



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
G. PITRUZZELLA
fremsat den 21. januar 2021¹

Forenede sager C-51/19 P og C-64/19 P

**World Duty Free Group, SA, tidligere Autogrill España, SA
mod**

Europa-Kommissionen (sag C-51/19 P)

og

Kongeriget Spanien

mod

World Duty Free Group, SA, tidligere Autogrill España, SA,

Europa-Kommissionen (sag C-64/19 P)

»Appel – bestemmelser vedrørende selskabsskat, der giver virksomheder, som har skattemæssigt hjemsted i Spanien, mulighed for at afskrive goodwill, der følger af erhvervelse af kapitalandele i selskaber, som har skattemæssigt hjemsted i udlandet – begrebet statsstøtte – selektiv karakter«

1. De foreliggende forenede sager vedrører appeller iværksat henholdsvis af World Duty Free Group, SA, tidligere Autogrill España, SA (herefter »WDFG«) (sag C-51/19 P), og af Kongeriget Spanien (sag C-64/19 P) til prøvelse af dom af 15. november 2018, World Duty Free Group mod Kommissionen² (herefter »den appellerede dom«), hvormed Retten forkastede WDFG's søgsmål i henhold til artikel 263 TEUF med påstand om annullation af artikel 1, stk. 1, i Kommissionens beslutning 2011/5/EF af 28. oktober 2009 om skattemæssig afskrivning af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder, som Spanien har gennemført³ (herefter »den omtvistede afgørelse«), og subsidiært annullation af denne beslutnings artikel 4.

2. De foreliggende appeller indgår i en serie på otte parallelle sager vedrørende ophævelse af de domme, hvormed Retten frifandt Europa-Kommissionen i de sager, som var anlagt af flere spanske selskaber med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse eller Kommissionens afgørelse 2011/282/EU af 12. januar 2011 om skattemæssig afskrivning af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder, som Spanien har gennemført⁴ (herefter »afgørelsen af 12. januar 2011«).

¹ Originalsprog: italiensk.

² T-219/10 RENV (EU:T:2018:784).

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

⁴ C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), som Spanien har gennemført (EUT 2011, L 135, s. 1). De øvrige sager, hvori jeg i dag fremsætter mit forslag til afgørelse, er de forenede sager C-53/19 P, Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, og C-65/19 P, Spanien mod Kommissionen, sag C-50/19 P, Sigma Alimentos Exterior mod Kommissionen, sag C-52/19 P, Banco Santander mod Kommissionen, sag C-54/19 P, Axa Mediterranean mod Kommissionen, og sag C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridad mod Kommissionen.

I. Tvistens baggrund, den omtvistede foranstaltning og den omtvistede afgørelse

3. Den 10. oktober 2007, efter flere skriftlige forespørgsler til Kommissionen fremsat i 2005 og 2006 fra medlemmer af Europa-Parlamentet og efter en klage fra en privat erhvervsdrivende, som Kommissionen havde modtaget i 2007, besluttede Kommissionen at indlede den formelle undersøgelsesprocedure efter det, der nu er artikel 108, stk. 2, TEUF⁵ (herefter »indledningsafgørelsen«) vedrørende ordningen fastsat i artikel 12, stk. 5, som var blevet indsat i Ley del Impuesto sobre Sociedades (den spanske 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 2001⁶ 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, herefter »TRLIS«) af 5. marts 2004 (herefter »den omtvistede foranstaltning«). Den omtvistede foranstaltning fastsætter, at i det tilfælde, at en virksomhed, der er skattepligtig i Spanien, erhverver kapitalandele i et »udenlandsk selskab«, og disse kapitalandele er på mindst 5%, og de omhandlede kapitalandele indehaves i en uafbrudt periode på mindst et år, kan den goodwill⁷ af finansiell karakter⁸, der følger af denne erhvervelse af kapitalandele, fratrækkes i form af afskrivning i skattegrundlaget for den selskabsskat, som påhviler virksomheden. Den omtvistede foranstaltning præciserer, at et selskab for at kunne kvalificeres som et »udenlandsk selskab« skal være underlagt en beskatning svarende til den, der er gældende i Spanien, og dets indtægter skal hovedsageligt hidrøre fra erhvervsaktiviteter i udlandet.

4. Den 28. oktober 2009 traf Kommissionen den omtvistede afgørelse, hvormed den afsluttede den formelle undersøgelsesprocedure for så vidt angår kapitalandele erhvervet inden for EU. Efter at have anført i 19. betragtning til denne afgørelse, at »[s]es der bort fra den [omtvistede] foranstaltning, kan goodwill i henhold til de spanske beskatningsprincipper kun afskrives, hvis der er tale om virksomhedssammenslutninger, der er resultatet af erhvervelse af aktiver i eller tilførsel af bidrag fra uafhængige virksomheder, eller efter en virksomhedsfusion eller virksomhedsopsplitning«, og præciseret i 20. betragtning, at »[m]ed finansiell goodwill som omhandlet i [den omtvistede foranstaltning] indføres der således i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele et begreb, der normalt anvendes ved overdragelse af aktiver eller ved virksomhedssammenslutninger«, fandt Kommissionen, at den omtvistede foranstaltning er selektiv, eftersom den udelukkende begunstiger bestemte kategorier af virksomheder, som gennemfører visse investeringer i udlandet, og at ordningens særlige karakter ikke er berettiget ud fra ordningens art. Efter Kommissionens opfattelse må denne konklusion anses for at gælde, uanset om referencesystemet defineres som »regler for beskatning af finansiell goodwill i overensstemmelse med det spanske skattesystem« (jf. 89. og 92.-114. betragtning) eller som »beskatning af goodwill, som er resultatet af økonomiske interesser i en virksomhed uden for Spanien« (jf. 89. og 115.-119. betragtning). I den omtvistede afgørelses artikel 1, stk. 1, erklærede Kommissionen, at den »støtteordning, som Spanien har fastsat i henhold til [den omtvistede

⁵ EUT 2007, C 311, s. 21.

⁶ BOE nr. 61 af 11.3.2004, s. 10951.

⁷ Goodwill defineres i 18. betragtning til den omtvistede afgørelse som »værdien af virksomhedens gode rygte, det gode forhold til kunderne, medarbejdernes kvalifikationer og andre tilsvarende faktorer, der giver forhåbning om, at de fremtidige indtægter vil kunne overstige de nuværende«, svarende til »den del af købsprisen for en virksomhed, der overstiger markedsværdien for virksomhedens aktiver«, og som i henhold til de spanske regnskabsprincipper bør opføres som et særskilt immaterielt aktiv, når den erhvervende virksomhed overtager kontrollen med målvirksomheden.

⁸ 20. betragtning til den omtvistede afgørelse anfører, at »[f]inansiell goodwill« svarer efter de spanske skatteregler til den goodwill, der ville have været opført, hvis den virksomhed, der ejer kapitalandelen, og målvirksomheden var fusioneret.

foranstaltning], er uforenelig med fællesmarkedet for så vidt angår den støtte, der er ydet til de begunstige i forbindelse med erhvervelser inden for Fællesskabet«, og påbød i artikel 4, at støtte svarende til den skattelettelse, der er fastsat i denne ordning, skulle tilbagesøges⁹.

5. Kommissionen opretholdt den formelle undersøgelsesprocedure for så vidt angår kapitalandele erhvervet uden for EU, idet de spanske myndigheder forpligtede sig til at fremkomme med nye oplysninger. Denne del af proceduren blev afsluttet ved vedtagelsen af afgørelsen af 12. januar 2011, hvor Kommissionen erklærede den af Spanien i kraft af den omtvistede foranstaltning gennemførte støtteordning uforenelig med det indre marked, selv når den finder anvendelse på erhvervelser af kapitalandele i virksomheder med hjemsted uden for EU.

II. Sagen for Retten og den appellerede dom

6. Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 14. maj 2010 anlagde WDFG søgsmål med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse. Ved dom af 7. november 2014, *Autogrill España mod Kommissionen*¹⁰ (herefter »dommen i sagen *Autogrill España mod Kommissionen*«), gav Retten selskabet medhold, idet Retten støttede sig på den omstændighed, at Kommissionen havde foretaget en urigtig anvendelse af den betingelse om selektivitet, som er fastsat i artikel 107, stk. 1, TEUF. Ved dom af 7. november 2014, *Banco Santander og Santusa mod Kommissionen*¹¹ (herefter »dommen i sagen *Banco Santander og Santusa mod Kommissionen*«), annullerede Retten endvidere afgørelsen af 12. januar 2011.

7. Ved appelskrift indleveret til Domstolens Justitskontor den 19. januar 2015 iværksatte Kommissionen appel til prøvelse af dommen i sagen *Autogrill España mod Kommissionen*. Denne appel, der blev registreret under sagsnr. C-20/15 P, blev forenet med den appel, der var registreret under sagsnr. C-21/15 P, som Kommissionen havde iværksat til prøvelse af dommen i sagen *Banco Santander og Santusa mod Kommissionen*. Ved kendelser afsagt af Domstolens præsident den 19. maj 2015 fik Forbundsrepublikken Tyskland, Irland og Kongeriget Spanien tilladelse til at intervenere i de forenede sager til støtte for WDFG's påstande samt Banco Santanders og Santusas påstande. Ved dom af 21. december 2016, *Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl.*¹² (herefter »WDFG-dommen«), ophævede Domstolen dommen i sagen *Autogrill España mod Kommissionen*, hjemviste sagen til Retten og udsatte afgørelsen om sagsomkostninger delvist. Domstolen ophævede ligeledes dommen i sagen *Banco Santander og Santusa mod Kommissionen*.

⁹ I overensstemmelse med den omtvistede afgørelses artikel 1, stk. 2, er de skattefradrag, som de begunstige har kunnet anvende ved gennemførelse af erhvervelser inden for Fællesskabet i henhold til den omtvistede foranstaltning »i forbindelse med rettigheder ejet direkte eller indirekte i udenlandske virksomheder, som opfyldte de relevante betingelser i støtteordningen inden den 21.12.2007, bortset fra betingelsen om besiddelse af kapitalandelene i en uafbrudt periode på mindst et år«, ikke omfattet af erklæringen om uforenelighed og påbuddet om tilbagesøgning. Ifølge Kommissionen havde de personer, som var begunstiget af den omtvistede foranstaltning, indtil denne dato (svarende til datoen for offentliggørelsen af indledningsafgørelsen i EU-tidende) en berettiget forventning om, at foranstaltningen var lovlig (jf. 165.-168. betragtning til den omtvistede afgørelse).

¹⁰ T-219/10 (EU:T:2014:939).

¹¹ T-399/11 (EU:T:2014:938).

¹² C-20/15 P og C-21/15 P (EU:C:2016:981).

8. Den 15. november 2018 afsagde Retten den appellerede dom, hvormed den forkastede WDFG's søgsmål, tilpligtede WDFG at bære sine egne omkostninger og betale Kommissionens omkostninger samt erklærede, at Forbundsrepublikken Tyskland, Irland og Kongeriget Spanien skulle bære hver deres egne omkostninger¹³.

III. Sagen for Domstolen og parternes påstande

9. Ved appelskrift indleveret til Domstolens Justitskontor henholdsvis den 25. og den 29. januar 2019 har WDFG og Kongeriget Spanien iværksat de foreliggende appeller.

10. I sag C-51/19 P har WDFG nedlagt påstand om, at den appellerede dom ophæves, at den omtvistede afgørelse annulleres, idet dets søgsmål for Retten tages til følge, og at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne. Kongeriget Spanien har nedlagt påstand om, at der gives medhold i WDFG's appel, at den appellerede dom ophæves, og at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne. I sag C-64/19 P har Kongeriget Spanien nedlagt påstand om, at den appellerede dom ophæves, at den omtvistede afgørelses artikel 1, stk. 1, annulleres, for så vidt som det fastslås, at den omtvistede foranstaltning udgør statsstøtte, og at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne. Forbundsrepublikken Tyskland har i begge sager nedlagt påstand om, at der gives medhold i appellen. Kommissionen har i begge sager nedlagt påstand om, at appellen forkastes, og om, at appellanterne tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

IV. Bedømmelse

A. Indledende bemærkninger

1. *Vurderingen af skatteforanstaltningers selektivitet*

11. For at en national foranstaltning kan kvalificeres som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, skal den begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner«, dvs. give modtageren en selektiv fordel. Fordelens selektivitet er således en grundlæggende del af begrebet »statsstøtte«¹⁴, hvis vurdering ifølge Domstolens faste praksis 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, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation¹⁵.

12. Også nationale foranstaltninger, der tildeler en skattemæssig fordel¹⁶, og som, selv om de ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de omfattede virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre skatteydere, kan opfylde betingelsen om selektivitet og dermed

¹³ Eftersom Forbundsrepublikken Tyskland, Irland og Kongeriget Spanien fik tilladelse til at intervenere i appelsagen for Domstolen, selv om de ikke havde interveneret i sagen for Retten, optrådte de som intervenienter i forbindelse med den fornyede sagsbehandling som følge af Domstolens ophævelse af dommen og sagens hjemvisning til Retten.

¹⁴ De foreliggende appelsager rejser spørgsmål, som kun vedrører materiel selektivitet, og ikke geografisk selektivitet, som kræver, at det undersøges, om en given retlig ordning finder anvendelse inden for den pågældende medlemsstats territorium eller blot anvendes af den berørte statsinterne regionale myndighed, jf. i denne forbindelse dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen (C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 56 og 57).

¹⁵ Jf. bl.a. dom af 8.11.2001, *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 41), og af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen (C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 54), samt WDFG-dommen, præmis 54.

¹⁶ Allerede i [dom af 2.7.1974, *Italien mod Kommissionen* (173/73, EU:C:1974:71, præmis 28)], afklarede Domstolen, at den fiskale karakter af den omtvistede foranstaltning ikke er tilstrækkelig til at bringe den uden for anvendelsesområdet for statsstøttereglerne.

udgøre statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF¹⁷. Kendetegnet ved disse foranstaltninger, som bidrager til at gøre vurderingen af bl.a. deres selektivitet mere kompleks, består i, at i modsætning til tilskud i ordets egentlige forstand giver disse foranstaltninger fordele af *negativ* karakter, dvs. i form af en lettelse af den skattebyrde, som de begunstigede ellers ville blive pålagt i henhold til den skatteordning, som de normalt er omfattet af.

13. For vurderingen af bl.a. nationale skatteforanstaltningers selektivitet har Domstolen udviklet en tretrinnet metode for analyse¹⁸. Denne analysemetode, som er blevet videreudviklet og perfektioneret i løbet af årene, er for nylig blevet systematiseret i WDFG-dommen og senest bekræftet i dom af 28. juni 2018, Andres (konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen¹⁹ (herefter »Andres-dommen«), og af 19. december 2018, A-Brauerei²⁰ (herefter »A-Brauerei-dommen«).

14. I henhold til denne metode skal det først identificeres, hvad der er »den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat«, der fungerer som »kontekst« eller »referenceramme«²¹ (det første trin), og derefter godtgøres, at den omhandlede skatteforanstaltning udgør en afvigelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der forfølges med denne almindelige ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation²² (det andet trin). Under de to første trin sigter analysen derfor i det væsentlige mod dels at fastlægge et sammenligningskriterium, dels at afgrænse kategorien af virksomheder, der i relation til dette kriterium befinder sig i en faktisk og retlig situation, som kan sammenlignes med den, som de begunstigede af den fordel, som den omhandlede nationale foranstaltning giver, befinder sig i. Såfremt denne analyse afdækker en forskelsbehandling mellem disse virksomheder, skal foranstaltningen anses for at være »umiddelbart selektiv«²³. Statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF foreligger derimod ikke med hensyn til skattemæssige fordele af en generel foranstaltning, der finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende, fordi betingelsen om selektivitet ikke er opfyldt²⁴. Det påhviler Kommissionen at godtgøre, at der er tale om forskelsbehandling, og dermed at den nationale foranstaltning er *prima facie* selektiv.

15. Under det tredje trin gives den berørte medlemsstat mulighed for at godtgøre, at den inden for rammerne af de to første trin konstaterede forskelsbehandling »følger af karakteren eller den almindelige opbygning af den ordning, som foranstaltningerne er en del af«, og derfor er begrundet²⁵. Dette trin er kendetegnet ved omvendt bevisbyrde, således som tilfældet er, hver gang det skal vurderes, om der foreligger forskelsbehandling, idet det påhviler det retssubjekt, som klandres for forskelsbehandlingen, i den specifikke situation den berørte medlemsstat, at godtgøre, at forskelsbehandlingen er begrundet, og at den foranstaltning, som indfører den, er forholdsmæssig.

¹⁷ Jf. WDFG-dommen, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis.

¹⁸ Som Domstolen har afklaret, er denne metode ikke forbeholdt undersøgelsen af skatteforanstaltninger, jf. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 55).

¹⁹ C-203/16 P (EU:C:2018:505).

²⁰ C-374/17 (EU:C:2018:1024).

²¹ Jf. bl.a. Andres-dommen, præmis 80 og 88.

²² Jf. WDFG-dommen, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis (dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 49).

²³ Jf. WDFG-dommen, præmis 58.

