

62015CJ0020

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

21 december 2016 (*1)

„Hogere voorziening — Staatssteun — Artikel 107, lid 1, VWEU — Belastingstelsel — Vennootschapsbelasting — Aftrek — Afschrijving van de goodwill die voortvloeit uit de verwerving van deelnemingen van ten minste 5 % door ondernemingen met fiscale vestigingsplaats in Spanje in ondernemingen met fiscale vestigingsplaats buiten die lidstaat — Begrip ‚staatssteun‘ — Selectiviteitsvoorwaarde”

In de gevoegde zaken C-20/15 P en C-21/15 P,

betreffende twee hogere voorzieningen krachtens artikel 56 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie, ingesteld op 19 januari 2015,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes en P. Němečková als gemachtigden,

rekwirante,

andere partijen in de procedure:

World Duty Free Group SA, voorheen Autogrill España SA, gevestigd te Madrid (Spanje) (C-20/15 P),

Banco Santander SA, gevestigd te Santander (Spanje) (C-21/15 P),

Santusa Holding SL, gevestigd te Boadilla del Monte (Spanje) (C-21/15 P),

vertegenwoordigd door J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro en R. Calvo Salinero, abogados, verzoeksters in eerste aanleg,

ondersteund door:

Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,

Ierland, vertegenwoordigd door G. Hodge en E. Creedon als gemachtigden, bijgestaan door B. Doherty, barrister, en A. Goodman, barrister,

Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door M. A. Sampol Pucurull als gemachtigde,

interveniënten in hogere voorziening,

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, president, A. Tizzano, vicepresident, R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça, E. Juhász, A. Prechal (rapporteur), kamerpresidenten, A. Borg Barthet, J. Malenovský, E. Jaraší?nas, F. Biltgen, K. Jürimäe en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: V. Tourrès, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 31 mei 2016,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 28 juli 2016,

het navolgende

Arrest

1

Met haar hogere voorziening in zaak C?20/15 P verzoekt de Europese Commissie om vernietiging van het arrest van het Gerecht van de Europese Unie van 7 november 2014, Autogrill España/Commissie (T?219/10, EU:T:2014:939; hierna: „bestreden arrest Autogrill España/Commissie”), houdende nietigverklaring van artikel 1, lid 1, en artikel 4 van beschikking 2011/5/EG van de Commissie van 28 oktober 2009 inzake de belastingafschrijving van de financiële goodwill voor de verwerving van deelnemingen in buitenlandse ondernemingen C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) die door Spanje is toegepast (PB 2011, L 7, blz. 48; hierna: „litigieuze beschikking”).

2

Met haar hogere voorziening in zaak C?21/15 P verzoekt de Commissie om vernietiging van het arrest van het Gerecht van 7 november 2014, Banco Santander en Santusa/Commissie (T?399/11, EU:T:2014:938; hierna: „bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie”), houdende nietigverklaring van artikel 1, lid 1, en artikel 4 van besluit 2011/282/EU van de Commissie van 12 januari 2011 inzake de fiscale afschrijving van financiële goodwill voor de verwerving van deelnemingen in buitenlandse ondernemingen C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) die door Spanje is toegepast (PB 2011, L 135, blz. 1; hierna: „litigieus besluit”).

Voorgeschiedenis van de gedingen

3

De voorgeschiedenis van de gedingen zoals die uit de bestreden arresten blijkt, kan worden samengevat als volgt.

4

Op 10 oktober 2007 heeft de Commissie, na verschillende schriftelijke vragen van leden van het Europees Parlement in 2005 en 2006 en een klacht van een particuliere marktdeelnemer die zij had ontvangen in 2007, besloten de formele onderzoeksprocedure in te leiden met betrekking tot de regeling die is vervat in artikel 12, lid 5, ingevoegd in de Spaanse wet op de vennootschapsbelasting bij Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (wet 24/2001 houdende vaststelling van fiscale, bestuursrechtelijke en sociale maatregelen) van 27 december 2001 (BOE nr. 313 van 31 december 2001, blz. 50493), en overgenomen in Real

Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (koninklijk besluit met kracht van wet 4/2004 houdende goedkeuring van de herziene tekst van de wet op de vennootschapsbelasting) van 5 maart 2004 (BOE nr. 61 van 11 maart 2004, blz. 10951) (hierna: „omstreden maatregel”).

5

De omstreden maatregel bepaalt dat een in Spanje belastingplichtige onderneming die een deelneming verwerft in een „buitenlandse onderneming”, de goodwill die daaruit voortvloeit – die in haar boekhouding moet worden opgenomen als een afzonderlijk immaterieel actief – door afschrijving in mindering kan brengen op de heffingsgrondslag van de door haar verschuldigde vennootschapsbelasting, voor zover die deelneming ten minste 5 % bedraagt en gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar in haar bezit blijft. De omstreden maatregel preciseert dat een onderneming, om als „buitenlandse onderneming” te worden gekwalificeerd, onderworpen moet zijn aan eenzelfde belasting als die welke in Spanje geldt en haar inkomsten hoofdzakelijk uit bedrijfsactiviteiten in het buitenland moet halen.

6

In de punten 10 tot en met 13 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie, die overeenkomen met de punten 15 tot en met 18 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie, zet het Gerecht het volgende uiteen:

„10

Blijkens de [litigieuze] beschikking wordt in het Spaanse recht onder een bedrijfscombinatie een operatie verstaan waarbij een of meer ondernemingen, op het moment waarop zij worden ontbonden zonder in liquidatie te zijn gegaan, al hun activa en passiva overdragen aan een andere reeds bestaande onderneming of aan een onderneming die zij vormen, in ruil voor de uitgifte aan hun aandeelhouders van effecten die het kapitaal van die andere onderneming vertegenwoordigen (overweging 23 van de [litigieuze] beschikking[, overeenkomend met overweging 32 van het litigieuze besluit]).

11

Een verwerving van een deelneming wordt in de [litigieuze] beschikking omschreven als een operatie waarbij een onderneming aandelen in het kapitaal van een andere onderneming verwerft, zonder daarbij de meerderheid of de controle van de stemrechten van de doelonderneming te verwerven (overweging 23 van de [litigieuze] beschikking[, overeenkomend met overweging 32 van het litigieuze besluit]).

12

Voorts vermeldt de [litigieuze] beschikking dat de financiële goodwill overeenkomstig de kwestieuze maatregel wordt bepaald door de marktwaarde van de materiële en immateriële activa van de doelonderneming van de voor de deelneming betaalde koopprijs af te trekken. Tevens wordt uiteengezet dat het begrip „financiële goodwill”, zoals bedoeld in de kwestieuze maatregel, op het gebied van de verwerving van deelnemingen een begrip introduceert dat gewoonlijk bij de overdracht van activa of bij transacties op het gebied van bedrijfscombinaties wordt gebruikt (overweging 20 van de [litigieuze] beschikking[, gelijkloidend aan overweging 29 van het litigieuze besluit]).

13

Ten slotte moet erop worden gewezen dat een in Spanje belastingplichtige onderneming die een deelneming verwerft in een eveneens in Spanje gevestigde onderneming, naar Spaans belastingrecht de goodwill uit die verwerving niet afzonderlijk kan boeken voor fiscale doeleinden. Volgens datzelfde recht kan goodwill [alleen] worden afgeschreven na een bedrijfscombinatie (overweging 19 van de bestreden beschikking[, gelijkkluidend aan overweging 28 van het litigieuze besluit]).”

7

Bij de litigieuze beschikking heeft de Commissie de procedure afgesloten wat de verwerving van deelnemingen binnen de Europese Unie betreft.

8

In artikel 1, lid 1, van die beschikking heeft de Commissie verklaard dat de bij de omstreden maatregel ingevoerde regeling (hierna: „omstreden regeling”), waarbij aan ondernemingen die belastingplichtig zijn in Spanje een belastingvoordeel wordt toegekend dat erin bestaat dat zij de uit de verwerving van deelnemingen in buitenlandse ondernemingen resulterende goodwill kunnen afschrijven, onverenigbaar is met de gemeenschappelijke markt, voor zover zij betrekking heeft op de verwerving van deelnemingen in ondernemingen die binnen de Unie gevestigd zijn. In artikel 4 van die beschikking heeft zij het Koninkrijk Spanje gelast de uit hoofde van die regeling verleende steun terug te vorderen.

9

De Commissie heeft de procedure evenwel niet afgesloten wat de verwerving van deelnemingen buiten de Unie betreft, aangezien de Spaanse autoriteiten hadden toegezegd nieuwe gegevens te verschaffen over de hinderpalen voor grensoverschrijdende fusies buiten de Unie.

