



Dom i sag C-50/19,
Sigma Alimentos Exterior mod Kommissionen, i de forenede sager C-51/19 P, World Duty Free Group mod Kommissionen, og C-64/19 P, Spanien mod Kommissionen, i sag C-52/19 P, Banco Santander mod Kommissionen, i de forenede sager C-53/19 P, Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, og C-65/19 P, Spanien mod Kommissionen, samt i sagerne C-54/19 P, Axa Mediterranean mod Kommissionen, og C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridad mod Kommissionen

Presse og Information

Domstolen forkaster appellerne iværksat til prøvelse af Rettens domme, hvorved Retten tiltrådte kvalificeringen af den spanske skatteordning for afskrivning af finansiell goodwill (goodwill) som statsstøtte, der var uforenelig med det indre marked

I 2007 besluttede Kommissionen efter flere skriftlige forespørgsler fra medlemmer af Europa-Parlamentet og efter en klage fra en privat erhvervsdrivende at indlede den formelle undersøgelsesprocedure vedrørende den spanske skattelovgivning om afskrivning af finansiell goodwill (*goodwill*) i forbindelse med hjemmehørende selskabers erhvervelse af kapitalandele i andre virksomheder.

I medfør af en skatteforanstaltning, der blev indført i 2001 i den spanske lov om selskabsbeskatning (herefter »den omhandlede skatteforanstaltning«), kunne den finansielle goodwill af en hjemmehørende virksomheds erhvervelse af kapitalandele på mindst 5% i udenlandske selskaber fratrækkes i form af afskrivning i skattegrundlaget for den selskabsskat, som påhvilede den hjemmehørende virksomhed, forudsat at denne virksomhed besad denne erhvervelse af kapitalandele i en uafbrudt periode på mindst et år. Hvis virksomheder, der var skattepligtige i Spanien, erhvervede kapitalandele i andre hjemmehørende virksomheder, gav dette derimod ikke mulighed for afskrivning af finansiell goodwill, medmindre der var tale om virksomhedssammenslutninger.

Ved beslutning af 28. oktober 2009¹ og afgørelse af 12. januar 2011² (herefter »de omtvistede afgørelser«) fastslog Kommissionen, at den omhandlede skatteforanstaltning udgjorde en støtteordning, der var uforenelig med det indre marked, og pålagde Spanien at tilbagesøge den indrømmede støtte.

På grundlag af behandlingen af flere annulationssøgsmål, som var anlagt af virksomheder med hjemsted i Spanien³, **annullerede Retten de nævnte afgørelser ved domme af 7. november 2014⁴, idet den fastslog, at Kommissionen ikke havde godtgjort, at den omhandlede**

¹ Kommissionens beslutning 2011/5/EF af 28.10.2009 om skattemæssig afskrivning af finansiell goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) som Spanien har gennemført (EUT 2011, L 7, s. 48).

² Kommissionens afgørelse 2011/282/EF af 12.1.2011 om skattemæssig afskrivning af finansiell goodwill i forbindelse med erhvervelse af kapitalandele i udenlandske virksomheder C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), som Spanien har gennemført (EUT 2011, L 135, s. 1). Denne afgørelse blev genstand for to berigtigelser offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* den 3.3.2011 og den 26.11.2011.

³ Dvs. Autogrill España SA (nu World Duty Free Group SA), Banco Santander SA og Santusa Holding SL.

⁴ Domme af 7.11.2014, Autogrill España mod Kommissionen, sag [T-219/10](#), og Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, sag [T-399/11](#) (jf. [PM nr.º145/14](#)).

skatteforanstaltning havde selektiv karakter, eftersom selektiviteten er et af de nødvendige og kumulative kriterier, der gør det muligt at kvalificere en national foranstaltning som statsstøtte.

Efter appeller iværksat af Kommissionen **ophævede Domstolen de nævnte domme i det væsentlige med den begrundelse, at de var baseret på en urigtig opfattelse af betingelsen om en fordels selektivitet, og hjemviste sagerne til Retten**⁵. I de hjemviste sager tiltrådte Retten, at den omhandlede skatteforanstaltning havde selektiv karakter, og frifandt Kommissionen i søgsmålene anlagt til prøvelse af de omtvistede afgørelser⁶.

I appellerne, der denne gang var iværksat af de sagsøgende virksomheder og Kongeriget Spanien (herefter »appellanterne«), **forkaster Domstolen i Store Afdeling disse appeller, idet den præciserer sin praksis på området for skatteforanstaltningers selektivitet.**

Domstolens bemærkninger

Indledningsvis forkaster Domstolen Kommissionens formalitetsindsigelse om, at visse af de argumenter, som appellanterne fremsatte inden for rammerne af appelsagerne, ikke var blevet fremsat for Retten.