²⁴ Jf. bl.a. dom af 15.12.2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, præmis 49), og af 19.9.2000, Tyskland mod Kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467, præmis 22).

²⁵ Jf. bl.a. dom af 2.7.1974, Italien mod Kommissionen (173/73, EU:C:1974:71, præmis 33), af 29.4.2004, Nederlandene mod Kommissionen (C-159/01, EU:C:2004:246, præmis 42 og 43), og af 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 40), samt WDFG-dommen, præmis 58.

16. Selv om den ovenfor beskrevne analysemetode, henset til udformning og formulering, synes at være lineær, er dens konkrete anvendelse ikke altid ligetil og kan føre til forskelligartede løsninger for så vidt angår den omhandlede foranstaltnings reelle selektivitet²⁶. I flere tilfælde har Domstolen i øvrigt foretaget »præciseringer« eller »afklaringer« for at tage højde for særprægene ved de vurderede skatteordninger og foretrukket en tilgang, som er blevet opfattet som kasuistisk og kendetegnet ved et lavt forudsigelighedsniveau. Når dette er sagt, og bortset fra de konkrete anvendelser af denne metode og de afvigende holdninger i retspraksis, er jeg af den opfattelse, at retspraksis indeholder en række grundlæggende kriterier, som orienterer Domstolens ræsonnement og påvirker de løsninger, som vælges fra gang til gang.

17. For det første har den tætte tilknytning mellem begrebet selektivitet og begrebet forskelsbehandling lidt efter lidt manifesteret sig med stadig større tydelighed i Domstolens praksis siden dom af 15. november 2011, Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige²⁷ (herefter »Gibraltar-dommen«)²⁸. En national foranstaltning anses for at være selektiv, hvis den fordel, som den giver, fører til forskelsbehandling²⁹. Sådan som Domstolen erklærede i WDFG-dommens præmis 71, består den metode, der skal anvendes ved analysen af selektivitet på skatteområdet, i det væsentlige i at undersøge, »om udelukkelsen af visse erhvervsdrivende fra at blive omfattet af en skattemæssig fordel, der følger af en foranstaltning, som afviger fra en fælles skatteordning, udgør forskelsbehandling af disse erhvervsdrivende«³⁰.

18. For det andet skal vurderingen af skatteforanstaltningers selektivitet tage højde for deres *virkninger*³¹. Dette indebærer først og fremmest, at de formål, der forfølges af den nationale skattelovgiver, og som ligger uden for det undersøgte skattesystem, udelukkende er af betydning for at identificere den kategori af personer, inden for hvilken det skal fastlægges, om der foreligger forskelsbehandling, men ikke for at begrunde denne differentiering. Endvidere skal en skatteforanstaltningens selektivitet vurderes uafhængigt af de vurderede interventioners form for at undgå, at »nationale skattebestemmelser fra starten ville undslippe statsstøttekontrollen alene på grund af den omstændighed, at de var udformet ved hjælp af en anden lovgivningsteknik, selv om de [...] havde de samme retlige og/eller faktiske følger«³². Analysen på basis af foranstaltningens

²⁶ Vedrørende et mønstereksempel henvises til den sag, som gav anledning til Andres-dommen.

²⁷ C-106/09 P og C-107/09 P (EU:C:2011:732).

²⁸ Jf. præmis 101 i Gibraltar-dommen, hvor Domstolen for første gang nævnte begrebet forskelsbehandling inden for rammerne af vurderingen af støtteforanstaltningers selektivitet. Parallellen mellem de to begreber stammer imidlertid fra tidligere afgørelser, bl.a. dom af 8.11.2001, *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 41), hvor ideen om, at selektiviteten skal fastlægges ved at vurdere, om der foreligger forskelsbehandling af grupper af virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig situation, blev født. Vedrørende en udtrykkelig bekræftelse af tilknytningen mellem selektivitet og forskelsbehandling henvises til dom af 21.12.2016, *Kommissionen mod Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 53).

²⁹ Jf. i denne retning bl.a. dom af 28.7.2011, *Mediaset mod Kommissionen* (C-403/10 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2011:533, præmis 36), af 14.1.2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, præmis 53-55), af 4.6.2015, *Kommissionen mod MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, præmis 59), samt Gibraltar-dommen, præmis 75 og 101, Andres-dommen, præmis 83, og WDFG-dommen, præmis 54, 86 og 93, og eksplicit, selv uden for rammerne af skattelovgivningen, dom af 21.12.2016, *Kommissionen mod Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 53 og 55).

³⁰ Jf. også dom af 21.12.2016, *Kommissionen mod Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 53), afsagt samme dag som WDFG-dommen, og af 14.1.2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, præmis 53). Samme holdning er udtrykt i flere nylige forslag til afgørelse, jf. bl.a. generaladvokat Wahls forslag til afgørelse *Eventech* (C-518/13, EU:C:2014:2239, punkt 35) og Kommissionen mod MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 54), generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:242, punkt 82), generaladvokat Bobeks forslag til afgørelse *Belgien mod Kommissionen* (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punkt 29) og generaladvokat Wathelets forslag til afgørelse *Kommissionen mod Banco Santander og Santusa* (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:624, punkt 80).

³¹ På linje med Domstolens faste praksis, ifølge hvilken artikel 107, stk. 1, TEUF ikke sonderer ud fra grundene til eller hensigten med de omhandlede interventioner, men definerer dem i kraft af deres virkninger, jf. bl.a. dom af 2.7.1974, *Italien mod Kommissionen* (173/73, EU:C:1974:71, præmis 27), og af 22.12.2008, *British Aggregates mod Kommissionen* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 85 og 89), samt Gibraltar-dommen, præmis 87.

³² Jf. Andres-dommen, præmis 91.

virksomheder kan føre til, at Domstolen fastslår *de facto-selektiviteten* af en skattebestemmelse, der ganske vist formelt finder anvendelse uden forskel på alle berørte erhvervsdrivende, på grundlag af almindelige og objektive kriterier, men som reelt indfører former for ubegrundet differentiering³³. Selektiviteten af sådanne foranstaltninger, som ikke udgør afvigelse fra en almindelig ordning og derfor ikke er *de jure-selektive*³⁴, kan ikke konstateres ved anvendelsen af tretrinmetoden for analyse, sådan som vist i Gibraltar-dommen, men kræver en konkret undersøgelse af, hvorvidt deres anvendelse i sig selv fører til en forskellig skattebyrde til fordel for de begunstigede virksomheder, som udpeges »ud fra kendetegn, som udskiller dem som begunstiget kategori«³⁵.

19. I lyset af den naturlige kompleksitet af de nationale skatteordninger, der er opbygget ved hjælp af en række systemer, regler og undtagelser, og hvor de fiskale, økonomiske og sociale formål, der fastsættes af lovgiver, forfølges ved indførelsen af former for differentiering af kategorier af skatteydere, foretager Domstolen for det tredje i det væsentlige en »efterprøvelse af sammenhængen i ordningen«³⁶, hvorved manglende sammenhæng i sidste ende indikerer, at den vurderede foranstaltning er selektiv. Vurderingen af sammenhængen er relevant både inden for rammerne af det andet trin i analysemetoden, hvor fastlæggelsen af kategorierne af de begunstigede og de udelukkede virksomheder vurderes i forhold til det formål, der forfølges med den undersøgte skatteordning, og – såfremt foranstaltningen findes at være umiddelbart selektiv – under det tredje trin i forbindelse med bedømmelsen af den berørte medlemsstats begrundelse med henvisning til det konkrete skattesystems art og generelle opbygning. Sådan som det vil blive uddybet nedenfor, skal et kriterium om sammenhæng også anvendes i forbindelse med fastlæggelsen af referencesystemet og dermed også under det første trin.

20. Selektivitetsanalysen, således som den fremgår af Domstolens praksis, består derfor i en vurdering af den omhandlede foranstaltningens diskriminerende karakter i lyset af såvel dens virkninger som dens sammenhæng med det system, som den indgår i, og uafhængigt af dels de formål, der forfølges af skattelovgiver, og som ligger uden for dette system, dels af den anvendte lovgivningsteknik.

21. Bortset fra metoden fremgår det af retspraksis, især hvis den undersøges i lyset af de i flere tilfælde divergerende opfattelser mellem Domstolen og Retten³⁷, at Domstolen foretrækker at anlægge en udvidende fortolkning af betingelsen om selektivitet på skatteområdet, i det mindste hvad angår definitionen af afgrænsningen og rækkevidden af begrebet »generel foranstaltning«, på baggrund af hvilket det kan udelukkes, at den undersøgte skatteordning er selektiv³⁸. Denne tilgang, som sandsynligvis kan forklares med behovet for at undgå, at medlemsstaterne gennem vedtagelse af sofistikerede skattebestemmelser kan omgå statsstøttereglerne, har ført til kritik, fordi den indirekte begrænser medlemsstaternes autonomi ved definitionen af valg inden for den

³³ Jf. bl.a. Gibraltar-dommen, præmis 101, og WDFG-dommen, præmis 67. Vedrørende en definition af *de facto-selektiviteten* henvises til punkt 12[2] i Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, C/2016/2946 (EUT 2016, C 262, s. 1, herefter »meddelelsen om begrebet statsstøtte«).

³⁴ Meddelelsen om begrebet statsstøtte anfører, at *de jure-selektivitet* »er en direkte følge af de retlige kriterier for ydelse af en støtte, som formelt kun er forbeholdt visse virksomheder« (jf. punkt 121).

³⁵ Gibraltar-dommen, præmis 91 og 93 samt 103-107.

³⁶ Jf. i denne retning generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse ANGED (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2017:854, punkt 82).

³⁷ Jf. eksempelvis de sager, som gav anledning til dom af 22.12.2008, British Aggregates mod Kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757), og af 8.9.2011, Kommissionen mod Nederlandene (C-279/08 P, EU:C:2011:551), samt dem, der lå til grund for Andres-dommen og WDFG-dommen.

³⁸ Jf. i denne retning Gibraltar-dommen og WDFG-dommen. Henset til bl.a. vanskelighederne ved undersøgelsen giver den konkrete identificering af den omhandlede ordningens diskriminerende karakter imidlertid plads til strengere løsninger; jf. eksempelvis, selv uden for skatteområdet, dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestad Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

nationale skattepolitik og økonomiske politik³⁹ og i det væsentlige overlader det til Kommissionen at undersøge – ved vurderingen af, om en vis støtte er forenelig med det indre marked ifølge artikel 107, stk. 3, TEUF – hvorvidt de formål, som medlemsstaterne forfølger ved at vedtage direkte skatteforanstaltninger, er lovlige i EU-retlig forstand. Der hersker ikke tvivl om, at medlemsstaterne skal udøve deres kompetence under overholdelse af EU-retten, herunder statsstøttereglerne, men Domstolen har i flere tilfælde fastslået, at »fastsættelsen af skattegrundlag og fordelingen af skattebyrden på de forskellige produktionsfaktorer og økonomiske sektorer i mangel af EU-retlige bestemmelser på området henhører under medlemsstaterne eller de indenstatslige enheder, der har skattemæssig selvbestemmelse«⁴⁰. Den komplekse undersøgelse af skattemæssige fordeles selektivitet er i øvrigt omfattet af denne følsomme afvejning af kompetencer.

22. I det følgende vil jeg analysere WDFG's og Kongeriget Spaniens klagepunkter i lyset af ovenfor nævnte kriterier og ovenstående overvejelser. Inden indledningen af denne analyse er det imidlertid nødvendigt at afklare rækkevidden af WDFG-dommen og dens relevans for prøvelsen af de foreliggende appeller.

2. Konsekvenserne af WDFG-dommen for prøvelsen af de foreliggende appeller

23. I dommen i sagen Autogrill España mod Kommissionen, som annullerede den omtvistede afgørelse, fandt Retten for det første, at for at betingelsen om selektivitet er opfyldt, skal der i alle tilfælde være identificeret en kategori af virksomheder, der er de eneste begunstigede af den omhandlede foranstaltning, og at selektiviteten, såfremt fordelingen er potentielt tilgængelig for alle virksomheder som i tilfældet med den omtvistede foranstaltning, ikke kan følge af den konstatering alene, at der er indført en afvigelse fra den almindelige eller »normale« skatteordning⁴¹. For det andet lagde Retten til grund, at ikke enhver skattemæssig differentiering indebærer, at der foreligger støtte, og at det er nødvendigt, for at en skattemæssig differentiering kan kvalificeres som støtte, at det også er muligt at identificere en særlig kategori af virksomheder, som kan udskilles på grundlag af specifikke egenskaber⁴². Retten forkastede afslutningsvis Kommissionens argumenter baseret på retspraksis vedrørende statslig eksportstøtte og fastslog, at Domstolen i de af Kommissionen anførte afgørelser⁴³ alligevel identificerede en kategori af omfattede virksomheder, som kunne udskilles på grundlag af fælles egenskaber⁴⁴.

24. I WDFG-dommen tiltrådte Domstolen begge Kommissionens klagepunkter, idet det første sigtede mod at bestride den pligt, som Retten pålagde Kommissionen, til at identificere en gruppe af virksomheder med særlige egenskaber med henblik på at godtgøre, at en national foranstaltning er selektiv, mens det andet klagepunkt var rettet mod Rettens fortolkning af retspraksis vedrørende eksportstøtte. Hvad angår det første klagepunkt fandt Domstolen, efter at have erindret om den ovenfor beskrevne tretrinmetode for selektivitetsanalyse, at den omtvistede foranstaltning kan begunstige *alle virksomheder, som har skattemæssigt hjemsted i Spanien og*

³⁹ Jf. eksempelvis generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, punkt 113-115) og generaladvokat Saugmandsgaard Øes forslag til afgørelse A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punkt 74-81). Jf. endvidere Irlands, Spaniens og Tysklands standpunkt i den sag, som gav anledning til WDFG-dommen, som gengivet i dommens præmis 52, samt – som det vil blive uddybet i det følgende – den modvilje mod at antage den af Domstolen i den nævnte dom valgte løsning, som den tyske regering har udtalt i sit indlæg i de foreliggende sager.

⁴⁰ Jf. dom af 26.4.2018, ANGED (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

⁴¹ Jf. bl.a. præmis 44, 45, 53 og 62 i dommen i sagen Autogrill España mod Kommissionen.

⁴² Jf. præmis 67 og 68 i dommen i sagen Autogrill España mod Kommissionen.

⁴³ Det drejer sig om dom af 10.12.1969, Kommissionen mod Frankrig (6/69 og 11/69, ikke trykt i Sml., EU:C:1969:68), af 7.6.1988, Grækenland mod Kommissionen (57/86, EU:C:1988:284), og af 15.7.2004, Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438).

⁴⁴ Jf. præmis 79-81 i dommen i sagen Autogrill España mod Kommissionen.

erhverver kapitalandele på mindst 5% i virksomheder, som har skattemæssigt hjemsted uden for denne medlemsstat, og dermed kan udgøre en støtteordning, hvorfor det påhvilede Kommissionen at godtgøre, at denne foranstaltning, uanset om den indebærer en generel fordel, indebærer fordele alene for visse virksomheder eller visse erhvervssektorer⁴⁵. Domstolen konstaterede endvidere, at Rettens ræsonnement var baseret på en fejlagtig anvendelse af betingelsen om selektivitet, og at denne betingelse er opfyldt med hensyn til en national foranstaltning, der giver en generel skattemæssig fordel, når Kommissionen kan godtgøre, at den omtvistede foranstaltning udgør en afvigelse fra det almindelige eller »normale« skattesystem 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 støtteordning i denne medlemsstat⁴⁶. Ifølge Domstolen begik Retten en retlig fejl, da den fandt, at den omtvistede foranstaltning ikke kan anses for en selektiv foranstaltning, men for en generel foranstaltning, idet den ikke omhandler en særlig kategori af virksomheder eller produktioner, finder anvendelse uafhængigt af arten af virksomhedernes aktiviteter eller er umiddelbart eller potentielt tilgængelig for alle virksomheder, der er interesseret i et erhverve kapitalandele på mindst 5% i udenlandske selskaber, og som har ejet disse andele i en uafbrudt periode på mindst et år⁴⁷. Domstolen præciserede endvidere, at i modsætning til det, som Retten fastslog, kan den omtvistede foranstaltnings selektive karakter ikke på nogen måde drages i tvivl ved den omstændighed, at den væsentlige betingelse for at opnå den skattemæssige fordel, som denne foranstaltning afføder, består i, at der foreligger en økonomisk transaktion, mere specifikt en »udelukkende finansiel transaktion«, som ikke kræver et mindstebeløb for investeringen, og som ikke er afhængig af arten af de begunstigede virksomheders aktiviteter⁴⁸. Domstolen konkluderede derfor, at Retten begik fejl, da den kritiserede Kommissionens konstateringer om den omtvistede foranstaltnings selektive karakter uden at undersøge, om Kommissionen faktisk havde analyseret og godtgjort denne foranstaltnings diskriminerende karakter⁴⁹. Vedrørende Kommissionens andet klagepunkt, for så vidt som det er relevant for de foreliggende sager, fandt Domstolen, at Retten begik en retlig fejl ved at fastslå, at den retspraksis vedrørende eksportstøtte, som Kommissionen havde baseret sig på, ikke fandt anvendelse i den konkrete situation. I præmis 119 i WDFG-dommen bemærkede Domstolen, at den ovenfor beskrevne tretrinmetode for selektivitetsanalyse »fuldt ud finder anvendelse på skattemæssig eksportstøtte«, og præciserede, at en foranstaltning som den omtvistede foranstaltning kan anses for selektiv, hvis den omfatter virksomheder, der gennemfører grænseoverskridende transaktioner, navnlig investeringstransaktioner, til skade for andre virksomheder, som, idet de befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende støtteordning, gennemfører samme slags transaktioner på det nationale område.

