



# Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Große Kammer)

6. Oktober 2021 \*

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

In der Rechtssache C-50/19 P

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

**Sigma Alimentos Exterior SL** mit Sitz in Madrid (Spanien), Prozessbevollmächtigte: zunächst M. Linares-Gil und M. Muñoz Pérez, abogados, dann M. Muñoz Pérez, abogado,

Rechtsmittelführerin,

unterstützt durch

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

Streithelferin im Rechtsmittelverfahren,

andere Partei des Verfahrens:

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

Beklagte im ersten Rechtszug,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

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

\* Verfahrenssprache: Spanisch.

Generalanwalt: G. Pitruzzella,

Kanzler: L. Carrasco Marco, Verwaltungsrätin,

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

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

folgendes

## Urteil

- 1 Mit ihrem Rechtsmittel beantragt die Sigma Alimentos Exterior SL die Aufhebung des Urteils des Gerichts der Europäischen Union vom 15. November 2018, Sigma Alimentos Exterior/Kommission (T-239/11, nicht veröffentlicht, im Folgenden: angefochtenes Urteil, EU:T:2018:781), mit dem das Gericht ihre Klage auf Nichtigerklärung von Art. 1 Abs. 1 und, hilfsweise, von Art. 4 des Beschlusses 2011/282/EU der Kommission vom 12. Januar 2011 über die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) in Spanien (ABl. 2011, L 135, S. 1, im Folgenden: streitiger Beschluss) abgewiesen hat.

### Vorgeschichte des Rechtsstreits

- 2 Die Vorgeschichte des Rechtsstreits, die in den Rn. 1 bis 12 des angefochtenen Urteils dargestellt ist, lässt sich wie folgt zusammenfassen.
- 3 Am 10. Oktober 2007 entschied die Europäische Kommission aufgrund mehrerer, in den Jahren 2005 und 2006 von Mitgliedern des Europäischen Parlaments an sie gerichteter schriftlicher Anfragen sowie aufgrund einer im Jahr 2007 bei ihr eingegangenen Beschwerde eines privaten Marktteilnehmers, in Bezug auf die Regelung des Art. 12 Abs. 5 der Ley del Impuesto sobre Sociedades (Körperschaftsteuergesetz), der durch die Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Gesetz Nr. 24/2001 über Steuer-, Verwaltungs- und soziale Maßnahmen) vom 27. Dezember 2001 (BOE Nr. 313 vom 31. Dezember 2001, S. 50493) in das Körperschaftsteuergesetz eingefügt und in das Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Königliches gesetzesvertretendes Dekret Nr. 4/2004 zum Erlass der Neufassung des Körperschaftsteuergesetzes) vom 5. März 2004 (BOE Nr. 61 vom 11. März 2004, S. 10951) übernommen wurde (im Folgenden: streitige Maßnahme), das förmliche Prüfverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV zu eröffnen.
- 4 Die streitige Maßnahme sieht vor, dass ein in Spanien steuerpflichtiges Unternehmen, das an einem „ausländischen Unternehmen“ Beteiligungen erwirbt, den sich daraus ergebenden finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert als Abschreibung von der Steuerbemessungsgrundlage für die von dem Unternehmen geschuldete Körperschaftsteuer abziehen kann, wenn diese Beteiligungen mindestens 5 % betragen und mindestens ein Jahr lang ununterbrochen gehalten werden. In dieser Maßnahme wird näher ausgeführt, dass ein Unternehmen, damit es als

„ausländisches Unternehmen“ eingestuft werden kann, einer Steuer unterliegen muss, die mit der in Spanien geltenden Steuer identisch ist, und dass seine Einnahmen hauptsächlich aus im Ausland durchgeführten unternehmerischen Tätigkeiten stammen müssen.

- 5 Die Kommission schloss das Verfahren, was innerhalb der Europäischen Union erworbene Beteiligungen anbelangt, mit ihrer Entscheidung 2011/5/EG vom 28. Oktober 2009 über die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) in Spanien (ABl. 2011, L 7, S. 48) ab.
- 6 Mit dieser Entscheidung erklärte die Kommission die streitige Maßnahme, mit der ein steuerlicher Vorteil in der Form gewährt werde, dass spanische Gesellschaften den Geschäfts- oder Firmenwert abschreiben könnten, der sich aus dem Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften ergebe, für mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit diese Maßnahme auf den Erwerb von Beteiligungen an in der Union ansässigen Gesellschaften angewandt werde.
- 7 Die Kommission hielt jedoch das Verfahren hinsichtlich der außerhalb der Union erworbenen Beteiligungen offen, da sich die spanischen Behörden verpflichtet hatten, zusätzliche Auskünfte über die von ihnen angeführten Hindernisse, die grenzüberschreitenden Verschmelzungen außerhalb der Union entgegenstünden, zu übermitteln.
- 8 Am 12. Januar 2011 erließ die Kommission den streitigen Beschluss. Mit diesem Beschluss, der am 3. März und am 26. November 2011 berichtigt wurde, erklärte die Kommission u. a. die streitige Maßnahme auch insoweit für mit dem Binnenmarkt unvereinbar, als sie auf die Durchführung von Erwerben außerhalb der Union ansässiger Unternehmen anwendbar ist (Art. 1 Abs. 1), und gab dem Königreich Spanien auf, die gewährten Beihilfen zurückzufordern (Art. 4).

### **Verfahren vor dem Gericht und angefochtenes Urteil**

- 9 Mit Klageschrift, die am 3. Mai 2011 bei der Kanzlei des Gerichts einging, erhob die Rechtsmittelführerin Klage auf Nichtigerklärung von Art. 1 Abs. 1 und, hilfsweise, von Art. 4 des streitigen Beschlusses.
- 10 Mit Beschluss vom 9. September 2013 behielt das Gericht die Entscheidung über die Unzulässigkeitseinrede, die die Kommission erhoben hatte, dem Endurteil vor.
- 11 Das Verfahren wurde vom 13. März bis zum 7. November 2014, dem Zeitpunkt, zu dem das Gericht in der Rechtssache entschied, in der das Urteil Banco Santander und Santusa/Kommission (T-399/11, EU:T:2014:938) erging, und den streitigen Beschluss für nichtig erklärte, ausgesetzt. Vom 9. März 2015 bis zum 21. Dezember 2016, dem Zeitpunkt, zu dem der Gerichtshof in den Rechtssachen entschied, in denen das Urteil Kommission/World Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, im Folgenden: Urteil WDFG, EU:C:2016:981) erging, wurde das Verfahren erneut ausgesetzt.

- 12 Mit dem Urteil WDFG hob der Gerichtshof die Urteile vom 7. November 2014, Autogrill España/Kommission (T-219/10, EU:T:2014:939), und vom 7. November 2014, Banco Santander und Santusa/Kommission (T-399/11, EU:T:2014:938), auf, verwies die Sachen an das Gericht zurück, behielt die Kostenentscheidung teilweise vor und erlegte der Bundesrepublik Deutschland, Irland sowie dem Königreich Spanien ihre eigenen Kosten auf.
- 13 Mit Schreiben vom 16. Januar 2017 forderte das Gericht die Parteien auf, zum Urteil WDFG Stellung zu nehmen. Die Kommission nahm fristgerecht Stellung. Die Rechtsmittelführerin gab keine Stellungnahme ab.
- 14 Mit dem angefochtenen Urteil hat das Gericht die Klage der Rechtsmittelführerin abgewiesen.
- 15 Das Gericht hat die beiden Teile des von der Rechtsmittelführerin geltend gemachten einzigen Klagegrundes zurückgewiesen, mit denen erstens das Fehlen der *prima facie* gegebenen Selektivität der streitigen Maßnahme (Rn. 64 bis 76 des angefochtenen Urteils) und zweitens das Vorliegen von Hindernissen für grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen (Rn. 77 bis 170 des angefochtenen Urteils) gerügt wurden, und entschieden, dass die Klage insgesamt abzuweisen sei, ohne dass über deren Zulässigkeit entschieden zu werden bräuchte, die die Kommission allerdings in Frage gestellt hatte (Rn. 27 und 172 des angefochtenen Urteils).
- 16 Was konkret den ersten Teil des einzigen Klagegrundes anbelangt, so hat das Gericht darauf hingewiesen, dass, wie sich aus dem Urteil WDFG ergebe, eine steuerliche Maßnahme, die einen Vorteil verschaffe, dessen Gewährung von der Durchführung einer wirtschaftlichen Transaktion abhängen könne, selektiv sein könne, und zwar auch dann, wenn in Anbetracht der Merkmale der in Rede stehenden Transaktion alle Unternehmen frei entscheiden könnten, diese Transaktion durchzuführen (Rn. 64 bis 76 des angefochtenen Urteils).
- 17 Was den zweiten Teil des einzigen Klagegrundes anbelangt, so hat das Gericht die streitige Maßnahme anhand der drei Schritte der Methode zur Prüfung der Selektivität einer nationalen steuerlichen Maßnahme geprüft, die in den Rn. 47 und 48 des angefochtenen Urteils dargestellt ist. Diese drei Schritte sind zunächst die Ermittlung der in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden allgemeinen oder „normalen“ Steuerregelung, sodann die Beurteilung der Frage, ob die in Rede stehende steuerliche Maßnahme von der allgemeinen Regelung insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit dieser allgemeinen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, und schließlich die Beurteilung der Frage, ob eine solche Abweichung durch die Natur und die Systematik dieser Regelung gerechtfertigt ist.
- 18 Was den ersten Schritt anbelangt, hat das Gericht ausgeführt, dass der im streitigen Beschluss festgelegte Bezugsrahmen, nämlich die „steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts“ (Rn. 79 des angefochtenen Urteils), insbesondere deshalb das im vorliegenden Fall maßgebliche Bezugssystem darstelle, weil sich die Unternehmen, die Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwürben, im Hinblick auf das mit der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts verfolgte Ziel, in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden, die mit derjenigen der Unternehmen, die Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften erwürben, vergleichbar sei. Das Ziel dieser Regelung bestehe darin, eine gewisse Parallelität zwischen der buchhalterischen Behandlung und der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts zu gewährleisten, der sich für ein Unternehmen aus dem Erwerb von Beteiligungen an einer Gesellschaft ergebe (Rn. 103 bis 109 des angefochtenen Urteils). Das Gericht hat daher den Gedanken zurückgewiesen, dass die streitige Maßnahme ein