I denne henseende bemærker Domstolen, at de anbringender og argumenter, som er afledt af selve den appellerede dom, og som på det retlige plan tilsigter at bestride dommens lovlighed, ikke kan anses for at ændre sagens genstand, som den forelå for Retten. Argumenter, hvormed appellanterne rejser tvivl om konsekvenserne af den retlige afgørelse, som Retten har truffet vedrørende anbringender, der er blevet behandlet for den, kan således antages til realitetsbehandling.

Med hensyn til den omhandlede skatteforanstaltningens selektivitet præciserer Domstolen dernæst, **at den omstændighed alene, at nævnte foranstaltning var af generel karakter, idet den umiddelbart kunne omfatte alle selskabsskattepligtige virksomheder, uanset om de gennemførte bestemte transaktioner eller ej, ikke udelukker, at foranstaltningen kan være selektiv.** Det står nemlig fast, at betingelsen om selektivitet er opfyldt, når Kommissionen kan godtgøre, at en sådan foranstaltning udgør en afvigelse fra den almindelige skatteordning i den pågældende medlemsstat, idet den ved sin konkrete virkning indfører en differentieret behandling af erhvervsdrivende, som i forhold til det formål, der forfølges med den almindelige skatteordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation.

For at kunne kvalificere en national skatteforanstaltning som selektiv skal Kommissionen følge en metode i tre etaper. Den skal først **identificere den almindelige eller normale skatteordning** i den pågældende medlemsstat. Den skal herefter **godtgøre, at den omhandlede skatteforanstaltning udgør en afvigelse fra dette referencesystem**, for så vidt som den indfører en differentiering mellem virksomheder, som i forhold til det formål, der forfølges med denne almindelige eller normale skatteordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation. Endelig skal den **kontrollere, om den indførte differentiering er begrundet**, eftersom den følger af karakteren eller opbygningen af den ordning, som den er en del af.

I lyset af disse betragtninger tager Domstolen i sagerne **C-51/19 P og C-64/19 P, C-52/19 P, C-53/19 P og C-65/19 P, C-54/19 P og C-55/19 P** stilling til appellanternes klagepunkt om, at **Retten angiveligt begik en retlig fejl ved fastlæggelsen af referencesystemet.**

I denne forbindelse bemærker Domstolen, at fastlæggelsen af referencesystemet skal ske på grundlag af en objektiv undersøgelse af indholdet, kombinationen og de konkrete virkninger af de gældende regler i henhold til national ret. Når den pågældende skatteforanstaltning fremstår som

⁵ Dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., forenede sager [C-20/15 P](#) og [C-21/15 P](#) (jf. [PM nr. 139/16](#)).

⁶ Domme af 15.11.2018, Banco Santander mod Kommissionen, sag [T-227/10](#), Sigma Alimentos Exterior mod Kommissionen, sag [T-239/11](#), Axa Mediterranean mod Kommissionen, sag [T-405/11](#), Prosegur Compañía de Seguridad mod Kommissionen, sag [T-406/11](#), World Duty Free Group mod Kommissionen, sag [T-219/10 RENV](#), og Banco Santander og Santusa mod Kommissionen, sag [T-399/11 RENV](#) (jf. [PM nr. 175/18](#)).

en uadskillelig del af den almindelige skatteordning i den pågældende medlemsstat, er det således dette system, der skal tjene som reference. Når den pågældende foranstaltning klart kan adskilles fra nævnte almindelige system, kan det derimod ikke udelukkes, at den referenceramme, der skal tages i betragtning, er mere begrænset end dette almindelige system eller er identisk med selve foranstaltningen, når denne fremstår som en norm med en selvstændig juridisk logik. Ved fastlæggelsen af referencesystemet skal Kommissionen endvidere tage hensyn til de grundlæggende kendetegn ved beskatningen, som de er fastsat af den pågældende medlemsstat. Der skal under denne første etape i undersøgelsen af selektiviteten derimod ikke tages hensyn til de mål, som lovgiver forfulgte ved vedtagelsen af den foranstaltning, der skal undersøges.

I det foreliggende tilfælde fastslår Domstolen indledningsvis, **at det fremgik klart af de omtvistede afgørelser, at det referencesystem, som Kommissionen fastlagde, udgjordes af de almindelige bestemmelser i selskabsskatteordningen for goodwill generelt.**

Domstolen forkaster herefter appellanternes argument om, at Retten for at fastlægge referencesystemet havde baseret sig på den lovgivningsteknik, som den nationale lovgiver havde valgt med henblik på at vedtage den omhandlede skatteforanstaltning, nemlig indførelsen af en undtagelse til den generelle regel.