25. WDFG-dommen tilføjer utvivlsomt en vigtig byggesten ved definitionen af begrebet selektivitet med hensyn til skattemæssige støtteforanstaltninger. Ifølge denne dom kan en national foranstaltning være selektiv, selv hvis den ikke ex ante identificerer en særlig kategori af begunstigede, og selv hvis alle virksomheder, som har hjemsted på den berørte medlemsstats område, uafhængigt af deres størrelse, retlige status, erhvervssektor eller andre særlige kendetegn, kan blive omfattet af den i foranstaltningen fastsatte fordel, forudsat at de foretager

⁴⁵ Jf. præmis 62 i WDFG-dommen.

⁴⁶ Jf. præmis 67 i WDFG-dommen.

⁴⁷ Jf. præmis 69 i WDFG-dommen.

⁴⁸ Jf. præmis 81 i WDFG-dommen.

⁴⁹ Jf. præmis 93 i WDFG-dommen.

en vis type investering⁵⁰. Den af Domstolen fulgte tilgang, hvorefter det selv med hensyn til foranstaltninger, som umiddelbart fremstår som anvendelige uden forskel, og som fastsætter en fordel, som retligt og faktisk er tilgængelig for alle virksomheder, skal undersøges, om de indfører forskelsbehandling, deles ikke af dem, der hævder, at en streng anvendelse af retrinsmetoden for analyse, som ikke mildnes ved samtidig anvendelse af et kriterium om generel tilgængelighed af den skattemæssige fordel, bevirker en overdreven udvidelse af støttebegrebet og en forringelse af medlemsstaternes kompetence på området for direkte beskatning⁵¹. I denne retning går indlægget fra den tyske regering, som taler for en begrænsning af rækkevidden af WDFG-dommen og en kontekstualisering heraf.

26. I denne sammenhæng vil jeg blot fremhæve, at selv om Domstolen i WDFG-dommen tog stilling i en specifik kontekst, kendetegnet ved en foranstaltning, som ud fra visse aspekter kan sidestilles med eksportstøtteforanstaltninger, med hensyn til hvilke Domstolen traditionelt har indtaget en strengere holdning hvad angår deres kvalificering som støtte, mener jeg ikke, at rækkevidden af denne dom kan relativeres i overdrevet omfang, idet denne dom, henset til dels den anvendte redaktionelle teknik, dels det forhold, at den konkrete tilgang er blevet anvendt i senere afgørelser fra Domstolen, herunder afsagt af Store Afdeling⁵², fremstår som en principiel dom, der ud over at bekræfte retrinsmetoden for selektivtetsanalyse præciserer, at enhver ordning, som fastsætter betingelser for at opnå en skattemæssig fordel, selv om denne fordel er potentielt tilgængelig for alle virksomheder, kan være selektiv, hvis den indfører en differentieret behandling af virksomheder, der befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation.

27. På denne baggrund skal det understreges, at betydningen af WDFG-dommen er ret begrænset i forbindelse med prøvelsen af de foreliggende appeller. For det første sigter ingen af appellanternes klagepunkter mod at anfægte de præmisser, hvor Retten forkastede de argumenter, hvormed WDFG havde påberåbt sig den almindelige karakter af den omtvistede foranstaltning, ved anvendelsen af de af Domstolen i nævnte dom fastlagte principper⁵³. For det andet baserede Domstolen sit ræsonnement i sidstnævnte dom på det af Kommissionen konstaterede forhold, at den omtvistede foranstaltning er selektiv, fordi den har karakter af en afvigelse og medfører forskelsbehandling af hjemmehørende virksomheder, men tog ikke stilling til nogen af disse to aspekter, som imidlertid udgør kernen i de foreliggende appeller⁵⁴. Med andre ord begrænsede Domstolen sig til at acceptere den analysemetode, som Kommissionen havde anvendt for at godtgøre, at den omtvistede foranstaltning er selektiv, og ikke resultatet af anvendelsen heraf, som der derimod i de foreliggende forenede sager stilles spørgsmål ved. Heraf følger, at de argumenter, som den tyske regering har fremført i sit indlæg, savner betydning i forbindelse med prøvelsen af de foreliggende appeller, for så vidt som de kritiserer, at

⁵⁰ Indtil WDFG-dommen var det forhold, at generelle foranstaltninger i princippet ikke har selektiv karakter, til hinder for at anse en fordel, der fandt anvendelse uden forskel på alle virksomheder, selv om den var betinget af realiseringen af en bestemt transaktion, for at være selektiv. I denne dom afklarede Domstolen derimod, at der med henblik på vurderingen af en foranstaltningens selektive karakter også skal tages højde for en forskelsbehandling, som følger af adfærden hos en støttemodtagende virksomhed. Dette udgør efter min opfattelse det mest følsomme aspekt ved WDFG-dommen, som Retten ikke uden grund, og ikke uden en let kritisk tone, fremhævede i den appellerede doms præmis 82 og 83.

⁵¹ Jf. generaladvokat Saugmandsgaard Øes forslag til afgørelse A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punkt 74-81). Jf. også generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse ANGED (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2017:854, punkt 85), hvor der blev gjort forsøg på at relativere rækkevidden af dommen ved at fremhæve den omtvistede foranstaltningens karakter af eksportstøtte.

⁵² Jf. især A-Brauerei-dommen, hvor Domstolen på trods af, at den blev gjort opmærksom af generaladvokat Saugmandsgaard Øe (jf. C-374/17, EU:C:2018:741, punkt 115) på konsekvenserne af en streng læsning af WDFG-dommen, bekræftede den i sidstnævnte dom valgte tilgang selv uden for den specifikke kontekst, hvor dommen var blevet afsagt.

⁵³ Jf. den appellerede doms præmis 77-89.

⁵⁴ Jeg vil imidlertid anføre, at der foreligger forskellige opfattelser af WDFG-dommen (jf. generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Andres mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 107, og generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse ANGED, C-236/16 og C-237/16, EU:C:2017:854, punkt 85), ifølge hvilke Domstolen i dommen tog stilling til referencesystemet eller den omtvistede foranstaltningens selektivitet.

tretrinsmetoden for selektivitetsanalyse, der er baseret på forskelsbehandling, og ikke metoden, der er baseret på den »generelle tilgængelighed« af den skattemæssige fordel, blev anvendt i den konkrete situation.

B. Appellerne

28. WDFG og Kongeriget Spanien har påberåbt sig hver sit enkelte anbringende til støtte for deres respektive appeller, som vedrører en fejl ved fortolkningen af artikel 107, stk. 1, TEUF for så vidt angår betingelsen om selektivitet. Begge anbringender er opdelt i flere led: fire principale og to subsidiære led med hensyn til WDFG's enkelte anbringende og fire led med hensyn til Kongeriget Spaniens enkelte anbringende.

29. Klagepunkterne inden for rammerne af de fire principale led i WDFG's anbringende og af de fire led, som Kongeriget Spaniens enkelte anbringende er opdelt i, er i høj grad sammenfaldende eller overlappende⁵⁵. Disse klagepunkter kan derfor grupperes og behandles samlet. Efterfølgende vil jeg undersøge de subsidiære led i WDFG's enkelte appelanbringende.

1. Det første led i WDFG's enkelte appelanbringende samt det første og det andet led i Kongeriget Spaniens enkelte appelanbringende: fejl med hensyn til fastlæggelsen af referencesystemet

a) Formaliteten

30. Klagepunkterne inden for rammerne af det første led i WDFG's enkelte appelanbringende samt af det første og det andet led i Kongeriget Spaniens enkelte appelanbringende vedrører det første trin i selektivitetsanalysen, der som anført sigter mod at fastlægge referencesystemet. Kommissionen har gjort gældende, at disse klagepunkter bør afvises samlet set, fordi WDFG's søgsmål ved Retten ikke indeholdt klagepunkter vedrørende angivelige fejl ved fastlæggelsen af referencesystemet. Såfremt appellanterne fik adgang til for første gang for Domstolen at fremsætte nye klagepunkter, ville det være ensbetydende med at give appellanterne adgang til at forelægge en mere omfattende sag for Domstolen end den, som de indbragte for Retten.

31. Kommissionens formalitetsindsigelse skal efter min opfattelse forkastes.

32. Det er sandt, at Domstolen ifølge den faste retspraksis, som Kommissionen har anført, under en appel kun har kompetence til at tage stilling til den retlige afgørelse, der er blevet truffet vedrørende de anbringender og argumenter, som er blevet behandlet i første instans, og at en part i princippet ikke har adgang til først for Domstolen at fremføre et anbringende, som vedkommende ikke har påberåbt sig for Retten⁵⁶.

⁵⁵ I sit svarskrift i sag C-51/19 P har Kongeriget Spanien fremhævet, at WDFG's appel i det væsentlige sammenfalder med dets enkelte appelanbringende og det heri udviklede ræsonnement.

⁵⁶ Jf. bl.a. dom af 1.2.2007, Sison mod Rådet (C-266/05 P, EU:C:2007:75, præmis 95), og af 28.2.2019, Alfamicro mod Kommissionen (C-14/18 P, EU:C:2019:159, præmis 38).

33. Domstolen har dog afklaret, at en appellat er berettiget til over for Domstolen at fremsætte anbringender, der er afledt af den appellerede dom, og som på det retlige plan tilsigter at bestride dommens lovlighed⁵⁷.

34. Selv om det i den foreliggende situation antages, som Kommissionen har gjort gældende, at WDFG's og Kongeriget Spaniens klagepunkter i deres respektive appeller udgør »nye anbringender« i forhold til dem, der blev fremsat til støtte for WDFG's søgsmål ved Retten⁵⁸, er dette ikke i sig selv nok til at afvise dem. Eftersom Retten i den appellerede dom undersøgte, om Kommissionen korrekt havde identificeret referenceskatteordningen under det første trin i metoden for selektivitetsanalyse⁵⁹, har WDFG og Kongeriget Spanien faktisk ret til at fremsætte retlige anbringender mod Rettens konstateringer om dette emne, selv om de i første instans ikke fremførte argumenter for at anfægte Kommissionens afgørelse set ud fra dette aspekt.

35. Jeg vil i øvrigt fremhæve, at WDFG's og Kongeriget Spaniens argumenter inden for rammerne af de undersøgte led i deres respektive enkelte appelanbringender indeholder en præcis og detaljeret kritik af den appellerede doms præmisser og i høj grad sigter mod at bestride grænserne for Rettens domstolsprøvelse og fremgangsmåderne for udøvelsen af prøvelsesretten. Disse argumenter kunne derfor ikke fremsættes i søgsmålet for Retten⁶⁰.

36. På grundlag af ovenstående overvejelser finder jeg, at det første led i WDFG's enkelte appelanbringende samt det første og det andet led i Kongeriget Spaniens enkelte appelanbringende skal antages til realitetsbehandling.

b) Realiteten

1) Indledende bemærkninger

37. I sin meddelelse om begrebet statsstøtte definerer Kommissionen referencesystemet som »et samlet sæt regler, der generelt – på grundlag af objektive kriterier – gælder for alle virksomheder, der falder ind under ordningens anvendelsesområde, således som dette er afgrænset ved ordningens formål«⁶¹. Det skal dog understreges, at Domstolen hidtil ikke har antaget denne definition og fortsat definerer referencesystemet som »den *almindelige* eller »*normale*« *skatteordning* i den pågældende medlemsstat«⁶².

⁵⁷ Jf. 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), af 10.4.2014, Kommissionen mod Siemens Österreich m.fl. (C-231/11 P – C-233/11 P, EU:C:2014:256, præmis 102), af 20.12.2017, EUIPO mod European Dynamics Luxembourg m.fl. (C-677/15 P, EU:C:2017:998, præmis 28), af 6.9.2018, Den Tjekkiske Republik mod Kommissionen (C-4/17 P, EU:C:2018:678, præmis 24), og senest dom af 26.2.2020, EU-Udenrigstjenesten mod Alba Aguilera m.fl. (C-427/18 P, EU:C:2020:109, præmis 54).

⁵⁸ I denne forbindelse vil jeg fremhæve, at Retten i den appellerede doms præmis 32 og 33 anførte, at det andet klagepunkt i WDFG's første anbringende vedrørte en »fejl ved identificeringen af referencesystemet«, og at dette klagepunkt var støttet på en overordnet argumentation, der også kunne finde anvendelse på det tredje anbringende vedrørende den omtvistede foranstaltningens berettigelse, henset til arten og opbygningen af det system, som den indgår i. I den appellerede doms præmis 94 præciserede Retten, at WDFG's argumentation foranledigede Retten til at »overveje spørgsmålet, om den referenceramme, som Kommissionen har valgt i denne sag, er relevant«.

⁵⁹ Jf. den appellerede doms præmis 92-141.

⁶⁰ Jf. i denne retning dom af 1.6.2006, P & O European Ferries (Vizcaya) og Diputación Foral de Vizcaya mod Kommissionen (C-442/03 P og C-471/03 P, EU:C:2006:356, præmis 60).

⁶¹ Punkt 133.

⁶² Jf. WDFG-dommen, præmis 57. Min fremhævelse.

38. Henset til kompleksiteten i de nationale skatteordninger og de mange variabler, der indgår i fastlæggelsen af skattebyrden for virksomheder, er vanskelighederne ved konkret at identificere en sådan »almindelig ordning« og usikkerheden forbundet med denne operations resultat blevet fremhævet fra flere sider⁶³. På grundlag af disse vanskeligheder og konstateringen af, at det er umuligt at fastlægge et eneste referencesystem, er det endog blevet hævdet, at denne operation ikke er af afgørende betydning, og at opmærksomheden snarere bør fokuseres på den forskelsbehandling, som den omhandlede foranstaltning indfører⁶⁴, eller det er blevet foreslået at vende tilbage til et system baseret på begrebet generel foranstaltning⁶⁵.

39. Ganske vist står fastlæggelsen af referencesystemet utvivlsomt tilbage som en af de vanskeligste operationer inden for rammerne af vurderingen af betingelsen om selektivitet – også henset til Domstolens modvilje mod at udforme nøjagtige kriterier, som kan vejlede Kommissionen og medlemsstaternes myndigheder i denne opgave⁶⁶ – men den nu så godt som faste holdning i Domstolens praksis, hvorefter begrebet selektivitet ligestilles med begrebet forskelsbehandling, gør det ikke muligt at se bort fra denne operation eller nægte dens betydning. Enhver undersøgelse af en forskelsbehandling skal nemlig gennemføres i lyset af *tertium comparationis*, dvs. et sammenligningskriterium med henblik på at fastslå, om der foreligger en ubegrundet forskelsbehandling. Referenceskatteordningen, læst i lyset af ordningens formål, udgør netop et kriterium af denne art i forbindelse med selektivitsvurderingen⁶⁷, hvorfor jeg mener, at dens centrale rolle – som i øvrigt i flere tilfælde er blevet fremhævet af Domstolen, især hvad angår vurderingen af skatteforanstaltninger⁶⁸ – ikke kan være til diskussion⁶⁹.

40. På grundlag af hvilke kriterier skal dette system da fastlægges?

41. Først og fremmest er det efter min opfattelse af grundlæggende betydning, at de regler, hvori dette system består, fastlægges på grundlag af objektive kriterier, bl.a. for at muliggøre domstolsprøvelsen af de vurderinger, som ligger til grund for denne fastlæggelse.

42. Selv om den objektive rekonstruktion af virksomhedernes skattebyrder, som er relevante i forbindelse med fastlæggelsen af referencesystemet, nogle gange kan kræve, at der tages højde for bestemmelser, der ikke er en del af den specifikke skatteordning, som den omtvistede foranstaltning indgår i⁷⁰, er det endvidere vigtigt, at denne operation ikke resulterer i en abstrakt konstruktion⁷¹. I denne henseende skal der efter min opfattelse tages udgangspunkt i, at det er den berørte medlemsstat, som definerer referencesystemet ved udøvelse af sin enekompetence på området for direkte beskatning. Som jeg vil uddybe nedenfor, er dette ikke ensbetydende med, at Kommissionen i forbindelse med selektivitsvurderingen af en national foranstaltning altid skal

⁶³ I sit forslag til afgørelse A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punkt 121-140) gav generaladvokat Saugmandsgaard Øe en meget detaljeret redegørelse for disse vanskeligheder. Jf. også generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Andres mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 101-105).

⁶⁴ Jf. generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse ANGED (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2017:854, punkt 88).

⁶⁵ Jf. generaladvokat Saugmandsgaard Øes forslag til afgørelse A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741).

⁶⁶ Jf. generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Andres mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 101).

⁶⁷ Jf. i denne retning Andres-dommen, præmis 89.