10

In het litigieuze besluit heeft de Commissie verklaard dat de omstreden regeling, waarbij aan ondernemingen die belastingplichtig zijn in Spanje een belastingvoordeel wordt toegekend dat erin bestaat dat zij de uit de verwerving van deelnemingen in buitenlandse ondernemingen resulterende goodwill kunnen afschrijven, onverenigbaar is met de interne markt, voor zover zij betrekking heeft op de verwerving van deelnemingen in ondernemingen die buiten de Unie gevestigd zijn (artikel 1, lid 1, van dat besluit). Zij heeft het Koninkrijk Spanje gelast de uit hoofde van die regeling verleende steun terug te vorderen (artikel 4 van dat besluit).

Procedures bij het Gerecht en bestreden arresten

11

Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 14 mei 2010, heeft Autogrill España SA, thans World Duty Free Group SA (hierna: „WDFG”), beroep ingesteld tot nietigverklaring van artikel 1, lid 1, en artikel 4 van de litigieuze beschikking.

12

Ter ondersteuning van haar beroep, voor zover dat gericht is tegen artikel 1, lid 1, van die beschikking, heeft WDFG vier middelen aangevoerd, die betrekking hebben op: 1) de onjuiste

toepassing van het recht door de Commissie wat de selectiviteitsvoorwaarde betreft; 2) het niet-selectieve karakter van de omstreden maatregel, aangezien de daarbij ingevoerde differentiatie voortvloeit uit de aard of de opzet van het stelsel waarvan hij deel uitmaakt; 3) het feit dat die maatregel geen voordeel verschaft aan de ondernemingen waarop de omstreden regeling van toepassing is, en 4) de gebrekkige motivering van die beschikking, zowel wat de selectiviteitsvoorwaarde als wat de voorwaarde inzake het bestaan van een voordeel betreft.

13

Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 29 juli 2011, hebben Banco Santander SA en Santusa Holding SL (hierna: „Banco Santander en Santusa”) beroep ingesteld tot nietigverklaring van artikel 1, lid 1, en artikel 4 van het litigieuze besluit.

14

Ter ondersteuning van hun beroep, voor zover dat gericht is tegen artikel 1, lid 1, van dat besluit, hebben Banco Santander en Santusa vijf middelen aangevoerd, die betrekking hebben op: 1) de onjuiste toepassing van het recht door de Commissie wat de selectiviteitsvoorwaarde betreft; 2) de onjuiste bepaling van het referentiestelsel; 3) het niet-selectieve karakter van de omstreden maatregel, aangezien de daarbij ingevoerde differentiatie voortvloeit uit de aard of de opzet van het stelsel waarvan hij deel uitmaakt; 4) het feit dat die maatregel geen voordeel verschaft aan de ondernemingen waarop de omstreden regeling van toepassing is, en 5) de gebrekkige motivering van dat besluit, zowel wat de selectiviteitsvoorwaarde als wat de voorwaarde inzake het bestaan van een voordeel betreft.

15

Bij de bestreden arresten heeft het Gerecht op in wezen identieke gronden het eerste middel in beide beroepen – dat ziet op de onjuiste toepassing van artikel 107, lid 1, VWEU wat de selectiviteitsvoorwaarde betreft – aanvaard, en heeft het artikel 1, lid 1, en artikel 4 van de litigieuze beschikking en het litigieuze besluit (hierna samen: „litigieuze besluiten”) bijgevolg nietig verklaard zonder de overige middelen nog te onderzoeken.

Conclusies van partijen en procedures bij het Hof

16

De Commissie verzoekt het Hof:

—

de bestreden arresten te vernietigen;

—

de zaken terug te verwijzen naar het Gerecht, en

—

de beslissing over de kosten aan te houden.

17

WDFG, in zaak C?20/15 P, en Banco Santander en Santusa, in zaak C?21/15 P, verzoeken het Hof de hogere voorzieningen af te wijzen, de bestreden arresten te bevestigen en de Commissie

te verwijzen in de kosten.

18

De Bondsrepubliek Duitsland, Ierland en het Koninkrijk Spanje zijn bij beslissingen van de president van het Hof van 19 mei 2015 toegelaten tot interventie aan de zijde van WDFG in zaak C-20/15 P, en aan die van Banco Santander en Santusa in zaak C-21/15 P.

19

De verzoeken van Telefónica SA en Iberdrola SA tot interventie aan de zijde van WDFG in zaak C-20/15 P, en aan die van Banco Santander en Santusa in zaak C-21/15 P, zijn bij beschikkingen van de president van het Hof van 6 oktober 2015 daarentegen afgewezen.

Hogere voorzieningen

20

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

Eerste onderdeel van het enige middel

Argumenten van partijen

21

Met het eerste onderdeel van haar enige middel stelt de Commissie dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door van haar te verlangen dat zij een groep ondernemingen met eigen kenmerken aanwijst om het selectieve karakter van een maatregel aan te tonen.

22

De Commissie betoogt dat zij in de litigieuze besluiten de in de vaste rechtspraak van het Hof erkende methode voor onderzoek naar selectiviteit in belastingzaken nauwgezet heeft gevolgd. Zo heeft zij aangetoond dat de omstreden maatregel een afwijking vormt van het referentiestelsel, aangezien hij voor in Spanje belastingplichtige ondernemingen die deelnemingen van ten minste 5 % verwerven in ondernemingen die in het buitenland zijn gevestigd, voorziet in een fiscale behandeling die zich onderscheidt van de behandeling die van toepassing is op in Spanje belastingplichtige ondernemingen die soortgelijke deelnemingen verwerven in ondernemingen die in Spanje gevestigd zijn, ofschoon die twee groepen ondernemingen, gelet op doel van het Spaanse algemene stelsel van vennootschapsbelasting, in vergelijkbare situaties verkeren.

23

Volgens haar heeft het Gerecht, door haar de aanvullende verplichting op te leggen, aan te tonen dat de omstreden maatregel bepaalde ondernemingen begunstigt die kunnen worden geïdentificeerd aan de hand van specifieke kenmerken die andere ondernemingen niet hebben – dat wil zeggen aan de hand van eigen en vooraf bepaalbare kenmerken –, blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting, aangezien het aldus een strengere opvatting van de selectiviteitsvoorwaarde hanteert dan die welke het Hof huldigt.

De Commissie stelt in het bijzonder dat, anders dan het Gerecht heeft geoordeeld in de punten 57 en 58 van het bestreden arrest *Autogrill España/Commissie* en de punten 61 en 62 van het bestreden arrest *Banco Santander en Santusa/Commissie*, ook maatregelen waarvan de toepassing losstaat van de aard van de activiteiten van de begunstigde en die voorzien in een belastingvoordeel voor bepaalde investeringen zonder een minimuminvestering te eisen, als selectief kunnen worden aangemerkt.

In die context heeft het Gerecht uit het arrest van 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), ten onrechte afgeleid dat een nationale maatregel waarvan de toepassing losstaat van de aard van de ondernemingsactiviteit, a priori niet selectief is. De verklaring in punt 36 van dat arrest, volgens welke „nationale maatregelen als die welke in de hoofdgedingen aan de orde zijn, geen steunmaatregelen [...] zijn indien zij van toepassing zijn op alle ondernemingen op het nationale grondgebied, ongeacht de aard van hun activiteiten”, moet namelijk aldus worden opgevat dat het niet-selectieve karakter voortvloeit uit het feit dat de nationale maatregel zonder onderscheid geldt voor alle ondernemingen in de lidstaat in kwestie.

De Commissie stelt dat het Gerecht nogmaals blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting waar het in de punten 59 tot en met 62 van het bestreden arrest *Autogrill España/Commissie* en in de punten 63 tot en met 66 van het bestreden arrest *Banco Santander en Santusa/Commissie* heeft geoordeeld dat een maatregel als de omstreden maatregel niet selectief is aangezien hij verband houdt met de verwerving van specifieke economische goederen, namelijk deelnemingen in buitenlandse ondernemingen, en in beginsel geen enkele groep ondernemingen van die maatregel is uitgesloten.

Het Gerecht heeft zich in dit verband ten onrechte gebaseerd op het arrest van 19 september 2000, *Duitsland/Commissie* (C-156/98, EU:C:2000:467). Uit de punten 22 en 23 daarvan volgt immers dat de Commissie in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, de maatregel in kwestie als selectief had aangemerkt ten aanzien van een aantal in een beperkt geografisch gebied gevestigde ondernemingen waarin particuliere investeerders de winst uit de verkoop van economische goederen hadden herbelegd, en niet met betrekking tot die investeerders zelf, ten aanzien van wie zij het standpunt had ingenomen dat die maatregel geen steun vormde.

