Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTS (Neunte Kammer)

4. Februar 2016*

„Staatliche Beihilfen — Deutsche steuerrechtliche Bestimmungen über den Verlustvortrag auf die künftigen Steuerjahre (Sanierungsklausel) — Beschluss, mit dem die Beihilferegelung für mit dem Binnenmarkt unvereinbar erklärt wird — Nichtigkeitsklage — Individuelle Betroffenheit — Zulässigkeit — Begriff der staatlichen Beihilfe — Selektiver Charakter — Natur und innerer Aufbau des Steuersystems“

In der Rechtssache T-287/11

Heitkamp BauHolding GmbH mit Sitz in Herne (Deutschland), Prozessbevollmächtigte: zunächst Rechtsanwalt W. Niemann, Rechtsanwältin M. Kiera-Nöllen und Rechtsanwalt S. Geringhoff, dann Rechtsanwälte W. Niemann, S. Geringhoff und P. Dodos,

Klägerin,

unterstützt durch

Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch T. Henze und K. Petersen als Bevollmächtigte,

Streithelferin,

gegen

Europäische Kommission, zunächst vertreten durch R. Lyal, T. Maxian Rusche und M. Adam, dann durch R. Lyal, T. Maxian Rusche und C. Egerer als Bevollmächtigte,

Beklagte,

wegen Nichtigerklärung des Beschlusses 2011/527/EU der Kommission vom 26. Januar 2011 über die staatliche Beihilfe Deutschlands C 7/10 (ex CP 250/09 und NN 5/10) „KStG, Sanierungsklausel“ (ABl. L 235, S. 26)

erlässt

DAS GERICHT (Neunte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten G. Berardis sowie der Richter O. Czúcz und A. Popescu (Berichterstatter),

Kanzler: K. Andová, Verwaltungsrätin,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 8. Juli 2015

folgendes

Urteil

Nationaler Rechtsrahmen

Regelung des Verlustvortrags

1 In Deutschland können nach § 10d Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes die in einem Steuerjahr eingetretenen Verluste auf künftige Steuerjahre vorgetragen werden, d. h., die betreffenden Verluste können von den steuerpflichtigen Einkünften der folgenden Jahre abgezogen werden (im Folgenden: Regelung des Verlustvortrags).

2 Nach § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) besteht die Möglichkeit des Verlustvortrags auch für Unternehmen, die der Körperschaftsteuer unterliegen.

Regel des Verfalls von Verlusten

3 Die Möglichkeit des Verlustvortrags führte dazu, dass allein aus Gründen der Steuerersparnis „Mantelunternehmen“ erworben wurden (sogenannter Mantelkauf), die bereits seit Langem jeden Geschäftsbetrieb eingestellt hatten, aber immer noch Verlustvorträge besaßen.

4 Um dem Erwerb von Mantelunternehmen entgegenzuwirken, führte der deutsche Gesetzgeber im Jahr 1997 § 8 Abs. 4 KStG ein (im Folgenden: Vorgängerregel des Verfalls von Verlusten). Diese Regelung beschränkte den Verlustvortrag auf Unternehmen, die mit dem Unternehmen, das die Verluste erlitten hatte, rechtlich und wirtschaftlich identisch waren. Nach ihr galten Unternehmen dann nicht als identisch, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen wurden und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführte oder wieder aufnahm.

5 Die Vorgängerregel des Verfalls von Verlusten sah allerdings in § 8 Abs. 4 Satz 3 KStG eine Ausnahme vor, wonach im Fall der „Sanierung“ des Unternehmens, das Gegenstand des Erwerbs war, wirtschaftliche Identität bestand und damit die Regel des Verfalls von Verlusten nicht zur Anwendung kam. Dies war bei zwei Konstellationen der Fall: zum einen, wenn die Zuführung neuen Betriebsvermögens allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs diente, der den verbleibenden Verlustvortrag verursacht hatte, und die Körperschaft den Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführte, und zum anderen, wenn der Erwerber, statt neues Betriebsvermögen zuzuführen, die bei dem Unternehmen, das die Verluste erlitten hatte, angefallenen Verluste ausglich.

6 Im Jahr 2008 wurde mit dem Unternehmensteuerreformgesetz die Vorgängerregel des Verfalls von Verlusten aufgehoben und ein neuer § 8c Abs. 1 in das KStG eingefügt (im Folgenden: Regel des Verfalls von Verlusten). Diese Bestimmung beschränkt die Möglichkeit des Verlustvortrags im Fall des Erwerbs von mindestens 25 % der Anteile an einer Körperschaft (im Folgenden: schädlicher Beteiligungserwerb). Im Einzelnen sieht die neue Bestimmung Folgendes vor: Werden innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 %, aber höchstens 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder Stimmrechte an einer Körperschaft übertragen, so verfallen ungenutzte

Verluste anteilig in Höhe des prozentualen Beteiligungswechsels. Ungenutzte Verluste sind nicht mehr abziehbar, wenn mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber übertragen werden.

