissionen, og sag T-399/11 RENV, Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, forenet med henblik på retsforhandlingernes mundtlige del i henhold til artikel 68 i Rettens procesreglement.

16 Ved den appellerede dom frifandt Retten Kommissionen i sagerne anlagt af Santander og Santusa.

17 Retten forkastede de tre anbringender, som de sidstnævnte havde fremsat, hvoraf det første vedrørte den omtvistede foranstaltnings manglende selektive karakter (den appellerede doms præmis 29-232), det andet vedrørte en urigtig identifikation af de virksomheder, der er omfattet af den omtvistede foranstaltning (den appellerede doms præmis 233-254), og det tredje vedrørte en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning (den appellerede doms præmis 255-349).

18 Hvad nærmere bestemt angår det første anbringende anførte Retten for det første, at en skatteforanstaltning, der indebærer en fordel, og hvor indrømmelsen heraf er betinget af gennemførelsen af en økonomisk transaktion, som det fremgår af WDFG-dommen, kan være selektiv, herunder også når enhver virksomhed, henset til kendetegnene ved den omhandlede transaktion, frit kan vælge at gennemføre denne transaktion (den appellerede doms præmis 78-90).

19 For det andet undersøgte Retten den omtvistede foranstaltning i lyset af de tre etaper i den metode til analyse af en national skatteforanstaltnings selektivitet, der er beskrevet i den appellerede doms præmis 61 og 62, nemlig først identifikationen af den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat og derefter vurderingen af, om den omhandlede skatteforanstaltning udgør en afvigelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, som i forhold til det formål, der forfølges med denne almindelige ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, og endelig vurderingen af, om en sådan afvigelse er begrundet ud fra karakteren eller opbygningen af denne ordning.

20 Hvad angår den første etape anførte Retten, at den referenceramme, som var defineret i den omtvistede afgørelse, nemlig »beskatningen af goodwill« (den appellerede doms præmis 93), udgjorde det relevante referencesystem i det foreliggende tilfælde, navnlig fordi de virksomheder, som erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, i forhold til det formål, der

forfølges med beskatningen af goodwill, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation med de virksomheder, som erhverver kapitalandele i hjemmehørende selskaber. Ifølge Retten er formålet med denne ordning at sikre en vis parallelitet mellem den regnskabsmæssige behandling og beskatningen af en virksomheds goodwill som følge af erhvervelse af kapitalandele i et selskab (den appellerede doms præmis 117-123). Retten forkastede således tanken om, at den omtvistede foranstaltning udgør et selvstændigt referencesystem (den appellerede doms præmis 127-141), hvorfor den forkastede klagepunktet om, at der forelå hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger (den appellerede doms præmis 122, 139 og 142).

21 Hvad angår den anden etape fastslog Retten, at det var med føje, at Kommissionen i den omtvistede afgørelse havde fundet, at den omtvistede foranstaltning havde indført en afvigelse fra den normale ordning. Den forkastede således klagepunktet om, at Kommissionen ikke havde opfyldt sin pligt til at godtgøre, at erhvervelser af kapitalandele i hjemmehørende selskaber og erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber var sammenlignelige i forhold til det med den omtvistede foranstaltning forfulgte formål om skattemæssig neutralitet (den appellerede doms præmis 143-165).

22 Hvad angår den tredje etape fremhævede Retten, at ingen af de argumenter, der specifikt var fremsat i denne sag, kunne begrunde den afvigelse, som var indført med denne foranstaltning, og dermed den fastslåede forskellige behandling (den appellerede doms præmis 166-231).

III. Parternes påstande og retsforhandlingerne for Domstolen

23 Ved deres appelskrifter har Santander og Santusa (sag C-53/19 P) nedlagt følgende påstande:

– Den appellerede dom ophæves.

– Der gives medhold i annullationssøgsmålet, og den omtvistede afgørelse annulleres endeligt.

– Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

24 Ved sit appelskrift har Kongeriget Spanien (sag C-65/19 P) nedlagt følgende påstande:

– Den appellerede dom ophæves.

– Den omtvistede afgørelses artikel 1, stk. 1, annulleres, for så vidt som den kvalificerer den omtvistede foranstaltning som statsstøtte.

– Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

25 Forbundsrepublikken Tyskland har nedlagt påstand om, at der gives medhold i appellerne.

26 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

– Appellerne forkastes.

– Appellanterne tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

27 Ved afgørelse af 22. marts 2019 og af 2. juni 2020 er sag C-53/19 P og sag C-65/19 P blevet forenet med henblik på henholdsvis retsforhandlingernes mundtlige del og dommen.

IV. Om appellerne

28 Med deres respektive appeller har Santander og Santusa samt Kongeriget Spanien (herefter samlet »appellanterne«) fremsat et enkelt anbringende om en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF hvad angår betingelsen vedrørende selektivitet. De har i det væsentlige foreholdt Retten, at den begik en række retlige fejl ved anvendelsen af analysemetoden i tre etaper af skatteforanstaltningernes selektivitet som fastsat i Domstolens faste praksis.

29 Forbundsrepublikken Tyskland har i det væsentlige tilsluttet sig appellanternes standpunkt, idet denne stat har anfægtet det system til analysen af den omtvistede foranstaltning, som blev lagt til grund i det foreliggende tilfælde. Forbundsrepublikken Tyskland har bl.a. gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl, idet den fastslog, at den omstændighed, at den omtvistede foranstaltning udgør en generel foranstaltning, som er tilgængelig for alle virksomheder, der opfylder de materielle betingelser heri, ikke længere er et relevant aspekt ved vurderingen af selektiviteten.

30 Det skal indledningsvis bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis skal en national foranstaltning for at kunne kvalificeres som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF opfylde samtlige nedenstående betingelser. For det første skal der være tale om en statslig indgriben eller indgriben ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne indgriben kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne. For det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene (WDFG-dommen, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis, og dom af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 27).

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

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

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

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

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

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

37 Det er på denne baggrund, at det eneste anbringendes forskellige led, som appellanterne har fremsat, skal undersøges.

38 Santanders og Santusas eneste anbringende består af seks led, som i det væsentlige vedrører for det første definitionen af referencesystemet, for det andet fastlæggelsen af dette systems formål, som skal lægges til grund for sammenligningen under den anden etape af analysen af selektivitet, for det tredje fordelingen af bevisbyrden, for det fjerde overholdelsen af proportionalitetsprincippet, for det femte årsagsforbindelsen mellem den manglende mulighed for at indgå fusioner i udlandet og erhvervelsen af kapitalandele i udlandet og for det sjette undersøgelsen af, om den omtvistede foranstaltning kunne opdeles på grundlag af graden af kontrol.

39 Kongeriget Spaniens eneste anbringende består af fire led. Disse led vedrører for det første fastlæggelsen af referencerammen, for det andet betragtningen om, at beskatningen af den finansielle goodwill ikke kan udgøre en foranstaltning af generel karakter eller en selvstændig referenceramme, for det tredje definitionen af formålet med denne referenceramme og den sammenligning af situationer, som kræves i medfør af WDFG-dommen, og for det fjerde fordelingen af bevisbyrden i den foreliggende sag hvad angår elementerne i nævnte referenceramme.

40 Klagepunkterne inden for rammerne af det første til det fjerde led i Santanders og Santusas eneste appelanbringende og dem, der er fremsat til støtte for Kongeriget Spaniens eneste anbringendes fire led, er i høj grad sammenfaldende eller overlappende og undersøges derfor samlet.

A. Om Santanders og Santusas eneste appelanbringendes første led og Kongeriget Spaniens eneste appelanbringendes første og andet led om fejl med hensyn til fastlæggelsen af referencesystemet

1. Parternes argumentation

41 Santander og Santusa har gjort gældende, at Retten begik flere fejl ved fastlæggelsen af referencesystemet.

42 Først bemærkes, at Retten anvendte et andet referencesystem end det, der var fastlagt i den omtvistede afgørelse, eftersom den beskrev referencesystemet i denne afgørelse som »beskatningen af goodwill« og ikke som »beskatningen af finansiel goodwill« (den appellerede doms præmis 93 og 141). Efter Santanders og Santusas opfattelse vedrører disse to »udtryk« to materielt forskellige fremgangsmåder. Santander og Santusa har anført, at Retten begik en retlig fejl, som bør medføre en ophævelse af den appellerede dom, idet den erstattede den omtvistede afgørelses begrundelse med sin egen, og idet den med sin egen begrundelse udfyldte en mangel i den omtvistede afgørelses begrundelse.