I denne henseende bemærker Domstolen, at den nationale lovgivers anvendelse af en given lovgivningsteknik, såsom indførelsen af en undtagelse til den generelle regel, ikke er tilstrækkelig til at definere det relevante referencesystem med henblik på analysen af selektiviteten. En sådan karakter af undtagelse kan ikke desto mindre være relevant, når det, som i de foreliggende tilfælde, heraf følger, at der sondres mellem to kategorier af erhvervsdrivende, som umiddelbart undergives en forskellig behandling, dvs. de erhvervsdrivende, der henhører under undtagelsesordningen, og dem, der fortsat henhører under den fælles skatteordning. **Retten havde med henblik på undersøgelsen af foranstaltningens selektive karakter således med føje bl.a. taget hensyn til den omhandlede skatteforanstaltnings karakter af en afvigelse.**

I **sag C-50/19 P** bekræfter Domstolen desuden, at **en national foranstaltning kan være selektiv, selv i det tilfælde, hvor spørgsmålet om, hvorvidt en virksomhed er omfattet af den fordel, som den foreskriver, ikke afhænger af virksomhedens særlige kendetegn, men af den transaktion, som virksomheden vælger at gennemføre eller ikke at gennemføre.** En foranstaltning kan således anses for selektiv, selv hvis den ikke ex ante identificerer en særlig kategori af begunstigede, og selv hvis alle virksomheder, som har hjemsted på den berørte medlemsstats område, uafhængigt af deres størrelse, retlige status, erhvervssektor eller andre særlige kendetegn, kan blive omfattet af den i foranstaltningen fastsatte fordel, forudsat at de foretager en vis type investering. **En konstatering af selektivitet følger nemlig ikke nødvendigvis af en manglende mulighed for visse virksomheder for at blive omfattet af den fordel, som er fastsat ved den omhandlede foranstaltning, som følge af deres særlige egenskaber, men kan alene følge af konstateringen af, at der foreligger en transaktion, der, selv om den er sammenlignelig med den transaktion, som er en betingelse for indrømmelse af den omhandlede fordel, ikke giver ret til at blive omfattet af fordelene, hvorved den alene begunstiger virksomheder, der vælger at gennemføre sidstnævnte transaktion.**

Endelig fastslår Domstolen, at Retten ved **i alle de pågældende sager** under den anden etape i analysen af selektivitet at identificere sikringen af en vis sammenhæng mellem beskatningen af goodwill og den regnskabsmæssige behandling af goodwill havde erstattet de omtvistede afgørelses begrundelse med sin egen og herved havde begået **en retlig fejl**.

Denne fejl kan imidlertid ikke føre til ophævelse af de appellerede domme, eftersom dommenes konklusioner i tilstrækkelig grad var støttet på andre retlige grunde. I denne henseende bemærker Domstolen, at Retten med føje havde henvist til dens retspraksis, hvorefter den vurdering af sammenligneligheden, som skal gennemføres under den anden etape i analysen af selektivitet, skal udføres i lyset af formålet med referencesystemet og ikke i lyset af formålet med den omtvistede foranstaltning. **Det var således med føje, at Retten fastslog, at virksomheder, der erhvervede kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, i betragtning af det formål, der blev forfulgt med beskatningen af goodwill, befandt sig i en retlig og**

faktisk situation, som var sammenlignelig med situationen for virksomheder, der erhvervede kapitalandele i hjemmehørende selskaber. I denne henseende havde appellanterne nærmere bestemt ikke godtgjort, at virksomheder, der erhvervede kapitalandele i ikke-hjemmehørende selskaber, befandt sig i en anden retlig og faktisk situation, der således ikke kunne sammenlignes med situationen for virksomheder, der erhvervede kapitalandele i Spanien.

Bemærkning: En dom eller kendelse afsagt af Retten kan appelleres til Domstolen. Appellen er begrænset til retlige spørgsmål og har principielt ikke opsættende virkning. Såfremt den kan antages til realitetsbehandling og er begrundet, ophæver Domstolen Rettens afgørelse. I tilfælde af, at sagen er moden til afgørelse, kan Domstolen selv træffe endelig afgørelse i tvisten. I modsat fald hjemviser Domstolen sagen til Retten, der er bundet af den afgørelse, som Domstolen træffer i appelsagen.

Dette er et ikke-officielt dokument til mediernes brug og forpligter ikke Domstolen.

Dommene i sag [C-50/19 P](#), i de forenede sager [C-51/19 P](#) og [C-64/19 P](#), i sag [C-52/19 P](#), i de forenede sager [C-53/19 P](#) og [C-65/19 P](#) samt i sagerne [C-54/19 P](#) og [C-55/19 P](#) offentliggøres på webstedet CURIA på afsigelsesdagen.

Kontakt i Kontoret for Presse og Information: Gitte Stadler ☎ (+352) 4303 3127

Billeder fra domsafsigelsen er tilgængelige via »[Europe by Satellite](#)« ☎ (+32) 2 2964106