Sammlung der Rechtsprechung

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

Rechtssache C-54/19 P

Axa Mediterranean Holding, 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 Axa Mediterranean Holding, SA (im Folgenden: Axa) gegen das Urteil vom 15. November 2018, Axa Mediterranean Holding/Kommission [2] (im Folgenden: angefochtenes Urteil), mit dem das Gericht die von Axa 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-405/11, nicht veröffentlicht, EU:T:2018:780.

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-55/19 P, Proseguor Compañía de Seguridade/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 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

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

[6] ABl. 2007, C 311, S. 21 (im Folgenden: Einleitungsentscheidung).

[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.

außerhalb der Union gewährten Beihilfen“ mit dem Binnenmarkt unvereinbar sei[9]. Art. 1 Abs. 4 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 Axa Klage auf Nichtigerklärung des streitigen Beschlusses. Mit gesondertem Schriftsatz erhob die Kommission am 11. November 2011 eine Einrede der Unzulässigkeit, die das Gericht dem Endurteil vorbehielt. 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

[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). Dasselbe gilt nach dem 200. Erwägungsgrund des streitigen Beschlusses für Begünstigte, die in anderen Drittländern eine Transaktion durchgeführt und eine Mehrheitsbeteiligung erworben hätten und die ausreichende Nachweise dafür erbringen könnten, dass in der Gesetzgebung dieses Drittlandes ein ausdrückliches rechtliches Hindernis im Sinne dieses Beschlusses bestehe.

[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.

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.

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 Axa 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 Axa 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 Axa 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. Axa 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 Axa 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 vorliegenden Rüge 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 den gleichen wie den in diesen Nummern dargelegten Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, die erste Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von Axa zurückzuweisen.

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 Axa 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, in denen ich vorschlage, diese Beanstandungen insgesamt zurückzuweisen. Aus den gleichen wie den in diesen Nummern dargelegten Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, die zweite Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von Axa zurückzuweisen.

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 Axa 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 den gleichen wie den in diesen Nummern dargelegten Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, die dritte Rüge des ersten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von Axa zurückzuweisen.

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 Axa im Rahmen des zweiten Teils ihres einzigen Rechtsmittelgrundes vorgebrachten Rügen betreffen die Rn. 139 bis 160 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 Axa 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 den gleichen wie den in diesen Nummern dargelegten Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, den zweiten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von Axa zurückzuweisen.

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 Axa 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 den gleichen wie den in diesen Nummern dargelegten Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, den dritten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von Axa zurückzuweisen.

4. Zum vierten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes: Verhältnismäßigkeit

19. Da die im Rahmen des vierten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von Axa 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 den gleichen wie den in diesen Nummern dargelegten Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, den vierten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von Axa zurückzuweisen.

5. Zum fünften Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes: Kausalzusammenhang

20. Da die im Rahmen des fünften Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von Axa 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 den gleichen wie den in diesen Nummern dargelegten Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, den fünften Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von Axa zurückzuweisen.

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

21. Da die im Rahmen des sechsten Teils des einzigen Rechtsmittelgrundes von Axa 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. Aus den gleichen wie den in diesen Nummern dargelegten Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, den sechsten Teil des einzigen Rechtsmittelgrundes von Axa zurückzuweisen.

7. Ergebnis betreffend das Rechtsmittel

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

C. Zum Antrag der Kommission auf Auswechslung der Begründung

23. Für den Fall, dass der einzige Rechtsmittelgrund von Axa als begründet angesehen werden sollte, ersucht die Kommission den Gerichtshof, die Begründung auszuwechseln und die Klage vor dem Gericht für unzulässig zu erklären. Insoweit erinnere ich daran, dass die Kommission vor dem Gericht eine förmliche Einrede der Unzulässigkeit gegen die Klage von Axa erhoben hatte, die dem Endurteil vorbehalten worden war. Indem es sich auf das Urteil vom 26. Februar 2002, Rat/Boehringer [13] (im Folgenden: Urteil Boehringer), gestützt hat, hat das Gericht in Rn. 28 des angefochtenen Urteils jedoch festgestellt, dass es gerechtfertigt sei, die Klage in der Sache zu prüfen, ohne zuvor über diese Einrede zu entscheiden [14].

24. Da ich dem Gerichtshof vorschlage, das Rechtsmittel zurückzuweisen, werde ich mich im Folgenden auf einige kurze Bemerkungen in der Sache zum Antrag der Kommission beschränken, die im Wesentlichen beantragt, die von ihr vor dem Gericht erhobene Einrede der Unzulässigkeit zu prüfen.

25. In dieser Einrede hat die Kommission geltend gemacht, Axa fehle die Klagebefugnis und das Rechtsschutzinteresse an einer Klage gegen den streitigen Beschluss, da sie nicht nachgewiesen habe, die streitige Maßnahme angewandt zu haben und daher den von ihr vorgesehenen Abzug tatsächlich in Anspruch genommen zu haben, und dass sie weder zur Rückerstattung von Beihilfen nach diesem Beschluss verpflichtet gewesen sei, noch der Gefahr einer solchen

[13] C-23/00 P, EU:C:2002:118, Rn. 52.