43 Det var endvidere uberettiget, at Retten efter den analyse, der fremgår af den appellerede doms præmis 127-141, forkastede tanken om, at den omtvistede foranstaltning kan udgøre et selvstændigt referencesystem. I denne henseende erstattede Retten ikke blot ræsonnementet i den omtvistede afgørelse med sit eget, eftersom ræsonnementet i afgørelsen udelukkende var støttet på, at der ikke var hindringer for grænseoverskridende fusioner, men foretog desuden en juridisk urigtig vurdering. Rettens ræsonnement betyder nemlig, at definitionen af referencerammen bl.a. gøres afhængig af den anvendte lovgivningsteknik.

44 Endelig er den referenceramme, som Retten lagde til grund i den appellerede dom, under alle omstændigheder blevet fastlagt vilkårligt og udspringer af en sammenblanding af en undtagelse og en hovedregel. Der er navnlig intet, der gør det muligt at forstå, hvorfor Retten fastslog, at det forfulgte mål kun var at »sikre en vis sammenhæng mellem beskatningen af goodwill og den regnskabsmæssige behandling af goodwill« (den appellerede doms præmis 122). Retten forklarede heller ikke, hvorfor den anførte, at fraværet af en regel, som hindrer afskrivning af finansiel goodwill ved erhvervelse af nationale kapitalandele, var intet mindre end »hovedreglen« i det vide referencesystem, som den havde defineret (den appellerede doms præmis 136). Under henvisning til bl.a. fremgangsmåden i den sag, der gav anledning til dom af 28. juni 2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505), hvorved Domstolen fastslog, at det ikke kunne antages, at den i denne sag omhandlede foranstaltning udgjorde en undtagelse til hovedreglen, har Santander og Santusa anført, at referencerammen i det foreliggende tilfælde er blevet defineret indskrænkende, hvorfor den appellerede dom bør ophæves.

45 Kongeriget Spanien har ligeledes anført, at Retten begik fejl ved fastlæggelsen af referencesystemet.

46 For det første har Kongeriget Spanien fremhævet, at fastlæggelsen af referencesystemet, som efter denne medlemsstats opfattelse er udgangspunktet for enhver analyse af selektivitet, udgør et retsspørgsmål, som er undergivet Domstolens kontrol. Hvad nærmere bestemt angår den appellerede doms præmis 93 og 141 har Kongeriget Spanien gjort gældende, at Retten baserede sig på en anden referenceramme end den, som var fastlagt i den omtvistede afgørelse, idet den tog sigte på en videre ramme end den, som Kommissionen havde lagt til grund.

47 For det andet er Kongeriget Spanien af den opfattelse, at den appellerede dom ligeledes er behæftet med en retlig fejl, for så vidt som Retten fastslog, at beskatningen af den finansielle goodwill ikke kunne udgøre en foranstaltning af generel karakter eller en selvstændig referenceramme. I dette perspektiv har denne medlemsstat udtrykkeligt nævnt den appellerede doms præmis 96, 104, 105, 107, 123, 126 og 139-142, hvori Retten forkastede argumentet om, at der var hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger, idet den anførte grunde, som umiddelbart ikke er overbevisende, og som på ingen måde fremgår af den omtvistede afgørelse.

48 I denne forbindelse har Kongeriget Spanien gjort gældende, at fastlæggelsen af den referenceramme, som Retten lagde til grund, er urigtig af fire grunde.

49 For det første er den appellerede dom blot støttet på den anvendte lovgivningsteknik, hvilket i henhold til retspraksis ikke er en egnet metode til at definere en foranstaltnings selektive karakter. Retten fastslog således med urette, at det er behovet for at sikre en passende sammenhæng mellem den skattemæssige norm og regnskabsnormen, som afgrænser foranstaltningens formål (den appellerede doms præmis 117, 119 og 122).

50 For det andet var det med urette, at Retten på grundlag af en urigtig analyse af formålet med den omtvistede foranstaltning i den appellerede doms præmis 117-123 fastslog, at den pågældende skattelovgivning om finansiel goodwill tilsigtede at afhjælpe et »særligt problem«. I modsætning til, hvad Retten fastslog, tilsigter den i det foreliggende tilfælde omhandlede lovgivning ikke at afhjælpe et specifikt problem, men at give princippet om skattemæssig neutralitet fuld virkning, idet det sikres, at beslutninger om investeringer træffes ud fra økonomiske hensyn og ikke skattehensyn. Retten burde i denne henseende have efterprøvet, om Kommissionen i den omtvistede afgørelse havde givet en sammenhængende begrundelse for at afvise den referenceramme, som de spanske myndigheder og de interesserede parter havde foreslået, bl.a. henset til såvel de faktuelle som de retlige hindringer for grænseoverskridende fusioner. Under denne undersøgelse skulle Retten ligeledes have undersøgt, om Kommissionen på trods af Domstolens udtrykkelige angivelser i WDFG-dommens præmis 123 og i sin faste praksis havde tilsidesat de kriterier, der er fastsat i artikel 107 TEUF, ved ikke at sammenligne de faktiske og retlige situationer under hensyn til formålet med den omtvistede foranstaltning.

51 For det tredje har Kongeriget Spanien anført, at den omtvistede foranstaltning – som tog sigte på at overholde princippet om skattemæssig neutralitet, var åben for alle sektorer og kunne anvendes, uden at der var en pligt til en minimumsinvestering – har forbindelse med den foranstaltning, som lå til grund for den sag, der gav anledning til dom af 2. juli 1974, Italien mod Kommissionen (173/73, EU:C:1974:71), hvori betingelsen om specificitet, som indgår i kriteriet om selektivitet, netop blev fastlagt ved flere elementer.

52 For det fjerde er det Kongeriget Spaniens opfattelse, at Rettens fremgangsmåde indebar en ændring af Domstolens konklusioner vedrørende visse skattemæssige foranstaltninger, hvilke foranstaltninger ligeledes tilsigtede at afhjælpe specifikke problemer, men som ikke blev anset for at udgøre statsstøtte.

53 Kommissionen har bestridt appellanternes argumenter. Kommissionen har principalt anført, at de fremførte argumenter i det væsentlige bør afvises, eftersom søgsmålet for Retten ikke indeholdt klagepunkter om fejl ved fastlæggelsen af referencesystemet. Såfremt appellanterne tillades at fremsætte nye klagepunkter som led i appelsagen, ville det således være ensbetydende med at give appellanterne adgang til at forelægge en mere omfattende sag for Domstolen end den, som

de indbragte for Retten. Subsidiært har Kommissionen gjort gældende, at appellanternes argumentation er ugrundet. I modsætning til, hvad disse parter har anført, henviste Retten nemlig til det samme referencesystem som det, der var fastlagt i den omtvistede afgørelse, den omtvistede foranstaltning kunne endvidere ikke anses for et selvstændigt referencesystem, og den appellerede dom er tilstrækkeligt begrundet.

2. Domstolens bemærkninger

a) Formaliteten

54 Hvad angår muligheden for at antage de argumenter og oplysninger, som er fremsat til støtte for de led, der undersøges, til realitetsbehandling, hvilket Kommissionen har bestridt, fordi der angiveligt er tale om nye argumenter fremsat til støtte for appellanternes synspunkt om fastlæggelsen af referencerammen, skal det bemærkes, at det følger af artikel 170, stk. 1, i Domstolens procesreglement, at appellen ikke må ændre sagens genstand, som den forelå for Retten.

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

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

57 I det foreliggende tilfælde fremgår det af den appellerede doms præmis 93-142, at Retten undersøgte, om Kommissionen identificerede det skattemæssige referencesystem korrekt under den første etape i selektivitetsanalysen. På denne baggrund kan appellanterne under appelsagen rejse tvivl om grundene i den appellerede dom vedrørende den første etape, uanset at de i første instans ikke havde fremsat en argumentation, der specifikt tilsigtede at anfægte den omtvistede afgørelse på dette punkt.

58 Som generaladvokaten har anført i punkt 35 i forslaget til afgørelse World Duty Free Group og Spanien mod Kommissionen (C-51/19 P og C-64/19 P, EU:C:2021:51), skal det fastslås, at appellanternes argumenter indeholder en præcis og detaljeret kritik af den appellerede doms præmisser og i høj grad sigter mod at bestride, at Retten har overholdt grænserne og fremgangsmåderne for udøvelsen af sin prøvelsesret, og de kunne under alle omstændigheder ikke fremsættes for Retten.

59 Henset til disse betragtninger kan Santanders og Santusas eneste appelanbringendes første led og Kongeriget Spaniens eneste appelanbringendes første og andet led antages til realitetsbehandling.

b) Realiteten

60 Fastlæggelsen af referencerammen er af særlig betydning i forbindelse med skattemæssige foranstaltninger, eftersom der kun kan godtgøres en økonomisk fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF i forhold til en såkaldt »normal« beskatning. Fastlæggelsen af samtlige de virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, afhænger således af den forudgående afgrænsning af den retlige ordning, ud fra hvis formål der i givet fald skal ske en undersøgelse af sammenligneligheden mellem den respektive faktiske og retlige situation for de virksomheder, der er begunstiget af den pågældende foranstaltning, og de virksomheder, der ikke er det (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 55 og 60, og af 28.6.2018 Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 88 og 89).