Voorts verwijt de Commissie het Gerecht dat het in de punten 66 tot en met 68 van het bestreden arrest *Autogrill España/Commissie* en in de punten 70 tot en met 72 van het bestreden arrest *Banco Santander en Santusa/Commissie* heeft geoordeeld dat het tegen de rechtspraak van het Hof indruist om een nationale belastingmaatregel waarvan de toekenning afhankelijk wordt gesteld van bepaalde voorwaarden, als selectief aan te merken hoewel de begunstigde ondernemingen geen eigen kenmerken delen op basis waarvan zij kunnen worden onderscheiden van andere ondernemingen, behalve dan het feit dat zij kunnen voldoen aan de voorwaarden voor toekenning van de maatregel.

Volgens de Commissie is dat oordeel van het Gerecht gebaseerd op een onjuiste analyse van de betrokken rechtspraak.

Betreffende het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732), betoogt de Commissie dat dat arrest blijkens de punten 90 en 91 een bijzondere situatie betreft waarin het Hof de referentiebelastingregeling zelf, en niet eventuele daarvan afwijkende maatregelen, als selectief heeft aangemerkt omdat die regeling als zodanig de „offshorevennootschappen” bevoordeelde. De verwijzing in dat arrest naar de „specifieke eigenschappen” van een groep ondernemingen moet dus worden begrepen als een verwijzing naar de kenmerken op grond waarvan die ondernemingen een belastingvoordeel genoten in de context van een referentiestelsel dat naar zijn aard selectief was, en kan niet worden gebruikt buiten die bijzondere situatie.

Wat punt 42 van het arrest van 29 maart 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), betreft, stelt de Commissie dat het Gerecht is voorbijgegaan aan de tweede zin van dat punt, die uitdrukking geeft aan het in vaste rechtspraak van het Hof erkende beginsel dat een maatregel selectief is wanneer hij „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” kan begunstigen ten opzichte van andere die zich, gelet op het met die regeling nagestreefde doel, in een feitelijk en rechtens vergelijkbare situatie bevinden.

WDFG alsook Banco Santander en Santusa wijzen er om te beginnen op dat de Commissie in de litigieuze besluiten niet heeft gesteld dat de omstreden maatregel feitelijk selectief was, zodat in de onderhavige hogere voorzieningen de op de bestreden arresten geuite kritiek slechts hoeft te worden onderzocht voor zover het Gerecht heeft geoordeeld dat de gronden die door de Commissie in de litigieuze besluiten zijn aangevoerd, geen steun bieden voor de conclusie dat die maatregel rechtens selectief was.

Volgens hen volgt uit het arrest van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), dat een maatregel waarvan alle ondernemingen kunnen profiteren, niet als selectief kan worden aangemerkt. Anders dan de Commissie stelt, kan uit dat arrest daarentegen niet worden afgeleid dat een nationale maatregel niet selectief is wanneer hij zonder uitzondering geldt voor alle ondernemingen in de lidstaat, aangezien op basis van een dergelijke stelling nagenoeg alle fiscale bepalingen als selectief moeten worden aangemerkt.

WDFG alsmede Banco Santander en Santusa betwisten ook de bewering van de Commissie dat nationale belastingmaatregelen reeds herhaaldelijk zijn aangemerkt als selectieve maatregelen ook al bepaalden zij geen drempelbedrag voor investeringen en stond de toepassing ervan los van de aard van de door de begunstigde uitgeoefende activiteiten. Hoe dan ook kan de omstreden maatregel niet worden aangemerkt als een maatregel die prima facie en de jure selectief is alleen maar omdat hij een belastingvoordeel verleent aan ondernemingen die dat voordeel wensen te

verkrijgen, ongeacht de groep waartoe zij behoren.

35

Het Gerecht heeft zich terecht gebaseerd op het arrest van 19 september 2000, Duitsland/Commissie (C?156/98, EU:C:2000:467), aangezien de Commissie in de beschikking waarop dat arrest betrekking heeft, uitdrukkelijk had erkend dat de nationale maatregel niet selectief was ten aanzien van de betrokken investeerders, wat door het Hof is bevestigd.

36

In haar beschikkingspraktijk heeft de Commissie overigens al dikwijls het selectieve karakter van belastingmaatregelen uitgesloten op basis van datzelfde criterium, namelijk het criterium dat algemene maatregelen die zonder onderscheid van toepassing zijn op alle ondernemingen en waarvoor alle belastingplichtigen in aanmerking komen, niet selectief zijn.

37

De toepassing van dat criterium leidt overigens niet tot de vaststelling dat de door de Commissie vermelde maatregelen ter zake van de aankoop van bepaalde activa niet selectief zijn. Die maatregelen kunnen als selectief worden aangemerkt als wordt aangetoond dat zij feitelijk slechts ten goede komen aan bepaalde ondernemingen, met uitsluiting van andere. Hoe dan ook is hun selectieve karakter niet het gevolg van de aard van de verworven activa, maar van het feit dat kan worden aangenomen dat de betrokken kopers een bijzondere groep vormen.

38

Aangaande het arrest van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C?501/00, EU:C:2004:438), zijn WDFG en Banco Santander en Santusa van mening dat het Gerecht op goede gronden heeft geoordeeld dat de maatregel aan de orde in de zaak die heeft geleid tot dat arrest verschilt van die welke in het onderhavige geval in geding is, aangezien eerstbedoelde maatregel ertoe strekte een voordeel toe te kennen aan een afzonderlijke en bepaalbare groep ondernemingen, namelijk exportbedrijven.

39

Voorts blijkt duidelijk uit het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C?106/09 P en C?107/09 P, EU:C:2011:732), in het bijzonder uit punt 104, dat een maatregel slechts als selectief kan worden aangemerkt indien hij ten goede komt aan een groep van ondernemingen die „specifieke eigenschappen” delen. Uit dat arrest volgt ook dat de vaststelling van een afwijking ten opzichte van een algemene regeling geen doel op zich is. Slechts het concrete effect van de maatregel is van belang, namelijk het feit of hij al dan niet een voordeel verschaft aan bepaalde ondernemingen of bepaalde producties.

40

WDFG alsook Banco Santander en Santusa betogen dat de door de Commissie verdedigde uitlegging van het arrest van 29 maart 2012, 3M Italia (C?417/10, EU:C:2012:184), evenmin kan worden gevolgd. In dat arrest heeft het Hof geen definitie van een referentiestelsel en een afwijking daarvan bevestigd. Voorts kan uit dat arrest niet worden afgeleid dat een maatregel selectief is omdat de ondernemingen die voldoen aan de voorwaarden ervoor een afzonderlijke groep vormen.

41

Ten slotte heeft het Gerecht terecht geoordeeld dat een maatregel niet kan worden aangemerkt als selectief in de zin van artikel 107 VWEU wanneer toekenning ervan afhangt van een gedraging die op het eerste gezicht door iedere onderneming kan worden verricht, los van de sector waarin zij bedrijvig is. Dat volgt uit de conclusie in het arrest van 19 september 2000, Duitsland/Commissie (C?156/98, EU:C:2000:467), dat een nationale maatregel niet selectief is ten aanzien van de investeerders.

42

Het Koninkrijk Spanje stelt dat het arrest van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C?143/99, EU:C:2001:598), het standpunt bevestigt dat door de Spaanse autoriteiten is ingenomen in de administratieve procedure bij de Commissie, namelijk dat een economisch voordeel slechts kan worden aangemerkt als steun wanneer het „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” kan begunstigen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

43

In die administratieve procedure hebben de Spaanse autoriteiten aangetoond dat de omstreden maatregel openstaat voor alle ondernemingen, aangezien hij is toegepast op ondernemingen in zeer uiteenlopende sectoren, wat dus de in de bestreden arresten uiteengezette analyse bevestigt alsook het feit dat de Commissie in de litigieuze besluiten niet had aangetoond dat het om een selectieve maatregel ging.

44

Ierland stelt dat het Gerecht, anders dan de Commissie betoogt, uit de arresten van het Hof van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C?143/99, EU:C:2001:598), en van het Gerecht van 6 maart 2002, Diputación Foral de Álava e.a./Commissie (T?92/00 en T?103/00, EU:T:2002:61), en 9 september 2009, Diputación Foral de Álava e.a./Commissie (T?227/01–T?229/01, T?265/01, T?266/01 en T?270/01, EU:T:2009:315), niet heeft geconcludeerd dat alleen maatregelen selectief waren waarvan de toepassing samenhang met de aard van de bedrijfsactiviteit of afhankelijk was gesteld van een minimumbedrag, maar heeft geoordeeld dat het selectieve karakter van een maatregel waarvan alle fiscaal in Spanje gevestigde ondernemingen konden profiteren die een deelneming van ten minste 5 % in een buitenlandse onderneming verwierven, ongeacht de aard van hun activiteiten en de geïnvesteerde bedragen, niet kon worden vastgesteld.