7 Die neue Regel des Verfalls von Verlusten sah anfangs keine Ausnahme vor. Die Steuerbehörden konnten jedoch im Fall des Erwerbs schädlicher Beteiligungen zum Zweck der Sanierung von Unternehmen in Schwierigkeiten im Einklang mit dem Sanierungserlass des Bundesministeriums der Finanzen vom 27. März 2003 (im Folgenden: Sanierungserlass) im Billigkeitswege Steuervergünstigungen gewähren.

Sanierungsklausel

8 Im September 2007 legte die Bundesregierung dem Bundestag den Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (im Folgenden: MoRaKG) vor, das u. a. eine Ausnahme von der Regel des Verfalls von Verlusten vorsah.

9 Im Anschluss an die Anmeldung des Vorhabens im Sinne von Art. 108 Abs. 3 AEUV untersagte die Kommission die geplante Ausnahme und qualifizierte sie mit der Entscheidung 2010/13/EG vom 30. September 2009 über die Beihilfenregelung C 2/09 (ex N 221/08 und N 413/08), die Deutschland zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen gewähren will (ABl. 2010, L 6, S. 32), als nicht mit dem Binnenmarkt vereinbare staatliche Beihilfe.

10 Im Juni 2009 wurde mit dem Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung § 8c Abs. 1a KStG (im Folgenden: Sanierungsklausel oder streitige Maßnahme) eingefügt, nach dem ein Verlustvortrag weiterhin möglich ist, wenn der Erwerb eines Unternehmens in Schwierigkeiten zu Sanierungszwecken erfolgt. Nach dieser Klausel darf eine Körperschaft auch im Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbs unter folgenden Voraussetzungen einen Verlustvortrag vornehmen:

a) Der Beteiligungserwerb erfolgt zum Zweck der Sanierung der Körperschaft.

b) Das Unternehmen ist zum Zeitpunkt des Erwerbs zahlungsunfähig oder überschuldet oder von Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung bedroht.

c) Die wesentlichen Betriebsstrukturen werden erhalten, was voraussetzt, dass

— die Körperschaft eine geschlossene Betriebsvereinbarung mit einer Arbeitsplatzregelung befolgt

— oder 80 % der Arbeitsplätze (gemessen an der jährlichen durchschnittlichen Lohnsumme) in den ersten fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb erhalten werden

— oder innerhalb von zwölf Monaten nach dem Erwerb wesentliches Betriebsvermögen zugeführt wird oder Verbindlichkeiten erlassen werden, die noch werthaltig sind. Eine wesentliche Betriebsvermögenszuführung liegt vor, wenn das neue Betriebsvermögen mindestens 25 % des Aktivvermögens des vorangehenden Wirtschaftsjahrs entspricht. Leistungen der Kapitalgesellschaft, die innerhalb von drei Jahren nach der Zuführung des neuen Betriebsvermögens erfolgen, mindern den Wert des zugeführten Betriebsvermögens.

d) Innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb erfolgt kein Branchenwechsel.

e) Das Unternehmen hatte zum Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs nicht den Geschäftsbetrieb eingestellt.

11 Die Sanierungsklausel trat am 10. Juli 2009, also am selben Tag wie die Regel des Verfalls von Verlusten, in Kraft und gilt rückwirkend ab dem 1. Januar 2008.

Stille-Reserven-Klausel und Konzernklausel

12 Im Dezember 2009 wurden mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz mit Wirkung vom 1. Januar 2010 zwei neue Ausnahmen von der Regel des Verfalls von Verlusten eingeführt, nämlich zum einen § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG (im Folgenden: Konzernklausel) und zum anderen § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG (im Folgenden: Stille-Reserven-Klausel).

13 Die Konzernklausel sieht vor, dass für alle Umstrukturierungen, die ausschließlich innerhalb eines Konzerns vorgenommen werden, an dessen Spitze nur eine Person oder Körperschaft steht, die 100 % der Anteile hält, die Verlustvorträge erhalten bleiben.

14 Nach der Stille-Reserven-Klausel bleiben die Verlustvorträge erhalten, soweit diese Verluste beim Erwerb schädlicher Beteiligungen stillen Reserven des Betriebsvermögens der Körperschaft entsprechen. Dabei ist unter „stillen Reserven“ der Betrag zu verstehen, der sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem gesamten in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesenen Eigenkapital der Körperschaft und dem auf dieses Eigenkapital entfallenden Wert der Anteile an der Körperschaft ergibt.