[14] Die Umkehr der logischen oder natürlichen Reihenfolge der Behandlung der Rechtsmittelgründe, zu der die Anwendung der sogenannten Boehringer-Rechtsprechung führt, für den Fall, dass der Unionsrichter eine Klage in der Sache abweist, auch wenn eine Einrede der Unzulässigkeit erhoben wurde – insbesondere wenn sie aus Gründen der öffentlichen Ordnung und mit besonderem Schriftsatz erhoben wird, mit dem beantragt wird, vorab über die Unzulässigkeitseinrede zu entscheiden –, ist kritisiert worden; vgl. z. B. Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen in der Rechtssache Schweiz/Kommission (C-547/10 P, EU:C:2012:565, Nrn. 46 bis 54), des Generalanwalts Bot in der Rechtssache Philips Lighting Poland und Philips Lighting/Rat (C-511/13 P, EU:C:2015:206, Nr. 50 bis 67), des Generalanwalts Mengozzi in der Rechtssache SNCF Mobilités/Kommission (C-127/16 P, EU:C:2017:577, Nr. 163) sowie des Generalanwalts Ruiz-Jarabo Colomer in der Rechtssache Rat/Boehringer (C-23/00 P, EU:C:2001:511, Nrn. 30 bis 36). Trotz dieser Kritik wird die Boehringer-Rechtsprechung weiterhin sowohl vom Gericht (vgl. zuletzt Urteil vom 11. November 2020, AV und AW/Parlament, T-173/19, nicht veröffentlicht, EU:T:2020:535, Rn. 42) als auch vom Gerichtshof (für eine jüngere Anwendung im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens vgl. Urteil vom 21. Dezember 2016, Club Hotel Loutraki u. a./Kommission, C-131/15 P, EU:C:2016:989, Rn. 68) angewandt.

Rückzahlung ausgesetzt gewesen sei, wie hingegen von der Rechtsprechung gefordert [15]. Axa hat in ihrer Stellungnahme zur Einrede der Unzulässigkeit vor dem Gericht geltend gemacht, sie habe im Jahr 2008 das Recht erworben, den in der streitigen Maßnahme vorgesehenen Abzug auf zwei Erwerbe von Mehrheitsbeteiligungen an einer türkischen Gesellschaft und an einer mexikanischen Gesellschaft anzuwenden. Die streitige Maßnahme verlange nicht, dass der Abzug in der Steuererklärung unmittelbar nach der Durchführung der Transaktion vorgenommen werde, sondern die Begünstigten könnten frei über den Zeitpunkt seiner Anwendung entscheiden. In dieser Stellungnahme brachte Axa vor, sie habe den fraglichen Abzug vorsichtshalber nicht sofort endgültig angewandt, sondern die streitige Maßnahme berücksichtigt, um die Steuerbemessungsgrundlage für die Berechnung der Vorauszahlungen für das Jahr 2009 zu verringern [16]. Unter diesen Umständen machte Axa geltend, sie habe ein bestehendes und gegenwärtiges Interesse an der Nichtigerklärung des streitigen Beschlusses, da dieser ihr zum einen das erworbene Recht nehme, die streitige Maßnahme auf bereits vollzogene Transaktionen anzuwenden, es sei denn, sie weise gemäß dem 200. Erwägungsgrund dieses Beschlusses Hindernisse für grenzüberschreitende Verschmelzungen in Mexiko und in der Türkei nach, und zum anderen laufe sie Gefahr, für die Vorauszahlungen für das Jahr 2009 Verzugszinsen zahlen zu müssen [17]. In der Erwiderung vor dem Gerichtshof hat Axa geltend gemacht, dass sie die streitige Maßnahme im Rahmen des Verfahrens der Selbstveranlagung für das Jahr 2013 und dann erneut nach dem Erlass des Urteils vom 7. November 2014, Banco Santander und Santusa/Kommission [18], angewandt habe. In der Anlage zur Erwiderung hat sie einen Steuerbescheid vom 18. Januar 2018 vorgelegt, der im Rahmen des Verfahrens zur Rückforderung der gewährten Beihilfen in Anwendung der streitigen Maßnahme erlassen wurde und u. a. die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts für die Steuerjahre 2014 und 2015 betreffend Beteiligungen an einer türkischen Gesellschaft, die Axa im Jahr 2008 erworben hatte, zum Gegenstand hatte.