61 Med henblik på at vurdere, om en generel skatteforanstaltning har selektiv karakter, skal den fælles beskatningsordning eller den referenceramme, som finder anvendelse i den pågældende medlemsstat, følgelig identificeres korrekt i Kommissionens afgørelse og undersøges af den retsinstans, for hvilken denne identifikation anfægtes. Da fastlæggelsen af referencesystemet er udgangspunkt for den komparative undersøgelse, der skal foretages som led i bedømmelsen af en støtteordnings selektive karakter, bevirker en fejl i denne fastlæggelse nødvendigvis, at hele analysen af betingelsen om selektivitet er mangelfuld (jf. i denne retning dom af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 107, og af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 46).

62 Det skal i denne sammenhæng indledningsvis præciseres, at fastlæggelsen af referencerammen, som skal foretages efter en kontradiktorisk drøftelse med den berørte medlemsstat, skal ske på grundlag af en objektiv undersøgelse af indholdet, kombinationen og de konkrete virkninger af de gældende regler i henhold til denne medlemsstats nationale ret. I denne henseende kan en skatteforanstaltnings selektivitet ikke vurderes ud fra en referenceramme bestående af nogle bestemmelser i den berørte medlemsstats nationale ret, som kunstigt er udskilt fra en bredere lovgivningsmæssig ramme (dom af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 103).

63 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 49 i forslaget til afgørelse World Duty Free Group og Spanien mod Kommissionen (C-51/19 P og C-64/19 P, EU:C:2021:51), er det, når den pågældende skatteforanstaltning fremstår som en uadskillelig del af den almindelige skatteordning i den pågældende medlemsstat, dette system, der skal tjene som reference. Når en sådan foranstaltning klart kan adskilles fra nævnte almindelige system, kan det derimod ikke udelukkes, at den referenceramme, der skal tages i betragtning, er mere begrænset end dette almindelige system eller er identisk med selve foranstaltningen, når denne fremstår som en norm med en selvstændig juridisk logik, og det ikke er muligt at identificere et sammenhængende regelsæt uden for denne foranstaltning.

64 For så vidt som det uden for de områder, hvor EU-skatteretten er genstand for harmonisering, herefter er den berørte medlemsstat, der under udøvelsen af sin enekompetence inden for direkte beskatning, fastlægger de grundlæggende kendetegn ved beskatningen, skal fastlæggelsen af det referencesystem eller den »normale« skatteordning, som betingelsen vedrørende selektivitet skal undersøges på grundlag af, tage hensyn til nævnte kendetegn (jf. i denne retning dom af 16.3.2021, Kommissionen mod Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, præmis 38 og 39).

65 Det skal endvidere bemærkes, at for så vidt som fastlæggelsen af referencerammen skal foretages på grundlag af en objektiv undersøgelse af indholdet og kombinationen af de gældende regler i medfør af national ret, skal der ikke under denne første etape i undersøgelsen af selektiviteten tages hensyn til de mål, som lovgiver forfulgte ved vedtagelsen af den omtvistede foranstaltning. I denne henseende har Domstolen gentagne gange fastslået, at statslige indgrebs formål ikke uden videre kan medføre, at de falder uden for begrebet »støtte« som omhandlet i artikel 107 TEUF, eftersom denne bestemmelse ikke sondrer ud fra grundene til eller formålet med de statslige indgreb, men definerer disse i kraft af deres virkninger (jf. i denne retning dom af 22.12.2008, British Aggregates mod Kommissionen, C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 84 og 85, og af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 48).

66 Endelig skal identifikationen af de regler, hvoraf referencesystemet består, fastlægges på grundlag af objektive kriterier, bl.a. for at muliggøre domstolsprøvelsen af de vurderinger, som ligger til grund for denne fastlæggelse. Det påhviler Kommissionen at tage hensyn til de forhold, som den berørte medlemsstat eventuelt har fremført, og mere generelt at foretage en omhyggelig og tilstrækkeligt begrundet undersøgelse for at muliggøre en fuldstændig domstolsprøvelse.

67 Det er i lyset af disse betragtninger, at grundlaget for appellanternes argumentation om fastlæggelsen af referencesystemet skal vurderes som den første etape og som en nødvendig forudsætning for selektivitetsanalysen. Som det følger af nærværende doms præmis 41-52, har appellanterne i det væsentlige gjort gældende, at Retten begik retlige fejl ved for det første at erstatte den omtvistede afgørelses begrundelse vedrørende fastlæggelsen af det referencesystem, der blev lagt til grund, med sin egen, ved for det andet at udelukke, at den omtvistede foranstaltning i sig selv kunne anses for et selvstændigt referencesystem, og erstatte begrundelsen i denne henseende og ved for det tredje at fastlægge dette system vilkårligt.

68 Disse tre klagepunkter skal behandles efter hinanden.

1) En retlig fejl ved fastlæggelsen af referencesystemet (Santanders og Santusas eneste appelanbringendes første leds første klagepunkt og Kongeriget Spaniens eneste appelanbringendes første led)

69 Santander og Santusa har med deres eneste appelanbringendes første leds første klagepunkt, og Kongeriget Spanien har med sit eneste appelanbringendes første led gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl ved fastlæggelsen af referencesystemet, idet den erstattede det referencesystem, som Kommissionen havde lagt til grund i den omtvistede afgørelse, med sit eget. Mens Kommissionen fandt, at referencesystemet blev udgjort af reglerne for beskatning af finansiel goodwill, inkluderede Retten på baggrund af en materielt forskellig analyse også beskatning af »ikke-finansiel« goodwill i dette system. Santander og Santusa samt Kongeriget Spanien har navnlig taget sigte mod den appellerede doms præmis 93 og 141.

70 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Domstolen og Retten i forbindelse med legalitetskontrollen i henhold til artikel 263 TEUF har kompetence til at træffe afgørelse i sager, der anlægges under påberåbelse af inkompetence, tilsidesættelse af væsentlige formforskrifter, tilsidesættelse af traktaten eller af retsregler vedrørende dens gennemførelse samt af magtfordrejning. Artikel 264 TEUF bestemmer, at såfremt klagen findes berettiget, erklæres den anfægtede retsakt ugyldig. Domstolen og Retten kan således under ingen omstændigheder sætte deres egen begrundelse i stedet for den, udstederen af den anfægtede retsakt har angivet (dom af

27.1.2000, DIR International Film m.fl. mod Kommissionen, C-164/98 P, EU:C:2000:48, præmis 38, og af 4.6.2020, Ungarn mod Kommissionen, C-456/18 P, EU:C:2020:421, præmis 70 og den deri nævnte retspraksis).

71 Under et annullationssøgsmål kan Retten derimod finde anledning til at fortolke den anfægtede retsakts begrundelse på en anden måde end den udstedende myndighed og under visse omstændigheder endog til at forkaste den begrundelse, der er angivet af den udstedende myndighed, medmindre intet materielt forhold begrunder dette (jf. i denne retning dom af 27.1.2000, DIR International Film m.fl. mod Kommissionen, C-164/98 P, EU:C:2000:48, præmis 42, og af 22.12.2008, British Aggregates mod Kommissionen, C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 142).

72 I det foreliggende tilfælde fremgår det af den appellerede doms præmis 68, 93, 124 og 141, at Retten fastslog, at Kommissionen havde fastlagt beskatningen af »goodwill« som referencesystem med henblik på vurderingen af, om den omtvistede foranstaltning var selektiv. I den appellerede doms præmis 93 anførte Retten navnlig, at Kommissionen »ikke [havde defineret] denne ramme som beskatning af alene den finansielle goodwill«. Som appellanterne med føje har anført, havde Kommissionen i 118. betragtning til den omtvistede afgørelse anført, at den passende referenceramme for at foretage en evaluering af den omtvistede foranstaltning var reglerne for beskatning af »finansiel goodwill«.

73 Selv om det er korrekt, at terminologien i den appellerede dom afviger fra ordlyden af den omtvistede afgørelse, kan det imidlertid ikke konkluderes, at Retten herved identificerede referencesystemet materielt anderledes end det system, som Kommissionen havde identificeret, eller støttede sig på en anden begrundelse end den, som Kommissionen havde lagt til grund i den omtvistede afgørelse, med henblik på at anse beskatningen af goodwill for det relevante referencesystem i det foreliggende tilfælde.

74 Som Kommissionen har gjort gældende, kan behandlingen af goodwill under omstændighederne i den foreliggende nemlig sag fuldt ud sidestilles med den, der blev foretaget af finansiel goodwill.