eigenständiges Bezugssystem darstelle (Rn. 112 bis 126 des angefochtenen Urteils), und somit die Rüge betreffend das Vorliegen von Hindernissen für grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen zurückgewiesen (Rn. 108, 124 und 127 des angefochtenen Urteils).

- 19 Was den zweiten Schritt anbelangt, hat das Gericht festgestellt, dass die Kommission im streitigen Beschluss zu Recht die Auffassung vertreten habe, dass mit der streitigen Maßnahme eine Ausnahme von der normalen Regelung eingeführt worden sei. Es hat daher die Rüge zurückgewiesen, wonach die Kommission ihrer Verpflichtung nicht nachgekommen sei, nachzuweisen, dass der Erwerb von Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften und derjenige an ausländischen Gesellschaften im Hinblick auf das Ziel der steuerlichen Neutralität, das die streitige Maßnahme verfolge, vergleichbar gewesen seien (Rn. 128 bis 134 des angefochtenen Urteils).
- 20 Was den dritten Schritt anbelangt, hat das Gericht hervorgehoben, dass keines der im vorliegenden Fall speziell vorgebrachten Argumente die mit dieser Maßnahme eingeführte Ausnahme und damit die festgestellte Ungleichbehandlung rechtfertigen könne (Rn. 135 bis 170 des angefochtenen Urteils).

### **Anträge der Parteien**

- 21 Mit ihrem Rechtsmittel beantragt die Rechtsmittelführerin,
- das angefochtene Urteil aufzuheben;
  - Art. 1 Abs. 1 des streitigen Beschlusses für nichtig zu erklären, da die streitige Maßnahme keine rechtswidrige staatliche Beihilfe ist;
  - hilfsweise, Art. 1 Abs. 1 des streitigen Beschlusses für nichtig zu erklären, da diese Maßnahme, wenn sie auf Beteiligungserwerbe angewandt wird, die zu einer Übernahme der Kontrolle führen, keine Beihilfemerkmale aufweist;
  - weiter hilfsweise, Art. 4 des streitigen Beschlusses für nichtig zu erklären, soweit er die Rückforderung der Beihilfen für Transaktionen vorsieht, die vor der Veröffentlichung des streitigen Beschlusses im *Amtsblatt der Europäischen Union* getätigt wurden;
  - der Kommission die Kosten aufzuerlegen.
- 22 Die Kommission beantragt,
- das Rechtsmittel zurückzuweisen und
  - der Rechtsmittelführerin die Kosten aufzuerlegen.
- 23 Die Bundesrepublik Deutschland unterstützt die Anträge der Rechtsmittelführerin.

## Zum Rechtsmittel

- 24 Die Rechtsmittelführerin stützt ihr Rechtsmittel auf zwei Gründe. Mit dem ersten Rechtsmittelgrund wird eine fehlerhafte Auslegung des Urteils WDFG gerügt, da sich das Gericht auf fehlerhafte Vergleichskriterien gestützt habe, die ihrerseits zu einer fehlerhaften Beurteilung des Vorliegens eines selektiven Vorteils im Sinne von Art. 107 AEUV geführt hätten. Mit ihrem zweiten Rechtsmittelgrund macht die Rechtsmittelführerin geltend, das Gericht habe die Methode zur Prüfung der Selektivität in drei Schritten fehlerhaft angewandt, indem es festgestellt habe, dass das Bestehen etwaiger rechtlicher Hindernisse für grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen es nicht ermögliche, die Selektivität der streitigen Maßnahme auszuschließen.
- 25 Die Bundesrepublik Deutschland schließt sich im Wesentlichen dem Standpunkt der Rechtsmittelführerin an und stellt das im vorliegenden Fall herangezogene Prüfungsschema für die Selektivität der streitigen Maßnahme in Frage. Die Bundesrepublik Deutschland macht u. a. geltend, das Gericht habe dadurch einen Rechtsfehler begangen, dass es festgestellt habe, dass der Umstand, dass es sich bei der streitigen Maßnahme um eine allgemeine Maßnahme handele, die allen Unternehmen, die ihre tatbestandlichen Voraussetzungen erfüllten, offenstehe, im Rahmen der Prüfung der Selektivität nicht mehr relevant sei.
- 26 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs die Einstufung einer nationalen Maßnahme als „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verlangt, dass alle nachstehend genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil verschafft werden. Viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen (Urteil WDFG, Rn. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Urteil vom 16. März 2021, Kommission/Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, Rn. 27).
- 27 Nach gefestigter Rechtsprechung können einen Steuervorteil verschaffende nationale Maßnahmen, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden sind, die Begünstigten aber finanziell besserstellen als die übrigen Steuerpflichtigen, den Empfängern einen selektiven Vorteil verschaffen und daher staatliche Beihilfen im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen (vgl. in diesem Sinne Urteil WDFG, Rn. 56, und Urteil vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 21).
- 28 Bei der Beurteilung des untrennbar mit der Einstufung einer Maßnahme als „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verbundenen Merkmals der Selektivität des Vorteils, das alleiniger Gegenstand des Vorbringens im Rahmen des vorliegenden Rechtsmittels ist, bedarf es nach gefestigter Rechtsprechung des Gerichtshofs der Feststellung, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer konkreten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden und somit eine unterschiedliche Behandlung erfahren, die der Sache nach als diskriminierend eingestuft werden kann (Urteil vom 16. März 2021, Kommission/Polen, C-562/19 P, EU:C:2021:201, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 29 Die Prüfung der Frage, ob eine solche Maßnahme selektiv ist, fällt somit im Wesentlichen mit der Prüfung zusammen, ob die Maßnahme für eine Gruppe von Wirtschaftsteilnehmern in nicht diskriminierender Weise gilt (Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 53).
- 30 Wenn die betreffende Maßnahme als Beihilferegelung und nicht als eine Einzelbeihilfe beabsichtigt wird, obliegt es der Kommission, darzutun, dass die Maßnahme, obwohl sie einen allgemeinen Vorteil vorsieht, diesen allein bestimmten Unternehmen oder Branchen verschafft (Urteil WDFG, Rn. 55 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 31 Zur Einstufung einer nationalen steuerlichen Maßnahme als „selektiv“ muss die Kommission in einem ersten Schritt das Bezugssystem, d. h. die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende „normale“ Steuerregelung, ermitteln und in einem zweiten Schritt dartun, dass die in Rede stehende steuerliche Maßnahme insofern von diesem Bezugssystem abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit dem Referenzsystem verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 32 Der Begriff „staatliche Beihilfe“ erfasst jedoch nicht die Maßnahmen, die eine Unterscheidung zwischen Unternehmen einführen, die sich im Hinblick auf das von der in Rede stehenden rechtlichen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, und damit *a priori* selektiv sind, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass diese Unterscheidung gerechtfertigt ist, weil sie sich aus der Natur oder dem Aufbau des Systems ergibt, in das sich die Maßnahmen einfügen (Urteil vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 33 Im Licht dieser Erwägungen sind die beiden Rechtsmittelgründe der Rechtsmittelführerin zu prüfen.