45

Het Gerecht heeft voor zijn oordeel dat fiscale differentiatie slechts als steun kan worden aangemerkt indien, op basis van specifieke eigenschappen, een bijzondere groep van ondernemingen kan worden aangewezen die daarvoor in aanmerking komen, terecht steun gezocht in het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C?106/09 P en C?107/09 P, EU:C:2011:732). De selectiviteitsvoorwaarde van artikel 107, lid 1, VWEU moet in alle zaken waarin vermeende steunmaatregelen van fiscale aard in geding zijn, overigens op dezelfde manier worden omschreven. Bijgevolg kan het in punt 104 van dat arrest uitdrukkelijk erkende beginsel niet worden beperkt tot een situatie waarin een belastingregeling in haar geheel selectief is.

46

Ierland stelt dat maatregelen als de omstreden maatregel, die op het eerste gezicht geen enkele onderneming of specifieke economische sector van de kring van begunstigten uitsluiten, niet kunnen worden aangemerkt als selectieve maatregelen. De Commissie is overigens al meermaals op die grond tot de bevinding gekomen dat bepaalde nationale maatregelen niet selectief waren.

47

De Bondsrepubliek Duitsland betoogt dat op basis van alleen een afwijking van of een uitzondering op het door de Commissie bepaalde referentiestelsel – zo het bestaan daarvan al wordt aangetoond – nog niet kan worden aangenomen dat de omstreden maatregel „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” begunstigt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

48

Integendeel, daaruit volgt enkel dat die maatregel vergelijkbaar is met een subsidie. Bijgevolg dient, nadat is onderzocht of de maatregel een afwijking vormt, overeenkomstig de rechtspraak – in het bijzonder het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732) – en zoals het Gerecht in de bestreden arresten terecht heeft geoordeeld, vervolgens te worden geverifieerd of het bij de groep belastingplichtigen die een belastingvoordeel geniet, gaat om voldoende specifieke ondernemingen of producties in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

49

Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat de groep ondernemingen die een belastingvoordeel ontvangt, voldoende specifiek is wanneer de Commissie heeft kunnen aantonen dat het betrokken voordeel uitsluitend ten goede komt aan ondernemingen van één enkele economische sector die bepaalde transacties verrichten (arrest van 15 december 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774), ondernemingen met een bepaalde rechtsvorm (arrest van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, EU:C:2006:8), ondernemingen van een bepaalde grootte (arrest van 13 februari 2003, Spanje/Commissie, C-409/00, EU:C:2003:92) of ondernemingen die hun statutaire zetel buiten het grondgebied van de regio hebben (arrest van 17 november 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709).

50

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

51

A fortiori mag een belastingmaatregel als de omstreden maatregel, waarvan de toepassing algemeen gekoppeld is aan een bepaalde soort vennootschapsrechtelijke transacties, in casu de verwerving van deelnemingen, die losstaan van het maatschappelijk doel en de bedrijfsactiviteiten, niet als selectief worden beschouwd.

De lidstaten die in de onderhavige zaken hebben geïntervenieerd, stellen ten slotte dat het institutionele evenwicht binnen de Unie ernstig zou worden verstoord indien de voorwaarde inzake het selectieve karakter van de nationale maatregel om hem als een steunmaatregel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU te kunnen aanmerken, zou moeten worden opgevat in de ruime zin die de Commissie in haar hogere voorzieningen verdedigt. Als een dergelijke reikwijdte zou worden toegekend aan de selectiviteitsvoorwaarde, zou de Commissie uit hoofde van haar bevoegdheden op het gebied van staatssteun namelijk toezicht kunnen uitoefenen op bijna alle maatregelen inzake directe belastingen, terwijl de wetgevingsbevoegdheid voor die belastingen in beginsel aan de lidstaten toekomt.

Beoordeling door het Hof

Vooraf moet in herinnering worden gebracht dat een nationale maatregel volgens vaste rechtspraak van het Hof pas kan worden aangemerkt als een nationale „steunmaatregel van de staat” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU wanneer is voldaan aan alle hierna genoemde voorwaarden. In de eerste plaats moet het gaan om een maatregel van de staat of met staatsmiddelen bekostigd. In de tweede plaats moet die maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. In de derde plaats moet de maatregel de begunstigde een voordeel verschaffen. In de vierde plaats moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen (zie met name arrest van 16 juli 2015, BVVG, C-39/14, EU:C:2015:470, punt 24).

Aangaande de voorwaarde inzake het selectieve karakter van het voordeel, die beslissend is voor het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, blijkt uit eveneens vaste rechtspraak van het Hof dat bij de beoordeling van die voorwaarde moet worden bepaald of de betrokken nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” kan begunstigen ten opzichte van andere die zich, gelet op de doelstelling van die regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden en dus een verschillende behandeling krijgen die in wezen discriminerend is (zie met name arresten van 28 juli 2011, Mediaset/Commissie, C-403/10 P, niet gepubliceerd, EU:C:2011:533, punt 36; 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punten 75 en 101; 14 januari 2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, punten 53-55, en 4 juni 2015, Commissie/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, punt 59).

Voorts dient de Commissie, wanneer de betrokken maatregel bedoeld is als een steunregeling en niet als een individuele steunmaatregel, aan te tonen dat die maatregel, hoewel hij een voordeel van algemene strekking toekent, dit voordeel enkel voor bepaalde ondernemingen of bepaalde sectoren schept (zie in die zin met name arrest van 30 juni 2016, België/Commissie, C-270/15 P, EU:C:2016:489, punten 49 en 50).

Betreffende in het bijzonder een nationale maatregel tot toekenning van een belastingvoordeel

moet in herinnering worden geroepen dat een dergelijke maatregel die, hoewel in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, de situatie van de begunstigten verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, de begunstigten een selectief voordeel kan verschaffen en bijgevolg een steunmaatregel van de staat is in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. Een belastingvoordeel dat voortvloeit uit een algemene maatregel die zonder onderscheid van toepassing is op alle marktdeelnemers vormt daarentegen geen steunmaatregel in de zin van die bepaling (zie in die zin met name arrest van 18 juli 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punt 18).

57

In die context kan de Commissie een nationale belastingmaatregel pas aanmerken als „selectief” nadat zij ten eerste heeft bepaald welke algemene of „normale” belastingregeling geldt in de betrokken lidstaat, en ten tweede heeft aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel afwijkt van de gewone regeling, voor zover hij differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van de gewone regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden (zie in die zin met name arrest van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49).

58

Het begrip „staatssteun” strekt zich echter niet uit tot maatregelen die differentiëren tussen ondernemingen welke zich, gelet op het doel van de betrokken rechtsregeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, en die bijgevolg a priori selectief zijn, wanneer de lidstaat in kwestie kan aantonen dat die differentiatie gerechtvaardigd is aangezien zij voortvloeit uit de aard of de opzet van het stelsel waarvan de maatregelen een onderdeel vormen (zie in die zin met name arresten van 29 april 2004, Nederland/Commissie, C-159/01, EU:C:2004:246, punten 42 en 43; 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punten 64 en 65, en 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punt 40).

59

Voorts moet erop worden gewezen dat het feit dat alleen belastingplichtigen die voldoen aan de voorwaarden voor toepassing van een maatregel, voor deze maatregel in aanmerking komen, op zich nog niet meebrengt dat het een selectieve maatregel betreft (arrest van 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punt 42).

60

Uit het voorgaande volgt dat het relevante criterium om vast te stellen of de betrokken maatregel selectief is, erin bestaat na te gaan of hij tussen ondernemers die zich ten aanzien van het doel van de betrokken algemene belastingregeling in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, een verschil maakt dat niet wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van die regeling (zie in die zin arrest van 4 juni 2015, Commissie/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, punt 61).

61

In het licht van die overwegingen moet worden onderzocht of het Gerecht in het onderhavige geval artikel 107, lid 1, VWEU, zoals die bepaling wordt uitgelegd door het Hof, heeft geschonden waar het heeft geoordeeld dat de Commissie in de litigieuze besluiten niet rechtens genoegzaam had aangetoond dat de omstreden maatregel een selectief voordeel verschafte aan „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties”.

In casu bestaat het door de omstreden maatregel verleende belastingvoordeel in een verlaging van de heffingsgrondslag van de vennootschapsbelasting in de vorm van de afschrijving van de goodwill die resulteert uit de verwerving van deelnemingen van ten minste 5 % door ondernemingen met fiscale vestigingsplaats in Spanje in ondernemingen met fiscale vestigingsplaats buiten die lidstaat. Aangezien die maatregel ten goede kan komen aan de gehele groep van ondernemingen die dergelijke transacties verrichten, kan het daarbij om een steunregeling gaan. Bijgevolg diende de Commissie aan te tonen dat die maatregel, hoewel hij een voordeel van algemene strekking toekent, dat voordeel enkel voor bepaalde ondernemingen of bepaalde sectoren schept.