75 I denne henseende udelukkede Kommissionen som svar på de spanske myndigheders argumenter om identifikationen af referencesystemet i den omtvistede afgørelse udtrykkeligt, som Retten anførte i den appellerede doms præmis 68, at nævnte system skulle være afgrænset til beskatningen af goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i et selskab med hjemsted uden for Spanien. Retten fremhævede således, at Kommissionen, som det klart fremgik af 118. betragtning til den omtvistede afgørelse, havde fundet, at den relevante referenceramme eller det relevante referencesystem var den spanske ordning for selskabsbeskatning, og nærmere bestemt de regler for beskatning af finansiel goodwill, som fastsættes i nævnte skatteordning. Kommissionen har tilføjet, at den således bekræftede det referencesystem, der var lagt til grund i beslutningen af 28. oktober 2009. I 89. betragtning til sidstnævnte beslutning havde Kommissionen anført, at den omtvistede foranstaltning skulle vurderes under hensyn til de almindelige bestemmelser i selskabsskatteordningen, der fandt anvendelse på situationer, hvor indtræden af en goodwill medførte en skattemæssig fordel. I denne beslutning præciserede Kommissionen, at dens standpunkt kunne forklares med, at situationer, hvor finansiel goodwill kan afskrives, ikke omfatter hele den kategori af skatteydere, som befinder sig i en situation, der faktisk og retligt er identisk.

76 Det skal i denne sammenhæng bemærkes, som det fremgår af den appellerede doms præmis 69, at Retten med henblik på at identificere referencesystemet bl.a. baserede sig på Kommissionens konstateringer i 28., 29., 123. og 124. betragtning til den omtvistede afgørelse, hvorefter referencesystemet kun foreskrev afskrivning af goodwill i tilfælde af en virksomhedssammenslutning, hvorfor den omtvistede foranstaltning, eftersom den tillod, at goodwill, der var blevet bogført, hvis virksomhederne var blevet sammensluttet, opstod selv uden en virksomhedssammenslutning, udgjorde en undtagelse til dette referencesystem.

77 Under henvisning til 124. betragtning til den omtvistede afgørelse støttede Retten sig ligeledes på Kommissionens betragtninger om, at såfremt afskrivningen af den goodwill, der følger af den blotte erhvervelse af kapitalandele, kun var tilladt i tilfælde af erhvervelse af grænseoverskridende kapitalandele og ikke ved erhvervelse af nationale kapitalandele, ville den omtvistede foranstaltning således indføre forskellig behandling af nationale transaktioner og grænseoverskridende transaktioner, hvorfor den ikke kunne anses for at udgøre en ny selvstændig generel norm.

78 Det fremgår utvetydigt af disse passager fra den omtvistede afgørelse, som nævnes i den appellerede dom, at da Kommissionen, som Retten fastslog, lagde »reglerne for beskatning af finansiel goodwill« til grund som referencesystem, tilsigtede den ikke alene at henvise til de regler, som specifikt finder anvendelse på afskrivning af goodwill, der følger af erhvervelse af kapitalandele, men ligeledes til reglerne i den generelle spanske ordning for selskabsbeskatning for afskrivning af goodwill generelt, fordi sidstnævnte regler faktisk danner en relevant ramme for vurdering af de førstnævnte.

79 Det følger heraf, at Retten i den appellerede doms præmis 68, 93, 124 og 141 blot fortolkede den omtvistede afgørelse hvad angår definitionen af referencesystemet i overensstemmelse med det i denne afgørelse anførte og følgelig ikke erstattede nævnte afgørelses begrundelse med sin egen som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 70. Retten begik således ikke nogen retlig fejl ved fastlæggelsen af referencesystemet.

80 Santanders og Santusas eneste appelanbringendes første leds første klagepunkt samt Kongeriget Spaniens eneste appelanbringendes første led skal således forkastes som ugrundede.

2) Afslaget på at anse den omtvistede foranstaltning for et selvstændigt referencesystem (Santanders og Santusas eneste appelanbringendes første leds andet klagepunkt samt Kongeriget Spaniens eneste anbringendes andet led)

i) Spørgsmålet om erstatning af begrundelsen

81 Appellanterne har foreholdt Retten, at den erstattede den omtvistede afgørelses begrundelse med sin egen, da den udelukkede, at den omtvistede foranstaltning kunne udgøre et selvstændigt, generelt referencesystem. Selv om Kommissionen i denne afgørelse afslog idéen om et selvstændigt referencesystem bestående i den omtvistede foranstaltning alene ved at basere sig på den angivelige mangel af retlige hindringer for grænseoverskridende fusioner, støttede Retten sig i den appellerede doms præmis 128-141 nemlig derimod i det væsentlige på en anderledes argumentation.

82 Som det fremgår af nærværende doms præmis 75, skal det i denne henseende bemærkes, at Retten fastslog, at referencesystemet efter Kommissionens opfattelse ikke kunne være begrænset til beskatningen af finansiel goodwill, som indført ved den omtvistede foranstaltning, eftersom denne foranstaltning kun omfattede virksomheder, der erhvervede kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, og at det for at vurdere, om der foreligger forskelsbehandling af de virksomheder, der foretager samme form for erhvervelser, men i hjemmehørende selskaber, var nødvendigt at tage hensyn til de generelle bestemmelser i ordningen for selskabsbeskatning, som anvendes på situationer, hvor goodwill medfører skattemæssige fordele.

83 Det kan følgelig ikke konkluderes, at Retten erstattede den omtvistede afgørelses begrundelse ved at udelade den omstændighed, at Kommissionen reelt havde baseret sig på de manglende hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger for at udelukke, at den omtvistede foranstaltning kunne udgøre det skattemæssige referencesystem.

84 Selv om Kommissionen, som appellanterne har gjort gældende, i 93.-96. og 117. betragtning til beslutningen af 28. oktober 2009 rent faktisk havde henvist til den angivelige mangel på retlige hindringer for grænseoverskridende fusioner, tog den med disse henvisninger blot stilling til de spanske myndigheders bemærkninger med henblik på bl.a. at rejse tvivl om ikke alene referencesystemet som foreløbigt identificeret i beslutningen af 10. oktober 2007 om indledning af den formelle undersøgelsesprocedure, men ligeledes til de forhold med sammenligning og berettigelse, som kunne forventes som led i det anden og den tredje etape i undersøgelsen af selektivitet.

85 Som generaladvokaten har anført i punkt 65 i forslaget til afgørelse World Duty Free Group og Spanien mod Kommissionen (C-51/19 P og C-64/19 P, EU:C:2021:51), var det i modsætning til, hvad appellanterne har gjort gældende, ikke, fordi der ikke blev anerkendt hindringer for grænseoverskridende sammenslutninger, at Kommissionen udelukkede, at den omtvistede foranstaltning kunne udgøre det relevante referencesystem i forbindelse med selektivitetsanalysen, men fordi den fandt, at denne foranstaltning skulle vurderes i lyset af et bredere regelsæt, som inkluderede både reglerne for afskrivning af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i hjemmehørende selskaber og principperne for afskrivning af goodwill generelt, i forhold til hvilke de omhandlede regler ifølge Kommissionen var tilpasset i den forstand, at goodwill kun kunne afskrives, når erhvervelsen var ledsaget af en virksomhedssammenslutning.

86 Det følger heraf, at argumentet om, at Retten i den appellerede doms præmis 128-141 erstattede begrundelsen, er ugrundet.

ii) En retlig fejl ved Rettens afslag på at anse den omtvistede foranstaltning for at være et selvstændigt referencesystem

87 Subsidiært har appellanterne gjort gældende, at Rettens ræsonnement for at udelukke, at den omtvistede foranstaltning kunne udgøre et selvstændigt referencesystem, er behæftet med en retlig fejl. Appellanterne har for det første anført, at målsætningen med denne foranstaltning er at sikre den skattemæssige neutralitet med hensyn til erhvervelse af kapitalandele i Spanien og i udlandet, og at dens formål ikke kan reduceres til afhjælpningen af et særligt problem, således som Retten med urette lagde til grund i den appellerede doms præmis 140. For det andet har de gjort gældende, at Rettens ræsonnement fører til, at en foranstaltnings selektivitet vurderes på forskellig vis afhængigt af, om den nationale lovgiver har besluttet at indføre en særskilt skat eller omlægge en generel skat, og derfor afhængigt af den anvendte lovgivningsteknik.

88 I det foreliggende tilfælde skal det bemærkes, at Rettens ræsonnement i den appellerede doms præmis 96-142 sigtede mod at besvare argumentationen om, at Kommissionen som følge af hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger burde have identificeret den omtvistede foranstaltning som referencesystem.

89 Selv om appellanterne ikke har kritiseret den metode, der fandt anvendelse på fastlæggelsen af referencesystemet under den første etape i undersøgelsen af selektivitet, som er beskrevet i den appellerede doms præmis 96-109, har de derimod kritiseret Rettens fortsættelse af undersøgelsen som beskrevet i denne doms præmis 110-142.