Sachverhalt

15 Die Klägerin, die Heitkamp BauHolding GmbH, ist eine Körperschaft, die seit 2008 von Insolvenz bedroht und sanierungsbedürftig war.

16 Am 20. Februar 2009 erwarb die Muttergesellschaft, die Heitkamp KG, die Anteile der Klägerin im Hinblick auf die Verschmelzung der beiden Gesellschaften.

17 Zum Zeitpunkt dieses Vorgangs erfüllte die Klägerin, wie aus der verbindlichen Auskunft des Finanzamts Herne vom 11. November 2009 (im Folgenden: verbindliche Auskunft) hervorgeht, die Voraussetzungen der Sanierungsklausel.

18 Außerdem erhielt die Klägerin vom Finanzamt am 29. April 2010 einen Vorauszahlungsbescheid zur Körperschaftsteuer 2009, der die gemäß der Sanierungsklausel vorgetragenen Verluste berücksichtigte.

19 Nach der Entscheidung der Kommission, das förmliche Prüfverfahren zu eröffnen (siehe unten, Rn. 25), wies das deutsche Bundesfinanzministerium die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 30. April 2010 an, die Sanierungsklausel nicht mehr anzuwenden.

20 Am 27. Dezember 2010 wurde daraufhin der Vorauszahlungsbescheid vom 29. April 2010 durch einen neuen Vorauszahlungsbescheid zur Körperschaftsteuer 2009 ersetzt, der die Sanierungsklausel nicht berücksichtigte. Im Januar 2011 erhielt die Klägerin, ebenfalls ohne Anwendung der Sanierungsklausel, Vorauszahlungsbescheide zur Körperschaftsteuer für die folgenden Jahre sowie zu anderen Steuern und Gebühren.

21 Am 1. April 2011 erhielt die Klägerin die Vorauszahlungsbescheide zur Körperschaftsteuer und zur Gewerbesteuer 2009. Infolge der Nichtanwendung der Sanierungsklausel war die Klägerin nicht in der Lage, die am 31. Dezember 2008 bestehenden Verluste vorzutragen.

22 Am 19. April 2011 hob das Finanzamt die verbindliche Auskunft auf.

23 Am 22. Juli 2011 übermittelte die Bundesrepublik Deutschland der Kommission im Einklang mit dem angefochtenen Beschluss (siehe unten, Rn. 34) die Liste der Unternehmen, die durch die streitige Maßnahme begünstigt worden waren. In dieser Liste war der Name der Klägerin unter den Unternehmen aufgeführt, bei denen verbindliche Auskünfte über die Anwendung der Sanierungsklausel aufgehoben worden waren.

24 Die Klägerin legte zunächst beim Finanzamt Einspruch ein und erhob anschließend Klage gegen die Vorauszahlungsbescheide und die Steuerbescheide bei den zuständigen Finanzgerichten. Mit Beschluss vom 1. August 2011 ordnete das Finanzgericht Münster die Aussetzung der Vollziehung der Bescheide an.

Verwaltungsverfahren

25 Mit Schreiben vom 5. August 2009 und vom 30. September 2009 ersuchte die Kommission die Bundesrepublik Deutschland um Auskünfte über § 8c KStG. Die deutschen Behörden antworteten darauf mit Schreiben vom 20. August 2009 und vom 5. November 2009. Mit Beschluss vom 24. Februar 2010 (ABl. C 90, S. 8, im Folgenden: Eröffnungsbeschluss) eröffnete die Kommission das förmliche Prüfverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV wegen der staatlichen Beihilfe C 7/10 (ex NN 5/10).

26 Nach der Veröffentlichung des Eröffnungsbeschlusses im *Amtsblatt der Europäischen Union* am 8. April 2010 wurden die Beteiligten zur Stellungnahme aufgefordert. Die deutschen Behörden kamen dieser Aufforderung mit Schreiben vom 9. April 2010 nach.

27 Am 9. April 2010 und am 3. Juni 2010 fanden zwei Treffen von Dienststellen der Kommission mit Vertretern der Bundesrepublik Deutschland statt. Am 2. Juli 2010 übermittelte Deutschland weitere Auskünfte. Die Kommission erhielt keine Stellungnahmen von sonstigen Beteiligten.

Angefochtener Beschluss

28 Am 26. Januar 2011 erließ die Kommission den Beschluss 2011/527/EU über die staatliche Beihilfe Deutschlands C 7/10 (ex CP 250/09 und NN 5/10) „KStG, Sanierungsklausel“ (ABl. L 235, S. 26, im Folgenden: angefochtener Beschluss).