In dat verband heeft het Gerecht in punt 50 van het bestreden arrest *Autogrill España/Commissie* en in punt 54 van het bestreden arrest *Banco Santander en Santusa/Commissie* uiteengezet dat de Commissie zich voor het bewijs dat de omstreden maatregel selectief was, in de litigieuze besluiten hoofdzakelijk had gebaseerd op het feit dat die maatregel een afwijking vormde ten opzichte van een referentiestelsel, aangezien hij ertoe leidde dat in Spanje belastingplichtige ondernemingen die deelnemingen verwierven in ondernemingen met zetel in het buitenland fiscaal anders werden behandeld dan in Spanje belastingplichtige ondernemingen die dergelijke deelnemingen verwierven in ondernemingen die op het nationale grondgebied waren gevestigd, hoewel die beide groepen ondernemingen zich in vergelijkbare situaties bevonden, gelet op het doel van dat referentiestelsel, namelijk het Spaanse algemene stelsel van vennootschapsbelasting en, meer in het bijzonder, de in dat belastingstelsel vervatte voorschriften inzake de fiscale behandeling van financiële goodwill.

Het Gerecht heeft in punt 51 van het bestreden arrest *Autogrill España/Commissie* en in punt 55 van het bestreden arrest *Banco Santander en Santusa/Commissie* geoordeeld dat de Commissie bijgevolg de onderzoeksmethode had toegepast die naar voren komt uit de rechtspraak van het Hof en het Gerecht die is aangehaald in de punten 29 tot en met 33 van het eerste arrest en de punten 33 tot en met 37 van het tweede arrest, en die in wezen overeenkomt met de in de punten 53 tot en met 60 van het onderhavige arrest geciteerde rechtspraak van het Hof.

In de punten 44, 45, 52 en 53 van het bestreden arrest *Autogrill España/Commissie* en de punten 48, 49, 56 en 57 van het bestreden arrest *Banco Santander en Santusa/Commissie* heeft het Gerecht geoordeeld dat een afwijking van of een uitzondering op het door de Commissie bepaalde referentiestelsel – gesteld dat het bestaan daarvan wordt bewezen – als zodanig nog niet aantoonde dat de omstreden maatregel „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU begunstigde, aangezien die maatregel a priori openstond voor alle ondernemingen en niet bedoeld was voor een bijzondere groep van ondernemingen, die als enige door die maatregel werden bevoordeeld, maar voor een groep economische handelingen.

Die redenering is echter gebaseerd op een onjuiste toepassing van de selectiviteitsvoorwaarde van artikel 107, lid 1, VWEU, zoals die in het onderhavige arrest is beschreven.

Zoals blijkt uit de punten 53 tot en met 60 van dit arrest, is voor een nationale maatregel die een belastingvoordeel van algemene strekking toekent, zoals bij de omstreden maatregel het geval is, de selectiviteitsvoorwaarde namelijk vervuld wanneer de Commissie kan aantonen dat de maatregel afwijkt van de algemene of „normale” belastingregeling die in de betrokken lidstaat van toepassing is, en door zijn concrete gevolgen marktdeelnemers verschillend behandelt, hoewel de marktdeelnemers die het belastingvoordeel genieten en die welke het niet ontvangen zich, gelet op het doel van die belastingregeling van de betrokken lidstaat, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.

Uit de bestreden arresten blijkt dat de Commissie zich in de litigieuze besluiten, om aan te tonen dat de omstreden maatregel selectief was, heeft gebaseerd op de ongelijke behandeling tussen op het nationale grondgebied gevestigde ondernemingen waartoe die maatregel leidde. Op grond van die maatregel kwamen immers alleen op het nationale grondgebied gevestigde ondernemingen die deelnemingen van ten minste 5 % in buitenlandse ondernemingen verwierven, onder bepaalde voorwaarden in aanmerking voor het belastingvoordeel in kwestie, terwijl op het nationale grondgebied gevestigde ondernemingen die dergelijke deelnemingen verwierven in in Spanje belastingplichtige ondernemingen dat voordeel niet konden genieten, ofschoon zij zich volgens de Commissie in een vergelijkbare situatie bevonden, gelet op het doel van het Spaanse algemene belastingstelsel.

Het Gerecht heeft geoordeeld dat de omstreden maatregel geen selectieve maatregel was, maar een algemene maatregel in de zin van de in punt 56 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, aangezien hij niet bedoeld was voor een bijzondere groep ondernemingen of producties, de toepassing ervan losstond van de aard van de bedrijfsactiviteit en hij a priori of potentieel openstond voor alle ondernemingen die deelnemingen van ten minste 5 % in buitenlandse ondernemingen wilden verwerven en ze gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar in hun bezit hielden. Hiermee heeft het Gerecht blij gegeven van een onjuiste rechtsopvatting.

Zo heeft het Gerecht in de punten 41, 45, 67 en 68 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en de punten 45, 49, 71 en 72 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie geoordeeld dat, wil voor een maatregel die a priori openstaat voor alle ondernemingen voldaan zijn aan de voorwaarde inzake selectiviteit van een nationale maatregel – die een noodzakelijke voorwaarde is voor de vaststelling dat er sprake is van staatssteun –, in alle gevallen een bijzondere groep van ondernemingen moet worden aangewezen die als enige door de betrokken maatregel worden bevoordeeld en die kunnen worden onderscheiden op basis van specifieke en gemeenschappelijke eigen kenmerken.

Een dergelijk aanvullend vereiste, een bijzondere groep ondernemingen te bepalen, dat wordt opgelegd naast de onderzoeksmethode voor selectiviteit op het gebied van belastingen die naar voren komt uit de vaste rechtspraak van het Hof en er in wezen in bestaat te onderzoeken of bepaalde marktdeelnemers worden gediscrimineerd doordat zij worden uitgesloten van een

belastingvoordeel dat resulteert uit een maatregel die afwijkt van de algemene belastingregeling, kan echter niet worden afgeleid uit de rechtspraak van het Hof en, in het bijzonder, uit het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732).

72

Het is juist dat het Hof in punt 104 van dat arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732), heeft geoordeeld dat de door een belastingstelsel in aanmerking genomen criteria die de heffingsgrondslag opleveren, enkel kunnen worden geacht selectieve voordelen te verschaffen indien deze criteria de begunstigde ondernemingen op basis van hun specifieke eigenschappen als bevoorrechte categorie aanduiden, waardoor dat stelsel als begunstiging van „bepaalde” ondernemingen of „bepaalde” producties in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU kan worden gekwalificeerd.

73

Die overweging van het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732), moet evenwel worden gelezen in samenhang met het in de punten 87 tot en met 108 daarvan vervatte geheel van overwegingen waartoe zij behoort.

74

Uit het samenstel van die overwegingen blijkt dat de maatregel die in dat arrest aan de orde was, niet de vorm aannam van een van een algemene belastingregeling afwijkend belastingvoordeel, maar dat het ging om de toepassing van een „algemene” belastingregeling die gebaseerd was op criteria die, op zichzelf beschouwd, eveneens algemeen waren. Anders dan het Gerecht, oordeelde het Hof dat de aard van die regeling niet in de weg stond aan de vaststelling dat de betrokken maatregel selectief was, aangezien de selectiviteitsvoorwaarde een ruimere draagwijdte heeft en zich namelijk ook uitstrekt tot maatregelen die, door hun gevolgen, bepaalde ondernemingen – in het concrete geval „offshoreondernemingen” – begunstigen op grond van specifieke eigenschappen die kenmerkend zijn voor die ondernemingen. Die maatregel leidde derhalve tot een feitelijke discriminatie tussen ondernemingen die zich in een vergelijkbare situatie bevonden, gelet op het doel van die regeling, dat erin bestond een algemene belastingregeling in te voeren die gold voor alle in Gibraltar gevestigde ondernemingen.

75

Zoals is uiteengezet in punt 63 van het onderhavige arrest, heeft de Commissie zich in de litigieuze besluiten ten bewijze van de selectiviteit van de omstreden maatregel daarentegen hoofdzakelijk gebaseerd op het feit dat die maatregel tot een ongelijke behandeling leidt, aangezien hij een belastingvoordeel verschaft aan bepaalde op het nationale grondgebied gevestigde ondernemingen en niet aan andere, waarop het algemene belastingstelsel van toepassing blijft waarvan de omstreden maatregel afwijkt.

76

Hoewel uit het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732), dus volgt dat het selectieve karakter van een belastingmaatregel ook kan komen vast te staan wanneer hij geen afwijking vormt ten opzichte van de algemene belastingregeling, maar er een integrerend deel van is,

behoort ook dat arrest tot de in punt 57 van het onderhavige arrest aangehaalde vaste rechtspraak van het Hof volgens welke het selectieve karakter van een van een algemene belastingregeling afwijkende maatregel reeds komt vast te staan wanneer wordt aangetoond dat bepaalde ondernemers erdoor worden begunstigd en anderen niet, hoewel zij zich allen in een objectief vergelijkbare situatie bevinden, gelet op het doel van de algemene belastingregeling.