90 Hvad i første række angår ræsonnementet i den appellerede doms præmis 110-126 vedrører det spørgsmålet om, hvorvidt virksomheder, der erhverver kapitalandele i hjemmehørende selskaber, og virksomheder, der erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, henset til formålet med den normale ordning, som identificeret af Kommissionen.

91 Denne undersøgelse af sammenligneligheden er imidlertid uden direkte forbindelse med den afgrænsning af referencerammen, som skal foretages under den første etape af undersøgelsen af selektivitet, hvilket gælder, uagtet at Retten i den appellerede doms præmis 126 fastslog, »at der foreligger en forbindelse mellem disse to etaper, og nogle gange, som i nærværende sag, et fælles ræsonnement«. Appellanternes argumentation for at anfægte definitionen af formålet med referencesystemet vurderes ligeledes nedenfor som led i undersøgelsen af Santanders og Santusas eneste appelappelanbringendes andet led samt Kongeriget Spaniens eneste appelanbringendes tredje led om en fejl ved fastlæggelsen af det formål, der skulle tages udgangspunkt i ved vurderingen af sammenligneligheden.

92 I anden række undersøgte Retten i den appellerede doms præmis 127-142, om den omtvistede foranstaltning, henset til sine særlige kendetegn og således uafhængigt af en komparativ analyse, i sig selv kunne udgøre en selvstændig referenceramme.

93 I denne forbindelse har appellanterne for det første med urette gjort gældende, at Retten hovedsageligt baserede sig på den lovgivningsteknik, som den spanske lovgiver havde valgt, med henblik på at fastslå, at den omtvistede foranstaltning havde selektiv karakter. Det fremgår nemlig af den appellerede dom, at Retten baserede sig på denne foranstaltnings formål og virkninger og ikke blot på betragtninger af formel karakter. I denne doms præmis 136 anførte Retten navnlig, at nævnte foranstaltning var en undtagelse til den generelle regel, hvorefter kun virksomhedssammenslutninger kan føre til afskrivning af goodwill.

94 Som appellanterne med føje har gjort gældende, fremgår det ganske vist af retspraksis, at anvendelsen af en given lovgivningsteknik ikke kan give mulighed for, at de nationale skatteregler fra starten undslipper den i EUF-traktaten fastsatte statsstøttekontrol, og heller ikke er tilstrækkelig til at definere den relevante referenceramme med henblik på analysen af betingelsen om selektivitet, medmindre de statslige indgrebs form på afgørende vis skal have forrang for deres virkninger. Den anvendte lovgivningsteknik er dermed ikke afgørende med henblik på fastlæggelsen af referencerammen (jf. i denne retning WDFG-dommen, præmis 76, og dom af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 92).

95 Når dette er sagt, følger det af samme retspraksis, at selv om den anvendte lovgivningsteknik ikke er afgørende med henblik på at godtgøre, at en skatteforanstaltning er selektiv, således at det ikke altid er nødvendigt, at denne foranstaltning har karakter af en afvigelse i forhold til en fælles skatteordning, er den omstændighed, at foranstaltningen ved at anvende denne lovgivningsteknik har en sådan karakter, relevant med henblik på nævnte formål, når det følger af foranstaltningen, at der sondres mellem to kategorier af erhvervsdrivende, som umiddelbart undergives en forskellig behandling, dvs. de erhvervsdrivende, der henhører under undtagelsesordningen, og dem, der fortsat henhører under den fælles skatteordning, selv om begge kategorier befinder sig i en sammenlignelig situation i forhold til det formål, der forfølges med den nævnte ordning (dom af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 93 og den deri nævnte retspraksis).

96 Det følger heraf, at Retten ikke kan kritiseres for med henblik på undersøgelsen af den omtvistede foranstaltnings selektive karakter bl.a. at have lagt til grund, at foranstaltningen har karakter af en afvigelse.

97 For det andet anførte Retten hvad angår appellanternes kritik af henvisningen til generaladvokat Warners forslag til afgørelse Italien mod Kommissionen (173/73, herefter »generaladvokat Warners forslag til afgørelse«, EU:C:1974:52, s. 728) med føje i den appellerede doms præmis 136, at den omtvistede foranstaltning, som Kommissionen anførte i 124. betragtning til den omtvistede afgørelse, ikke havde indført en ny selvstændig generel norm vedrørende afskrivning af goodwill, men en »undtagelse til den generelle regel«, hvorefter kun virksomhedssammenslutninger kan afskrive goodwill, idet denne undtagelse ifølge Kongeriget Spanien har til formål at afhjælpe de ufordelagtige konsekvenser for erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, som anvendelsen af den generelle regel medfører.

98 Det fremgår følgelig af den appellerede dom, at Retten til støtte for sin konklusion om, at referencesystemet ikke kunne begrænses til den omtvistede foranstaltning, ikke alene baserede sig på den omstændighed, at denne foranstaltning i lighed med den foranstaltning, som var omhandlet i den sag, der gav anledning til generaladvokat Warners forslag til afgørelse, forfulgte et målrettet formål og således afhjælpningen af et særligt problem. Det følger heraf, at appellanternes argumenter, som sigter mod dels at bestride sidestillingen af den foreliggende situation med den, som var genstand for generaladvokat Warners forslag til afgørelse, dels mod at godtgøre, at den omtvistede foranstaltning havde til formål at sikre princippet om skattemæssig neutralitet og ikke at afhjælpe et særligt problem, ikke kan rejse tvivl om Rettens ræsonnement og dermed er uvirksomme.

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

100 På grundlag af samtlige ovenstående betragtninger skal Santanders og Santusas eneste appelanbringendes første leds andet klagepunkt samt Kongeriget Spaniens eneste appelanbringendes andet led forkastes som uvirksomme og under alle omstændigheder som ugrundede.

3) Vilkårligheden ved fastlæggelsen af referencesystemet (Santanders og Santusas eneste appelanbringendes første leds tredje klagepunkt)

101 Med det eneste appelanbringendes første leds tredje klagepunkt har Santander og Santusa for det første gjort gældende, at det af Retten anvendte referencesystem er fastlagt vilkårligt, fordi det er vanskeligt at identificere det præcise kriterium, der blev anvendt til at fastlægge den sammenhængende ramme, som den omtvistede foranstaltning indgår i. De har for det andet gjort gældende, at Retten fejlagtigt og uden at give en begrundelse herfor identificerede reglen og undtagelsen inden for rammerne af det af Retten fastlagte referencesystem. Ifølge Santander og Santusa lagde Retten i den appellerede doms præmis 136 fejlagtigt til grund, at reglen bestod i den manglende mulighed for at afskrive goodwill, og at den omtvistede foranstaltning indførte en undtagelse til denne regel. Ligesom i den sag, der gav anledning til dom af 28. juni 2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505), forvekslede Retten reglen med undtagelsen.

102 Hvad angår det første udsagn om, at Retten fastlagde det pågældende referencesystem vilkårligt, skal det forkastes, eftersom Retten, som det fremgår af nærværende doms præmis 75-78, gav en tilstrækkelig begrundelse for det ræsonnement, der foranledigede den til under omstændighederne i den foreliggende sag at henvise til de regler, der i henhold til spansk ret fandt anvendelse på beskatning af goodwill med henblik på fastsættelse af selskabsskatten, og dermed til at tiltræde den vurdering, som er indeholdt i den omtvistede afgørelse. Det skal nemlig bemærkes, at den forudsætning, som Kommissionen støttede sig på, er baseret på den af Retten godkendte konstatering om, at afskrivning af goodwill i spansk ret normalt forudsætter, at der findes en virksomhedssammenslutning.

103 Hvad angår det andet udsagn om, at Retten foretog en fejlagtig og ubegrundet identifikation af reglen og undtagelsen, skal det ligeledes forkastes. Ifølge Rettens fortolkning af spansk skattelovgivning giver alene en virksomhedssammenslutning nemlig normalt mulighed for afskrivning af goodwill, herunder i tilfælde af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i hjemmehørende selskaber, jf. artikel 89, stk. 3, i lov om selskabsbeskatning, som godkendt ved kongeligt lovdekret nr. 4/2004. Det er derfor ikke den manglende afskrivning af finansiel goodwill, der udgør den generelle regel, hvorfra den omtvistede foranstaltning afviger, men derimod princippet om, at afskrivning normalt kun er tilladt, hvis der er tale om virksomhedssammenslutninger, hvilket princip Retten udledte af reglerne for beskatning af goodwill med henblik på selskabsskat, hvad enten der er tale om reglerne for afskrivning af goodwill, der følger af erhvervelse af en virksomhed, eller reglerne for afskrivning af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i hjemmehørende selskaber med efterfølgende fusion.