29 Im angefochtenen Beschluss qualifizierte die Kommission zunächst die Sanierungsklausel als staatliche Beihilfe.

30 Sie führte erstens aus, Deutschland entgingen dadurch, dass die Bundesregierung bestimmten Unternehmen gestatte, ihre Steuerlast durch den Verlustvortrag zu verringern, Einnahmen, was zulasten der staatlichen Mittel gehe. Die Beihilfe werde auf der Grundlage eines Gesetzes gewährt und sei daher dem Staat zuzurechnen.

31 Zweitens schaffe die Sanierungsklausel eine Ausnahme von der allgemeinen Regel des Verfalls von Verlusten bei Körperschaften, bei denen es zu einem Beteiligungserwerb komme. Die Klausel könne daher Unternehmen, die die Voraussetzungen dieser Klausel erfüllten, einen selektiven Vorteil verschaffen, der nicht durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Systems gerechtfertigt sei. Mit der Sanierungsklausel sollten nämlich die durch die Finanz- und Wirtschaftskrise hervorgerufenen Probleme bewältigt werden, was ein außerhalb des Steuersystems liegendes Ziel darstelle.

32 Drittens gelte die Sanierungsklausel für alle Branchen der deutschen Wirtschaft, die auf fast allen Märkten vertreten seien, auf denen Wettbewerb herrsche und Handel zwischen den Mitgliedstaaten stattfinde. Daher könnte die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu

beeinträchtigen oder den Wettbewerb zu verfälschen, oder die Gefahr bestehen, dass er verfälscht werde. Da es sich darüber hinaus bei allen potenziellen Begünstigten um Unternehmen in Schwierigkeiten im Sinne der Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten (ABl. 2004, C 244, S. 2) handele, komme keiner von ihnen für *De-minimis*-Beihilfen im Sinne der Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission vom 15. Dezember 2006 über die Anwendung der Artikel 87 und 88 [EG] auf *De-minimis*-Beihilfen (ABl. L 379, S. 5) in Betracht.

33 Anschließend prüfte die Kommission, ob die Maßnahme als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden könne, und kam zu dem Schluss, dass die Beihilfen für bestimmte Begünstigte als mit dem Binnenmarkt vereinbare begrenzte Beihilfen für zulässig erklärt werden könnten, sofern sie alle Voraussetzungen einer deutschen Beihilferegelung erfüllten, die die Kommission nach dem Vorübergehenden Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen zur Erleichterung des Zugangs zu Finanzierungsmitteln in der gegenwärtigen Finanz- und Wirtschaftskrise (ABl. 2009, C 83, S. 1) genehmigt hatte. Dagegen war die Kommission der Ansicht, dass die Sanierungsklausel nicht auf der Grundlage der Leitlinien für die Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten, der Leitlinien für staatliche Beihilfen mit regionaler Zielsetzung 2007-2013 (ABl. 2006, C 54, S. 13) und der Leitlinien für staatliche Umweltschutzbeihilfen (ABl. 2008, C 82, S. 1) sowie im Hinblick auf Art. 107 Abs. 3 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar sei.

34 Schließlich gab die Kommission der Bundesrepublik Deutschland auf, alle notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um die rechtswidrige Beihilfe von den Empfängern zurückzufordern. Außerdem müsse die Bundesrepublik Deutschland eine Liste der Unternehmen erstellen, die seit dem 1. Januar 2008 durch die Beihilfe begünstigt worden seien. Das jährliche Fälligkeitsdatum der Körperschaftsteuer sei für die Feststellung des Zeitpunkts relevant, zu dem den Begünstigten die Beihilfe zur Verfügung gestellt worden sei, und die zurückzufordernde staatliche Beihilfe sei anhand der Steuererklärungen der betreffenden Unternehmen zu berechnen. Der Beihilfebetrag entspreche der Differenz zwischen dem Steuerbetrag, der ohne die Anwendung der Sanierungsklausel zu zahlen gewesen wäre, und dem Steuerbetrag, der nach ihrer Anwendung tatsächlich gezahlt worden sei.

35 Im verfügenden Teil des angefochtenen Beschlusses heißt es:

„*Artikel 1*

Die auf der Grundlage von § 8c (1a) [KStG] gewährte staatliche Beihilferegelung, die Deutschland unter Verletzung von Artikel 108 Absatz 3 AEUV rechtswidrig gewährt hat, ist mit dem Binnenmarkt unvereinbar.