### ***Zum ersten Rechtsmittelgrund***

#### *Vorbringen der Parteien*

- 34 Mit ihrem ersten Rechtsmittelgrund macht die Rechtsmittelführerin, unterstützt durch die Bundesrepublik Deutschland, geltend, das Gericht habe das Urteil WDFG fehlerhaft ausgelegt, indem es in den Rn. 69 und 70 des angefochtenen Urteils entschieden habe, dass die Selektivität einer Maßnahme anhand des freiwilligen Verhaltens der Unternehmen festgestellt werden könne, die von dem durch diese Maßnahme gewährten Vorteil ausgeschlossen seien, ohne die Umstände, in denen sich diese Unternehmen befänden, oder deren eigene Merkmale zu berücksichtigen.
- 35 Aus den Rn. 67, 77 bzw. 79 des Urteils WDFG gehe hervor, dass die Prüfung der Selektivität auf der Grundlage der Situation der Unternehmen und nicht anhand der Regelung, die auf die von ihnen getätigten Transaktionen anwendbar sei, zu erfolgen habe. Der Umstand, dass sich bestimmte Unternehmen für die Durchführung bestimmter Transaktionen entscheiden könnten und andere nicht, impliziere aber, dass sie sich in unterschiedlichen Situationen befänden. Den Unternehmen, die in spanische Gesellschaften investierten, stehe es frei, zu entscheiden, ob sie

einen Zusammenschluss durchführten und damit die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts in Anspruch nähmen, die das spanische Recht in einem solchen Fall vorsehe. Für diese Unternehmen führe nur die Entscheidung, einen solchen Zusammenschluss nicht vorzunehmen, dazu, dass der Geschäfts- oder Firmenwert nicht abgeschrieben werden könne. Demgegenüber sei vor dem Inkrafttreten der streitigen Maßnahme die Unmöglichkeit der Abschreibung im Fall des Erwerbs von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften absolut gewesen, insbesondere bei einem Erwerb außerhalb der Union, und von der Situation des erwerbenden Unternehmens und nicht von dessen Verhalten abhängig gewesen. Die Unternehmen, die Anteile an gebietsansässigen Gesellschaften erwürben, befänden sich daher in einer günstigeren Lage, da sie die Möglichkeit hätten, zu wählen, ob sie eine bestimmte Transaktion vornähmen.

- 36 Die Kommission hält den ersten Rechtsmittelgrund für unzulässig, weil die Klage der Rechtsmittelführerin vor dem Gericht keine Rüge betreffend die Kriterien umfasst habe, anhand deren die Situation der von der streitigen Maßnahme begünstigten Unternehmen mit derjenigen der von dem mit dieser Maßnahme verbundenen Vorteil ausgeschlossenen Unternehmen verglichen werde. Der Rechtsmittelführerin zu gestatten, im Rechtsmittelverfahren neue Rügen vorzubringen, würde bedeuten, dass sie den Gerichtshof mit einem weiter reichenden Rechtsstreit befassen könnte, als ihn das Gericht zu entscheiden gehabt habe. Jedenfalls sei der erste Rechtsmittelgrund unbegründet, da die streitige Maßnahme nicht nur auf Unternehmen anwendbar sei, die Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften zum Zweck der Durchführung einer Verschmelzung erwürben, sondern auch auf Unternehmen, die Minderheitsbeteiligungen erwürben.

### *Würdigung durch den Gerichtshof*

#### *– Zur Zulässigkeit*

- 37 Es ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 170 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs das Rechtsmittel den vor dem Gericht verhandelten Streitgegenstand nicht verändern kann.
- 38 So sind nach gefestigter Rechtsprechung die Befugnisse des Gerichtshofs im Rahmen eines Rechtsmittels auf die Beurteilung der rechtlichen Entscheidung über das im ersten Rechtszug erörterte Vorbringen beschränkt. Eine Partei kann daher vor dem Gerichtshof nicht erstmals ein Angriffs- oder Verteidigungsmittel vorbringen, das sie vor dem Gericht nicht vorgebracht hat, da ihr damit letztlich gestattet würde, den Gerichtshof, dessen Befugnisse bei Rechtsmitteln begrenzt sind, mit einem weiter reichenden Rechtsstreit zu befassen, als ihn das Gericht zu entscheiden hatte (Urteil vom 29. Juli 2019, Bayerische Motoren Werke und Freistaat Sachsen/Kommission, C-654/17 P, EU:C:2019:634, Rn. 69 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 39 Allerdings kann ein Rechtsmittelführer zulässigerweise ein Rechtsmittel einlegen, mit dem er vor dem Gerichtshof Rechtsmittelgründe und Argumente geltend macht, die sich aus dem angefochtenen Urteil selbst ergeben und mit denen dessen Stichhaltigkeit aus rechtlichen Erwägungen in Frage gestellt wird (Urteile vom 29. November 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall u. a./Kommission, C-176/06 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2007:730, Rn. 17, und vom 4. März 2021, Kommission/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, Rn. 47).

40 Im vorliegenden Fall beanstandet die Rechtsmittelführerin mit ihrem Vorbringen präzise und substantiiert im Wesentlichen die in den Rn. 69 und 70 des angefochtenen Urteils angeführten Gründe dieses Urteils, in denen das Gericht auf bestimmte Konsequenzen hingewiesen hat, die seines Erachtens aus dem Urteil WDFG für die Prüfung der Selektivität der in Rede stehenden Maßnahme zu ziehen sind. Da mit dem ersten Rechtsmittelgrund die Schlussfolgerungen in Frage gestellt werden, die das Gericht aus seiner eigenen rechtlichen Entscheidung über einen vor ihm erörterten Klagegrund gezogen hat, kann nicht davon ausgegangen werden, dass dieser Rechtsmittelgrund den vor dem Gericht verhandelten Streitgegenstand verändert.

41 Nach alledem ist der erste Rechtsmittelgrund zulässig.

– *Zur Begründetheit*

42 Mit ihrem ersten Rechtsmittelgrund beanstandet die Rechtsmittelführerin die Auslegung des Urteils WDFG durch das Gericht, wie sie sich aus den Rn. 69 und 70 des angefochtenen Urteils hinsichtlich der Vergleichbarkeitskriterien ergibt, die bei der Prüfung der Selektivität einer Maßnahme wie der streitigen anzuwenden sind.

43 Hierzu ist festzustellen, dass das Gericht in Anwendung der vom Gerichtshof im Urteil WDFG entwickelten Grundsätze den ersten Teil des einzigen Klagegrundes der Rechtsmittelführerin zurückgewiesen hat, mit der diese die fehlende Selektivität der streitigen Maßnahme geltend machte, da diese für alle Unternehmen gelte, die der Körperschaftsteuer unterlägen, und den damit verbundenen Vorteil nicht einer bestimmten Art von Unternehmen vorbehalte.

44 In Rn. 69 des angefochtenen Urteils hat das Gericht daher festgestellt, dass aus der Entscheidung des Gerichtshofs im Urteil WDFG hervorgehe, dass „sich die Feststellung einer Selektivität nicht zwangsläufig daraus [ergibt], dass es für gewisse Unternehmen wegen rechtlicher, wirtschaftlicher oder praktischer Zwänge, die sie an der Durchführung der Transaktion hindern, von der die Gewährung des von der in Rede stehenden Maßnahme vorgesehenen Vorteils abhängig ist, unmöglich ist, in den Genuss dieses Vorteils zu kommen, sondern sie kann allein aus der Feststellung folgen, dass es eine Transaktion gibt, die, obwohl sie vergleichbar ist mit derjenigen, von der die Gewährung des in Rede stehenden Vorteils abhängt, keinen Anspruch auf ihn begründet“. Das Gericht hat daraus in dieser Rn. 69 abgeleitet, dass „eine steuerliche Maßnahme selektiv sein kann, obwohl alle Unternehmen frei entscheiden können, die Transaktion, von der die Gewährung des von dieser Maßnahme vorgesehenen Vorteils abhängig ist, durchzuführen“. In Rn. 70 des angefochtenen Urteils hat das Gericht in Bezug auf diese Feststellung darauf hingewiesen, dass „[s]omit ... der Schwerpunkt auf einen Begriff der Selektivität gelegt [wurde], der sich auf die Unterscheidung zwischen den Unternehmen gründet, die entscheiden, gewisse Transaktionen durchzuführen, und anderen Unternehmen, die entscheiden, sie nicht durchzuführen, und nicht auf die Unterscheidung zwischen Unternehmen im Hinblick auf ihre eigenen Merkmale“.