104 På baggrund af disse betragtninger skal Santanders og Santusas eneste appelanbringendes første leds tredje klagepunkt og dermed dette anbringendes første led i sin helhed forkastes som ugrundet.

B. Santanders og Santusas eneste appelanbringendes andet led samt Kongeriget Spaniens eneste appelanbringendes tredje led om en fejl med hensyn til fastlæggelsen af det formål, der skal tages udgangspunkt i ved vurderingen af sammenligneligheden

1. Parternes argumenter

105 Santander og Santusa samt Kongeriget Spanien har i deres respektive eneste appelanbringendes henholdsvis andet led og tredje led i det væsentlige anfægtet grundene i den appellerede doms præmis 144-165, hvorved Retten identificerede formålet med referencesystemet og i lyset af dette formål sammenlignede situationen for de virksomheder, der var omfattet af fordelen indført ved den omtvistede foranstaltning, med situationen for de herfra udelukkede virksomheder.

106 Santander og Santusa har for det første gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl ved fastlæggelsen af det formål, der skulle tages udgangspunkt i ved sammenligningen under den anden etape i undersøgelsen af, om den omtvistede foranstaltning var selektiv. Retten foretog en urigtig fortolkning af den retspraksis vedrørende fastlæggelsen af formålet, som finder anvendelse på en skattemæssig foranstaltning, idet den også her fraveg det i den omtvistede afgørelse anførte. I modsætning til, hvad Retten antog, er der ikke i Domstolens praksis en modsigelse mellem spørgsmålet om, hvorvidt situationen for virksomheder, der er omfattet af »den pågældende foranstaltning«, og situationen for virksomheder, der er udelukket herfra, skal sammenlignes under hensyn til formålet med denne foranstaltning eller med det »system, som den indgår i«. Ifølge Santander og Santusa skal disse formål være sammenfaldende, og såfremt dette ikke er tilfældet, skyldes det, at den nationale lovgiver indførte en foranstaltning i skatteordningen, som ikke stemmer overens med denne ordnings logik. I det foreliggende tilfælde er det egentlige formål med ordningen, der skal være udgangspunkt for sammenligningen, som Kommissionen anerkendte i den omtvistede afgørelse, den skattemæssige neutralitet. Der er tale om et meget mere generelt og logisk formål end den af Retten omtalte parallelitet mellem den regnskabsmæssige behandling og beskatningen af goodwill, som en virksomhed opnår som følge af en erhvervelse af kapitalandele i et selskab, eftersom enhver selskabsbeskatning i princippet pr. definition afviger fra regnskabsresultatet.

107 For det andet har Santander og Santusa anført, at Retten med urette i den appellerede doms præmis 122 lagde til grund, at formålet med skattebestemmelserne vedrørende goodwill var at sikre en vis sammenhæng mellem beskatningen af goodwill og den regnskabsmæssige behandling heraf. Denne konstatering er ikke alene vilkårlig, men også fuldstændigt ugrundet, fordi alle selskabsskatter pr. definition adskiller sig fra regnskabsresultatet. Hvad angår især reglerne for afskrivning af goodwill deler de i lov om selskabsbeskatning, som godkendt ved kongeligt lovdekret nr. 4/2004, fastsatte forskellige afskrivningsmuligheder ikke det fælles formål om at sikre sammenhængen mellem beskatningen af og den regnskabsmæssige behandling af goodwill, men formålet om at undgå dobbeltbeskatning og sikre den skattemæssige neutralitet.

108 Kongeriget Spanien har ligeledes gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl, idet den ikke definerede referencerammen korrekt, og idet den ikke foretog den sammenligning, der kræves i henhold til WDFG-dommen, korrekt. Det er Kongeriget Spaniens opfattelse, at definitionen af referencerammen i den appellerede dom ikke alene er forskellig fra definitionen i den omtvistede afgørelse, men at Retten endvidere med urette fastslog, at den omtvistede foranstaltning havde til formål at sikre en sammenhæng mellem beskatningen af goodwill og den regnskabsmæssige behandling heraf. Regnskabsnormen og skattereglen er forskellige i flere henseender hvad angår

anerkendelsen af goodwill og endda afskrivningen heraf. I modsætning til, hvad Retten konstaterede, er formålet med den omtvistede foranstaltning skattemæssig neutralitet, således at beslutninger om investeringer træffes ud fra økonomiske hensyn og ikke skattehensyn.

109 Kommissionen har gjort gældende, at denne argumentation skal afvises fra realitetsbehandling og under alle omstændigheder er ugrundet.

2. Domstolens bemærkninger

a) Formaliteten

110 Kommissionen har fremsat en formalitetsindsigelse i forhold Santanders og Santusas eneste appelanbringendes andet led og Kongeriget Spaniens eneste appelanbringendes tredje led i deres helhed. Kommissionen har gjort gældende, at de fremførte argumenter ikke blev fremsat for Retten eller vedrører spørgsmål af faktisk karakter, herunder fortolkningen af indholdet og rækkevidden af national ret.

111 Hvad angår Kommissionens første formalitetsindsigelse skal den forkastes af de samme grunde som dem, der er anført i nærværende doms præmis 56-58. En part er nemlig berettiget til at fremsætte de anbringender og argumenter, som er afledt af selve den appellerede dom, og som på det retlige plan tilsigter at bestride dommens lovlighed. På denne baggrund kan appellanterne rejse tvivl om Rettens konklusioner, uanset at de i første instans ikke havde fremsat en argumentation, der specifikt tilsigtede at anfægte den omtvistede afgørelse på dette punkt.

112 Hvad angår Kommissionens anden formalitetsindsigelse, som er udledt af den omstændighed, at appellanterne tilsigter at rejse tvivl om Rettens fastlæggelse af de faktiske omstændigheder, hvilket principielt falder uden for Domstolens prøvelsesret, skal det bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at bedømmelsen af de faktiske omstændigheder og bevismaterialet ikke udgør et retsspørgsmål, der som sådant er undergivet Domstolens prøvelsesret i forbindelse med en appel, medmindre der er tale om en urigtig gengivelse af disse faktiske omstændigheder og dette bevismateriale. Kun når Retten har fastlagt eller vurderet de faktiske omstændigheder, har Domstolen i henhold til artikel 256 TEUF kompetence til at gennemføre en kontrol med den retlige vurdering af disse og de retlige konsekvenser, som Retten har draget (dom af 25.7.2018, Kommissionen mod Spanien m.fl., C-128/16 P, EU:C:2018:591, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

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

114 Som det er anført i nærværende doms præmis 70, må Retten under alle omstændigheder ikke erstatte den begrundelse, som ophavsmanden til den anfægtede retsakt har givet, med sin egen, hvorfor Domstolen som led i en appel har kompetence til at efterprøve, om Retten har foretaget en sådan erstatning og således begået en retlig fejl.

115 Eftersom appellanterne med deres argumentation, der er gengivet i nærværende doms præmis 105-108, i det væsentlige har foreholdt Retten, at den erstattede begrundelsen i den omtvistede afgørelse med sin egen begrundelse vedrørende »formålet«, som skulle lægges til grund for undersøgelsen af, om situationerne for de virksomheder, der var omfattet af fordelen som følge af anvendelsen af den omtvistede foranstaltning, og situationerne for de virksomheder, der var udelukket herfra, var sammenlignelige, kan denne argumentation antages til realitetsbehandling.

b) Realiteten

116 Hvad for det første angår argumentationen rettet mod Rettens konklusion om, at retspraksis er usammenhængende vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt sammenligningen skal foretages under hensyn til formålet med den undersøgte foranstaltning eller til den ordning, hvori foranstaltningen indgår, skal argumentationen forkastes som uvirksom.

117 Santander og Santusa har nemlig blot konstateret, at valget mellem det ene eller andet formål er uden betydning, eftersom disse formål principielt skal være sammenfaldende. Selv hvis det antages, at Rettens bedømmelse af rækkevidden af Domstolens praksis er ukorrekt, skal det følgelig fastslås, at Santander og Santusa ikke har anfægtet Rettens konklusion i den appellerede doms præmis 157, hvorefter det er under hensyn til formålet med det referencesystem, som den undersøgte foranstaltning indgår i, og ikke formålet med denne foranstaltning, at undersøgelsen af sammenligneligheden skal foretages som led i den anden etape i analysen af selektivitet.

118 For det andet har appellanterne fremsat et klagepunkt baseret på erstatningen af den omtvistede afgørelses begrundelse med hensyn til identificeringen af formålet med referencesystemet. De har gjort gældende, at formålet om at »sikre en vis sammenhæng mellem beskatningen af goodwill og den regnskabsmæssige behandling af goodwill«, som nævnes i den appellerede doms præmis 122, hverken understøttes i den omtvistede afgørelse eller i Kongeriget Spaniens bemærkninger under den administrative procedure. Santander og Santusa har endvidere anført, at udsagnet om, at de skattemæssige bestemmelser om goodwill forfølger et sådant formål, under alle omstændigheder er vilkårligt og savner grundlag.

