Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
GIOVANNI PITRUZZELLA
vom 21. Januar 2021 [1]

Rechtssache C-55/19 P

Prosegur Compañía de Seguridad, SA
gegen

Europäische Kommission

„Rechtsmittel – Bestimmungen zur Körperschaftsteuer, nach denen in Spanien steuerlich ansässige Unternehmen den Geschäfts- oder Firmenwert, der sich aus dem Erwerb von Beteiligungen an im Ausland steuerpflichtigen Unternehmen ergibt, abschreiben können – Begriff der staatlichen Beihilfe – Selektivität“

1. Die vorliegende Rechtssache betrifft das Rechtsmittel der Prosegur Compañía de Seguridad, SA (im Folgenden: Prosegur) gegen das Urteil vom 15. November 2018, Prosegur Compañía de Seguridad/Kommission [2] (im Folgenden: angefochtenes Urteil), mit dem das Gericht die von Prosegur auf der Grundlage von Art. 263 AEUV erhobene Klage auf Nichtigerklärung von Art. 1 Abs. 1 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 in Spanien (im Folgenden: streitiger Beschluss) [3] und, hilfsweise, Art. 4 dieses Beschlusses abgewiesen hat.

2. Das vorliegende Rechtsmittel gehört zu einer Reihe von acht parallelen Rechtssachen, die die Aufhebung der Urteile betreffen, mit denen das Gericht die Klagen einiger spanischer Gesellschaften gegen den streitigen Beschluss oder gegen die Entscheidung 2011/5/EG der Kommission über die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen in Spanien (im Folgenden: Entscheidung vom 28. Oktober 2009) [4] abgewiesen hat.

[1] Originalsprache: Italienisch.

[2] T-406/11, nicht veröffentlicht, EU:T:2018:793.

[3] Beschluss C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (ABl. 2011, L 135, S. 1). Dieser Beschluss war Gegenstand von zwei Berichtigungen am 3. März 2011 und 26. November 2011.

[4] C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (ABl. 2011, L 7, S. 48). Die anderen Rechtssachen, in denen ich am heutigen Tag meine Schlussanträge vorlege, sind die verbundenen Rechtssachen C-51/19 P, World Duty Free Group, und C-64/19 P, Spanien/Kommission, C-53/19 P, Banco Santander und Santusa/Kommission, und C-65/19 P, Spanien/Kommission, sowie die Rechtssachen C-50/19 P, Sigma Alimentos Exterior/Kommission, C-52/19 P, Banco Santander/Kommission, und C-54/19 P, Axa Mediterranean/Kommission.

I. Sachverhalt, streitige Maßnahme und streitiger Beschluss

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 nach Art. 12 Abs. 5 der Ley del Impuesto sobre Sociedades (spanisches 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 [5] 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, im Folgenden: TRLIS) vom 5. März 2004 übernommen wurde (im Folgenden: streitige Maßnahme), ein förmliches Prüfverfahren nach dem jetzigen Art. 108 Abs. 2 AEUV einzuleiten [6] (im Folgenden: Einleitungsentscheidung). Die streitige Maßnahme sieht vor, dass ein in Spanien steuerpflichtiges Unternehmen, das an einem „ausländischen Unternehmen“ eine Beteiligung erwirbt, den sich daraus ergebenden finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert [7] [8] als Abschreibung von der Steuerbemessungsgrundlage für die von dem Unternehmen geschuldete Körperschaftsteuer abziehen kann, wenn diese Beteiligung mindestens 5 % beträgt und mindestens ein Jahr lang ununterbrochen gehalten wird. In der streitigen 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.

4. Mit der Entscheidung vom 28. Oktober 2009 schloss die Kommission das förmliche Prüfverfahren hinsichtlich der innerhalb der Europäischen Union erworbenen Beteiligungen. In dieser Entscheidung stellte die Kommission fest, dass die Beihilferegelung, die das Königreich Spanien nach der streitigen Maßnahme durchgeführt habe, in Bezug auf die den Begünstigten für die Durchführung innergemeinschaftlicher Erwerbe gewährten Beihilfen mit dem Binnenmarkt unvereinbar sei.