45 Entgegen dem Vorbringen der Rechtsmittelführerin beruhen die Rn. 69 und 70 des angefochtenen Urteils weder auf einer fehlerhaften Auslegung des Urteils WDFG noch auf einer Anwendung von Kriterien für die Beurteilung der Selektivität der streitigen Maßnahme, die mit diesem unvereinbar wären.

46 In diesen Randnummern hat das Gericht dargelegt, inwieweit der Gerichtshof in Bezug auf den Begriff der „Selektivität“ einen anderen Ansatz gewählt habe als den, den es selbst in seinen Urteilen vom 7. November 2014, Autogrill España/Kommission (T-219/10, EU:T:2014:939), und

vom 7. November 2014, Banco Santander und Santusa/Kommission (T-399/11, EU:T:2014:938), zugrunde gelegt habe, wobei es darauf hingewiesen hat, dass der Gerichtshof den Schwerpunkt auf einen Ansatz bezüglich dieses Begriffs gelegt habe, der sich auf die Unterscheidung zwischen den Unternehmen gründe, die entschieden, gewisse Transaktionen durchzuführen, und anderen Unternehmen, die entschieden, solche Transaktionen nicht durchzuführen, und nicht auf die Unterscheidung zwischen Unternehmen im Hinblick auf ihre eigenen Merkmale. Das Gericht hat diese Feststellung in Rn. 68 des angefochtenen Urteils auf den Umstand gestützt, dass der Gerichtshof in Rn. 87 des Urteils WDFG befunden habe, dass die Tatsache, dass die ansässigen Unternehmen, wenn sie Beteiligungen an in Spanien steuerlich ansässigen Unternehmen erwürben, keinen Anspruch auf den von der streitigen Maßnahme vorgesehenen Vorteil hätten, die Feststellung des selektiven Charakters dieser Maßnahme erlauben könne.

- 47 Ohne diese Vorgaben aus dem Urteil WDFG zu verkennen, hat das Gericht das Vorbringen der Rechtsmittelführerin, die streitige Maßnahme sei eine nationale steuerliche Maßnahme mit allgemeiner Geltung, die von allen Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen in Spanien in Anspruch genommen werden könne, d. h. eine *prima facie* nicht selektive Maßnahme, zurückgewiesen.
- 48 Das Gericht ist nämlich in Anwendung der Kriterien, die u. a. in Rn. 68 des angefochtenen Urteils angeführt sind, in dessen Rn. 75 zu dem Ergebnis gelangt, dass die streitige Maßnahme, „die einen Vorteil verschafft, dessen Gewährung von der Durchführung einer wirtschaftlichen Transaktion abhängt, selektiv sein [kann], und zwar auch dann, wenn ... alle Unternehmen frei entscheiden können, diese Transaktion durchzuführen“, und hat daher die erste Rüge des einzigen Klagegrundes der Rechtsmittelführerin zurückgewiesen.
- 49 Entgegen dem Vorbringen der Rechtsmittelführerin kann aus den Rn. 69 und 70 des angefochtenen Urteils nicht abgeleitet werden, dass das Gericht festgestellt hätte, dass die Selektivität einer steuerlichen Maßnahme allein auf der Grundlage des Verhaltens der Unternehmen festgestellt werden kann, die von dem durch die in Rede stehende Maßnahme gewährten Vorteil ausgeschlossen sind, ohne die Situation zu berücksichtigen, in der sich diese Unternehmen befinden. In diesen Randnummern hat das Gericht nämlich im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass eine nationale Maßnahme auch in dem Fall selektiv sein könne, dass der Vorteil, den sie vorsehe, nicht von den eigenen Merkmalen des Unternehmens abhängt, sondern von der Transaktion, die es beschließt vorzunehmen oder nicht. Eine Maßnahme kann aber als selektiv angesehen werden, wenn sie nicht *ex ante* eine bestimmte Gruppe von Begünstigten festlegt und wenn alle im betreffenden Mitgliedstaat niedergelassenen Unternehmen, unabhängig von ihrer Größe, ihrer Rechtsform, ihrem Tätigkeitsbereich oder anderen ihnen eigenen Merkmalen potenziell Zugang zu dem durch diese Maßnahme vorgesehenen Vorteil haben, sofern sie eine bestimmte Art von Investition tätigen (vgl. in diesem Sinne Urteil WDFG, Rn. 78).
- 50 Folglich ist der erste Rechtsmittelgrund als unbegründet zurückzuweisen.

### **Zum zweiten Rechtsmittelgrund**

- 51 Mit ihrem zweiten Rechtsmittelgrund wirft die Rechtsmittelführerin dem Gericht vor, dass es angenommen habe, dass das Vorliegen etwaiger Hindernisse für grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen die Schlussfolgerung, dass die streitige Maßnahme selektiv sei, nicht entkräftet habe. Dieser Rechtsmittelgrund gliedert sich in vier Teile.

*Zum ersten Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes*

*– Vorbringen der Parteien*

- 52 Mit dem ersten Teil ihres zweiten Rechtsmittelgrundes macht die Rechtsmittelführerin geltend, das Gericht habe bei der Bestimmung des allgemeinen nationalen Bezugssteuersystems einen „schwerwiegenden“ Fehler begangen, der zur Aufhebung des angefochtenen Urteils führen müsse. Konkret macht die Rechtsmittelführerin geltend, das Gericht habe zu Unrecht angenommen, dass der Zweck der streitigen Maßnahme nicht darin bestehe, die steuerliche Neutralität zu gewährleisten und Doppelbesteuerungssituationen zu vermeiden. Insoweit sei das Gericht zu Unrecht zu dem Ergebnis gelangt, dass die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts nicht dazu bestimmt sei, das Vorliegen von Hindernissen für grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen zu kompensieren oder eine Gleichbehandlung der verschiedenen Arten des Erwerbs von Beteiligungen sicherzustellen. Es sei nämlich u. a. klar, dass sich Gesellschaften, die sich für den Erwerb von Beteiligungen im Ausland entschieden, in unterschiedlichen rechtlichen und tatsächlichen Situationen befänden, die eine unterschiedliche steuerliche Behandlung rechtfertigten.
- 53 Die Rechtsmittelführerin ist erstens der Ansicht, das Gericht sei fälschlicherweise zu dem Ergebnis gelangt, dass das Ziel der steuerlichen Abzugsfähigkeit des Geschäfts- oder Firmenwerts darin bestehe, dessen steuerliche und buchhalterische Behandlung unabhängig davon gleichzustellen, ob das Unternehmen Beteiligungen an gebietsansässigen oder gebietsfremden Gesellschaften erwerbe. Damit habe das Gericht nicht nur den tatsächlichen Zweck der mit der streitigen rechtlichen Regelung vorgesehenen steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts aus den Augen verloren, der darin bestehe, die steuerliche Neutralität dadurch zu fördern, dass die Hindernisse für grenzüberschreitende Verschmelzungen von Unternehmen beseitigt würden, sondern es habe auch die Begründung des streitigen Beschlusses durch seine eigene ersetzt, da sich an keiner Stelle dieses Beschlusses eine dahin gehende Schlussfolgerung finde.
- 54 Zweitens macht die Rechtsmittelführerin geltend, dass nach spanischem Recht die steuerliche und die buchhalterische Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts beim Erwerb von Beteiligungen zwar miteinander verbunden, aber doch verschieden seien und unterschiedlichen Regeln und Kriterien unterlägen.
- 55 Drittens habe das Gericht in den Rn. 103 und 104 des angefochtenen Urteils selbst anerkannt, dass ein buchhalterischer Geschäfts- oder Firmenwert ohne Verschmelzung entstehen könne, d. h. ohne dass eine solche buchmäßige Erfassung eine steuerliche Wirkung impliziere.
- 56 Viertens weist die Rechtsmittelführerin darauf hin, dass das spanische Recht zwischen 2008 und 2015 keine buchhalterische Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts erlaube habe, während die steuerliche Abzugsfähigkeit des aus einer Verschmelzung entstehenden Geschäfts- oder Firmenwerts jedenfalls zulässig gewesen sei. Aufgrund der fehlerhaften Beurteilung des mit der streitigen Maßnahme verfolgten Ziels habe das Gericht die Entscheidung der Kommission bestätigt, das Bezugssystem in der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts zu ermitteln, wobei es ausgeschlossen habe, dass ein solches System durch die streitige Maßnahme gebildet werden könne.