119 Det skal i det foreliggende tilfælde fastslås, at Kommissionen ikke i nogen passage i den omtvistede afgørelse anførte, at sikringen af en vis sammenhæng mellem beskatningen af goodwill og den regnskabsmæssige behandling af goodwill udgør formålet med det af Kommissionen fastlagte referencesystem.

120 Ganske vist henviste Retten i den appellerede doms præmis 118-120 til visse af konstateringerne i den omtvistede afgørelse, da Retten anførte, at beskatningen af goodwill er udformet på grundlag af et kriterium om, hvorvidt der foreligger en virksomhedssammenslutning eller ej, og da den med henvisning til 28. og 123. betragtning til denne afgørelse forklarede, at dette skyldes, at goodwill efter en erhvervelse af aktiver i eller tilførsel af bidrag fra uafhængige virksomheder, eller en virksomhedsfusion eller virksomhedsopsplitning, fremgår »som et særskilt immaterielt aktiv i virksomhedens regnskab efter sammenslutningen« (den appellerede doms præmis 118). På samme måde indgår udsagnet om, at beskatning af goodwill »er på linje med den regnskabsmæssige logik« (den appellerede doms præmis 117), i forlængelse af visse af Kommissionens overvejelser i den omtvistede afgørelse, navnlig i 121.-124. betragtning hertil.

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

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

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

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

125 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at i henhold til den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 35, hvortil Retten med føje henviste i den appellerede doms præmis 146, skal den vurdering af sammenligneligheden, som skal gennemføres under den anden etape i analysen af selektivitet, udføres i lyset af formålet med referencesystemet og ikke i lyset af formålet med den omtvistede foranstaltning.

126 I det foreliggende tilfælde har appellanterne gjort gældende, at formålet med det fastlagte referencesystem, der falder sammen med formålet med den omtvistede foranstaltning, er at bevare den skattemæssige neutralitet. De har fremhævet, at virksomheder, som erhverver kapitalandele i nationale selskaber, og virksomheder, som erhverver kapitalandele i grænseoverskridende selskaber, henset til dette formål, befinder sig i forskellige situationer som følge af hindringerne for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger.

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

128 I det foreliggende tilfælde var det således med føje, at Retten i den appellerede doms præmis 123 fastslog, at virksomheder, der erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, i betragtning af det formål, der forfølges med beskatningen af goodwill, befinder sig i en retlig og faktisk situation, som er sammenlignelig med situationen for virksomheder, der erhverver kapitalandele i hjemmehørende selskaber. For så vidt som den omtvistede foranstaltning kan

omfatte virksomheder, der erhverver grænseoverskridende kapitalminoritetsandele, selv om de ikke påvirkes af de angivelige hindringer for virksomhedssammenslutninger, som Santander og Santusa har henvist til, kan det nemlig ikke antages, at de af den omtvistede foranstaltning omfattede som følge af disse hindringer befinder sig i en retlig og faktisk situation, der er forskellig fra situationen for de virksomheder, der henhører under den normale skatteordning.

129 På grundlag af disse betragtninger skal det fastslås, at Santanders og Santusas eneste appelanbringendes andet led samt Kongeriget Spaniens eneste appelanbringendes tredje led skal forkastes som ugrundede på trods af den retlige fejl, som Retten begik ved at erstatte begrundelsen i den omtvistede afgørelse med sin egen begrundelse i forbindelse med undersøgelsen af fastlæggelsen af formålet med referencesystemet.

C. Santanders og Santusas eneste appelanbringendes tredje led samt Kongeriget Spaniens eneste appelanbringendes fjerde led om en retlig fejl ved fordelingen af bevisbyrden

1. Parternes argumenter

130 Appellanterne har gjort gældende, at Retten vendte bevisbyrden, eftersom den under den første og den anden etape i selektivitetsanalysen ikke undersøgte, hvilke virksomheder der befandt sig i en sammenlignelig situation i forhold til formålet med referencesystemet, hvilket formål er skattemæssig neutralitet, og udsatte denne undersøgelse til den tredje etape. Det følger i denne henseende af retspraksis, at under den første og den anden etape i undersøgelsen af en foranstaltnings selektivitet bærer Kommissionen bevisbyrden for situationernes sammenlignelighed i forhold til det forfulgte mål.

131 Kommissionen har gjort gældende, at appellanternes argumentation skal afvises fra realitetsbehandling og under alle omstændigheder er ugrundet.

2. Domstolens bemærkninger

132 Hvad for det første angår Kommissionens formalitetsindsigelse vedrørende appellanternes argumentation skal den forkastes af de samme grunde som dem, der er anført i nærværende doms præmis 56-58. En appellant er nemlig berettiget til at fremsætte anbringender og argumenter, som er afledt af selve den appellerede dom, og som på det retlige plan tilsigter at bestride dommens lovlighed. På denne baggrund kan appellanterne rejse tvivl om Rettens konklusioner, uanset at de i første instans ikke havde fremsat en argumentation, der specifikt tilsigtede at anfægte den omtvistede afgørelse på dette punkt.

133 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt der er grundlag for Santanders og Santusas eneste appelanbringendes tredje led og Kongeriget Spaniens eneste appelanbringendes fjerde led, har appellanterne netop kritiseret Retten for alene at have taget hensyn til den omstændighed, at denne foranstaltning forfulgte et mål om skattemæssig neutralitet, under den tredje etape i selektivitetsanalysen og ikke under denne analyses første og anden etape.

134 Appellanternes argumentation er baseret på en forudsætning om, at Retten begik en retlig fejl med hensyn til fastlæggelsen af formålet med referencesystemet, da den fastslog, at formålet var sammenhængen mellem beskatningen af goodwill og den regnskabsmæssige behandling af goodwill, og ikke princippet om skattemæssig neutralitet.

135 Det skal i denne henseende blot bemærkes, som det er anført i nærværende doms præmis 116-129, at selv om Retten med urette konkluderede, at referencesystemets formål bestod i sammenhængen mellem beskatningen af goodwill og den regnskabsmæssige behandling af goodwill, er det ikke godtgjort, at formålet om skattemæssig neutralitet under den anden etape af analysen af selektivitet kunne have udelukket, at støtten var selektiv.

136 Santanders og Santusas eneste appelanbringendes tredje led samt Kongeriget Spaniens eneste appelanbringendes fjerde led skal således forkastes som uvirksomme.

D. Santanders og Santusas eneste appelanbringendes fjerde led om en urigtig anvendelse af proportionalitetsprincippet

1. Parternes argumenter

137 Santander og Santusa har i det væsentlige gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl, idet den undersøgte den omtvistede foranstaltnings forholdsmæssighed uden først at have vurderet, om de omhandlede situationer var sammenlignelige, under hensyn til det korrekt identificerede formål med referencesystemet, nemlig formålet om skattemæssig neutralitet. De har anført, at undersøgelsen af den omtvistede foranstaltning, ud fra overholdelsen af proportionalitetsprincippet, under den tredje etape i analysen af selektivitet ikke gav mening og ikke var begrundet i det foreliggende tilfælde. Først efter undersøgelsen af, om foranstaltningen medførte forskelsbehandling af situationer, der, henset til foranstaltningens formål, var sammenlignelige, skal det undersøges, om denne foranstaltning er begrundet af den omstændighed, at den er uadskilleligt forbundet med de væsentligste principper i det system, som den indgår i, og er i overensstemmelse med princippet om kohærens og proportionalitetsprincippet.

138 Efter Kommissionens opfattelse er Santanders og Santusas eneste appelanbringendes fjerde led uvirksomt og under alle omstændigheder ugrundet.

2. Domstolens bemærkninger

139 Det skal fastslås, at Santanders og Santusas argumentation er baseret på et postulat om, at Retten begik en retlig fejl ved at udskyde analysen af den omtvistede foranstaltnings forholdsmæssighed til den tredje etape af undersøgelsen af selektivitet.

140 Denne argumentation kan imidlertid ikke tiltrædes, eftersom spørgsmålet om, hvorvidt en selektiv fordel er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, som det fremgår af retspraksis, skal besvares under den tredje etape i undersøgelsen af selektivitet, hvorunder det undersøges, om nævnte fordel kan begrundes i den pågældende medlemsstats skatteordnings karakter eller almindelige opbygning. I denne etape opfordres medlemsstaten således til at godtgøre, at en forskellig behandling, som følger af formålet med foranstaltningen, er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet og ikke går ud over grænserne for, hvad der er nødvendigt for, at dette formål nås, samt at formålet ikke kan opnås ved mindre bebyrdende foranstaltninger (jf. i denne retning dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 75).