⁶⁸ I denne forbindelse har Domstolen bemærket, at »selve tilstedeværelsen af en fordel kun kan godtgøres i forhold til en beskatning, der betegnes »normal«; jf. i denne retning dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen (C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 56), og af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansesstadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 55), samt Andres-dommen, præmis 88 og 89.

⁶⁹ Jeg har dog ovenfor allerede haft lejlighed til at præcisere, at dette gælder for de jure-selektive foranstaltninger, idet tretrinsmetoden for analyse ikke finder anvendelse på de facto-selektive foranstaltninger.

⁷⁰ Som i den sag, der lå til grund for dom af 8.9.2011, Kommissionen mod Nederlandene (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

⁷¹ Domstolen havde allerede i Andres-dommen (præmis 103) lejlighed til at præcisere, at en skatteforanstaltningens selektivitet ikke med rimelighed kan vurderes ud fra en referenceramme bestående af nogle bestemmelser, som kunstigt er udskilt fra en bredere lovgivningsmæssig ramme.

basere sin analyse på det af den berørte medlemsstat indikerede referencesystem uden at kunne kritisere dette, men det indebærer blot, at dette system består i et sæt regler og principper fra skatteordningen i en medlemsstat og skal fastlægges netop i forhold til denne ordning.

43. På linje med den i Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte antagne definition skal de regler, som identificeres som værende en del af referencesystemet, udgøre et sammenhængende regelsæt. I denne henseende skal det fremhæves, at behovet for sammenhæng på samme tid fungerer som en begrænsning af Kommissionens spillerum og som et element, som Kommissionen kan basere sig på for at kritisere det af den berørte medlemsstat foreslåede referencesystem.

44. Objektivitet, konkret karakter og sammenhæng er således de kriterier, på grundlag af hvilke referencesystemet skal fastlægges under det første trin i analysen af en national skatteforanstaltningens selektivitet. Det er dog også nødvendigt at udforme en metode, som gør denne fastlæggelse mindre usikker⁷².

45. Set ud fra dette perspektiv mener jeg ikke, at den bedste vej nødvendigvis udgøres af en overdreven forenkling. Det forholder sig nemlig med sikkerhed således, at Domstolen med hensyn til de foranstaltninger, som indgår i en medlemsstats almindelige ordning for selskabsbeskatning, har foretrukket en bred tilgang⁷³. Denne konstatering skal efter min opfattelse imidlertid ikke automatisk føre til, at denne ordning udgør referencesystemet i forbindelse med vurderingen af disse foranstaltninger, således som Kommissionen synes at anføre i sit skriftlige indlæg, og som også er blevet foreslået i litteraturen⁷⁴. Hvis dette er resultatet i hovedparten af tilfældene, finder jeg ikke, at det er metodemæssigt korrekt at drage automatiske konklusioner med den konsekvens, at det første og det andet trin i selektivitetsanalysen savner enhver konkret betydning hvad angår en hel kategori af skatteforanstaltninger. Imidlertid indebærer dette ikke, at referencesystemet ikke kan fastlægges, sådan som det vil blive uddybet nedenfor, på grundlag af delvist forskellige kriterier alt efter den omhandlede foranstaltningens art og den ordning, som den indgår i.

46. På denne baggrund skal fastlæggelsen af referencesystemet efter min opfattelse nødvendigvis tage udgangspunkt i analysen af den omtvistede foranstaltning, og navnlig de differentieringer mellem virksomheder, som denne foranstaltning indfører ved anvendelsen af de deri definerede kriterier.

47. Fastlæggelsen af de kriterier, på grundlag af hvilke en virksomhed befinder sig i en forskellig situation i forhold til en anden virksomhed og derfor er omfattet af en forskellig skatteordning, henhører under den nationale lovgivers skøn. Statsstøttere reglerne begrænser dette skøn i de tilfælde, hvor ensartede situationer er omfattet af bestemmelser, hvis anvendelse giver anledning til forskelsbehandling i forbindelse med opnåelse af en skattemæssig fordel. Hvis selektivitetsvurderingen tager udgangspunkt i de differentieringer mellem virksomheder, som i denne sammenhæng opstår ved anvendelsen af den omhandlede foranstaltning, kan fastlæggelsen af referencesystemet foretages på konkret vis.

⁷² Jeg er godt bekendt med vanskeligheden ved denne opgave og soliditeten af de argumenter, der fremsættes af dem, ifølge hvilke referencesystemet ikke er (og ikke kan være) andet end resultatet af et subjektivt valg. Henset til den centrale rolle, som dette begreb har fået i forbindelse med vurderingen af skatteforanstaltningers selektivitet, er det efter min opfattelse imidlertid mere hensigtsmæssigt at finde en måde at »leve« med det, snarere end ihærdigt at fortsætte med at fremhæve vanskelighederne ved den praktiske anvendelse heraf.

⁷³ Jf. generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Andres mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 106).

⁷⁴ Jf. i denne retning R. Ismer og S. Piotrowski, *Selectivity in Corporate Tax Matters After World Duty Free: A Tale of Two Consistencies Revisited*, Intertax, 2018, s. 156, på s. 158.

48. På grundlag af undersøgelsen af denne foranstaltning og virkningerne af dens anvendelse er det muligt at udlede både de grupper af virksomheder, mellem hvilke der foretages en differentiering, og den faktor, i forhold til hvilken denne differentiering finder sted. Denne undersøgelse gør det med andre ord muligt at fastslå »mellem hvem« forskellen i behandling er fastslået og »med hensyn til hvad«. Denne forskel kan navnlig udspringe af en bestemt retlig ordning eller en bestemt skatteordning eller kan også være en del af medlemsstatens samlede skattesystem.

49. I denne sammenhæng er operationen med identifikation af referencesystemet generelt set nemmere at foretage, såfremt differentieringen mellem virksomhederne finder sted inden for rammerne af en ad hoc-skatteordning – eksempelvis en ny miljøafgift – som i de sager, der lå til grund for dom af 26. april 2018, ANGED⁷⁵ (herefter »ANGED-dommen«), og af 22. december 2008, British Aggregates mod Kommissionen⁷⁶ (herefter »British Aggregates-dommen«). I disse tilfælde finder denne differentiering, hvad enten den vedrører skattepligten eller reglerne for anvendelsen af skatten, nemlig sted i forhold til et specifikt og adskilt regelsæt, som består i den omhandlede skatteordning. Dette regelsæt udgør referencesystemet for at vurdere foranstaltningens selektivitet. Mere komplekst er derimod det tilfælde, hvor den undersøgte foranstaltning er del af et eller flere undersystemer inden for rammerne af en tidligere eksisterende almindelig skatteordning, såsom i de sager, som gav anledning til Andres-dommen og A-Brauerei-dommen, eller fremstår som en selvstændig regel. Under disse omstændigheder skal der, med udgangspunkt i den omhandlede foranstaltning identificeres det regelsæt, som omfatter den undersøgte situation, idet der skal sørges for, at dette sæt er på samme tid sammenhængende og fuldstændigt. Dette regelsæt kan svare til den almindelige skatteordning betragtet i sin helhed eller til et af dets undersystemer, eller videre til selve foranstaltningen, når den fremstår som en norm med en separat juridisk logik og det ikke er muligt at identificere et sammenhængende regelsæt uden for denne foranstaltning. Hvis den pågældende foranstaltning derfor fremstår som en uadskillelig del af det samlede skattesystem i den pågældende medlemsstat, er det dette system, der skal tjene som reference.

50. Afslutningsvis mener jeg, at referencesystemet skal fastlægges kontradiktorisk med den berørte medlemsstat i lyset af indholdet af, opbygningen af, den systematiske formulering af og det indbyrdes samspil mellem de vurderede regler, og ikke henset til de formål, der forfølges af den nationale lovgiver. Dette både fordi disse formål metodisk set fastsættes i en adskilt fase efter fastlæggelsen af referencesystemet, og eftersom denne fastlæggelse som anført ovenfor skal være så objektiv som mulig⁷⁷.

51. På ovenstående baggrund vil jeg nu undersøge appellanternes klagepunkter i de vurderede led i deres respektive enkelte anbringender.

⁷⁵ C-236/16 og C-237/16 (EU:C:2018:291).

⁷⁶ C-487/06 P (EU:C:2008:757).

⁷⁷ Som bekræftet i generaladvokat Saugmandsgaard Øes forslag til afgørelse A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punkt 149-159) introducerer hensynet til lovgivers formål et (yderligere) subjektivt element i forbindelse med fastlæggelsen af referencesystemet, ud over at gøre operationen ekstremt mere kompleks. Jeg vil i øvrigt anføre, at den del af præmisserne i Domstolens dom, hvor referencesystemet blev fastlagt, ikke indeholder nogen oplysning om den intense debat angående formålene med de relevante bestemmelser, som generaladvokat Saugmandsgaard Øe nævner i sit forslag til afgørelse.

2) *Det første klagepunkt i det første led i WDFG's enkelte appelanbringende og det første led i Kongeriget Spaniens enkelte appelanbringende*

52. WDFG – med det første klagepunkt i det første led i sit enkelte appelanbringende – og Kongeriget Spanien – med det første led i sit enkelte appelanbringende – har gjort gældende, at Retten erstattede argumentationen i den omtvistede afgørelse med sin egen og anvendte et andet referencesystem end det af Kommissionen antagne. Mens Kommissionen fandt, at referencesystemet svarer til reglerne for beskatning af finansiel goodwill, inkluderer referencesystemet ifølge Retten, på baggrund af en analyse, som er materielt forskellig fra den af Kommissionen gennemførte, også beskatning af ikke-finansiel goodwill⁷⁸.

53. I denne sammenhæng vil jeg erindre om, 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 EUF-traktaten eller af retsregler vedrørende dens gennemførelse samt af magtfordrejning. I medfør af artikel 264 TEUF skal den anfægtede retsakt erklæres ugyldig, hvis sagsøgeren får medhold. Domstolen og Retten kan således under ingen omstændigheder sætte deres egen begrundelse i stedet for den, udstederen af den anfægtede retsakt har angivet⁷⁹. I dom af 27. januar 2000, DIR International Film m.fl. mod Kommissionen⁸⁰, præciserede Domstolen dog, at »[u]nder et annullationssøgsmål kan Retten ganske vist 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«, men dette kan Retten ikke, »når intet faktisk forhold giver grundlag herfor«⁸¹.

54. Appellanternes klagepunkt om, at Retten baserede sin analyse på et andet referencesystem end det af Kommissionen i den omtvistede afgørelse valgte, forekommer mig ikke umiddelbart ugrundet. Som WDFG og Kongeriget Spanien med rette har anført, angav Kommissionen i 96. betragtning til den omtvistede afgørelse, at »grundlaget for at foretage en evaluering af den [omtvistede] foranstaltning« svarer til de i den generelle spanske ordning for selskabsbeskatning fastsatte »regler for *beskatning af finansiel goodwill*«⁸². I den appellerede doms præmis 70, 92 og 140 anførte Retten imidlertid, at Kommissionen havde lagt *beskatningen af goodwill* til grund som referenceramme for sin analyse af selektiviteten, og i præmis 92 præciserede Retten, at Kommissionen »[ikke havde defineret] denne ramme som beskatning af alene den finansielle goodwill«.

55. Ved en mere indgående analyse mener jeg derimod ikke, at Retten foretog en urigtig gengivelse af den omtvistede afgørelse eller erstattede begrundelsen for denne afgørelse. Det omhandlede klagepunkt fokuserer på en terminologisk forskel mellem den omtvistede afgørelse og den appellerede dom, som i modsætning til, hvad appellanterne har gjort gældende, og som Kommissionen derimod med rette har anført, ikke svarer til identificeringen af to materielt forskellige referencesystemer.

⁷⁸ WDFG har henvist til bl.a. den appellerede doms præmis 92 og 140.

⁷⁹ Jf. dom af 27.1.2000, DIR International Film m.fl. mod Kommissionen (C-164/98 P, EU:C:2000:48, præmis 38), af 22.12.2008, British Aggregates mod Kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 141), og af 24.1.2013, Frucona Košice mod Kommissionen (C-73/11 P, EU:C:2013:32, præmis 89).

⁸⁰ C-164/98 P (EU:C:2000:48).

⁸¹ Præmis 42.

⁸² Min fremhævelse.

56. For at bekræfte, at resultaterne af Kommissionens analyse i det væsentlige sammenfalder med Rettens tolkning heraf, skal der henvises til 89. betragtning til den omtvistede afgørelse, som Retten gengav i den appellerede doms præmis 70. I denne passage fremsatte Kommissionen, med hensyn til den konklusion, som den nåede frem til ved afslutningen af sin selektivitetsvurdering, kommentarer til den spanske regerings argumenter om, at referencesystemet skal være afgrænset til beskatningen af goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i et selskab med hjemsted uden for Spanien. Kommissionen anførte klart, at den omtvistede foranstaltning efter dens opfattelse »bør evalueres under hensyn til de generelle bestemmelser i ordningen for selskabsbeskatning, som anvendes på situationer, hvor goodwill medfører skattemæssige fordele«, og præciserede, at dens standpunkt var baseret på den konstatering, at »de situationer, hvor finansiell goodwill kan afskrives, ikke omfatter hele den kategori af skatteydere, som befinder sig i en situation, der faktisk og retligt er identisk«.

57. Kommissionens ræsonnement er efter min opfattelse lineært. Udgangspunktet er konstateringen af, at goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i henhold til den omtvistede regel kun kan afskrives, når der er tale om kapitalandele i et selskab uden for Spanien. Denne konstatering foranledigede Kommissionen til at rejse spørgsmålet, om den omtvistede foranstaltning er selektiv, fordi den indfører en forskelsbehandling af virksomheder, som foretager lignende erhvervelser af kapitalandele, men i selskaber hjemmehørende i Spanien. Referencesystemet i forbindelse med selektivitetsvurderingen skal derfor omfatte reglerne for beskatning af goodwill i forbindelse med disse erhvervelser. Som det fremgår af ovennævnte 89. betragtning, tog Kommissionen udgangspunkt i, at i henhold til principperne i de spanske regnskabs- og beskatningsregler er finansiell goodwill, der følger af erhvervelse af kapitalandele i selskaber hjemmehørende i Spanien, omfattet af regler, som svarer til dem for goodwill generelt⁸³, ifølge hvilke goodwill bør opføres som et særskilt immaterielt aktiv, når den erhvervende virksomhed overtager kontrollen med målvirksomheden⁸⁴, og kun kan afskrives, hvis der er tale om virksomhedssammenslutninger⁸⁵. I denne retning taler udtrykkeligt 99. betragtning til den omtvistede afgørelse, hvor Kommissionen anførte, at efter de spanske beskatningsregler kan goodwill – opfattet generelt og således ikke blot som finansiell goodwill – »kun bogføres separat i forbindelse med en virksomhedssammenslutning«, og lige efter præciserede, at »[n]år erhvervelsen af en virksomheds forretningsaktiviteter sker ved erhvervelse af dens aktier [...], kan der kun være tale om goodwill, hvis den erhvervende virksomhed efterfølgende bliver sluttet sammen med den købte virksomhed, som den opnår kontrol med«. Endnu mere eksplicit anførte Kommissionen i 100. betragtning til den omtvistede afgørelse, at »[v]ed at tillade, at den finansielle goodwill – som er den goodwill, der ville have været bogført, hvis virksomhederne var blevet sammensluttet – opstår særskilt, også uden at der foreligger en virksomhedssammenslutning, udgør den anfægtede foranstaltning en undtagelse fra referencesystemet«, og lige efter præciserede Kommissionen, at »undtagelsen ikke skyldes varigheden af den periode, i hvilken den finansielle goodwill afskrives sammenlignet med den periode, der er gældende for traditionel goodwill, men derimod hænger sammen med, at nationale og grænseoverskridende transaktioner ikke behandles på den samme måde«.

⁸³ I denne forbindelse vil jeg fremhæve, at Kommissionen i 22. betragtning til den omtvistede afgørelse anså artikel 89, stk. 3, TRLIS, som omhandler afskrivning af finansiell goodwill, der er resultatet af erhvervelser af kapitalandele i selskaber hjemmehørende i Spanien i tilfælde af virksomhedssammenslutninger, for at udgøre en anvendelse af artikel 11, stk. 4, TRLIS, som fastsætter betingelserne for afskrivning af goodwill, der følger af erhvervelsen af kapitalandele, med henblik på at fastlægge skattegrundlaget for selskabsskatten.

⁸⁴ Jf. 18. betragtning til den omtvistede afgørelse.

⁸⁵ Jf. 19. betragtning til den omtvistede afgørelse.

58. I ræsonnementet for den omtvistede afgørelse, hvor Kommissionen i 92.-96. betragtning lagde »reglerne for beskatning af finansiel goodwill« til grund som referencesystem, henviste Kommissionen derfor, ud over til de regler, som specifikt finder anvendelse på afskrivning af goodwill, der følger af erhvervelse af kapitalandele, til reglerne i »den generelle spanske ordning for selskabsbeskatning« for afskrivning af goodwill generelt, fordi de danner en relevant ramme for vurdering af regelsættet.