57 Fünftens und letztens kämen Unternehmen, die Beteiligungen an spanischen Gesellschaften erwürben, abgesehen davon, dass sie frei eine Verschmelzung unter Inanspruchnahme des steuerlichen Abzugs des Geschäfts- oder Firmenwerts vornehmen könnten, andere Vorteile, wie der Zugang zu einer steuerlichen Konsolidierungsregelung, zugute, die Unternehmen, die Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwürben, nicht gewährt würden. Unter Bezugnahme auf die von ihr in den Vereinigten Staaten und in Peru erworbenen Beteiligungen führt die Rechtsmittelführerin aus, dass, selbst unter der Annahme, dass keine rechtlichen Hindernisse für Unternehmensverschmelzungen bestünden, der bloße Umstand, dass die spanischen und die ausländischen Gesellschaften eine andere Rechts- oder Gesellschaftsform hätten, für sich genommen ein Hindernis darstelle. Die Unternehmen, die Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften erwürben, befänden sich daher in einer anderen rechtlichen und tatsächlichen Situation als die Unternehmen, die Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwürben, insbesondere dann, wenn es sich, wie bei der Rechtsmittelführerin, um Gesellschaften aus Drittländern und um Kontrollbeteiligungen handele.

58 Die Kommission macht zum einen aus den bezüglich des ersten Rechtsmittelgrundes angeführten Gründen geltend, dass der erste Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes unzulässig sei, und macht zum anderen geltend, dass dieser Teil unbegründet sei. Entgegen dem Vorbringen der Rechtsmittelführerin sei die streitige Maßnahme nicht geeignet, die steuerliche Neutralität zu gewährleisten, und sie sei nicht verhältnismäßig, da sie auch für grenzüberschreitende Erwerbe von Minderheitsbeteiligungen gelte, die es jedenfalls nicht ermöglichen, eine grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzung durchzuführen. Das Gericht sei daher zu Recht zu dem Schluss gelangt, dass das angebliche Vorliegen von Hindernissen für grenzüberschreitende Verschmelzungen von Unternehmen in Peru oder in den Vereinigten Staaten unerheblich sei.

– *Würdigung durch den Gerichtshof*

59 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass ein Rechtsmittelführer, wie sich aus der in Rn. 39 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ergibt, im Rechtsmittelverfahren zulässigerweise Rechtsmittelgründe und Argumente geltend machen kann, die sich aus dem angefochtenen Urteil selbst ergeben und mit denen dessen Stichhaltigkeit aus rechtlichen Erwägungen in Frage gestellt wird. Die Rechtsmittelführerin kann somit zulässigerweise die in Rn. 52 des vorliegenden Urteils zusammenfassend dargestellten Feststellungen des Gerichts unabhängig davon in Frage stellen, dass sie im ersten Rechtszug keine Argumente vorgebracht hat, die speziell darauf gerichtet gewesen wären, den streitigen Beschluss in diesem Punkt anzugreifen.

60 Ferner ist festzustellen, dass das Vorbringen der Rechtsmittelführerin, soweit sie die Stichhaltigkeit der Schlussfolgerung des Gerichts in Rn. 108 des angefochtenen Urteils beanstanden will, wonach „[d]as Ziel der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts ... darin [besteht], eine gewisse Kohärenz zwischen der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts und seiner buchhalterischen Behandlung sicherzustellen“, dahin zu verstehen ist, dass sie die tatsächlichen Feststellungen des Gerichts in Frage stellt, die sich aus seiner Auslegung der nach spanischem Recht für den Bereich des Geschäfts- oder Firmenwerts geltenden steuerlichen und buchhalterischen Grundsätze ergeben.

61 Nach gefestigter Rechtsprechung ist die Würdigung der Tatsachen und Beweise, sofern diese nicht verfälscht werden, aber keine Rechtsfrage, die als solche der Kontrolle des Gerichtshofs im Rahmen eines Rechtsmittels unterliegt. Nur dann, wenn das Gericht die Tatsachen festgestellt

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

- 62 Somit kann der Gerichtshof, wenn er im Rahmen eines Rechtsmittels Beurteilungen des nationalen Rechts durch das Gericht prüft, die im Bereich des Beihilfenrechts Tatsachenwürdigungen darstellen, nur prüfen, ob dieses Recht verfälscht wurde. Dagegen fällt die im Rahmen eines Rechtsmittels vorgenommene Überprüfung der rechtlichen Qualifizierung des nationalen Rechts durch das Gericht anhand einer Bestimmung des Unionsrechts, da sie eine Rechtsfrage darstellt, in die Zuständigkeit des Gerichtshofs (Urteil vom 28. Juni 2018, Andres [Insolvenz Heitkamp BauHolding]/Kommission, C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 78 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 63 Des Weiteren ist daran zu erinnern, dass der Gerichtshof und das Gericht im Rahmen der Rechtmäßigkeitskontrolle nach Art. 263 AEUV für Klagen zuständig sind, die wegen Unzuständigkeit, Verletzung wesentlicher Formvorschriften, Verletzung des AEU-Vertrags oder einer bei seiner Durchführung anzuwendenden Rechtsnorm oder wegen Ermessensmissbrauchs erhoben werden. Ist die Klage begründet, so ist die angefochtene Handlung nach Art. 264 AEUV für nichtig zu erklären. Der Gerichtshof und das Gericht dürfen somit keinesfalls die vom Urheber der angefochtenen Handlung gegebene Begründung durch ihre eigene ersetzen (Urteile vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission, C-487/06 P, EU:C:2008:757, Rn. 141, und vom 28. Februar 2013, Portugal/Kommission, C-246/11 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2013:118, Rn. 85). Daher ist der Gerichtshof im Rahmen eines Rechtsmittels befugt, zu prüfen, ob das Gericht eine solche Ersetzung vorgenommen und somit einen Rechtsfehler begangen hat.
- 64 Daraus folgt, dass das Vorbringen zur Stützung des ersten Teils des zweiten Rechtsmittelgrundes, mit dem die Rechtsmittelführerin dem Gericht im Wesentlichen vorwirft, es habe die im streitigen Beschluss enthaltene Begründung hinsichtlich des „Ziels“, bezüglich dessen die Vergleichbarkeit der Situationen der Unternehmen zu prüfen sei, denen der Vorteil aus der Anwendung der streitigen Maßnahme zugutekomme, und derjenigen, die davon ausgeschlossen seien, durch seine eigene Begründung ersetzt, zulässig ist.
- 65 Insoweit macht die Rechtsmittelführerin geltend, das in Rn. 108 des angefochtenen Urteils angeführte Ziel, „eine gewisse Kohärenz zwischen der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts und seiner buchhalterischen Behandlung sicherzustellen“, finde im streitigen Beschluss keinerlei Bestätigung.
- 66 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass die Kommission an keiner Stelle im streitigen Beschluss die Aufrechterhaltung einer gewissen Kohärenz zwischen der steuerlichen Behandlung und der buchhalterischen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts als Ziel des von ihr ermittelten Bezugssystems angeführt hat.
- 67 Das Gericht hat zwar einige der in diesem Beschluss enthaltenen Feststellungen bestätigt, indem es ausführte, dass die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts auf der Grundlage des Kriteriums des Vorliegens oder Nichtvorliegens einer Unternehmensverschmelzung erfolge (Rn. 103 und 105 des angefochtenen Urteils), und unter Bezugnahme auf die Erwägungsgründe 28 und 123 dieses Beschlusses erläuterte, dass dieser Umstand darauf beruhe, dass nach einem Erwerb oder einer Einbringung von Unternehmensteilen unabhängiger Unternehmen oder nach einer Fusion oder Spaltung „ein Geschäfts- oder Firmenwert ... ein

separater immaterieller Vermögenswert beim aus der Verschmelzung hervorgegangenen Unternehmen [ist]“ (Rn. 104 des angefochtenen Urteils). Auch das Vorbringen, wonach die steuerliche Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts „im Zusammenhang mit einer buchhalterischen Logik“ stehe (Rn. 103 des angefochtenen Urteils), schließt sich an bestimmte Erwägungen der Kommission im streitigen Beschluss, insbesondere in dessen Rn. 121 bis 124, an.