141 Santanders og Santusas eneste appelanbringendes fjerde led skal dermed ligeledes forkastes.

E. Santanders og Santusas eneste appelanbringendes femte led om en retlig fejl vedrørende årsagsforbindelsen mellem den manglende mulighed for grænseoverskridende fusioner og erhvervelsen af kapitalandele i udenlandske selskaber

1. Parternes argumenter

142 Santander og Santusa har i det væsentlige gjort gældende, at den appellerede doms begrundelse vedrørende den tredje etape i selektivitetsanalysen, som fremgår af denne doms præmis 181-190, er behæftet med en retlig fejl, for så vidt som Retten pålagde Kongeriget Spanien at føre bevis for »årsagsforbindelsen mellem den manglende mulighed for at indgå i fusioner i udlandet og erhvervelsen af kapitalandele i udlandet«. Santander og Santusa har anført, dels at disse præmisser indfører et element i analysen, som ikke er omfattet af den omtvistede afgørelse, og snarere strider mod dens ratio decidendi, dels, at det bevis, som Retten krævede, er umuligt at føre.

143 Kommissionen har gjort gældende, at dette led skal forkastes.

2. Domstolens bemærkninger

144 Det skal bemærkes, at Retten i den appellerede doms præmis 181-190, som er de eneste præmisser, der er omfattet af Santanders og Santusas eneste appelanbringendes femte led, anførte grundene til, at Kongeriget Spanien ikke havde ført bevis for, at den omtvistede foranstaltning ophævede den normale ordnings angiveligt sanktionerende virkninger.

145 Retten fortsatte imidlertid for fuldstændighedens skyld sin analyse ud fra den hypotese, at dette bevis måtte være fremlagt (den appellerede doms præmis 191-199). De præmisser i den appellerede dom, som er omfattet af Santanders og Santusas eneste appelanbringendes femte led, er således ikke de eneste grunde, på basis af hvilke Retten konkluderede, at Kommissionen ikke havde begået fejl ved at fastslå, at Kongeriet Spanien ikke havde begrundet den ved den omtvistede foranstaltning indførte differentiering.

146 Det fremgår af retspraksis, at et appelanbringende, der er rettet mod en begrundelse i den appellerede dom, hvis domskonklusion i tilstrækkelig grad er baseret på andre præmisser, er uvirksomt og derfor skal forkastes. Selv hvis det antages, at der er grundlag for det femte led, skal det i det foreliggende tilfælde forkastes som uvirksomt, for så vidt som det ikke kan medføre, at den appellerede dom ophæves, eftersom nævnte konklusion fortsat støttes på præmisser (jf. i denne retning dom af 29.3.2011, Anheuser-Busch mod Budějovický Budvar, C-96/09 P, EU:C:2011:189, præmis 211 og den deri nævnte retspraksis).

147 Det følger heraf, at Santanders og Santusas eneste appelanbringendes femte led skal forkastes som uvirksomt.

F. Santanders og Santusas eneste appelanbringendes sjette led om en retlig fejl ved undersøgelsen af, om den omtvistede foranstaltning kunne opdeles på grundlag af graden af kontrol

1. Parternes argumenter

148 Santander og Santusa har kritiseret Retten for, at den forkastede deres anbringende om, at Kommissionen i sin analyse ikke havde sondret mellem erhvervelser af minoritetsandele og erhvervelser af majoritetsandele. Santander og Santusa har dels fremhævet, at alle deres transaktioner, som de gennemførte inden for rammerne af den omtvistede foranstaltning, førte til overtagelsen af kontrollen med målselskabet, dels, at Kongeriget Spanien havde anmodet Kommissionen om at foretage en særskilt analyse af de to situationer. Ifølge Santander og Santusa fremgår det af retspraksis, at såfremt den berørte medlemsstat anmoder herom, skal Kommissionen foretage en særskilt analyse af den undersøgte foranstaltning. Muligheden for at opdele den omtvistede foranstaltning fremgår af den procedure, som Kommissionen fulgte ved vurderingen af denne foranstaltning, der førte til vedtagelsen af tre forskellige afgørelser.

2. Domstolens bemærkninger

149 Santanders og Santusas eneste appelanbringendes sjette led er rettet mod den appellerede doms præmis 207-216, hvori Retten undersøgte, om Kommissionen skulle sondre mellem de forskellige transaktioner, som henhørte under anvendelsen af den omtvistede foranstaltning.

150 I det foreliggende tilfælde skal det fastslås, at de grunde, som fremgår af disse præmisser i den appellerede dom, og som tilsigtede at besvare Santanders og Santusas argumentation om, at Kommissionen skulle sondre mellem erhvervelse af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, som indebar en overtagelse af kontrollen, og anden erhvervelse af kapitalandele for at konstatere, at anvendelsen af den omtvistede foranstaltning på de førstnævnte ikke skulle kvalificeres som statsstøtte, er fremsat for fuldstændighedens skyld.

151 Santanders og Santusas argument om, at Kommissionen skulle foretage en sådan sondring, blev nemlig principalt forkastet i den appellerede doms præmis 206, hvori Retten i det væsentlige fastslog, at den uoverensstemmelse, som den omtvistede foranstaltning havde indført i beskatningen af goodwill, også gjaldt, selv om denne foranstaltning kun måtte omfatte erhvervelser af majoritetsandele i ikke-hjemmehørende selskaber.

152 Som det er anført i nærværende doms præmis 146, er et anbringende, der er rettet mod en begrundelse i den appellerede dom, som er fremsat for fuldstændighedens skyld, og domskonklusionen i nævnte dom i tilstrækkelig grad er baseret på andre retlige grunde, uvirksomt og skal derfor forkastes.

153 Under alle omstændigheder er den argumentation, som Santander og Santusa har fremført inden for rammerne af deres eneste appelanbringendes sjette led, ugrundet.

154 Det er i denne henseende korrekt, at Kommissionen i den afgørelse, som den vedtager efter sin undersøgelse, har mulighed for under udøvelsen af sin skønsbeføjelse at differentiere mellem de af en anmeldt ordning omfattede, under hensyn til visse kendetegn, som de udviser, eller til de betingelser, som de opfylder. Som Retten med føje anførte i den appellerede doms præmis 207, påhvilede det derimod ikke Kommissionen i den omtvistede afgørelse at fastsætte betingelser for

anvendelse af den omhandlede foranstaltning, der kan gøre det muligt for Kommissionen i visse tilfælde at undlade at kvalificere en foranstaltning som statsstøtte. Et sådant spørgsmål henhører nemlig under dialogen mellem de spanske myndigheder og Kommissionen som led i den anmeldelse af den pågældende ordning, som skulle have fundet sted inden gennemførelsen af ordningen.

155 I det foreliggende tilfælde kritiserede Santander og Santusa som led i deres søgsmål i første instans i det væsentlige Kommissionen for ikke at have sondret mellem erhvervelse af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, som indebar en overtagelse af kontrollen, og anden erhvervelse af kapitalandele for at konstatere, at anvendelsen af den omtvistede foranstaltning på de førstnævnte ikke skulle kvalificeres som statsstøtte. I denne forbindelse anførte Retten i den appellerede doms præmis 214, at det hvad angår berettigelsen af den differentiering, der foretages ved den pågældende foranstaltning, tilkommer den berørte medlemsstat at godtgøre denne berettigelse samt at tilpasse indholdet eller betingelserne for anvendelsen af denne foranstaltning, hvis det viser sig, at den kun er delvis berettiget. Det var således uden at begå en retlig fejl, at Retten i den appellerede doms præmis 216 fastslog, at selv hvis det antages, at Kommissionens undersøgelse i forbindelse med den formelle undersøgelsesprocedure af erhvervelser af majoritetsandele var genstand for specifikke drøftelser mellem Kommissionen og Kongeriget Spanien på grundlag af dokumenterede anmodninger, indgivet af nævnte medlemsstat, skulle Santanders og Santusas klagepunkt under alle omstændigheder forkastes under omstændighederne i den foreliggende sag.

156 Santanders og Santusas eneste appelanbringendes sjette led skal derfor forkastes som uvirksomt og under alle omstændigheder som ugrundet.

157 Eftersom ingen af de led i det eneste appelanbringende, som appellanterne har fremsat til støtte for deres respektive appeller, er blevet tiltrådt, skal appellerne forkastes i deres helhed.

V. Sagsomkostninger

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

159 Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at appellanterne pålægges at betale sagsomkostningerne, og appellanterne har tabt sagen, bør det pålægges dem at betale sagsomkostningerne i nærværende appelsager og i sagerne for Retten.

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

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

1) Appellerne forkastes.

2) Banco Santander SA, Santusa Holding SL og Kongeriget Spanien bærer hver deres egne omkostninger og betaler de af Europa-Kommissionen afholdte omkostninger.

3) Forbundsrepublikken Tyskland bærer sine egne omkostninger.

Underskrifter