77

Ofschoon een belastingmaatregel ook selectief kan zijn zonder dat hij afwijkt van een algemene belastingregeling, is het feit dat die maatregel een dergelijk afwijkend karakter heeft immers volstrekt relevant ten bewijze van zijn selectiviteit wanneer hij ertoe leidt dat een onderscheid wordt gemaakt tussen twee groepen ondernemers die a priori een verschillende behandeling krijgen, namelijk de groep die onder de afwijkende maatregel valt en die waarop de algemene belastingregeling van toepassing blijft, hoewel beide groepen zich in een vergelijkbare situatie bevinden, gelet op het doel van die regeling.

78

Anders dan het Gerecht in de bestreden arresten heeft geoordeeld, kan ten bewijze van de selectieve aard van een dergelijke maatregel evenmin worden verlangd dat de Commissie bepaalde specifieke eigen kenmerken noemt die de ondernemingen die het belastingvoordeel genieten, gemeen hebben en op basis waarvan zij kunnen worden onderscheiden van de ondernemingen die ervan zijn uitgesloten.

79

Het enige dat voor dat bewijs van belang is, is immers dat de maatregel, los van zijn vorm of de gebruikte regelgevingstechniek, tot gevolg heeft dat de begunstigde ondernemingen in een betere positie komen te verkeren dan andere, hoewel al die ondernemingen zich, gelet op het doel van de betrokken belastingregeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.

80

Voorts volstaat volgens vaste rechtspraak van het Hof het feit dat een erg groot aantal ondernemingen aanspraak kan maken op een nationale maatregel of dat die ondernemingen tot verschillende sectoren behoren, niet om het selectieve karakter van die maatregel in twijfel te trekken en dus om te beletten dat hij als staatssteun wordt aangemerkt (zie met name arresten van 13 februari 2003, Spanje/Commissie, C-409/00, EU:C:2003:92, punt 48, en 8 september 2011, Commissie/Nederland, C-279/08 P, EU:C:2011:551, punt 50).

81

In tegenstelling tot het oordeel van het Gerecht in de punten 53 tot en met 58 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en de punten 57 tot en met 62 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie, wordt aan de mogelijk selectieve aard van de omstreden maatregel dus niet afgedaan door het feit dat het verkrijgen van het in het kader van die maatregel verleende belastingvoordeel afhankelijk wordt gesteld van de noodzakelijke voorwaarde dat een economische transactie, met name een handeling „van zuiver financiële aard” wordt verricht, waarvoor geen minimaal te investeren bedrag is vastgesteld en die losstaat van de aard van de activiteiten die door de begunstigde ondernemingen worden verricht.

82

Anders dan het Gerecht heeft geoordeeld in punt 57 van het bestreden arrest Autogrill

España/Commissie en punt 61 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie, kan in die context uit punt 36 van het arrest van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C?143/99, EU:C:2001:598) – volgens hetwelk maatregelen niet selectief zijn wanneer zij gelden voor alle ondernemingen die op het nationale grondgebied zijn gevestigd, „ongeacht de aard van hun activiteiten” –, niet worden afgeleid dat een maatregel waarvan de toepassing losstaat van de aard van de ondernemingsactiviteit, a priori niet selectief is.

83

Uit de lezing van de volledige motivering van dat arrest van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C?143/99, EU:C:2001:598), blijkt immers dat het Hof in dat punt 36, gelezen in het licht van punt 35 van datzelfde arrest, van oordeel was dat nationale maatregelen als die waarop die zaak betrekking had, niet selectief zijn wanneer zij zonder onderscheid van toepassing zijn op alle ondernemingen in de betrokken lidstaat, en dus algemene maatregelen uitmaken in de zin van de in punt 56 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak.

84

Ook moet erop worden gewezen dat de verwijzing die het Hof in punt 36 van het arrest van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C?143/99, EU:C:2001:598), maakt naar de aard van de activiteiten van de ondernemingen die door de nationale maatregelen worden begunstigd, valt te verklaren door de bewoordingen van de tweede vraag die door de verwijzende rechter is gesteld in de zaak die tot dat arrest heeft geleid. Dat wordt bevestigd door het feit dat die verwijzing ontbreekt in latere arresten van het Hof waarin van dat beginsel gewag wordt gemaakt (zie met name arresten van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C?106/09 P en C?107/09 P, EU:C:2011:732, punt 73, en 29 maart 2012, 3M Italia, C?417/10, EU:C:2012:184, punt 39).

85

Verder is het juist, zoals het Gerecht heeft uiteengezet in punt 66 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en punt 70 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie, dat het Hof in punt 42 van het arrest van 29 maart 2012, 3M Italia (C?417/10, EU:C:2012:184), heeft geoordeeld dat het feit dat alleen belastingplichtigen die voldeden aan de voorwaarden voor het verkrijgen van de in die zaak aan de orde zijnde maatregel, in aanmerking kwamen voor die maatregel, op zich nog niet meebracht dat het een selectieve maatregel betrof. Het Hof heeft in datzelfde punt 42 evenwel uitdrukkelijk gepreciseerd dat die niet-selectieve aard voortvloeide uit de vaststelling dat personen die er niet voor in aanmerking kwamen zich niet in een situatie bevonden die feitelijk en juridisch vergelijkbaar was met die van de belastingplichtigen die er wél aanspraak op konden maken, gelet op het door de nationale wetgever nagestreefde doel.

86

Derhalve kan het selectieve karakter van fiscale steun het gevolg zijn van een voorwaarde voor toepassing of verkrijging van die steun indien die voorwaarde ertoe leidt dat een onderscheid wordt gemaakt tussen ondernemingen die zich, gelet op het doel van de betrokken belastingregeling, nochtans in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden, en indien zij bijgevolg de van die steun uitgesloten ondernemingen discrimineert.

Verder kan het door het Gerecht in de bestreden arresten benadrukte feit dat het belastingvoordeel dat met de omstreden maatregel wordt verschaft, kan worden verkregen zonder dat een bepaalde minimuminvestering wordt verlangd, en dat die maatregel dus niet feitelijk is voorbehouden aan ondernemingen die beschikken over toereikende financiële middelen, niet beletten dat de maatregel in kwestie mogelijk als selectief wordt aangemerkt op andere gronden, zoals het feit dat op het nationale grondgebied gevestigde ondernemingen die deelnemingen verwerven in ondernemingen met fiscale vestigingsplaats in Spanje, dat voordeel niet kunnen ontvangen.

In dat verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat een belastingmaatregel die enkel ten goede kwam aan ondernemingen die de door die maatregel beoogde transacties verrichtten en niet aan ondernemingen binnen dezelfde sector die de betrokken transacties niet verrichtten, selectief kon zijn zonder dat behoefde te worden onderzocht of die maatregel vooral ten goede kwam aan grote ondernemingen (zie in die zin arrest van 15 december 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, punten 47-50).

Anders dan het Gerecht heeft overwogen in de punten 59 tot en met 62 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en de punten 63 tot en met 66 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie, bevat het arrest van 19 september 2000, Duitsland/Commissie (C-156/98, EU:C:2000:467), geen andersluidende aanwijzingen met betrekking tot het onderzoek van de voorwaarde inzake selectiviteit van een belastingmaatregel.

Uit de punten 22 en 23 van het arrest van 19 september 2000, Duitsland/Commissie (C-156/98, EU:C:2000:467), blijkt immers dat de Commissie de maatregel die aan de orde was in de daaraan ten grondslag liggende zaak als selectief had aangemerkt ten aanzien van bepaalde in een beperkt geografisch gebied gevestigde ondernemingen waarin particuliere investeerders de winst uit de verkoop van economische goederen hadden herbelegd, en niet met betrekking tot die investeerders zelf, ten aanzien van wie zij het standpunt had ingenomen dat die maatregel geen steun vormde, aangezien hij als algemene maatregel zonder onderscheid ten goede kwam aan alle marktdeelnemers. Deze beoordeling werd overigens niet betwist voor het Hof, dat daarover dan ook geen uitspraak hoefde te doen.

Hoe dan ook, de situatie van die particuliere investeerders kan niet op één lijn worden gesteld met die van op het nationale grondgebied gevestigde ondernemingen die in aanmerking komen voor de omstreden maatregel.