- 68 Das Gericht kommt jedoch gegenüber diesem Beschluss eigenständig und auf der Grundlage seiner eigenen Auslegung der nach spanischem Recht geltenden Steuer- und Rechnungslegungsvorschriften zu dem Ergebnis, dass das Ziel der Vorschriften über die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts im Körperschaftsteuergesetz in der durch das Königliche gesetzesvertretende Dekret Nr. 4/2004 genehmigten Fassung darin bestanden habe, die Kohärenz zwischen der steuerlichen und der buchhalterischen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts zu gewährleisten, und dass im Hinblick auf dieses Ziel die Situation der Unternehmen, die in spanische Gesellschaften investierten, mit derjenigen der Unternehmen vergleichbar sei, die in nicht gebietsansässige Gesellschaften investierten.
- 69 Somit hat das Gericht, indem es die Begründung des streitigen Beschlusses durch seine eigene Begründung ersetzt hat, einen Rechtsfehler begangen.
- 70 Es ist jedoch zu prüfen, ob die von der Rechtsmittelführerin geltend gemachte zweite Rüge ihres einzigen vor dem Gericht zur Stützung ihrer Klage vorgebrachten Klagegrundes, soweit damit der Kommission vorgeworfen wurde, sie habe nicht nachgewiesen, dass der Erwerb von Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften und derjenige an ausländischen Gesellschaften im Hinblick auf das Ziel der steuerlichen Neutralität, das die streitige Maßnahme verfolge, vergleichbar gewesen sei, ungeachtet des Rechtsfehlers des Gerichts auf jeden Fall zurückzuweisen ist.
- 71 Nach ständiger Rechtsprechung kann nämlich, wenn zwar die Gründe des Urteils des Gerichts eine Verletzung des Unionsrechts erkennen lassen, der Tenor des Urteils sich aber aus anderen Rechtsgründen als richtig erweist, ein solcher Verstoß nicht die Aufhebung des angefochtenen Urteils nach sich ziehen (Urteile vom 30. September 2003, Biret International/Rat, C-93/02 P, EU:C:2003:517, Rn. 60 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 14. Oktober 2014, Buono u. a./Kommission, C-12/13 P und C-13/13 P, EU:C:2014:2284, Rn. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 72 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass nach der in Rn. 31 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung, auf die sich das Gericht in Rn. 130 des angefochtenen Urteils zu Recht bezogen hat, die Vergleichbarkeitsprüfung, die im zweiten Schritt der Selektivitätsprüfung vorzunehmen ist, im Hinblick auf das Ziel des Bezugssystems und nicht desjenigen der streitigen Maßnahme erfolgen muss.
- 73 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, kann eine Maßnahme wie die streitige, die darauf abzielt, Exporte zu begünstigen, als selektiv angesehen werden, wenn sie Unternehmen, die grenzüberschreitende Transaktionen, insbesondere Investitionen, tätigen, zulasten anderer Unternehmen begünstigt, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Steuerregelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden und Transaktionen gleicher Art im Inland tätigen (Urteil WDFG, Rn. 119).

- 74 Im vorliegenden Fall hat das Gericht in Rn. 109 des angefochtenen Urteils zu Recht festgestellt, dass sich die Unternehmen, die Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwürben, im Hinblick auf das mit der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts verfolgte Ziel, in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden, die mit derjenigen der Unternehmen, die Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften erwürben, vergleichbar sei. Da nämlich Unternehmen, die grenzüberschreitend Minderheitsbeteiligungen erwerben, von der streitigen Maßnahme begünstigt sein können, obwohl sie von den mutmaßlichen Hindernissen für Unternehmensverschmelzungen, auf die sich die Rechtsmittelführerin bezieht, nicht betroffen sind, kann nicht geltend gemacht werden, dass sich die Begünstigten der in Rede stehenden Maßnahme aufgrund dieser Hindernisse in einer rechtlichen und tatsächlichen Situation befänden, die sich von derjenigen der Unternehmen unterscheidet, die unter die normale Steuerregelung fallen.
- 75 Aufgrund dieser Erwägungen ist festzustellen, dass der erste Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes ungeachtet des Rechtsfehlers, den das Gericht begangen hat, indem es im Rahmen der Prüfung der Ermittlung des Ziels des Bezugssystems die im streitigen Beschluss enthaltene Begründung durch seine eigene Begründung ersetzt hat, als unbegründet zurückzuweisen ist.

*Zum zweiten Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes*

*– Vorbringen der Parteien*

- 76 Die Rechtsmittelführerin macht geltend, das Gericht habe die Möglichkeit, die streitige Maßnahme als eigenständiges Bezugssystem anzusehen, zu Unrecht unter Berufung u. a. auf die Schlussanträge des Generalanwalts Warner in der Rechtssache Italien/Kommission (173/73, im Folgenden: Schlussanträge des Generalanwalts Warner, EU:C:1974:52, S. 728) verneint. Im Gegensatz zu der Feststellung, die das Gericht in Rn. 124 des angefochtenen Urteils getroffen habe, sei diese Maßnahme nicht nur auf die besondere Lage eines speziellen Industriezweiges zugeschnitten, sondern gelte für alle Unternehmen, die der Körperschaftsteuer unterlägen.
- 77 Das Gericht habe auch einen Fehler begangen, indem es die streitige Maßnahme nicht als eine allgemeine Maßnahme angesehen habe, die darauf abziele, den Wirtschaftsteilnehmern eine praktische Lösung zu bieten, die die steuerliche Behandlung der grenzüberschreitenden Transaktionen derjenigen gleichstelle, die in Art. 89 Abs. 3 und Art. 11 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes für die inländischen Transaktionen vorgesehen sei, damit die Unternehmen die Investitionsentscheidungen auf der Grundlage wirtschaftlicher und nicht steuerlicher Kriterien trafen. Diese Maßnahme sei nämlich eindeutig eine allgemeine wirtschaftspolitische Maßnahme, die den Grundsatz der steuerlichen Neutralität schützen solle. Hilfsweise macht die Rechtsmittelführerin geltend, diese Maßnahme sei aufgrund der Logik des Steuersystems im Licht des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität gerechtfertigt.
- 78 Die Kommission beantragt, den zweiten Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes zurückzuweisen. Erstens macht sie geltend, dieser Teil sei unzulässig, da damit eine Rüge erhoben werde, die im Rahmen der Klage der Rechtsmittelführerin vor dem Gericht nicht erhoben worden sei. Zweitens ist die Kommission der Ansicht, dass dieser Teil jedenfalls unbegründet sei. Entgegen dem Vorbringen der Rechtsmittelführerin stelle die streitige Maßnahme nicht die steuerliche Neutralität sicher, da sie dem Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen günstigere Bedingungen für die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts gewähre, als sie für Beteiligungen an inländischen Unternehmen vorgesehen seien. Bei den Erstgenannten sei die

Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts nämlich nur von der Voraussetzung des Erwerbs einer Beteiligung von 5 % am Kapital des erworbenen Unternehmens abhängig, während bei den Zweitgenannten auch die Verschmelzung der Unternehmen erforderlich sei.