26. Ich weise darauf hin, dass der Gerichtshof im Urteil vom 28. Juni 2018, Andres/Kommission [19] (im Folgenden: Urteil Andres), klargestellt hat, dass die Frage, ob ein Kläger zur Gruppe der tatsächlichen Empfänger oder der potenziellen Empfänger einer Einzelbeihilfe gehört, die aufgrund einer durch Beschluss der Kommission für mit dem Binnenmarkt unvereinbar erklärten Beihilferegelung gewährt wurde, nicht dafür maßgebend ist, ob der Kläger von diesem Beschluss individuell betroffen ist, wenn jedenfalls feststeht, dass der Beschluss den Kläger überdies wegen bestimmter persönlicher Eigenschaften oder besonderer, ihn aus dem Kreis aller übrigen Personen heraushebender Umstände berührt. Wenn der Gerichtshof daher über die Unzulässigkeitseinrede der Kommission entscheidet und zu dem Ergebnis kommt, dass Axa, da

[15] Nach gefestigter Rechtsprechung sind die tatsächlich Begünstigten von aufgrund einer Beihilferegelung gewährten Einzelbeihilfen, deren Rückforderung die Kommission angeordnet hat, aus diesem Grund im Sinne von Art. 263 Abs. 4 AEUV individuell betroffen (vgl. u. a. Urteil vom 9. Juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ u. a./Kommission, C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P, EU:C:2011:368, Rn. 53, im Folgenden: Urteil Comitato „Venezia vuole vivere“), auch wenn die Rückforderung erst in einer späteren Phase erfolgt, in der festgestellt werden muss, ob die empfangenen Vorteile tatsächlich zurückzuerstattende staatliche Beihilfen darstellten (vgl. Urteil Comitato „Venezia vuole vivere“, Rn. 55). Laut dem Gerichtshof betrifft nämlich bereits die Rückforderungsanordnung alle durch die fragliche Regelung Begünstigten individuell, „da diese bereits vom Zeitpunkt des Erlasses der … Entscheidung [der Kommission] an dem Risiko einer Wiedereinziehung der von ihnen empfangenen Vorteile ausgesetzt und damit in ihrer rechtlichen Stellung beeinträchtigt sind“ (vgl. Urteil Comitato „Venezia vuole vivere“, Rn. 56). Diese Begünstigten gehören somit zu einem beschränkten Personenkreis im Sinne der Rechtsprechung, die sich aus dem Urteil vom 17. Januar 1985, Piraiki-Patraiki u. a./Kommission (11/82, EU:C:1985:18, Rn. 31), ergibt.

[16] Die entsprechende Erklärung ist als Anlage zur Stellungnahme zur Einrede der Unzulässigkeit vor dem Gericht vorgelegt worden.

[17] Axa hat auch geltend gemacht, dass die Nichtigerklärung des streitigen Beschlusses es ihr erspare, der Kommission die erforderlichen Nachweise für das Bestehen von Hindernissen für grenzüberschreitende Verschmelzungen in der Türkei und in Mexiko vorzulegen, um sich im Einklang mit dem 200. Erwägungsgrund dieses Beschlusses auf das berechtigte Vertrauen berufen zu können, siehe Fn. 9 der vorliegenden Schlussanträge.

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

[19] C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 48.

sie die streitige Maßnahme erst ab dem Jahr 2014 angewandt habe, nicht wie ein tatsächlich Begünstigter des in der streitigen Maßnahme vorgesehenen Vorteils zum Zeitpunkt der Erhebung der Klage vor dem Gericht angesehen werden kann, wird der Gerichtshof daher zu prüfen haben, ob ihre Situation gleichwohl geeignet ist, sie von anderen Wirtschaftsteilnehmern zu unterscheiden, die nur als potenzielle Begünstigte dieser Maßnahme betroffen sind, und insbesondere, ob eine solche Situation sich aus dem Umstand ergeben könnte, dass Axa die von dieser Maßnahme vorgesehene Abschreibung für die Berechnung der für das Jahr 2009 gezahlten Vorauszahlungen vorgenommen hat. Dagegen scheint mir nicht, dass die bloße Tatsache, dass Axa eine Transaktion durchgeführt hat, die in den Anwendungsbereich der streitigen Maßnahme fallen könnte [20], ausreichen könnte, um ihre Situation im von der Rechtsprechung geforderten Sinne auszuzeichnen. Insoweit beschränke ich mich auf den Hinweis, dass das Gericht in der Rechtssache, in der das Urteil Andres ergangen ist, zum einen festgestellt hatte, dass die Klägerin in dieser Rechtssache in einem vor der Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens liegenden Geschäftsjahr steuerbare Gewinne erzielt hatte, von denen sie die gemäß der in jener Rechtssache in Rede stehenden Sanierungsklausel vorgetragenen Verluste abgezogen hatte, und zum anderen, dass sich aus einer verbindlichen Auskunft der deutschen Steuerbehörden ergab, dass sie die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Klausel erfüllte [21].

V. Kosten

27. 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 Axa zurückzuweisen, ist diese meines Erachtens gemäß dem Antrag der Kommission zur Tragung der Kosten zu verurteilen.

VI. Ergebnis

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

[20] Ich weise darauf hin, dass aus dem Steuerbescheid, der als Anlage zur Erwiderung vor dem Gerichtshof vorgelegt worden ist, hervorzugehen scheint, dass Axa aufgrund der im Jahr 2008 getätigten Erwerbsvorgänge tatsächlich Anspruch auf die in der streitigen Maßnahme vorgesehene Abschreibung hatte.

[21] Vgl. insbesondere Rn. 13 und 55 des Urteils Andres.