5. Die Kommission hielt jedoch das förmliche Prüfverfahren hinsichtlich der außerhalb der Union erworbenen Beteiligungen offen, da sie weitere Auskünfte erwartete, zu deren Übermittlung sich die spanischen Behörden verpflichtet hatten. Dieser Teil des Verfahrens wurde mit dem Erlass des streitigen Beschlusses geschlossen. In Art. 1 Abs. 1 dieses Beschlusses stellte die Kommission fest, dass die Beihilferegelung, die das Königreich Spanien nach der streitigen Maßnahme durchgeführt habe, „in Bezug auf die den Begünstigten für die Durchführung von Erwerben außerhalb der Union gewährten Beihilfen“ mit dem Binnenmarkt

[5] BOE Nr. 61 vom 11. März 2004, S. 10951.

[6] ABl. 2007, C 311, S. 21.

[7] Der Geschäfts- oder Firmenwert wird im 27. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses definiert als „der Wert des guten Rufes des Handelsnamens, der guten Kundenbeziehungen, der Qualifizierung der Mitarbeiter und ähnlicher Faktoren …, derentwegen zu erwarten ist, dass in Zukunft höhere Gewinne erzielt werden, als es derzeit der Fall ist“, und der dem „für den Erwerb eines Unternehmens gezahlte[n] Preis, der über den Marktwert der Vermögenswerte des Unternehmens hinausgeht“, entspricht, der nach den spanischen Rechnungslegungsgrundsätzen als separater immaterieller Vermögenswert zu verbuchen ist, wenn das erwerbende Unternehmen die Kontrolle über das Zielunternehmen übernimmt.

[8] Nach dem 29. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses entspricht im spanischen Steuersystem der „finanzielle Geschäfts- oder Firmenwert“ (fondo de comercio financiero) dem Geschäfts- oder Firmenwert, der verbucht worden wäre, wenn das Unternehmen, das die Beteiligung hält, und das Zielunternehmen miteinander verschmolzen worden wären.

unvereinbar sei[9]. Art. 1 Abs. 4 dieses Artikels sieht vor, dass „Steuerabzüge, die den Begünstigten [nach Art. 12 Abs. 5 TRLIS] zum Zeitpunkt der Veröffentlichung dieses Beschlusses im *Amtsblatt der Europäischen Union* im Rahmen der Durchführung von Erwerben außerhalb der Union im Zusammenhang mit direkten oder indirekten Mehrheitsbeteiligungen an ausländischen Unternehmen in China, Indien oder in anderen Ländern, in denen das Vorliegen ausdrücklicher rechtlicher Hindernisse für grenzüberschreitende Unternehmensverschmelzungen nachgewiesen wurde oder nachgewiesen werden kann, gewährt wurden, … während des gesamten in der Beihilferegelung vorgesehenen Abschreibungszeitraums weiter geltend gemacht werden [können]". Art. 4 Abs. 1 des streitigen Beschlusses bestimmt die Rückforderung „mit dem Binnenmarkt unvereinbare[r] Beihilfen, die nach der in Artikel 1 Absatz 1 genannten Regelung in Form von Steuerermäßigungen gewährt wurden, von den Begünstigten …, es sei denn, deren im Rahmen von Erwerben außerhalb der Union erworbene Beteiligungen an ausländischen Unternehmen erfüllen die in Artikel 1 Absätze 2 bis 5 aufgeführten Voraussetzungen".

II. Verfahren vor dem Gericht und angefochtenes Urteil

6. Mit Klageschrift, die am 29. Juli 2011 bei der Kanzlei des Gerichts einging, erhob Prosegur Klage auf Nichtigerklärung des streitigen Beschlusses. Das Verfahren wurde vom 13. März bis zum 7. November 2014 ausgesetzt, dem Zeitpunkt, zu dem das Gericht in der Rechtssache entschieden hat, in der das Urteil vom 7. November 2014, Banco Santander und Santusa/Kommission[10], ergangen ist, mit dem es den streitigen Beschluss für nichtig erklärte, wobei es sich darauf stützte, dass die Kommission die Voraussetzung der Selektivität nach Art. 107 Abs. 1 AEUV falsch angewandt habe. Das Gericht erklärte auch die Entscheidung vom 28. Oktober 2009 mit Urteil vom 7. November 2014, Autogrill España/Kommission[11], für nichtig.