– *Würdigung durch den Gerichtshof*

- 79 Zunächst ist die von der Kommission gegen den zweiten Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes erhobene Einrede der Unzulässigkeit zurückzuweisen. Wie sich aus der in Rn. 39 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ergibt, kann eine Partei im Rechtsmittelverfahren zulässigerweise Rechtsmittelgründe und Argumente geltend machen, die sich aus dem angefochtenen Urteil selbst ergeben und mit denen dessen Stichhaltigkeit aus rechtlichen Erwägungen in Frage gestellt wird. Die Rechtsmittelführerin kann somit die Feststellungen des Gerichts unabhängig davon in Frage stellen, dass sie im ersten Rechtszug keine Argumente vorgebracht hat, die speziell darauf gerichtet gewesen wären, den streitigen Beschluss in diesem Punkt anzugreifen.
- 80 Zur Begründetheit des Vorbringens der Rechtsmittelführerin ist festzustellen, dass das Gericht ausgeschlossen hat, dass die streitige Maßnahme für sich genommen ein eigenständiges Bezugssystem darstellen kann. Insbesondere hat es, nachdem es in den Rn. 113 bis 119 des angefochtenen Urteils auf die Voraussetzungen hingewiesen hat, die erfüllt sein müssen, damit eine steuerliche Maßnahme ihren eigenen Bezugsrahmen bilden kann, in Rn. 120 dieses Urteils festgestellt, dass diese Maßnahme nur eine besondere Modalität der Anwendung einer weiter gefassten Steuer, nämlich der Körperschaftsteuer, sei und daher kein klar abgegrenztes Steuersystem einführe.
- 81 Insoweit hat das Gericht in Rn. 121 des angefochtenen Urteils zu Recht darauf hingewiesen, dass die genannte Maßnahme, wie die Kommission im 124. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses ausgeführt habe, keine eigenständige, neue allgemeine Vorschrift über die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts eingeführt habe, sondern eine „Ausnahme von der allgemeinen Regel“, wonach nur die Unternehmensverschmelzungen zur Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts führen könnten, wobei diese Ausnahme nach Ansicht des Königreichs Spanien den negativen Auswirkungen für den Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften abhelfen solle, zu denen die Anwendung der allgemeinen Regel führen würde.
- 82 Folglich geht aus dem angefochtenen Urteil hervor, dass sich das Gericht zur Stützung seiner Schlussfolgerung, wonach sich das Bezugssystem nicht allein auf die streitige Maßnahme beschränken könne, nicht nur auf den Umstand gestützt hat, dass diese Maßnahme wie die Maßnahme, um die es in der Rechtssache ging, in der die Schlussanträge von Generalanwalt Warner vorgelegt wurden, auf die Verfolgung eines spezifischen Ziels gerichtet und somit auf eine besondere Lage zugeschnitten war. Daraus folgt, dass die von der Rechtsmittelführerin vorgebrachten Argumente, mit denen zum einen die Gleichstellung des vorliegenden Falls mit demjenigen, der in der Rechtssache, die Gegenstand der Schlussanträge des Generalanwalts Warner war, geprüft wurde, beanstandet und zum anderen nachgewiesen werden soll, dass das Ziel der streitigen Maßnahme in der Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität liege und nicht nur auf eine besondere Lage zugeschnitten sei, nicht geeignet sind, die Erwägungen des Gerichts zu entkräften, und damit ins Leere gehen.
- 83 Jedenfalls ist darauf hinzuweisen, dass der bloße Umstand, dass die streitige Maßnahme allgemeinen Charakter hat, da sie von vornherein allen Unternehmen zugutekommen kann, die der Körperschaftsteuer unterliegen, nicht ausschließt, dass sie selektiv ist. Wie der Gerichtshof in

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

- 84 Nach alledem ist der zweite Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes als ins Leere gehend und jedenfalls unbegründet zurückzuweisen.

*Zum dritten Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes*

*– Vorbringen der Parteien*

- 85 Die Rechtsmittelführerin macht geltend, dass das Gericht, selbst unter der Annahme, dass das Bezugssystem richtig definiert worden sei, einen Beurteilungsfehler begangen habe, indem es in Rn. 134 des angefochtenen Urteils zu dem Schluss gelangt sei, dass die streitige Maßnahme eine Ausnahme von der allgemeinen nationalen Regelung als Bezugsrahmen einführe. Nichts erlaube nämlich eine solche Schlussfolgerung, da sich Unternehmen, die Beteiligungen im Ausland erwürben, und solche, die Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften erwürben, wegen des Bestehens von Hindernissen für grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen nicht in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation befänden.
- 86 Die Kommission beantragt, den dritten Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes zurückzuweisen. Erstens macht sie geltend, dieser Teil sei unzulässig, da damit eine Rüge erhoben werde, die im Rahmen der Klage der Rechtsmittelführerin vor dem Gericht nicht erhoben worden sei. Zweitens ist die Kommission der Ansicht, dass dieser Teil jedenfalls unbegründet sei.

*– Würdigung durch den Gerichtshof*

- 87 Zunächst ist die von der Kommission gegen den dritten Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes erhobene Einrede der Unzulässigkeit zurückzuweisen. Wie sich aus der in Rn. 39 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ergibt, kann eine Partei im Rechtsmittelverfahren zulässigerweise Rechtsmittelgründe und Argumente geltend machen, die sich aus dem angefochtenen Urteil selbst ergeben und mit denen dessen Stichhaltigkeit aus rechtlichen Erwägungen in Frage gestellt wird. Die Rechtsmittelführerin kann somit die Feststellungen des Gerichts unabhängig davon in Frage stellen, dass sie im ersten Rechtszug keine Argumente vorgebracht hat, die speziell darauf gerichtet gewesen wären, den streitigen Beschluss in diesem Punkt anzugreifen.
- 88 Zur Begründetheit des Vorbringens der Rechtsmittelführerin ist festzustellen, dass das Gericht die Erheblichkeit des Vorliegens etwaiger Hindernisse für grenzüberschreitende Verschmelzungen für die Zwecke der Prüfung der Vergleichbarkeit zwischen den Unternehmen, die Beteiligungen an in Spanien ansässigen Gesellschaften erwerben, und Unternehmen, die Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwerben, aus den in den Rn. 128 bis 133 des angefochtenen Urteils dargelegten Erwägungen verneint hat.

- 89 Insoweit hat das Gericht in den Rn. 128 bis 130 des angefochtenen Urteils zu Recht darauf hingewiesen, dass für den im Stadium des zweiten Schritts der Selektivitätsprüfung gebotenen Vergleich nicht das Ziel zu berücksichtigen sei, das mit der betreffenden Maßnahme verfolgt werde, sondern das Ziel, das mit dem im betreffenden Mitgliedstaat geltenden allgemeinen oder normalen Steuersystem verfolgt werde. Ebenfalls ohne einen Fehler zu begehen hat das Gericht in den Rn. 130 bis 133 des angefochtenen Urteils festgestellt, dass das etwaige Vorliegen von Hindernissen für grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen, da dieser Umstand in keinem Zusammenhang mit dem Ziel stehe, das mit dem Bezugssystem verfolgt werde, und sich eher auf das Ziel der streitigen Maßnahme beziehe, im Stadium der Prüfung des zweiten Schritts der Methode zur Prüfung der Selektivität unerheblich sei.
- 90 Es ist aber festzustellen, dass der dritte Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes in keiner Weise diese Gründe des angefochtenen Urteils betrifft, sondern damit lediglich Rn. 134 dieses Urteils beanstandet wird, in der das Gericht „außerdem“ festgestellt hat, dass die Kommission zu Recht die Auffassung vertreten habe, dass die streitige Maßnahme eine Ausnahme von der normalen oder Bezugsregelung einführe.
- 91 Da sich das Vorbringen der Rechtsmittelführerin somit gegen einen nicht tragenden Grund des angefochtenen Urteils richtet, geht es ins Leere. Nach ständiger Rechtsprechung geht im Rahmen eines Rechtsmittels ein Rechtsmittelgrund, der gegen eine Hilferwägung des betreffenden Urteils gerichtet ist, dessen Tenor sich aus anderen Rechtsgründen als richtig darstellt, ins Leere und ist daher zurückzuweisen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. März 2011, Anheuser-Busch/Budějovický Budvar, C-96/09 P, EU:C:2011:189, Rn. 211 und die dort angeführte Rechtsprechung.).
- 92 Nach alledem ist auch der dritte Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes als ins Leere gehend zurückzuweisen.

#### *Zum vierten Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes*

##### *– Vorbringen der Parteien*

- 93 Mit dem vierten Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes beanstandet die Rechtsmittelführerin Rn. 155 des angefochtenen Urteils, in der das Gericht nach der in den Rn. 147 bis 154 des angefochtenen Urteils vorgenommenen Prüfung zu dem Ergebnis gelangt ist, es sei nicht nachgewiesen worden, dass der Vorteil, der sich aus der streitigen Maßnahme ergebe, den Unternehmen zugutekäme, die die unterschiedliche Behandlung erlitten, der diese Maßnahme abhelfen solle, und dass daher „die neutralisierenden Wirkungen“ der streitigen Maßnahme nicht nachgewiesen worden seien. Ohne die durch diese Maßnahme vorgenommene Abhilfe würde der Grundsatz der steuerlichen Neutralität aufgrund des Fortbestehens von Situationen verletzt, in denen die Hindernisse für den Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts unter den gleichen Bedingungen verhinderten, wie sie für den Erwerb von Beteiligungen an inländischen Gesellschaften gälten. Zum Vorliegen von Hindernissen für die Verschmelzungen mit amerikanischen und peruanischen Gesellschaften verweist die Rechtsmittelführerin auf die bereits mit der Klage vor dem Gericht geltend gemachten Gesichtspunkte. Zu der Feststellung des Gerichts in Rn. 154 des angefochtenen Urteils, dass das Königreich Spanien nicht nachgewiesen habe, „dass die Unternehmen, die grenzüberschreitende Verschmelzungen durchführen wollen und dies aufgrund von insbesondere rechtlichen Hindernissen für Verschmelzungen nicht tun können,

regelmäßig Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwerben oder zumindest die Beteiligungen behalten, die sie bereits haben“, trägt die Rechtsmittelführerin vor, dass dieses Kriterium, das im streitigen Beschluss nicht enthalten sei, eine weitere Ersetzung der Begründung des streitigen Beschlusses offenbare, die das Gericht vorgenommen habe.