59. Bortset fra den terminologiske forskel mellem den omtvistede afgørelse og den appellerede dom, og selv om det kan indrømmes, at argumentationen i dommen vedrørende dette aspekt kunne have været mere udtrykkelig, fremgår det af ovenstående overvejelser, at det af Retten antagne referencesystem ikke adskiller sig fra det af Kommissionen valgte. Retten erstattede derfor hverken argumentationen i den omtvistede afgørelse med sin egen eller gengav indholdet heraf urigtigt eller fortolkede den fejlagtigt. Den i den appellerede doms præmis 70, 92 og 140 anlagte fortolkning understøttes af materielle elementer i den omtvistede afgørelse.

60. Af de ovenfor anførte grunde mener jeg derfor, at det første klagepunkt i det første led i WDFG's enkelte appelanbringende og det første led i Kongeriget Spaniens enkelte appelanbringende skal forkastes.

3) Det andet klagepunkt i det første led i WDFG's enkelte appelanbringende og det andet led i Kongeriget Spaniens enkelte appelanbringende

61. WDFG – med det andet klagepunkt i det første led i sit enkelte appelanbringende – og Kongeriget Spanien – med det andet led i sit enkelte appelanbringende – har fremsat to adskilte indsigelser.

62. Med den første indsigelse, som WDFG har fremsat principalt, har appellanterne kritiseret Retten for at have erstattet argumentationen i den omtvistede afgørelse med sin egen, da Retten udelukkede, at den omtvistede foranstaltning kan udgøre et selvstændigt referencesystem. Appellanterne har i det væsentlige gjort gældende, at Kommissionen afslog ideen om et selvstændigt referencesystem bestående i den omtvistede foranstaltning alene ved at basere sig på den angivelige mangel af retlige hindringer for grænseoverskridende fusioner, hvorimod Retten i den appellerede doms præmis 127-140 baserede sig på en helt anderledes argumentation.

63. I denne sammenhæng vil jeg fremhæve, på lige fod med Retten i den appellerede doms præmis 70, at Kommissionen i 89. betragtning til den omtvistede afgørelse lagde til grund, at referencesystemet ikke kan være begrænset til beskatningen af finansiel goodwill, som indført ved den omtvistede foranstaltning, fordi denne foranstaltning kun begunstiger virksomheder, der erhverver 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, er nødvendigt at tage hensyn til »de generelle bestemmelser i ordningen for selskabsbeskatning, som anvendes på situationer, hvor goodwill medfører skattemæssige fordele [...]«. I 92.-96. betragtning til den omtvistede afgørelse, hvorpå appellanternes klagepunkt vedrørende angivelig erstatning af argumentationen er baseret, begrænsede Kommissionen sig til at besvare kommentarerne fra de spanske myndigheder, der havde sat spørgsmålstegn ved det i indledningsafgørelsen foreløbigt identificerede referencesystem og bl.a. gjort gældende, at eftersom virksomheder, der erhverver kapitalandele i udenlandske selskaber, befinder sig i en forskellig faktisk og retlig situation fra virksomheder, som erhverver kapitalandele i hjemmehørende selskaber, skal den omtvistede foranstaltning

opfattes som et selvstændigt referencesystem. Efter at have konstateret, at de faktuelle elementer til grund for dette argument ikke var tilstrækkeligt underbyggede, bekræftede Kommissionen det i indledningsafgørelsen fastlagte referencesystem.

64. Med hensyn til den omtvistede afgørelses 117. betragtning, som WDFG også har henvist til, vil jeg fremhæve, at den er optaget i en del af selektivitetsanalysen, som Kommissionen udviklede som »supplerende« i forhold til den analyse, som Kommissionen gengav i 92.-114. betragtning og formulerede under overskriften »Analyse af den [omtvistede] foranstaltning set i forhold til referencesystemet for behandling af goodwill i forbindelse med transaktioner med tredjelände«⁸⁶. Til trods for denne systematiske placering fremgår det ved læsning af ovennævnte 117. betragtning, at konstateringerne heri snarere henførte sig enten til vurderingen af, hvorvidt de af den omtvistede foranstaltning begunstigede virksomheder befinder sig i en sammenlignelig situation med de udelukkede virksomheder, hvilken vurdering som anført henhører under det andet trin i selektivitetsanalysen, eller til bedømmelsen af, om der foreligger en begrundelse for, at »beskatningen af transaktioner vedrørende spanske kapitalandele [...] ikke bør være den samme [som beskatningen af] transaktioner i forhold til tredjelände«, hvilken bedømmelse derimod skal finde sted i det tredje trin. Det samme kan efter min opfattelse siges om 114. og 115. betragtning til afgørelsen af 12. januar 2011, hvortil Kongeriget Spanien har henvist, således som det i øvrigt klart fremgår af 113. betragtning, dvs. den betragtning, som kommer før de to nævnte, hvor Kommissionen præciserede, at den »i den forbindelse [har] set nærmere på lovgivningen i forskellige tredjelände med det ene formål at efterprøve de spanske påstande om eksistensen af eksplicitte juridiske hindringer for grænseoverskridende sammenslutning. *Dette tiltag udgør imidlertid på ingen måde en anerkendelse af, at sådanne hindringer kan berettige til, at der anvendes et andet referencesystem i den foreliggende sag*«⁸⁷. I modsætning til, hvad Spanien har gjort gældende, er den af Kommissionen fulgte fremgangsmåde, dvs. at undersøge situationen for virksomheder, som investerer i selskaber hjemmehørende uden for Unionen, i en særskilt afgørelse, fuldt ud begrundet i forhold til en vurdering af sammenligneligheden mellem disse virksomheder og dem, der investerer i selskaber hjemmehørende i Kongeriget Spanien, eller en vurdering af eksistensen af en begrundelse for forskelsbehandlingen mellem disse to kategorier af virksomheder, og perfekt forenelig med opretholdelsen af en bredere referenceramme end den, som udgøres af den omtvistede foranstaltning.

65. I modsætning til, hvad appellanterne har gjort gældende, var det altså ikke fordi der ikke blev anerkendt hindringer for grænseoverskridende sammenslutninger, at Kommissionen udelukkede, at den omtvistede foranstaltning kan udgøre det korrekte referencesystem i forbindelse med selektivitetsanalysen, men fordi den fandt, at denne foranstaltning skal vurderes i lyset af et bredere regelsæt, som inkluderer 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 er tilpasset i den forstand, at goodwill kun kan afskrives, når erhvervelsen er efterfulgt af en virksomhedssammenslutning. Jeg mener, at denne konklusion bekræftes i 17.-22. betragtning til indledningsafgørelsen, hvortil Kommissionen i flere tilfælde henviste for i 92.-96. betragtning til den omtvistede afgørelse at forkaste Kongeriget Spaniens argumenter.

66. På grundlag af ovenstående overvejelser finder jeg derfor, at den første indsigelse vedrørende det angivelige forhold, at Retten i den appellerede doms præmis 127-140 erstattede argumentationen med sin egen, skal forkastes.

⁸⁶ Jf. 89. betragtning til og punkt A.2 i den omtvistede afgørelse.

⁸⁷ Min fremhævelse.

67. Med den anden indsigelse, som WDFG har fremsat subsidiært, har appellanterne gjort gældende, at det »erstattende« ræsonnement, som Retten udviklede for at udelukke, at den omtvistede foranstaltning kan udgøre et selvstændigt referencesystem, er behæftet med en retlig fejl. Appellanterne har for det første anført, at den omtvistede foranstaltning sigter mod at sikre skatteneutralitet med hensyn til erhvervelse af kapitalandele i Spanien og i udlandet, og at dens formål derfor ikke kan reduceres til afhjælpningen af et særligt problem, således som Retten derimod lagde til grund i den appellerede doms præmis 139. 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.

68. Det fremgår af den appellerede doms præmis 94, at Rettens ræsonnement i dommens præmis 95-141 sigtede mod at besvare WDFG's argument om, at Kommissionen som følge af hindringer for grænseoverskridende sammenslutninger burde have lagt den omtvistede foranstaltning til grund som referencesystem.

69. Dette ræsonnement kan inddeles i tre dele.

70. I den første del, som inkluderer præmis 95-108, drøftede Retten generelt spørgsmålet om metoden for fastlæggelse af referencesystemet under det første trin i selektivitetsanalysen. I præmis 98 fastslog Retten, at den materielle afgrænsning af dette system i princippet foretages i lyset af den undersøgte foranstaltning, og i præmis 102, efter en gennemgang af dom af 8. september 2011, *Paint Graphos*⁸⁸ (herefter »Paint Graphos-dommen«), og af 8. september 2011, *Kommissionen mod Nederlandene*⁸⁹ (herefter »dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene«), konstaterede Retten, at »foruden forbindelsen mellem formålet med den omhandlede foranstaltning og den normale ordnings formål gør undersøgelsen af den sammenlignelige karakter af situationer, der henhører under denne foranstaltning, og situationer, der henhører under denne ordning, det ligeledes muligt at foretage en materiel afgrænsning af nævnte ordnings rækkevidde«. Retten fortsatte med i præmis 103 og 104 at anføre, at eftersom det er den sammenlignelige karakter af disse situationer, der også giver grundlag for at konkludere, at der foreligger en afvigelse, når de situationer, der henhører under den omtvistede foranstaltning, behandles anderledes end de situationer, der henhører under den normale ordning, kan »et samlet ræsonnement vedrørende de to første etaper i [metoden for selektivitetsanalyse] i visse tilfælde føre til fastlæggelsen af både den normale ordning og den omstændighed, at der foreligger en afvigelse«.

71. I den anden del af sit ræsonnement, som omfatter den appellerede doms præmis 109-125, undersøgte Retten ved anvendelsen af den i dommens præmis 95-108 beskrevne metode, hvorvidt virksomheder, der erhverver kapitalandele i hjemmehørende selskaber, og virksomheder, der erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation, henset til formålet med den normale ordning, som identificeret af Kommissionen. Denne vurdering af sammenligneligheden, som i regel finder sted under det andet trin i selektivitetsanalysen, blev derfor fremrykket til det første trin, og Retten lod den korrekte afgrænsning af referencesystemet afhænge af resultatet heraf (den appellerede doms præmis 109). Efter denne vurdering konkluderede Retten, at »[v]irksomheder, der erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, befinder sig i betragtning af det formål, der forfølges med beskatningen af goodwill, følgelig i en retlig og faktisk situation, som er sammenlignelig med situationen for virksomheder, der erhverver kapitalandele i hjemmehørende

⁸⁸ C-78/08 – C-80/08 (EU:C:2011:550).

⁸⁹ C-279/08 P (EU:C:2011:551).

selskaber« (den appellerede doms præmis 122), og at det dermed var med rette, at Kommissionen således »lagde beskatning af goodwill og ikke beskatning af finansiel goodwill, som indført ved den omtvistede foranstaltning, til grund som normal ordning« (den appellerede doms præmis 123). Efter at have fremhævet, at denne foranstaltning »ved at tillade afskrivning af goodwill for erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, uden at der foreligger en virksomhedssammenslutning, undergiver disse transaktioner en anden behandling end den behandling, som erhvervelser af kapitalandele i hjemmehørende selskaber undergives, selv om disse to typer af transaktioner i betragtning af det formål, der forfølges med den normale ordning, befinder sig i retligt og faktisk sammenlignelige situationer« (den appellerede doms præmis 124), afsluttede Retten denne del af sit ræsonnement med den konklusion, at WDFG's argumenter skulle forkastes, ikke alene for så vidt som de sigtede mod at anfægte afgrænsningen af referencesystemet under det første trin i selektivitetsanalysen, men ligeledes for så vidt som de vedrørte konstateringen af, hvorvidt den omtvistede foranstaltning har karakter af en afvigelse, hvilken konstatering skal finde sted inden for rammerne af den anden etape, hvilket bekræftede, at »der foreligger en forbindelse mellem disse to etaper, og nogle gange, som i nærværende sag, et fælles ræsonnement« (den appellerede doms præmis 125).

72. Afslutningsvis vurderede Retten i den tredje del af sit ræsonnement, som omfatter præmis 126-141, om det, »til trods for, at der findes en skatteordning med forbindelse til den omtvistede foranstaltning, og idet der henses til formålet om, at transaktioner, der ikke er omfattet af denne foranstaltning, er sammenlignelige med transaktioner, der er omfattet af foranstaltningen, [kan] [denne] foranstaltning i betragtning af dens egne kendetegn og dermed uafhængig af enhver komparativ analyse[...] i sig selv [...] udgøre en selvstændig referenceramme«.

73. Appellanterne har ikke rettet kritik mod den af Retten i den appellerede doms præmis 95-108 beskrevne metode. I denne forbindelse vil jeg derfor blot fremhæve, at sammensmeltningen af det første og det andet trin, som fremgår af disse præmisser, efter min opfattelse ikke er på linje hverken med *Paint Graphos*-dommen⁹⁰ eller dommen i sagen *Kommissionen mod Nederlandene*⁹¹, hvorpå Retten baserede sig, og heller ikke med *Domstolens* nyere praksis, hvor disse to trin er klart adskilte, og ifølge hvilken afgrænsningen af referencesystemet skal finde sted inden identificeringen af formålet med dette system, og sidstnævnte identificering skal foretages før fastlæggelsen af virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig situation med de af den omtvistede foranstaltning begunstigede. Efter min opfattelse komplicerer en sådan sammensmeltning, som sandsynligvis følger af opbygningen af den omtvistede afgørelse og WDFG's argumenter, yderligere den allerede komplekse ramme, som fremgår af retspraksis

⁹⁰ I præmis 49 i denne dom, som udgør en første formulering af tretrinnet for analyse, forklarede Domstolen den tilgang, som konstant er blevet gentaget i senere retspraksis, dvs. at det først skal identificeres, hvad der er den almindelige eller »normale« skatteordning, og først derefter fastslås, om den undersøgte foranstaltning udgør en undtagelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører differentiering mellem aktører, der i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation. I efterfølgende præmis 50-62 i denne dom holdt Domstolen sig strengt til denne metode, hvorfor den først fastlagde, at selskabsbeskatningen udgjorde den retlige referenceordning (præmis 50), og derefter fastslog, at fritagelsen for denne skat til fordel for andelselskaber havde undtagelseskarakter (præmis 51 og 52), og vurderede, om disse selskaber befandt sig i en situation, som var sammenlignelig med den, som kommercielle selskaber befandt sig i (præmis 54-62). I præmis 64 nævnte Domstolen afslutningsvis genstanden for det tredje trin i selektivitetsanalysen.

⁹¹ I dommen i sagen *Kommissionen mod Nederlandene* anvendte Domstolen, om end med mindre skematisk strenghed, en analysemetode, som svarede til den i *Paint Graphos*-dommen, og fastlagde først, at referencesystemet udgjordes af de nationale bestemmelser, hvorefter de virksomheder, hvis aktiviteter medførte NO_x-emissioner, skulle rette sig efter forpligtelserne på området for begrænsning eller reduktion af disse emissioner (præmis 64), og derefter konstaterede, at i relation til disse bestemmelser formål om miljøbeskyttelse og regulering af emissioner af luftforurening befandt de virksomheder, som var omfattet af den omhandlede foranstaltning, og dem, der var udelukket herfra, men som var pålagt tilsvarende forpligtelser for reduktion af NO_x-emissioner, sig i en sammenlignelig situation. Jf. også generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse *Kommissionen mod Nederlandene* (C-279/08 P, EU:C:2010:799, punkt 43 og 44).

vedrørende selektivitetsanalysen af skatteforanstaltninger. Som anført ovenfor⁹² er det vigtigt, at fastlæggelsen af referencesystemet finder sted i relation til den undersøgte foranstaltning og de differentieringer, som den indfører, men denne fastlæggelse skal gennemføres på en så objektiv måde som muligt, dvs. uden allerede under dette trin at tage højde for det formodede formål med dette system eller den reelle sammenlignelighed mellem situationen for de af den omhandlede foranstaltning begunstigede virksomheder og situationen for de udelukkede virksomheder.

74. De argumenter, som appellanterne har fremsat inden for rammerne af de omhandlede klagepunkter, og som er rettet mod at anfægte den anden del af Rettens ræsonnement, dvs. den appellerede doms præmis 109-125, vil blive behandlet i forbindelse med bedømmelsen af de led i deres respektive enkelte anbringender, som specifikt sigter mod at anfægte fastlæggelsen af formålet med referencesystemet.

75. Jeg er af den opfattelse, at argumenterne vedrørende den tredje del af dette ræsonnement, dvs. den appellerede doms præmis 126-141, skal forkastes.

76. I modsætning til appellanterne mener jeg for det første, at den analyse, på baggrund af hvilken Retten konkluderede, at den omtvistede foranstaltning ikke »i betragtning af dens egne kendetegn« i sig selv kan udgøre en selvstændig referenceramme⁹³, ikke hviler på den valgte lovgivningsteknik, idet den spanske lovgiver nærmere bestemt ikke har indført den omtvistede ordning ved at vedtage en særlig skattelov, men har begrænset sig til at omlægge loven om selskabsbeskatningen.

77. Det er nemlig i lyset af formålet med og virkningerne af den omtvistede foranstaltning, og ikke i lyset af simple formelle betragtninger, at Retten for det første konstaterede, at den omtvistede foranstaltning blot er »en særlig måde at anvende en mere omfattende beskatning« på⁹⁴, og ikke indfører »en klart afgrænset skatteordning, der forfølger specifikke formål og [...] adskiller sig fra alle andre skatteordninger«⁹⁵, og for det andet anførte, at denne foranstaltning udgør »en undtagelse til den generelle regel, hvorefter kun virksomhedssammenslutninger kan afskrive goodwill«.