7. Mit Rechtsmittelschrift, die am 19. Januar 2015 bei der Kanzlei des Gerichtshofs einging, legte die Kommission ein Rechtsmittel gegen das Urteil Banco Santander und Santusa/Kommission ein. Dieses Rechtsmittel, das unter dem Aktenzeichen C-21/15 P in das Register eingetragen wurde, wurde mit dem unter dem Aktenzeichen C-20/15 P in das Register eingetragenen Rechtsmittel verbunden, das die Kommission gegen das Urteil Autogrill España/Kommission eingelegt hatte. Mit Entscheidungen des Präsidenten des Gerichtshofs vom 19. Mai 2015 wurden die Bundesrepublik Deutschland, Irland und das Königreich Spanien als Streithelfer in den verbundenen Rechtssachen zur Unterstützung der Anträge von WDFG sowie von Banco Santander und Santusa zugelassen. Mit Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a.[12] (im Folgenden: Urteil WDFG), hob der Gerichtshof das Urteil Banco Santander und Santusa/Kommission auf, verwies die Rechtssache an das Gericht zurück und behielt die Kostenentscheidung teilweise vor. Der Gerichtshof hob auch das Urteil Autogrill España/Kommission auf.

[9] Art. 1 Abs. 2 des streitigen Beschlusses schloss von der Feststellung der Unvereinbarkeit und der Rückforderungsanordnung Steuerabzüge aus, die den Begünstigten nach der streitigen Maßnahme im Rahmen von Erwerben „direkter oder indirekter Beteiligungen an ausländischen Unternehmen in Drittländern gewährt wurden, die – mit Ausnahme der Voraussetzung, dass die Begünstigten ihre Beteiligungen während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens einem Jahr gehalten haben – die einschlägigen Voraussetzungen der Beihilferegelung vor dem 21. Dezember 2007 erfüllten". Die Kommission war nämlich der Ansicht, dass die durch die streitige Maßnahme Begünstigten bis zu diesem Zeitpunkt (entsprechend der Veröffentlichung der Entscheidung über die Einleitung eines förmlichen Prüfverfahrens im Amtsblatt) ein berechtigtes Vertrauen in die Rechtmäßigkeit dieser Maßnahme gehabt hätten (vgl. Erwägungsgründe 186 bis 199 des streitigen Beschlusses).

[10] T-399/11, EU:T:2014:938.

[11] T-219/10, EU:T:2014:939.

[12] C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981.

8. Das Verfahren vor dem Gericht, das ab dem 9. März 2015 erneut ausgesetzt worden war, wurde am 21. Dezember 2016 fortgesetzt und mit dem Erlass des angefochtenen Urteils abgeschlossen, mit dem das Gericht die Klage von Prosegur abgewiesen und ihr die Kosten auferlegt hat.

III. Verfahren vor dem Gerichtshof und Anträge der Parteien

9. Mit Rechtsmittelschrift, die am 25. Januar 2019 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen ist, hat Prosegur das vorliegende Rechtsmittel eingelegt. Sie beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben, den streitigen Beschluss nach Erfolg ihrer Klage vor dem Gericht für nichtig zu erklären und der Kommission die Kosten aufzuerlegen. Die Kommission beantragt, das Rechtsmittel zurückzuweisen und der Rechtsmittelführerin die Kosten aufzuerlegen.

IV. Würdigung

A. Vorbemerkungen

10. Für eine Prüfung des derzeitigen Standes der Rechtsprechung zur Selektivität steuerlicher Maßnahmen und insbesondere zur Veranschaulichung der vom Gerichtshof herausgearbeiteten Methode zur Prüfung der Selektivität in drei Schritten verweise ich auf die Erwägungen und Kriterien in den Nrn. 11 bis 21 meiner Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen C-51/19 P, World Duty Free Group/Kommission, und C-64/19 P, Spanien/Kommission, die ich am heutigen Tag vorlege. Im Licht dieser Erwägungen und Kriterien werden die von Prosegur erhobenen Rügen geprüft werden. Zu den Auswirkungen des Urteils WDFG für die Zwecke der Prüfung des vorliegenden Rechtsmittels verweise ich hingegen auf die Nrn. 23 bis 27 der angeführten Schlussanträge.