- 94 Die Kommission beantragt, den vierten Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes zurückzuweisen. Erstens macht sie geltend, dieser Teil sei unzulässig, da damit eine Rüge erhoben werde, die im Rahmen der Klage der Rechtsmittelführerin vor dem Gericht nicht erhoben worden sei. Zweitens ist die Kommission der Ansicht, dass dieser Teil jedenfalls unbegründet sei.

– *Würdigung durch den Gerichtshof*

- 95 Zunächst ist die von der Kommission gegen den vierten Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes erhobene Einrede der Unzulässigkeit zurückzuweisen. Wie sich aus der in Rn. 39 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ergibt, kann eine Partei im Rechtsmittelverfahren zulässigerweise Rechtsmittelgründe und Argumente geltend machen, die sich aus dem angefochtenen Urteil selbst ergeben und mit denen dessen Stichhaltigkeit aus rechtlichen Erwägungen in Frage gestellt wird. Die Rechtsmittelführerin kann somit die Feststellungen des Gerichts unabhängig davon in Frage stellen, dass sie im ersten Rechtszug keine Argumente vorgebracht hat, die speziell darauf gerichtet gewesen wären, den streitigen Beschluss in diesem Punkt anzugreifen.
- 96 Was die Begründetheit dieses Teils betrifft, der sich auf den dritten Schritt der Selektivitätsprüfung bezieht, die das Gericht in den Rn. 135 bis 169 des angefochtenen Urteils vorgenommen hat, so wird damit dem Gericht vorgeworfen, nicht berücksichtigt zu haben, dass die streitige Maßnahme die Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität gewährleisten solle.
- 97 Insoweit hat das Gericht in Rn. 139 des angefochtenen Urteils ausgeführt, dass sich das Königreich Spanien zur Rechtfertigung der durch die streitige Maßnahme eingeführten Unterscheidung zwischen dem Erwerb von Beteiligungen an inländischen Gesellschaften und dem Erwerb von Beteiligungen an gebietsfremden Gesellschaften mit Erfolg auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität stützen können.
- 98 Allerdings war das Gericht der Auffassung, dass sich aus den Akten nicht ergebe, dass die mit der streitigen Maßnahme eingeführte Ausnahme im Hinblick auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität gerechtfertigt sei, und zwar aus zwei eigenständigen, in den Rn. 145 bis 165 des angefochtenen Urteils dargelegten Gründen.
- 99 Erstens ist das Gericht ausgehend von der Feststellung, dass sich die streitige Maßnahme zwangsläufig auf die in Rn. 149 des angefochtenen Urteils angeführte Prämisse gründe, dass die Unternehmen, die grenzüberschreitende Verschmelzungen durchführen wollten und dies aufgrund von Hindernissen für Verschmelzungen nicht tun könnten, regelmäßig Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwürben oder zumindest die Beteiligungen behielten, die sie bereits hätten, zu dem Ergebnis gelangt, dass das Königreich Spanien, dem es obliegen habe, die Ausnahme, die die streitige Maßnahme in das Bezugssystem eingeführt habe, zu rechtfertigen, die Begründetheit dieser Prämisse nicht nachgewiesen habe. Das Gericht hat in den Rn. 152 bis 154 des angefochtenen Urteils im Wesentlichen festgestellt, dass die streitige Maßnahme, da der Erwerb von Beteiligungen eine von der Verschmelzung getrennte Transaktion sei und keine Alternative zu dieser darstelle, in Wirklichkeit den Unternehmen einen Vorteil verschaffe, die

beabsichtigten, in ausländische Gesellschaften zu investieren, die aber nicht notwendigerweise eine Verschmelzung zum Ziel hätten, d. h. anderen Unternehmen als denjenigen, die nach dem Vorbringen des Königreichs Spanien die nachteiligen Auswirkungen der allgemeinen Vorschriften über die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts erleiden würden. Das Gericht hat daraus in Rn. 155 des angefochtenen Urteils den Schluss gezogen, dass die „neutralisierenden Wirkungen“ der streitigen Maßnahme nicht nachgewiesen worden seien.

- 100 Zweitens hat das Gericht in den Rn. 157 bis 165 des angefochtenen Urteils festgestellt, dass die streitige Maßnahme, selbst unter der Annahme, dass sie zur Folge habe, die angeblich benachteiligenden Wirkungen der normalen Regelung, die mit dem Vorliegen von Hindernissen für grenzüberschreitende Verschmelzungen verbunden seien, zu neutralisieren, unverhältnismäßig und daher ungerechtfertigt sei.
- 101 Da sich das Vorbringen der Rechtsmittelführerin im Rahmen des vierten Teils ihres zweiten Rechtsmittelgrundes aber nicht gegen die im Rahmen des zweiten Grundes angestellten Erwägungen richtet, der das Gericht zu der Schlussfolgerung geführt hat, dass die Kommission keinen Fehler begangen habe, indem sie festgestellt habe, dass das Königreich Spanien die mit der streitigen Maßnahme eingeführte Differenzierung nicht gerechtfertigt habe, kann es nicht zur Aufhebung des angefochtenen Urteils führen. Wie in Rn. 91 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, ist es nämlich ständige Rechtsprechung, dass im Rahmen eines Rechtsmittels ein Rechtsmittelgrund, der gegen eine Hilferwägung des angefochtenen Urteils gerichtet ist, dessen Tenor sich aus anderen Rechtsgründen als richtig darstellt, ins Leere geht und daher zurückzuweisen ist.
- 102 Auch das Vorbringen, das Gericht habe, indem es in Rn. 154 des angefochtenen Urteils auf Erwägungen Bezug genommen habe, die im streitigen Beschluss nicht enthalten seien, eine Ersetzung der Begründung vorgenommen, kann keinen Erfolg haben. Zwar trifft es zu, dass die Argumentation des Gerichts nicht in derselben Weise formuliert ist wie die im streitigen Beschluss enthaltene, doch steht diese Argumentation im Einklang mit der *ratio decidendi* dieses Beschlusses und mit dem von der Kommission verfolgten Ansatz, aufgrund dessen sie die fehlende Kohärenz und Verhältnismäßigkeit der streitigen Maßnahme im Hinblick auf das angebliche Ziel festgestellt hat, die benachteiligenden Wirkungen der normalen Regelung der Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts für die Unternehmen zu neutralisieren, die Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften erwerben und keine grenzüberschreitenden Verschmelzungen durchführen können.
- 103 Aufgrund dieser Erwägungen ist der vierte Teil des zweiten Rechtsmittelgrundes als ins Leere gehend und damit dieser Rechtsmittelgrund insgesamt zurückzuweisen.
- 104 Nach alledem ist das vorliegende Rechtsmittel zurückzuweisen.

### **Kosten**

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

- 106 Da die Rechtsmittelführerin mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr im vorliegenden Fall gemäß dem dahin gehenden Antrag der Kommission die Kosten des vorliegenden Rechtsmittels und des Verfahrens vor dem Gericht aufzuerlegen.
- 107 Nach Art. 140 Abs. 1 der Verfahrensordnung, der nach deren Art. 184 Abs. 1 auf das Rechtsmittelverfahren Anwendung findet, tragen die Mitgliedstaaten, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten. Die Bundesrepublik Deutschland, die im Verfahren vor dem Gericht als Streithelferin aufgetreten ist und sich am Verfahren vor dem Gerichtshof beteiligt hat, trägt daher ihre eigenen Kosten.

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

- 1. Das Rechtsmittel wird zurückgewiesen.**
- 2. Die Sigma Alimentos Exterior SL trägt die Kosten.**
- 3. Die Bundesrepublik Deutschland trägt ihre eigenen Kosten.**

Unterschriften