78. I denne henseende vil jeg erindre om, at det er sandt, således som appellanterne har anført, at Domstolen har fastslået, at brugen af den anvendte lovgivningsteknik 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«⁹⁶, men desuden har præciseret, nærmere bestemt i præmis 77 i WDFG-dommen, at den omstændighed, at »[en skatte]foranstaltning har karakter af en afvigelse i forhold til en fælles skatteordning, er [...] relevant med henblik på [analysen af dens selektivitet], når det følger af foranstaltningen, at der sondres mellem to kategorier af erhvervsdrivende, som umiddelbart undergives en forskellig behandling, [...] selv om begge kategorier befinder sig i en sammenlignelig situation i forhold til det formål, der forfølges med den nævnte ordning«⁹⁷. Retten kan således ikke klandres for, at den baserede sig på betragtninger, som alene vedrørte lovgivningsteknikken, da den tillagde det forhold, at den omtvistede foranstaltning ifølge Retten har karakter af en afvigelse, betydning. Jeg vil i øvrigt tilføje, at Domstolen med Andres-dommen

⁹² Jf. punkt 50 i dette forslag til afgørelse.

⁹³ Jf. præmis 126.

⁹⁴ Jf. den appellerede doms præmis 134.

⁹⁵ Jf. den appellerede doms præmis 127.

⁹⁶ Jf. Andres-dommen, præmis 92.

⁹⁷ Jf. også præmis 93 i Andres-dommen.

ophævede Rettens dom, som var blevet genstand for appel i den tvist, der lå til grund for den nævnte dom, netop fordi Retten ikke havde anerkendt, at det af Kommissionen fastlagte referencesystem udgjorde en undtagelse til en generel regel.

79. Den sidste sætning i den appellerede doms præmis 137, hvor det anføres, at den omtvistede foranstaltning »ikke [udgør] en selvstændig omlægning af selskabsskatten i forhold til denne ordning«, bekræfter yderligere, at Retten ikke fulgte en rent formalistisk tilgang, idet Retten implicit indrømmede, at denne foranstaltning, til trods for den af den spanske lovgiver anvendte lovgivningsteknik, kunne have udgjort en selvstændig ordning, hvis den havde opfyldt de materielle betingelser herfor. I modsætning til, hvad WDFG har gjort gældende, er der ikke noget, der danner grundlag for at antage, at Rettens ræsonnement ville have ført denne til at foretage en anderledes selektivitetsanalyse, hvis den spanske lovgiver havde indført særskilte og selvstændige skatter på erhvervelse af kapitalandele i landet og i udlandet i stedet for at omlægge selskabsbeskatningen. På linje med mine ovenstående betragtninger antog Retten derimod, at identificeringen af referencesystemet skal rekonstruere skattebyrden for de af den undersøgte foranstaltning omfattede virksomheder og for dem, der gør gældende, at de er genstand for forskelsbehandling ved anvendelsen af den undersøgte foranstaltning, hvad enten disse skattebyrder er en del af den samme almindelige ordning eller er omfattet af særlige skattelove.

80. For det andet vil jeg, for så vidt som appellanterne har bestridt henvisningen til generaladvokat Warners forslag til afgørelse i sagen Italien mod Kommissionen⁹⁸ (herefter »generaladvokat Warners forslag til afgørelse«) i den appellerede doms præmis 129 og 130, først og fremmest fremhæve, at appellanternes argumenter ikke sigter mod at kritisere det standpunkt, som Retten udledte af dette forslag til afgørelse, at en skatteforanstaltning ikke kan udgøre et selvstændigt referencesystem, hvis den har »til formål at afhjælpe et særligt problem«⁹⁹, men konklusionen – som Retten drog i den appellerede doms præmis 138 – hvorefter fjernelsen af virkningerne af hindringer for grænseoverskridende sammenslutninger for beskatningen af goodwill udgør et »særligt problem«, og at den foreliggende situation kan sidestilles med den i ovennævnte forslag til afgørelse vurderede.

81. Jeg vil endvidere understrege, at det, i modsætning til appellanternes opfattelse, ikke var henset til den »præcise« karakter af formålet med den omtvistede foranstaltning, at Retten udelukkede, at denne foranstaltning kan udgøre et selvstændigt referencesystem. Sådan som det klart fremgår af den appellerede doms præmis 135 og 136, drog Retten denne slutning, henset til, at foranstaltningen udgør »en undtagelse til den generelle regel, hvorefter kun virksomhedssammenslutninger kan afskrive goodwill«, med det formål at afhjælpe de ufordelagtige konsekvenser af anvendelsen af denne regel, sammen med konstateringen af, at denne foranstaltning ikke gør den transaktion, der består i at erhverve kapitalandele, til et nyt generelt kriterium, der gælder for tilrettelæggelsen af beskatningen af goodwill, men fastsætter, at »muligheden for at afskrive goodwill [alene er] forbeholdt erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber« (den appellerede doms præmis 136). Det er derfor i sidste ende

⁹⁸ 173/73 (ikke trykt i Sml., EU:C:1974:52, s. 728).

⁹⁹ Jeg vil i øvrigt fremhæve, at generaladvokat Warners ovennævnte forslag til afgørelse indeholder en mere detaljeret analyse af den i sag 173/73 vurderede foranstaltning, der bestod i midlertidig nedsættelse af visse sociale sikringsbyrder til gavn for tekstilindustrien med det formål at fjerne det handicap, som industrier med et højt antal kvindeligt ansatte havde lidt under ved anvendelsen af den tidligere ordning. Generaladvokat Warner udelukkede, at denne foranstaltning indførte en selvstændig skatteordning, ikke alene eftersom den var beregnet til at afhjælpe en særlig industris specielle situation, men også fordi den var udstedt for en begrænset periode, var en del af en lov om »strukturomlægning, reorganisering og omlægning« af den omhandlede industri, og ikke var baseret på noget generelt kriterium vedrørende forholdet af kvindeligt arbejdskraft i de forskellige industrier.

ikke den »begrænsede« karakter af formålet med den omtvistede foranstaltning, som ifølge Retten var afgørende, til trods for dennes afsluttende bemærkning som et led i analysen i den appellerede doms præmis 139, hvorpå appellanterne har fokuseret.

82. Under disse omstændigheder rejser appellanternes argumenter, som sigter mod dels at bestride sidestillingen af den foreliggende situation med den, som blev vurderet i generaladvokat Warners forslag til afgørelse, dels mod at godtgøre, at den omtvistede foranstaltning har til formål at sikre princippet om skattneneutralitet, og ikke at afhjælpe et »særligt problem«, efter min opfattelse ikke tilstrækkelig tvivl om Rettens ræsonnement i den appellerede doms præmis 126-141.

83. På grundlag af alle ovenstående overvejelser er jeg af den opfattelse, at det andet klagepunkt i det første led i WDFG's enkelte appelanbringende og det andet led i Kongeriget Spaniens enkelte appelanbringende skal forkastes.

4) Det tredje klagepunkt i det første led i WDFG's enkelte appelanbringende

84. Med det tredje klagepunkt i det første led i sit enkelte appelanbringende har WDFG først og fremmest gjort gældende, at det af Retten anvendte referencesystem er fastlagt vilkårligt, fordi det ikke klart fremgår, hvilket kriterium der blev anvendt for at identificere den sammenhængende ramme, som den omtvistede foranstaltning indgår i.

85. På lige fod med Kommissionen mener jeg, at denne indsigelse skal forkastes, og at Retten gav en tilstrækkelig begrundelse for det ræsonnement, som i den konkrete situation førte den til at lægge reglerne for beskatning af goodwill med henblik på selskabsskat til grund som referencesystem og – hvad angår dette aspekt – til i det væsentlige at tiltræde analysen i den omtvistede afgørelse. I denne forbindelse vil jeg blot henvise til punkt 56-58 i dette forslag til afgørelse.

86. WDFG har desuden 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 WDFG lagde Retten i den appellerede doms præmis 135 fejlagtigt til grund, at reglen består i den manglende mulighed for at afskrive goodwill – selv om afskrivning er tilladt i henhold til både artikel 12, stk. 6, og artikel 89, stk. 5, i TRLIS – og at den omtvistede foranstaltning udgør en undtagelse til denne regel. På samme måde som i den sag, som gav anledning til Andres-dommen, forvekslede Retten reglen med undtagelsen.

87. Også denne indsigelse skal efter min opfattelse forkastes. Som allerede fremhævet ovenfor, tiltrådte Retten i den appellerede doms præmis 135 analysen i den omtvistede afgørelse, ifølge hvilken kun virksomhedssammenslutninger efter de spanske skatteregler normalt kan afskrive goodwill, herunder finansiell goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i hjemmehørende selskaber som omhandlet i artikel 89, stk. 3, i TRLIS. I modsætning til, hvad WDFG synes at gøre gældende, mente Retten derfor ikke, at det er den manglende mulighed for at afskrive finansiell 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 kapitalandele, eller dem for afskrivning af finansiell goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i hjemmehørende selskaber med efterfølgende fusion. I denne sammenhæng savner det argument, som den spanske regering fremsatte under

den formelle undersøgelsesprocedure, og hvortil WDFG har henvist i sit skriftlige indlæg – nærmere bestemt, at den generelle regel i den spanske ordning svarer til afskrivning af goodwill, og at den manglende mulighed for afskrivning af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i hjemmehørende selskaber uden efterfølgende fusion snarere udgør undtagelsen – betydning, fordi det ikke er egnet til at tilbagevise Rettens udgangspunkt, nemlig at afskrivning af goodwill inden for den spanske ordning normalt kun er tilladt, hvis der er tale om virksomhedssammenslutninger.

88. På baggrund af ovenfor anførte betragtninger mener jeg, at også det tredje klagepunkt i det første led i WDFG's enkelte appelanbringende, og i konsekvens heraf dette led i sin helhed, skal forkastes.

2. Det andet led i WDFG's enkelte appelanbringende og det tredje led i Kongeriget Spaniens enkelte appelanbringende: fejl med hensyn til fastlæggelsen af det formål, der skal tages udgangspunkt i ved vurderingen af sammenligneligheden

89. WDFG's og Kongeriget Spaniens klagepunkter i henholdsvis det andet led og det tredje led i deres respektive appelanbringender vedrører den appellerede doms præmis 143-164 og er rettet mod de præmisser i denne dom, hvor Retten identificerede formålet med referencesystemet og i lyset af dette formål sammenlignede situationen for de af den omtvistede foranstaltning begunstigede virksomheder med situationen for de udelukkede virksomheder.

a) Formaliteten

90. Kommissionen har gjort gældende, at det andet led i WDFG's enkelte appelanbringende og det tredje led i Kongeriget Spaniens enkelte appelanbringende bør afvises samlet set. Til støtte for sin indsigelse har Kommissionen fremsat to anbringender. Det første anbringende er identisk med det, som er fremsat med hensyn til det første led i WDFG's enkelte appelanbringende samt det første og det andet led i Kongeriget Spaniens enkelte appelanbringende, som allerede er blevet vurderet i punkt 31-34 i dette forslag til afgørelse. På grundlag af betragtningerne i disse punkter, som jeg henviser til, finder jeg, at dette anbringende skal forkastes med hensyn til alle WDFG's og Kongeriget Spaniens klagepunkter i de omhandlede led i deres respektive appelanbringender.

91. Med det andet anbringende har Kommissionen gjort gældende, at klagepunkterne bør afvises, fordi de vedrører spørgsmål af faktisk karakter, herunder spørgsmål om fastlæggelsen af indholdet og rækkevidden af den nationale ordning.

92. I denne sammenhæng skal det erindres, at ifølge fast retspraksis udgør bedømmelsen af de faktiske omstændigheder og bevismaterialet ganske vist ikke 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, men når Retten har fastlagt eller vurderet de faktiske omstændigheder, er Domstolen dog i henhold til artikel 256 TEUF kompetent til at gennemføre en kontrol med den retlige kvalificering af disse faktiske omstændigheder og de retlige konsekvenser, som er blevet draget heraf¹⁰⁰. Hvad således under en appsag 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

¹⁰⁰ Jf. Andres-dommen, præmis 77 og den deri nævnte retspraksis.

denne ret er blevet gengivet forkert¹⁰¹. 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 kompetence¹⁰².

93. Heraf følger, at WDFG's og Kongeriget Spaniens argumenter vedrørende *indholdet eller rækkevidden* af de regler inden for spansk ret, hvorpå Retten baserede sig for at lægge »paralleliteten mellem det skattemæssige og det regnskabsmæssige resultat« til grund som formål med referencesystemet, bør et argument om urigtig gengivelse, der ikke er godtgjort eller præcist,¹⁰³ afvises. Tværtimod bør de argumenter, som derimod stiller spørgsmålstejn ved valget af det formål, der skal tages udgangspunkt i ved vurderingen af situationen for de af den omtvistede foranstaltning begunstigede virksomheder og situationen for de udelukkede virksomheder antages til realitetsbehandling. På tilsvarende måde som fastlæggelsen af »referencesystemet« under det første trin i analysen vedrørende betingelsen om selektivitet tager også fastlæggelsen af det »formål«, i lyset af hvilket sammenligneligheden skal vurderes under det andet trin i denne analyse, udgangspunkt i en retlig kvalificering af den nationale ret på grundlag af en EU-retlig bestemmelse¹⁰⁴.

b) Realiteten

94. Med det andet led i sit enkelte appelanbringende har WDFG for det første bestridt bemærkningen i den appellerede doms præmis 143, 150, 155 og 156 om, at der foreligger inkonsekvens i Domstolens praksis vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt situationen for de af den undersøgte foranstaltning begunstigede virksomheder og situationen for de udelukkede virksomheder skal sammenlignes i lyset af formålet med den omhandlede foranstaltning eller formålet med det system, som den indgår i. Ifølge WDFG skal disse formål være ens, og hvis dette ikke er tilfældet, har den nationale lovgiver indført en foranstaltning i den globale skat, som ikke er i overensstemmelse med rationalet med denne skat.

95. I denne forbindelse skal jeg blot fremhæve, at dette klagepunkt savner betydning for lovligheden af den appellerede dom. WDFG har nemlig ikke bestridt Rettens konklusion i den appellerede doms præmis 156 om, at der ifølge den nyere retspraksis skal tages hensyn til formålet med det referencesystem, som den undersøgte foranstaltning indgår i, og ikke med formålet med denne foranstaltning, i forbindelse med vurderingen af sammenligneligheden under det andet trin i selektivitetsanalysen, men har blot gjort gældende, at valget af det ene eller det andet formål er uden betydning, fordi de i princippet skal være ens.

96. For det andet har WDFG gjort gældende, at Retten i den appellerede doms præmis 121 fejlagtigt fandt, at formålet med selskabsbeskatningen er at sikre en vis »sammenhæng mellem det skattemæssige og det regnskabsmæssige resultat«. 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 TRLIS

¹⁰¹ Jf. Andres-dommen, præmis 78, og analogt dom af 3.4.2014, Frankrig mod Kommissionen (C-559/12 P, EU:C:2014:217, præmis 79 og den deri nævnte retspraksis), af 20.12.2017, Comunidad Autónoma del País Vasco m.fl. mod Kommissionen (C-66/16 P – C-69/16 P, EU:C:2017:999, præmis 98), og af 20.9.2018, Spanien mod Kommissionen (C-114/17 P, EU:C:2018:753, præmis 75).

¹⁰² Jf. Andres-dommen, præmis 78, og analogt dom af 3.4.2014, Frankrig mod Kommissionen (C-559/12 P, EU:C:2014:217, præmis 83), og af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 61-63).

¹⁰³ Et sådant argument er ikke blevet udtrykkeligt fremsat i den foreliggende situation, og under alle omstændigheder mener jeg ikke, til trods for de især af Spanien anførte argumenter, at det klart fremgår af sagsakterne, at bestemmelserne i den nationale lovgivning blev urigtigt gengivet, hvilket derimod er påkrævet ifølge retspraksis, jf. dom af 20.9.2018, Spanien mod Kommissionen (C-114/17 P, EU:C:2018:753, præmis 75).

¹⁰⁴ Jf. analogt Andres-dommen, præmis 80.

fastsatte forskellige afskrivningsmuligheder ikke det fælles formål om at sikre sammenhængen mellem beskatningen af goodwill og den regnskabsmæssige behandling af goodwill, men formålet om at undgå dobbeltbeskatning og sikre skattnoneutraliteten. I den konkrete situation er formålet med det af Retten fastlagte referencesystem og formålet med den omtvistede foranstaltning derfor ens. WDFG har endvidere fremhævet, at der er flere tilfælde, hvor der ikke foreligger parallelitet mellem skattemæssig og regnskabsmæssig afskrivning af goodwill. Inden for rammerne af det tredje led i sit enkelte appellanbringende har Kongeriget Spanien fremført tilsvarende klagepunkter og til støtte herfor fremsat argumenter, som i høj grad svarer til de af WDFG fremførte.