B. Zum Rechtsmittel

11. Prosegur stützt ihr Rechtsmittel auf einen einzigen Rechtsmittelgrund, mit dem sie einen Fehler bei der Auslegung von Art. 107 Abs. 1 AEUV in Bezug auf das Kriterium der Selektivität geltend macht. Dieser Rechtsmittelgrund gliedert sich in vier Hauptteile und zwei hilfsweise geltend gemachte Teile.

1. Zum ersten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes: Fehler bei der Bestimmung des Bezugssystems

12. Die Rügen, die Prosegur im Rahmen des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes vorbringt, beziehen sich auf den ersten Schritt der Prüfung der Selektivität, der das Bezugssystem bestimmen soll. Zum Begriff „Bezugssystem“ und zu den Kriterien für seine Bestimmung verweise ich auf die Ausführungen in den Nrn. 37 bis 51 meiner Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen C-51/19 P, World Duty Free Group/Kommission, und C-64/19 P, Spanien/Kommission, die ich am heutigen Tag vorlege.

a) Zur ersten Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes

13. Da die im Rahmen der ersten Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von Prosegur vorgebrachten Beanstandungen und die zur Stützung dieser Beanstandungen vorgebrachten Argumente mit denen identisch sind, die im Rahmen der ersten Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von World Duty Free Group in der Rechtssache C-51/19 P geltend gemacht worden sind, beschränke ich mich darauf, für ihre Prüfung entsprechend auf die Nrn. 52 bis 59 meiner Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen C-51/19 P und C-64/19 P, die ich am heutigen Tag vorlege, zu verweisen, aus denen sich ergibt, dass die vorliegende Rüge zurückzuweisen ist.

b) Zur zweiten Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes

14. Da die im Rahmen der zweiten Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von Prosegur vorgebrachten Beanstandungen und die zur Stützung dieser Beanstandungen vorgebrachten Argumente mit denen identisch sind, die im Rahmen der zweiten Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von World Duty Free Group in der Rechtssache C-51/19 P geltend gemacht worden sind, beschränke ich mich darauf, für ihre Prüfung entsprechend auf die Nrn. 62 bis 82 meiner Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen C-51/19 P und C-64/19 P, die ich am heutigen Tag vorlege, zu verweisen, aus denen sich ergibt, dass die vorliegende Rüge zurückzuweisen ist.

c) Zur dritten Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes

15. Da die im Rahmen der dritten Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von Prosegur vorgebrachten Beanstandungen und die zur Stützung dieser Beanstandungen vorgebrachten Argumente mit denen identisch sind, die im Rahmen der dritten Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von World Duty Free Group in der Rechtssache C-51/19 P geltend gemacht worden sind, beschränke ich mich darauf, für ihre Prüfung entsprechend auf die Nrn. 85 bis 87 meiner Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen C-51/19 P und C-64/19 P, die ich am heutigen Tag vorlege, zu verweisen, aus denen sich ergibt, dass die vorliegende Rüge zurückzuweisen ist.

2. Zum zweiten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes: Fehler bei der Bestimmung des Ziels, von dem bei der Durchführung der Vergleichbarkeitsprüfung auszugehen ist

16. Die von Prosegur im Rahmen des zweiten Teils ihres einzigen Rechtsmittelgrundes vorgebrachten Rügen betreffen die Rn. 133 bis 154 des angefochtenen Urteils und richten sich gegen die Gründe dieses Urteils, mit denen das Gericht das Ziel des Bezugssystems festgestellt und im Licht dieses Ziels die Situation der vom Vorteil aus der streitigen Maßnahme begünstigten Unternehmen mit der Situation der von ihr ausgeschlossenen Unternehmen verglichen hat.