In de litigieuze besluiten heeft de Commissie de omstreden maatregel namelijk als selectief aangemerkt op grond van het feit dat het belastingvoordeel dat daarbij werd verleend niet zonder onderscheid ten goede kwam aan alle marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van het Spaanse algemene belastingstelsel, objectief in een vergelijkbare situatie bevonden, aangezien in Spanje gevestigde ondernemingen die soortgelijke deelnemingen verwierven in ondernemingen

met fiscale vestigingsplaats in Spanje dat voordeel niet konden genieten. De Commissie heeft zich vervolgens op het standpunt gesteld dat de door het Koninkrijk Spanje aangevoerde rechtvaardigingsgrond voor dat verschil in behandeling tussen de marktdeelnemers, namelijk de aard of de algemene opzet van het stelsel waarvan die maatregel deel uitmaakt, niet kon worden aanvaard.

93

Uit het voorgaande volgt dat het Gerecht blijkt heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting waar het de litigieuze besluiten gedeeltelijk nietig heeft verklaard op grond dat de Commissie geen bepaalde groep van ondernemingen had aangewezen die door de belastingmaatregel in kwestie werden begunstigd, zonder dat het daarbij is nagegaan of de Commissie, bij toepassing van de onderzoeksmethode als bedoeld in de punten 29 tot en met 33 van het bestreden arrest *Autogrill España/Commissie* en de punten 33 tot en met 37 van het bestreden arrest *Banco Santander en Santusa/Commissie*, aan de hand waarvan de voorwaarde inzake het selectieve karakter van de omstreden maatregel moet worden onderzocht, concreet had gecontroleerd of en aangetoond dat die maatregel discriminerend was.

94

Bij dat onderzoek moet zonder twijfel uiterste nauwkeurigheid aan de dag worden gelegd en het moet voldoende worden gemotiveerd met het oog op een volledige rechterlijke toetsing, met name met betrekking tot de vraag of de situatie van de marktdeelnemers die door de maatregel worden begunstigd vergelijkbaar is met de situatie van de marktdeelnemers die ervan zijn uitgesloten, en, in voorkomend geval, met betrekking tot de vraag of de door de betrokken lidstaat aangevoerde rechtvaardigingsgrond voor een ongelijke behandeling kan worden aanvaard. Het valt evenwel niet te ontkennen dat het Gerecht van zijn kant blijkt heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door geen dergelijke toetsing te verrichten en door in de bestreden arresten te oordelen dat de onderzoeksmethode die in de litigieuze besluiten door de Commissie was toegepast, was gebaseerd op een onjuiste uitlegging van de in artikel 107, lid 1, VWEU gestelde selectiviteitsvoorwaarde voor zover in dat kader geen bijzondere groep van ondernemingen was vastgesteld die als enige door de betrokken belastingmaatregel werden begunstigd.

95

Het eerste onderdeel van het enige middel van de Commissie is derhalve gegrond.

Tweede onderdeel van het enige middel

Argumenten van partijen

96

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

97

Wat ten eerste de rechtspraak over exportsteun betreft die in de litigieuze besluiten is aangehaald, met name de arresten van 10 december 1969, *Commissie/Frankrijk* (6/69 en 11/69, niet gepubliceerd, EU:C:1969:68); 7 juni 1988, *Griekenland/Commissie* (57/86, EU:C:1988:284), en 15 juli 2004, *Spanje/Commissie* (C-501/00, EU:C:2004:438), stelt de Commissie dat het Gerecht blijkt

heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting waar het in de punten 69 tot en met 76 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en de punten 73 tot en met 80 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie heeft overwogen dat die rechtspraak niet ziet op de voorwaarde inzake selectiviteit van een nationale maatregel, maar alleen op de voorwaarde inzake de ongunstige beïnvloeding van de mededinging en van het handelsverkeer.

98

Uit de in het vorige punt aangehaalde rechtspraak blijkt volgens de Commissie dat naar het oordeel van het Hof de betrokken belastingmaatregelen selectief waren omdat zij voorbehouden waren aan ondernemingen die transacties, zoals investeringen, verrichtten in het buitenland, terwijl ondernemingen die soortgelijke transacties verrichtten in eigen land ervan waren uitgesloten. Daaruit volgt, aldus de Commissie, dat maatregelen die grensoverschrijdende transacties bevoordelen, selectief zijn wanneer zij dezelfde transacties die in eigen land worden verricht, uitsluiten.

99

Ten tweede stelt de Commissie dat het Gerecht in de punten 79 tot en met 81 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en de punten 83 tot en met 85 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie een gekunsteld onderscheid heeft gemaakt tussen steun voor de uitvoer van goederen en steun voor de uitvoer van kapitaal voor zover het heeft overwogen dat blijkens de rechtspraak over exportsteun die in de litigieuze besluiten is aangehaald, in het bijzonder de arresten van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, niet gepubliceerd, EU:C:1969:68); 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284), en 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438), „de groep begunstigde ondernemingen op basis waarvan kon worden besloten dat de [omstreden] maatregel selectief was, de groep van exporterende ondernemingen [was]”. Die groep bestaat uit ondernemingen die kunnen worden onderscheiden op basis van gemeenschappelijke kenmerken die verband houden met hun exportactiviteit.

100

Volgens de Commissie vormen de ondernemingen waarvoor de omstreden maatregel bedoeld is, een afzonderlijke groep ondernemingen, namelijk die van de kapitaalexporterende ondernemingen, aangezien zij specifieke kenmerken gemeen hebben die verband houden met hun activiteiten op het gebied van de uitvoer van kapitaal.

101

Naar haar mening bestaat er uit het oogpunt van de selectiviteitsvoorwaarde geen enkel onderscheid tussen de uitvoer van goederen en de uitvoer van kapitaal, en is de omstreden maatregel dus net zo goed selectief als de maatregelen waarop de in de litigieuze besluiten aangehaalde rechtspraak over exportsteun betrekking had.

102

Volgens de Commissie bestaat er evenmin een afzonderlijke groep uitvoerende ondernemingen naast die van ondernemingen die grensoverschrijdende transacties verrichten. Alle ondernemingen in een lidstaat kunnen grensoverschrijdende handelingen verrichten en dus in aanmerking komen voor een steunregeling bij uitvoer. Volgens haar kan een nationale maatregel een selectief karakter krijgen wegens het voordeel dat aan de begunstigde van de maatregel wordt toegekend omdat hij goederen, diensten of kapitaal exporteert, en niet wegens het feit dat

de betrokken ondernemingen tot een vermeende exportsector behoren.

103

Bijgevolg was het Gerecht, net als het Hof in het arrest van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438), dat een situatie betreft die vergelijkbaar is met die van het onderhavige geval, tot de bevinding moeten komen dat de Commissie terecht had vastgesteld dat de omstreden maatregel selectief was aangezien hij was voorbehouden aan bepaalde ondernemingen, namelijk ondernemingen die zich bezighielden met de export van kapitaal.

104

Ten slotte miskent de benadering van het Gerecht de rol en het doel van de staatssteunregels vanuit het oogpunt van de bescherming van de interne markt. Die regels moeten met name voorkomen dat de lidstaten economische voordelen toekennen die specifiek verband houden met de uitvoer van goederen of kapitaal. De specifieke begunstiging van de uitvoer van kapitaal kan de interne markt op dezelfde wijze verstoren als de specifieke begunstiging van de uitvoer van goederen.

105

WDFG alsook Banco Santander en Santusa stellen dat het Gerecht op goede gronden heeft geoordeeld dat de arresten van het Hof die in de litigieuze besluiten zijn aangehaald, geen betrekking hadden op de selectiviteitsvoorwaarde, maar op de voorwaarde inzake ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer.

106

Voorts heeft het Gerecht terecht overwogen dat het Hof in de in de litigieuze besluiten aangehaalde rechtspraak over exportsteun, met name de arresten van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, niet gepubliceerd, EU:C:1969:68); 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284), en 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438), van oordeel was dat de betrokken maatregelen selectief waren, hoofdzakelijk omdat de begunstigde ondernemingen gemeenschappelijke kenmerken hadden op basis waarvan zij konden worden beschouwd als behorend tot een specifieke sector van de economie, namelijk de exportsector en meer bepaald de sector van de goederenexport. De maatregelen aan de orde in de zaken die tot die arresten hebben geleid kwamen ten goede aan ondernemingen waarvoor kenmerkend was dat zij een min of meer aanzienlijk deel van hun goederen of diensten exporteerden.

107

WDFG alsook Banco Santander en Santusa betogen dat de omstreden maatregel ook niet als selectief kan worden aangemerkt op grond dat hij van toepassing is op de groep van zogenoemde „kapitaaluitvoerende” ondernemingen.