97. Ovennævnte klagepunkter skal efter min opfattelse afvises, fordi de sigter mod at så tvivl om indholdet og rækkevidden af den spanske ret, således som disse blev fastlagt af Retten. Alle argumenter, som er blevet fremsat til støtte herfor, sigter nemlig mod at bestride konstateringerne i den appellerede doms præmis 116-120, ifølge hvilken »[d]et er på linje med den regnskabsmæssige logik, at beskatningen af goodwill er udformet på grundlag af et kriterium om, hvorvidt der foreligger en virksomhedssammenslutning eller ej«. På basis af disse konstateringer konkluderede Retten i dommens præmis 121, at formålet med beskatningen af goodwill således er at »sikre en vis sammenhæng« mellem denne beskatning og dens regnskabsmæssige behandling, og at beskatningen af goodwill således ikke har til »formål at kompensere for hindringer for grænseoverskridende virksomhedssammenslutninger eller at sikre ens behandling af forskellige typer af erhvervelser af kapitalandele«. Ovennævnte konstateringer, som udsprang af den af Retten anlagte fortolkning af principperne i de spanske regnskabs- og beskatningsregler for goodwill, er ikke omfattet af Domstolens kontrolbeføjelse under en appelsag, medmindre det er blevet gjort gældende og godtgjort, at disse principper er blevet gengivet urigtigt.

98. For det tredje har WDFG og Kongeriget Spanien, ud over de foregående klagepunkter, fremsat et klagepunkt baseret på erstatningen af argumentationen i den omtvistede afgørelse med hensyn til identificeringen af formålet med referencesystemet. Formålet om at »sikre en vis sammenhæng mellem beskatningen af goodwill og den regnskabsmæssige behandling af goodwill«, som nævnes i den appellerede doms præmis 121, er hverken understøttet i den omtvistede afgørelse eller i Kongeriget Spaniens kommentarer under den administrative procedure.

99. Dette klagepunkt skal efter min opfattelse tiltrædes. Det må konstateres, at Kommissionen ikke i nogen passage i den omtvistede afgørelse anførte, at sikringen af en vis sammenhæng mellem beskatningen af goodwill og den regnskabsmæssige behandling af goodwill udgør formålet med det af Kommissionen fastlagte referencesystem. Ganske vist tiltrådte Retten 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 (præmis 116 og 118), og da Retten med henvisning til 19. og 99. 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 117). Ligeledes er Rettens bemærkning i den appellerede doms præmis 116 om, at beskatningen af goodwill er på linje med den regnskabsmæssige logik, sammenhængende med Kommissionens fastlæggelser i den omtvistede afgørelse (jf. bl.a. 97.-100. betragtning). Imidlertid drog Retten fuldt ud uafhængigt af denne afgørelse og på grundlag af en egen fortolkning af de spanske regnskabs- og beskatningsregler den slutning, at formålet med reglerne for afskrivning af skattemæssig goodwill i den spanske lov om

selskabsbeskatning udgøres af 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.

1) Konsekvenserne af, at klagepunktet vedrørende en erstatning af argumentationen er grundet

100. Hvis præmisserne i en dom afsagt af Retten indeholder en tilsidesættelse af EU-retten, men konklusionen er berettiget af andre retlige grunde, bevirker en sådan tilsidesættelse ifølge fast retspraksis imidlertid ikke, at denne dom skal ophæves, og at præmisserne skal ændres¹⁰⁵. Det skal således undersøges, om det andet klagepunkt i WDFG's første anbringende i søgsmålet for Retten, hvad angår den del, hvor selskabet kritiserede Kommissionen for ikke at have godtgjort, at erhvervelser af kapitalandele i hjemmehørende selskaber og erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber er sammenlignelige i forhold til det af den omtvistede foranstaltning forfulgte formål om skatteneutralitet, under alle omstændigheder skulle forkastes uanset Rettens fejl.

101. I denne sammenhæng vil jeg først og fremmest erindre om, at vurderingen af sammenligneligheden, som skal gennemføres under det andet trin i selektivitetsanalysen, i henhold til den i punkt 13-15 i dette forslag til afgørelse nævnte retspraksis skal udføres i lyset af formålet med referencesystemet og ikke i lyset af formålet med den omtvistede foranstaltning. I forbindelse med den fornyede sagsbehandling ved Retten gjorde WDFG gældende, at disse formål i den konkrete situation er ens, og begge svarer til skatteneutralitet.

102. Selv om Kommissionen i den omtvistede afgørelse anførte, at den omtvistede foranstaltning også forfølger et formål om en vækst i eksporten for spanske virksomheder (112. betragtning), undersøgte Kommissionen alligevel, om foranstaltningen kan være begrundet ud fra princippet om skatteneutralitet. Som WDFG selv anførte i sit søgsmål for Retten, udelukkede Kommissionen en sådan begrundelse, henset til to forhold. For det første forkastede Kommissionen Kongeriget Spaniens argument om, at en forskellig behandling af udenlandske investeringer er nødvendig som følge af hindringer for grænseoverskridende fusioner. Denne begrundelse er omfattet af 92.-95. betragtning til den omtvistede afgørelse i den del, som omhandler fastlæggelsen af referencesystemet. For det andet fandt Kommissionen, at den omtvistede foranstaltning under ingen omstændigheder er forholdsmæssig (107.-114. og 118. betragtning til den omtvistede afgørelse).

103. Ved læsning af den omtvistede afgørelse fremgår det derimod ikke, at Kommissionen henførte det formål om skatteneutralitet, som WDFG har påberåbt sig, til det fastlagte *referencesystem*. Uden udtrykkeligt at angive formålet med dette system fandt Kommissionen i det væsentlige, at virksomheder, der erhverver kapitalandele i hjemmehørende selskaber, og virksomheder, der erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, befinder sig i en sammenlignelig situation i forhold til den ved den omtvistede foranstaltning indførte ordning, hvorefter finansiel goodwill – som en undtagelse til referencesystemet – kan afskrives, også selv om erhvervelse af kapitalandele ikke er efterfulgt af fusion¹⁰⁶. Med andre ord fandt Kommissionen, at den ved den omtvistede foranstaltning indførte differentiering mellem virksomheder, der erhverver kapitalandele i hjemmehørende selskaber, som nødvendigvis skal

¹⁰⁵ Dom af 9.6.2011, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen (C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, EU:C:2011:368, præmis 118 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁰⁶ Flere passager i den omtvistede afgørelse kan læses i denne retning, jf. bl.a. 89.-91. betragtning.

fusionere for at kunne afskrive goodwill, og virksomheder, der derimod erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, og som *automatisk* kan foretage dette fradrag uafhængigt af, at transaktionen finder sted inden en fusion, og uden at de behøver at godtgøre, at der foreligger reelle hindringer for en sådan fusion, kan udgøre en forskelsbehandling, såfremt Kongeriget Spanien ikke fremsætter en gyldig begrundelse herfor.

104. Denne metode kan ganske vist fremstå som ikke helt på linje med tretrinsanalysen af selektiviteten, således som den er blevet præciseret i den nyere retspraksis fra og med *Paint Graphos*-dommen, der blev afsagt efter den omtvistede afgørelse, men jeg finder ikke, at denne afgørelse skal annulleres blot af denne grund.

105. Den omtvistede foranstaltning er, således som Kongeriget Spanien klart har gjort gældende, en korrigerende foranstaltning, som har til formål at afhjælpe de ufordelagtige konsekvenser af beskatningen af goodwill generelt, hvorefter afskrivning kun er tilladt, hvis der er tale om virksomhedssammenslutninger (eller i tilfælde af erhvervelse af kontrolgivende kapitalandele og fremlæggelse af konsoliderede regnskaber). Foranstaltningen tenderer derfor, qua sin natur, mod at fastsætte en gunstig behandling for en bestemt kategori af virksomheder, nærmere bestemt virksomheder, som foretager en vis form for investeringer, som i øvrigt bemærket af Domstolen i *WDFG*-dommens præmis 62 og 119, fordi disse virksomheder ellers ville blive behandlet ugunstigt ved anvendelsen af den almindelige ordning. Uafhængigt af de af retspraksis påkrævede systematiske rammer mener jeg, at de differentieringer, som indføres ved foranstaltninger af denne art, i princippet skal vurderes, ud over i lyset af rigtigheden af deres faktuelle forudsætninger, på basis af deres forholdsmæssighed og deres egnethed til at opnå det forfulgte formål og derfor under det tredje trin i selektivitetsanalysen, der er rettet mod at undersøge, om den forskelsbehandling, som indføres ved en a priori selektiv undtagelsesforanstaltning, er begrundet i karakteren og opbygningen af den skatteordning, som foranstaltningen er en del af. En sådan vurdering ville derimod være systematisk udelukket, såfremt det inden for rammerne af det andet trin i selektivitetsanalysen var tilstrækkeligt – som formål med referencesystemet, i lyset af hvilket sammenligneligheden af de situationer, som er genstand for differentiering, skal vurderes – at påberåbe sig det generelle formål om skatteneutralitet, som omfatter det specifikke formål med det korrigerende indgreb, som gennemføres ved den undersøgte foranstaltning.

106. Skatteneutralitet er et af de formål, der forfølges med enhver skatteordning, og der hersker ikke tvivl om, at dette princip også ligger til grund for beskatningen af goodwill inden for den spanske selskabsbeskatning. Imidlertid bemærkede Retten med rette i den appellerede doms præmis 146 og 147, at det formål, der forfølges med denne ordning, »ikke er at give virksomhederne mulighed for at blive omfattet af den skattemæssige fordel, der består i afskrivning af goodwill, når de støder på vanskeligheder, der forhindrer dem i at foretage en virksomhedssammenslutning«. Det er snarere den anfægtede foranstaltning, der sigter mod at gøre det. At tiltræde *WDFG*'s klagepunkt ville være ensbetydende med at indrømme, i modstrid med den nyere retspraksis vedrørende selektivitet, at vurderingen af sammenligneligheden under det andet trin i selektivitetsanalysen skal gennemføres i lyset af formålet med den omtvistede foranstaltning og ikke på basis af formålet med referencesystemet, og dette uafhængigt af, om dette formål ikke udtrykkeligt er blevet fastlagt i den omtvistede afgørelse, og også hvis dette formål på linje med det, som *WDFG* har gjort gældende, udgøres af skatteneutralitet.

2) Konklusion vedrørende det andet led i WDFG's enkelte appelanbringende og det tredje led i Kongeriget Spaniens enkelte appelanbringende

107. I lyset af ovenstående overvejelser foreslår jeg, at Domstolen erklærer, at Retten begik en fejl ved fortolkning af den omtvistede afgørelse, da den erstattede argumentationen i denne afgørelse med sin egen, men at denne fejl ikke kan bevirke, at den appellerede dom skal ophæves, fordi WDFG's klagepunkt, som tager udgangspunkt i denne fejl, under alle omstændigheder skal forkastes.

108. Det andet led i WDFG's enkelte appelanbringende og det tredje led i Kongeriget Spaniens enkelte appelanbringende skal derfor efter min opfattelse forkastes i det hele.

3. Det tredje led i WDFG's enkelte appelanbringende og det fjerde led i Kongeriget Spaniens enkelte appelanbringende: retlig fejl ved fordelingen af bevisbyrden

109. Appellanterne har gjort gældende, at eftersom Retten under de to første trin i selektivitetsanalysen ikke undersøgte, hvilke virksomheder der befinder sig i en sammenlignelig situation i forhold til formålet med referencesystemet, hvilket er skatteneutralitet, og fastslog, at denne undersøgelse skulle gennemføres under det tredje trin, vendte Retten bevisbyrden, fordi det kun er under disse to trin, at denne byrde påhviler Kommissionen.

110. Dette klagepunkt skal efter min opfattelse forkastes, for så vidt som det forudsætter, at appellanterne har godtgjort, at Retten begik en fejl med hensyn til fastlæggelsen af formålet med referencesystemet, da den fandt, at formålet er sammenhængen mellem beskatningen af goodwill og den regnskabsmæssige behandling af goodwill, og ikke skatteneutraliteten. I punkt 92 og 93 i dette forslag til afgørelse er jeg nået til den konklusion, at de klagepunkter, hvor appellanterne har påberåbt sig, at Retten begik en sådan fejl, skal afvises, fordi de sigter mod at stille spørgsmålstegn ved Rettens fortolkning af den spanske ret, som ifølge fast retspraksis kan sidestilles med en vurdering af de faktiske omstændigheder¹⁰⁷.

111. Det tredje led i WDFG's enkelte appelanbringende og det fjerde led i Kongeriget Spaniens enkelte appelanbringende skal således anses for ikke at have støtte i de faktiske omstændigheder.

4. Det fjerde led i WDFG's enkelte appelanbringende: proportionaliteten

112. Med det fjerde led i sit enkelte appelanbringende har WDFG gjort gældende, at Retten undersøgte den omtvistede foranstaltningss proportionalitet uden først at vurdere – i lyset af det korrekte formål med referencesystemet – denne foranstaltningss prima facie selektivitet.

113. Det omhandlede klagepunkt er som det foregående baseret på den forudsætning, at det konstateres, at Retten begik fejl ved vurderingen af sammenligneligheden mellem de virksomheder, som er omfattet af den omtvistede foranstaltning, og de udelukkede virksomheder, i lyset af det korrekte formål med referencesystemet. Dette klagepunkt skal efter min opfattelse forkastes af samme grunde som anført i punkt 110 og 111 i dette forslag til afgørelse.

¹⁰⁷ Jf. punkt 92 og 93 i dette forslag til afgørelse.

5. Det femte led i WDFG's enkelte appelanbringende: årsagsforbindelsen

114. Subsidiært har WDFG gjort gældende, at den appellerede doms præmisser vedrørende det tredje trin i selektivitetsanalysen er behæftet med en retlig fejl, for så vidt som Retten opfordrede Kongeriget Spanien til at fremlægge bevis for »årsagsforbindelsen mellem virksomhedernes manglende mulighed for at indgå i fusioner i udlandet og erhvervelsen af kapitalandele i udlandet«. WDFG har gjort gældende 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 efterspurgte, er umuligt at føre.

115. Det omhandlede klagepunkt er rettet mod den appellerede doms præmis 180-189, hvor Retten efter at have konstateret, at den omtvistede foranstaltning »nødvendigvis [er] baseret på den forudsætning, at virksomheder, der ønsker at gennemføre grænseoverskridende fusioner, og som ikke er i stand til dette på grund af [...] hindringer for sammenslutninger, i stedet for erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, eller i det mindste bevarer de kapitalandele, som de allerede besidder« (den appellerede doms præmis 180), konkluderede, at Kongeriget Spanien, som det påhvilede at begrunde den ved den omtvistede foranstaltning indførte afvigelse fra referencesystemet, ikke havde godtgjort en sådan forudsætning. Retten fandt i det væsentlige, at eftersom erhvervelse af kapitalandele er særskilt fra og ikke er et alternativ til fusion, begunstiger den omtvistede foranstaltning i praksis virksomheder, som har til hensigt at investere i ikke-hjemmehørende selskaber, men som ikke nødvendigvis har som formål at fusionere, dvs. andre virksomheder end dem, som efter Kongeriget Spaniens opfattelse rammes af de ufordelagtige konsekvenser af de almindelige regler for afskrivning af goodwill.

116. I denne forbindelse vil jeg først og fremmest understrege, at selv om Retten i de præmisser, som er anfægtet ved dette klagepunkt, lagde til grund, at Kongeriget Spanien ikke havde godtgjort, at den omtvistede foranstaltning medfører en neutralisering af de angiveligt skadelige virkninger af den normale orden, fortsatte Retten sin undersøgelse med udgangspunkt i, at dette forhold alligevel var godtgjort (jf. den appellerede doms præmis 190 og 198). Som i øvrigt udtrykkeligt anført i den appellerede doms præmis 199 er de præmisser, som dette klagepunkt er rettet mod, derfor ikke de eneste, på basis af hvilke Retten konkluderede, at Kommissionen ikke havde begået fejl ved at fastslå, at Kongeriget Spanien ikke havde fremlagt en gyldig begrundelse for den ved den omtvistede foranstaltning indførte differentiering. Heraf følger, at selv om det omhandlede klagepunkt blev tiltrådt, ville den omhandlede konklusion alligevel være baseret på andre retlige grunde (udviklede i den appellerede doms præmis 190-199). Det fremgår af fast retspraksis, at et klagepunkt, der er rettet mod en overflødig præmis i den appellerede dom, hvis domskonklusion er tilstrækkeligt baseret på andre retlige grunde, er uvirksomt og derfor skal forkastes¹⁰⁸.