17. Da die im Rahmen dieses Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von Prosegur erhobenen Beanstandungen sowie die zur Stützung dieser Beanstandungen vorgebrachten Argumente mit denjenigen identisch sind, die im Rahmen des zweiten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von World Duty Free Group in der Rechtssache C-51/19 P geltend gemacht worden sind, beschränke ich mich darauf, für ihre Prüfung entsprechend auf die Nrn. 91 bis 106 meiner

Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen C-51/19 P und C-64/19 P, die ich am heutigen Tag vorlege, zu verweisen, aus denen sich ergibt, dass diese Beanstandungen insgesamt zurückzuweisen sind.

3. Zum dritten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes: Rechtsfehler bei der Verteilung der Beweislast

18. Da die im Rahmen des dritten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von Prosegur erhobenen Beanstandungen sowie die zur Stützung dieser Beanstandungen vorgebrachten Argumente mit denjenigen identisch sind, die im Rahmen des dritten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von World Duty Free Group in der Rechtssache C-51/19 P geltend gemacht worden sind, beschränke ich mich darauf, für ihre Prüfung entsprechend auf die Nrn. 109 und 110 meiner Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen C-51/19 P und C-64/19 P, die ich am heutigen Tag vorlege, zu verweisen, aus denen sich ergibt, dass diese Beanstandungen insgesamt zurückzuweisen sind.

4. Zum vierten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes: Verhältnismäßigkeit

19. Da die im Rahmen des vierten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von Prosegur erhobenen Beanstandungen sowie die zur Stützung dieser Beanstandungen vorgebrachten Argumente mit denjenigen identisch sind, die im Rahmen des vierten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von World Duty Free Group in der Rechtssache C-51/19 P geltend gemacht worden sind, beschränke ich mich darauf, für ihre Prüfung entsprechend auf die Nrn. 112 und 113 meiner Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen C-51/19 P und C-64/19 P, die ich am heutigen Tag vorlege, zu verweisen, aus denen sich ergibt, dass diese Beanstandungen insgesamt zurückzuweisen sind.

5. Zum fünften Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes: Kausalzusammenhang

20. Da die im Rahmen des fünften Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von Prosegur erhobenen Beanstandungen sowie die zur Stützung dieser Beanstandungen vorgebrachten Argumente mit denjenigen identisch sind, die im Rahmen des fünften Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von World Duty Free Group in der Rechtssache C-51/19 P geltend gemacht worden sind, beschränke ich mich darauf, für ihre Prüfung entsprechend auf die Nrn. 114 bis 117 meiner Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen C-51/19 P und C-64/19 P, die ich am heutigen Tag vorlege, zu verweisen, aus denen sich ergibt, dass diese Beanstandungen insgesamt zurückzuweisen sind.

6. Zum sechsten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes: Trennbarkeit der Maßnahme

21. Da die im Rahmen des sechsten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von Prosegur erhobenen Beanstandungen sowie die zur Stützung dieser Beanstandungen vorgebrachten Argumente mit denjenigen identisch sind, die im Rahmen des sechsten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von World Duty Free Group in der Rechtssache C-51/19 P geltend gemacht worden sind, beschränke ich mich darauf, für ihre Prüfung entsprechend auf die Nrn. 119 bis 122 meiner Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen C-51/19 P und C-64/19 P, die ich am

heutigen Tag vorlege, zu verweisen. Auf der Grundlage der in diesen Nummern dargelegten Gründe schlage ich dem Gerichtshof vor, den sechsten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von Prosegur zurückzuweisen.

7. Ergebnis betreffend das Rechtsmittel

22. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, das Rechtsmittel insgesamt zurückzuweisen.

V. Kosten

23. Nach Art. 184 Abs. 2 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs entscheidet der Gerichtshof über die Kosten, wenn das Rechtsmittel unbegründet ist. Gemäß Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung, der auf das Verfahren vor dem Gerichtshof wegen eines Rechtsmittels gegen eine Entscheidung des Gerichts entsprechende Anwendung findet, ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da ich dem Gerichtshof vorschlage, das Rechtsmittel von Prosegur zurückzuweisen, ist diese meines Erachtens gemäß dem Antrag der Kommission zur Tragung der Kosten zu verurteilen.

VI. Ergebnis

24. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, das Rechtsmittel zurückzuweisen und Prosegur die Kosten aufzuerlegen.