108

Een dergelijke groep bestaat niet en is door de Commissie niet aangevoerd in de litigieuze besluiten of voor het Gerecht. Dat argument is niet ontvankelijk in hogere voorziening, aangezien het een feitelijke kwestie betreft die bovendien tardief is opgeworpen. Het is overigens in tegenspraak met het hoofdbetoog van de Commissie, volgens hetwelk zij, ten bewijze dat een maatregel selectief is, niet gehouden is een groep ondernemingen aan te wijzen waarvoor die maatregel bedoeld is.

109

Volgens WDFG alsook Banco Santander en Santusa kan de selectieve aard van een nationale maatregel hoe dan ook niet worden gezocht in kenmerken als het bedrijfskapitaal of het investeringsvermogen van de onderneming, aangezien die kenmerken noodzakelijk eigen zijn aan alle ondernemingen.

110

Verder verzetten de regels inzake het vrije verkeer van kapitaal zich niet tegen een maatregel als de omstreden maatregel. Als die maatregel een verschillende en met name gunstiger behandeling van verwervingen van deelnemingen in buitenlandse ondernemingen met zich brengt, gaat het hoogstens om een omgekeerde discriminatie, die verenigbaar is met de fundamentele vrijheden.

111

Het Koninkrijk Spanje blijft op het standpunt staan dat het in de administratieve procedure bij de Commissie reeds innam, namelijk dat er geen economische activiteit is die bestaat in de uitvoer van kapitaal. De omstreden maatregel begunstigt niet bepaalde ondernemingen of producties aangezien hij geen betrekking heeft op het op de markt aanbieden van goederen of diensten.

112

Ierland betoogt dat de door de Commissie in de litigieuze besluiten aangevoerde arresten maatregelen betroffen die een gemakkelijk bepaalde groep ondernemingen of producties begunstigen, namelijk de exportsector. Er bestaat daarentegen geen uniforme groep van ondernemingen die „kapitaal uitvoeren”, aangezien iedere onderneming die iets koopt in het buitenland „kapitaal uitvoert”.

113

Volgens de Bondsrepubliek Duitsland moet het subsidiaire betoog van de Commissie dat de omstreden maatregel vergelijkbaar is met een steunmaatregel voor de export van goederen en dus ook gericht is op de voldoende afgebakende groep van exporterende ondernemingen, worden beschouwd als een aanvullende motivering achteraf van de litigieuze besluiten. Zij meent dat dit argument niet-ontvankelijk moet worden verklaard in hogere voorziening.

114

Volgens diezelfde lidstaat onderscheidt de groep exporterende ondernemingen die aan de orde is in de rechtspraak die door de Commissie in de litigieuze besluiten is aangehaald zich van andere ondernemingen door gemeenschappelijke kenmerken die verband houden met hun exportactiviteiten, welke in voorkomend geval gepaard gingen met specifieke investeringen.

Beoordeling door het Hof

115

Betreffende de rechtspraak over exportsteun die in de litigieuze besluiten is aangevoerd, met name de arresten van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, niet gepubliceerd, EU:C:1969:68); 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284), en 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C?501/00, EU:C:2004:438), moet worden vastgesteld dat, zoals de advocaat-generaal in wezen heeft uiteengezet in de punten 126 tot en met 130 van zijn conclusie, het Gerecht blijkt heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting waar het in de punten 69 tot en met 76 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en de punten 73 tot en met 80 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie heeft geoordeeld dat die rechtspraak geen betrekking had op de voorwaarde inzake selectiviteit van een nationale maatregel maar alleen op de voorwaarde inzake ongunstige beïnvloeding van de mededinging en van het handelsverkeer.

116

In punt 20 van het arrest van 10 december 1969, Commissie/Frankrijk (6/69 en 11/69, niet gepubliceerd, EU:C:1969:68), en punt 8 van het arrest van 7 juni 1988, Griekenland/Commissie (57/86, EU:C:1988:284), heeft het Hof immers, wanneer het vaststelt dat sprake is van staatssteun, noodzakelijkerwijs geoordeeld dat was voldaan aan alle voorwaarden die dienaangaande worden gesteld in artikel 107, lid 1, VWEU, waaronder de selectiviteitsvoorwaarde. Ook heeft het Hof zich in punt 120 van het arrest van 15 juli 2004, Spanje/Commissie (C?501/00, EU:C:2004:438), onder verwijzing naar met name de beide voornoemde arresten, uitdrukkelijk uitgesproken over de selectieve aard van de onderzochte nationale maatregel aangezien het heeft geoordeeld dat de selectiviteit van die maatregel in het concrete geval eruit voortvloeide dat het daarbij verleende belastingvoordeel enkel ten goede kwam aan ondernemingen die exporteerden en bepaalde investeringen deden in het buitenland.

117

Het Gerecht heeft nogmaals blijkt gegeven van een onjuiste rechtsopvatting waar het in de punten 77 tot en met 82 van het bestreden arrest Autogrill España/Commissie en de punten 81 tot en met 86 van het bestreden arrest Banco Santander en Santusa/Commissie heeft geoordeeld dat de in de litigieuze besluiten aangevoerde rechtspraak over exportsteun aldus moet worden begrepen dat de groep begunstigde ondernemingen ten aanzien waarvan moet worden nagegaan of steunregelingen bij uitvoer selectief zijn, de groep van „exporterende ondernemingen” is, die te omschrijven is als een weliswaar bijzonder grote, maar toch specifieke groep van ondernemingen die kunnen worden onderscheiden op basis van specifieke en gemeenschappelijke kenmerken die verband houden met hun exportactiviteit.

118

Zoals de advocaat-generaal in wezen heeft uiteengezet in de punten 133 tot en met 136 van zijn conclusie, kan die rechtspraak namelijk niet aldus worden opgevat dat het selectieve karakter van een nationale maatregel noodzakelijkerwijs voortvloeit uit het feit dat die maatregel enkel ten goede komt aan ondernemingen die goederen of diensten uitvoeren, ook al kan dat de facto het geval zijn geweest bij de bijzondere belastingmaatregelen die in de betrokken arresten aan de orde waren.

119

Integendeel, gelet op de beginselen die zijn erkend in de in de punten 53 tot en met 60 van het

onderhavige arrest aangehaalde vaste rechtspraak van het Hof en die onverkort gelden voor fiscale steunmaatregelen bij uitvoer, kan een maatregel als de omstreden maatregel, die de export beoogt te stimuleren, worden aangemerkt als selectief als hij ondernemingen die grensoverschrijdende transacties verrichten – met name investeringen –, begunstigt ten nadele van andere ondernemingen die zich, gelet op het doel van de betrokken belastingregeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, en soortgelijke transacties verrichten op het nationale grondgebied.

120

Bijgevolg is ook het tweede onderdeel van het enige middel gegrond.

121

Aangezien de twee onderdelen van het enige middel van de Commissie gegrond zijn, moeten de bestreden arresten worden vernietigd.

Beroepen bij het Gerecht

122

Overeenkomstig artikel 61, eerste alinea, van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie kan het Hof in geval van vernietiging van de beslissing van het Gerecht de zaak zelf afdoen wanneer deze in staat van wijzen is.

123

Dat is in casu niet het geval, aangezien het Gerecht de beide beroepen tot nietigverklaring heeft toegewezen zonder dat het drie van de vier in elk daarvan aangevoerde middelen heeft onderzocht – middelen die overigens slechts gedeeltelijk overeenkomen –, en zonder dat het bij het onderzoek van het eerste middel in die beroepen is nagegaan of de ondernemingen die niet voldeden aan de voorwaarden voor verkrijging van het bij de omstreden maatregel verleende belastingvoordeel zich, gelet op het doel van het betrokken belastingstelsel, in een juridische en feitelijke situatie bevonden die vergelijkbaar was met die van de ondernemingen die door die maatregel werden begunstigd. Bovendien moeten bij het onderzoek van die middelen mogelijkerwijs feiten worden beoordeeld. De zaken dienen dus te worden terugverwezen naar het Gerecht.

Kosten

124

Aangezien de zaken worden terugverwezen naar het Gerecht, dient de beslissing over de kosten te worden aangehouden.

125

Overeenkomstig artikel 140, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof moeten de Bondsrepubliek Duitsland, Ierland en het Koninkrijk Spanje, die in het geding hebben geïntervenieerd, hun eigen kosten dragen.

Het Hof (Grote kamer) verklaart:

1)

De arresten van het Gerecht van de Europese Unie van 7 november 2014, Autogrill España/Commissie (T-219/10, EU:T:2014:939), en 7 november 2014, Banco Santander en Santusa/Commissie (T-399/11, EU:T:2014:938), worden vernietigd.

2)

De zaken worden terugverwezen naar het Gerecht van de Europese Unie.

3)

De beslissing omtrent de kosten wordt aangehouden.

4)

De Bondsrepubliek Duitsland, Ierland en het Koninkrijk Spanje dragen hun eigen kosten.

ondertekeningen

(*1) Procestaal: Spaans.