117. Jeg vil i øvrigt fremhæve, at om end det i den appellerede doms præmis 180-189 udviklede ræsonnement ikke genfindes med samme formulering i den omtvistede afgørelse, strider det dog ikke, i modsætning til, hvad WDFG har gjort gældende, mod afgørelsens ratio decidendi. Tværtimod indgår det perfekt i den logik, på baggrund af hvilken Kommissionen lagde til grund, at den omtvistede foranstaltning savner sammenhæng og forholdsmæssighed i forhold til det angivelige formål om at medføre en neutralisering af de skadelige virkninger af den normale orden for afskrivning af goodwill med hensyn til virksomheder, der erhverver kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber og ikke er i stand til at foretage grænseoverskridende fusioner¹⁰⁹. Med hensyn til, at det angiveligt skulle være umuligt at føre det af Retten efterspurgte bevis, vil

¹⁰⁸ Jf. eksempelvis dom af 21.12.2011, ACEA mod Kommissionen (C-319/09 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2011:857, præmis 120 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁰⁹ Jf. bl.a. 91. betragtning til den omtvistede afgørelse, nævnt i den appellerede doms præmis 189. Jf. også 113. betragtning til afgørelsen.

jeg blot understrege, således som det fremgår af den appellerede doms præmis 188 og 189, at Retten i det væsentlige ikke fandt det godtgjort, at den omtvistede foranstaltning har en neutraliserende virkning, henset til, at denne foranstaltning er for upræcis og vilkårlig, hvorfor det ikke var muligt at fastlægge, at den fordel, der følger af den omtvistede foranstaltning, omfatter virksomheder, der er behandlet ugunstigt i den almindelige ordning. Såfremt den berørte medlemsstat vil påberåbe sig den korrigerende karakter af en foranstaltning, som umiddelbart er selektiv, påhviler det den logisk set at fremlægge de elementer, på baggrund af hvilke dette forhold kan fastlægges, idet foranstaltningen i mangel heraf ikke kan anses for at være begrundet.

118. På ovenstående baggrund er det femte led i WDFG's enkelte appelanbringende efter min opfattelse uvirksomt og subsidiært ugrundet.

6. Det sjette led i WDFG's enkelte appelanbringende: opdelingen af den omhandlede foranstaltning

119. Med det sjette led i sit enkelte anbringende, som er fremsat subsidiært, har WDFG anfægtet det forhold, at Retten forkastede selskabets anbringende til støtte for den omtvistede afgørelses annullation, der var baseret på, at Kommissionen i sin analyse ikke havde sondret mellem erhvervelser af minoritets- og majoritetsandele. WDFG har gjort gældende dels, at alle selskabets transaktioner, som er omfattet af den omtvistede foranstaltning, førte til overtagelsen af kontrollen med målselskabet, dels, at Kongeriget Spanien havde anmodet Kommissionen om at gennemføre en særskilt analyse af de to situationer. Ifølge WDFG fremgår det af retspraksis, at såfremt den berørte medlemsstat anmoder herom, skal Kommissionen foretage en særskilt analyse af den omhandlede foranstaltning. Kravet om, at den omhandlede foranstaltning skulle være genstand for særskilt analyse, fremgår ifølge selskabet af den procedure, som Kommissionen fulgte ved vurderingen af den omtvistede foranstaltning, som førte til vedtagelsen af tre adskilte afgørelser¹¹⁰.

120. I denne sammenhæng vil jeg først og fremmest fremhæve, at det omhandlede klagepunkt er rettet mod overflødige præmisser i den appellerede dom. WDFG's argument om, at Kommissionen havde pligt til at sondre mellem erhvervelser af kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, som fører til en overtagelse af kontrol, og de øvrige erhvervelser af kapitalandele, blev nemlig forkastet principalt i præmis 205 i denne dom, hvor Retten bemærkede, at »den uoverensstemmelse, som den omtvistede foranstaltning har indført i beskattningen af goodwill, [...] også gælder, selv om nævnte foranstaltning kun måtte omfatte erhvervelser af majoritetsandele i ikke-hjemmehørende selskaber«. Det er alene »[f]or fuldstændighedens skyld«, at Retten i den appellerede doms præmis 206-215 vurderede, om Kommissionen havde pligt til at sondre mellem de forskellige former for transaktioner, som er begunstigede ved anvendelsen af den omtvistede foranstaltning.

121. Under alle omstændigheder skal WDFG's argumenter, som bestrider den konklusion, som Retten drog på grundlag af denne vurdering, efter min opfattelse også forkastes hvad angår realiteten.

¹¹⁰ Den tredje afgørelse er Kommissionens afgørelse (EU) 2015/314 af 15.10.2014 om statsstøtte SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) gennemført af Spanien – ordning for skattemæssig afskrivning af finansiel goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder (EUT 2015, L 56, s. 38) (herefter »afgørelsen af 15. oktober 2014«).

122. For det første sondrede Retten korrekt i den appellerede doms præmis 208-211 mellem den foreliggende situation og dem, som gav anledning til dom af 22. november 2001, *Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie mod Kommissionen*¹¹¹, og af 9. juni 2011, *Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen*¹¹². Lige så irrelevant er *ANGED*-dommen, som *WDFG* også har anført i sin appel. Den ordning, som blev undersøgt i den hovedsag, som lå til grund for denne dom, indførte nemlig flere differentieringskriterier, i relation til hvert af hvilke Domstolen undersøgte, om den omhandlede ordning medførte forskelsbehandling mellem kategorier af skatteydere. For det andet begik Retten ingen retlige fejl, da den i den appellerede doms præmis 211 bemærkede, at Kommissionen ikke havde pligt til at gennemføre en særskilt analyse af virkningerne af den omtvistede foranstaltning, som ville have foranlediget Kommissionen til at ændre indholdet eller betingelserne for anvendelsen af den undersøgte foranstaltning. Den appellerede doms præmis 221, hvor Retten ifølge *WDFG* nægtede, at den omtvistede foranstaltning skulle være genstand for særskilt analyse, vedrører endelig reelt de betingelser, under hvilke en påstand om delvis annullation kan tages til følge, og i denne præmis udelukkede Retten, at disse betingelser var opfyldt i den konkrete situation, fordi »en annullation af den [ømtvistede afgørelse], for så vidt som det heri fastslås, at der foreligger statsstøtte, herunder hvad angår erhvervelser af majoritetsandele, [bevirker], at nævnte afgørelses materielle indhold ændres«.

123. På ovenstående baggrund er det sjette led i *WDFG*'s enkelte anbringende efter min opfattelse uvirksomt og subsidiært ugrundet.

7. Konklusion vedrørende WDFG's og Kongeriget Spaniens appeller

124. Under hensyn til ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen forkaster *WDFG*'s og Spaniens appeller i det hele.

C. Kommissionens påstand om ændring af begrundelsen

125. For det tilfælde, at Domstolen måtte anse *WDFG*'s enkelte appelanbringende for at være grundet, har Kommissionen nedlagt påstand om, at Domstolen ændrer begrundelsen og fastslår, at søgsmålet for Retten skulle have været afvist fra realitetsbehandling. I denne henseende skal det erindres, at Kommissionen som følge af *WDFG*-dommen, i forbindelse med den fornyede sagsbehandling ved Retten, fremførte en formalitetsindsigelse og principalt påberåbte sig *WDFG*'s manglende søgsmålskompetence og subsidiært manglende søgsmålsinteresse. Ved at basere sig på dom af 26. februar 2002, *Rådet mod Boehringer*¹¹³ (herefter

¹¹¹ T-9/98 (EU:T:2001:271).

¹¹² C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P (EU:C:2011:368).

¹¹³ C-23/00 P (EU:C:2002:118, præmis 52).

»Boehringer-dommen«), fandt Retten derimod i den appellerede doms præmis 30, at der var grundlag for at behandle søgsmålet i realiteten uden indledningsvis at tage stilling til denne indsigelse¹¹⁴.

126. I modsætning til, hvad WDFG har gjort gældende i sin replik, mener jeg ikke, at Kommissionens påstand ikke opfylder formkravene, fordi den ikke er blevet nedlagt som fastsat i artikel 176, stk. 2, i Domstolens procesreglement med hensyn til kontraappeller. I henhold til procesreglementets artikel 178, stk. 1, skal en kontraappel gå ud på, at Rettens afgørelse ophæves helt eller delvist. Da Retten i den konkrete situation behandlede WDFG's søgsmål i realiteten *uden* at tage stilling til formaliteten, ville Kommissionen ikke inden for rammerne af en eventuel kontraappel have kunnet nedlægge påstande om ophævelse af den appellerede dom *baseret på, at søgsmålet i første instans burde afvises*¹¹⁵. Kommissionens påstand er således korrekt formuleret som påstand om ændring af begrundelsen og skal behandles i realiteten. Jeg vil i øvrigt understrege, at selv om Domstolen måtte fastslå, at denne påstand ikke opfylder formkravene, ville Domstolen under alle omstændigheder skulle tage stilling til den af Kommissionen i første instans fremsatte formalitetsindsigelse vedrørende søgsmålet for Retten i det mindste i det tilfælde, hvor Domstolen efter at have taget appellen til følge og ophævet den appellerede dom måtte beslutte selv at træffe afgørelse i sagen, behandle søgsmålet i realiteten og tage det til følge. Såfremt Domstolen under samme omstændigheder måtte beslutte at forkaste søgsmålet, ville det af Retten valgte alternativ baseret på *Boehringer-dommen* fremstå som muligt. Afslutningsvis skal det fremhæves, at ifølge fast retspraksis skal Domstolen ganske vist, når den forelægges en appel i henhold til artikel 56 i statuten for Den Europæiske Unions Domstol, i givet fald af egen drift tage stilling til, hvorvidt et annullationssøgsmål kan antages til realitetsbehandling, og følgelig til et anbringende om en ufravigelig procesforudsætning vedrørende manglende overholdelse af betingelsen i artikel 263, stk. 4, TEUF, hvorefter en sagsøger kun kan begære en afgørelse, som ikke er rettet til vedkommende, annulleret, hvis sagsøgeren er umiddelbart og individuelt berørt af denne afgørelse¹¹⁶.

127. Da jeg foreslår Domstolen at forkaste appellerne, vil jeg begrænse mig til kortfattede overvejelser om realiteten med hensyn til Kommissionens påstand.

128. Med sit første anbringende til støtte for formalitetsindsigelsen, som blev fremsat principalt, gjorde Kommissionen gældende, at WDFG ikke havde godtgjort, at den afskrivning af finansiell goodwill, som selskabet havde gennemført i overensstemmelse med den omtvistede

¹¹⁴ Den ændring af den logiske eller naturlige rækkefølge for prøvelsen af retsmidler, som følger af anvendelsen af den såkaldte *Boehringer-dom*, når Unionens retsinstanser forkaster et søgsmål i realiteten, selv om en part har fremsat en formalitetsindsigelse – især hvis den vedrører en ufravigelig procesforudsætning og fremsættes ved særskilt dokument, hvor der anmodes om at træffe afgørelse uden at behandle realiteten – har været genstand for kritik; jf. eksempelvis generaladvokat Jääskinens forslag til afgørelse *Schweiz mod Kommissionen* (C-547/10 P, EU:C:2012:565, punkt 46-54), generaladvokat Bots forslag til afgørelse *Philips Lighting Poland og Philips Lighting mod Rådet* (C-511/13 P, EU:C:2015:206, punkt 50-67), generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse *SNCF Mobilités mod Kommissionen* (C-127/16 P, EU:C:2017:577, punkt 163) og generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse *Rådet mod Boehringer* (C-23/00 P, EU:C:2001:511, punkt 30-36). Til trods for denne kritik anvendes den såkaldte *Boehringer-dom* fortsat af både Retten (jf. senest dom af 11.11.2020, AV og AW mod Parlamentet, T-173/19, ikke trykt i Sml., EU:T:2020:535, præmis 42) og Domstolen (vedrørende en nylig anvendelse i en appelsag henvises til dom af 21.12.2016, *Club Hotel Loutraki m.fl. mod Kommissionen*, C-131/15 P, EU:C:2016:989, præmis 68).

¹¹⁵ Jeg vil i øvrigt anføre, at den foreliggende situation ikke er omfattet af tilfældene i procesreglementets artikel 178, stk. 2, hvorefter påstandene i kontraappelskriftet ligeledes kan »gå ud på, at en udtrykkelig eller stiltiende afgørelse vedrørende sagens antagelse til realitetsbehandling ved Retten ophæves«.

¹¹⁶ Jf. 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 18), af 20.9.2018, *Spanien mod Kommissionen* (C-114/17 P, EU:C:2018:753, præmis 48), og af 29.7.2019, *Bayerische Motoren Werke og Freistaat Sachsen mod Kommissionen* (C-654/17 P, EU:C:2019:634, præmis 44). Pligten, i givet fald af egen drift, til at prøve betingelserne for realitetsbehandling af sagen ved Retten synes imidlertid ikke at hindre Domstolen fra at anvende den såkaldte *Boehringer-dom* (jf. i denne retning dom af 21.12.2016, *Club Hotel Loutraki m.fl. mod Kommissionen*, C-131/15 P, EU:C:2016:989, præmis 68).

foranstaltning, vedrørte en transaktion om »direkte« erhvervelse, dvs. den eneste kategori af erhvervelser, som er omfattet af den omtvistede afgørelse, som bekræftet i Kommissionens afgørelse af 15. oktober 2014¹¹⁷. Dette anbringende skal efter min opfattelse forkastes. Det fremgår nemlig af stævningen indgået til Retten den 14. maj 2010 dels, at Autogrill España (nu WDFG) afskrev finansiell goodwill i forbindelse med den omhandlede transaktion – bestående i erhvervelsen af hele kapitalen i det britiske selskab World Duty Free Europa i maj 2008 – i overensstemmelse med den omtvistede foranstaltning, dels, at tilbagesøgningen af de fratrukne beløb blev pålagt Autogrill España på grundlag af den omtvistede afgørelse. Under disse omstændigheder, som ikke er genstand for Kommissionens kritik, fremgår det dels, at de spanske myndigheder anså Autogrill España for at være omfattet af kategorien af de faktiske begunstigede af den støtteordning, som blev erklæret ulovlig, selv om de spanske administrative og retslige myndigheder på det konkrete tidspunkt stadig fortolkede denne bestemmelse således, at den kun fandt anvendelse på direkte erhvervelser¹¹⁸, dels, at selskabet på det tidspunkt, hvor søgsmålet blev anlagt, havde søgsmålskompetence med hensyn til denne afgørelse, på grundlag af hvilken et påbud om tilbagesøgning var blevet udstedt over for selskabet. Jeg mener, at det andet anbringende til støtte for formalitetsindsigelsen, som blev fremsat subsidiært, og hvori Kommissionen påberåbte sig, at WDFG ikke længere har søgsmålsinteresse som følge af vedtagelsen af afgørelsen af 15. oktober 2014, ligeledes skal forkastes. Selv om det indrømmes, at den af Autogrill España foretagne transaktion er omfattet af afgørelsen fra 2014 i egenskab af indirekte erhvervelse, har WDFG fortsat søgsmålsinteresse med hensyn til den omtvistede afgørelse, i det mindste for så vidt som det i kraft af denne afgørelse udstedte påbud om tilbagesøgning ikke er ophævet.

V. Sagsomkostninger

129. I henhold til artikel 184, stk. 2, i Domstolens procesreglement træffer Domstolen afgørelse om sagsomkostningerne, såfremt appellen ikke tages til følge. Ifølge dette procesreglements artikel 138, stk. 1, der i medfør af artikel 184, stk. 1, finder anvendelse mutatis mutandis i appelsager, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Eftersom jeg foreslår Domstolen at forkaste WDFG's og Kongeriget Spaniens appeller, bør det pålægges dem at betale sagsomkostningerne, da Kommissionen har nedlagt påstand herom. I medfør af artikel 184, stk. 4, i Domstolens procesreglement kan »[e]n intervenient i første instans, som ikke selv har iværksat appel, [...] kun pålægges at betale sagsomkostninger i appelsagen, hvis den pågældende har deltaget i den skriftlige eller den mundtlige del af retsforhandlingerne for Domstolen. Deltager en intervenient i første instans i appelsagen, kan Domstolen bestemme, at den pågældende skal bære sine egne omkostninger«. Jeg foreslår derfor Domstolen at fastslå, at Forbundsrepublikken Tyskland skal bære sine egne omkostninger.

¹¹⁷ Med denne afgørelse udtalte Kommissionen sig om den af de spanske myndigheder den 21.3.2012 anlagte bindende fortolkning (*consulta vinculante*) af den omtvistede foranstaltning, som fandt anvendelse med tilbagevirkende kraft. Efter vedtagelsen af den omtvistede afgørelse og afgørelsen af 14.1.2011 fjøede Spanien et nyt stykke til artikel 12, stk. 5, TRLIS for at efterkomme disse to afgørelser. Selv om artikel 12, stk. 5, TRLIS blev erklæret for ulovlig og uforenelig støtte, blev den ikke formelt ophævet, eftersom den stadig kunne anvendes på de begunstigede, der havde berettigede forventninger om, at den støtte, der blev ydet dem, ikke ville blive tilbagesøgt, og for hvem Kommissionen anerkendte en overgangsperiode i de nævnte afgørelser (jf. fodnote 9 i dette forslag til afgørelse og 30. betragtning til afgørelsen af 15. oktober 2014). Vedrørende begreberne direkte og indirekte erhvervelse henviser jeg til 25. og 26. betragtning til denne afgørelse.

¹¹⁸ Jf. 33.-36. betragtning til afgørelsen af 15. oktober 2014.

VI. Forslag til afgørelse

130. Under hensyn til ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen forkaster appellerne, tilpligter WDFG og Kongeriget Spanien at betale sagsomkostningerne og fastslår, at Forbundsrepublikken Tyskland skal bære sine egne omkostninger.