Artikel 2

Im Rahmen der in Artikel 1 genannten Regelung gewährte Einzelbeihilfen sind auf der Grundlage von Artikel 107 Absatz 3 Buchstabe b AEUV, wie er im Vorübergehenden Gemeinschaftsrahmen ausgelegt wurde, mit dem Binnenmarkt vereinbar, sofern der Beihilfebetrag 500 000 EUR nicht überschreitet, der Begünstigte zum 1. Juli 2008 kein Unternehmen in Schwierigkeiten war und alle anderen Voraussetzungen nach Abschnitt 4.2.2 des Vorübergehenden Gemeinschaftsrahmens und des Beschlusses zur Genehmigung der deutschen Beihilferegelung erfüllt sind.

Artikel 3

Im Rahmen der in Artikel 1 genannten Regelung gewährte Einzelbeihilfen, die zum Zeitpunkt ihrer Gewährung die Voraussetzungen einer Beihilferegelung erfüllen, die von der Kommission auf einer anderen Rechtsgrundlage als der [Verordnung (EG) Nr. 800/2008 der Kommission vom 6. August 2008 zur Erklärung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt in Anwendung der Artikel 87 [EG] und 88 [EG] (Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung)

(ABl. L 214, S. 3)], den Regionalbeihilfeleitlinien oder den Leitlinien für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation [(ABl. 2006, C 323, S. 1)] genehmigt wurde und die Unternehmen in Schwierigkeiten nicht als potenzielle Beihilfeempfänger ausschließt, sind bis zu der für diese Art Beihilfe geltenden Beihilfehöchstintensität mit dem Binnenmarkt vereinbar.

Artikel 4

(1) Die in Artikel 1 genannte Beihilferegelung ist von Deutschland aufzuheben.

(2) Deutschland fordert die unvereinbaren Beihilfen, die im Rahmen der in Artikel 1 genannten Beihilferegelung gewährt wurden, von den Begünstigten zurück.

…

Artikel 6

(1) Deutschland übermittelt der Kommission innerhalb von zwei Monaten nach Bekanntgabe dieses Beschlusses die folgenden Informationen:

a) die Liste der Begünstigten, die aufgrund der in Artikel 1 genannten Regelung Beihilfen erhalten haben, sowie den Gesamtbetrag der Beihilfen, die jeder von ihnen aufgrund dieser Regelung erhalten hat;

…“

Verfahren und Anträge der Parteien

36 Die Klägerin hat mit Klageschrift, die am 6. Juni 2011 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, die vorliegende Klage erhoben.

37 Die Kommission hat mit gesondertem Schriftsatz, der am 16. September 2011 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, eine Einrede der Unzulässigkeit gemäß Art. 114 der Verfahrensordnung des Gerichts vom 2. Mai 1991 erhoben. Die Klägerin hat ihre Stellungnahme zu dieser Einrede am 20. Oktober 2011 eingereicht.

38 Die Bundesrepublik Deutschland hat mit Schriftsatz, der am 29. August 2011 bei der Kanzlei des Gerichts eingegangen ist, beantragt, im vorliegenden Verfahren als Streithelferin zur Unterstützung der Anträge der Klägerin zugelassen zu werden. Mit Beschluss vom 5. Oktober 2011 hat der Präsident der Zweiten Kammer des Gerichts sie als Streithelferin zugelassen. Der auf die Zulässigkeit beschränkte Streithilfeschriftsatz der Bundesrepublik Deutschland und die Stellungnahmen der anderen Beteiligten hierzu sind fristgerecht eingereicht worden.

39 Im Zuge einer Änderung der Besetzung der Kammern des Gerichts ist der Berichterstatter der Achten Kammer zugeteilt worden, der die vorliegende Rechtssache deshalb zugewiesen worden ist.

40 Mit Beschluss vom 30. Januar 2012 hat der Präsident der Achten Kammer auf Antrag der Klägerin die Aussetzung des Verfahrens bis zum 4. September 2012 angeordnet.

41 Im Zuge einer Änderung der Besetzung der Kammern des Gerichts ist der Berichterstatter der Neunten Kammer zugeteilt worden, der die vorliegende Rechtssache deshalb zugewiesen worden ist.

42 Mit Beschluss des Gerichts (Neunte Kammer) vom 21. Mai 2014 ist die Entscheidung über die Einrede der Unzulässigkeit gemäß Art. 114 § 4 der Verfahrensordnung vom 2. Mai 1991 dem Endurteil vorbehalten worden.

43 Am 3. Juli 2014 hat die Kommission ihre Klagebeantwortung eingereicht. Am 15. August 2014 hat die Klägerin die Erwiderung und am 13. Dezember 2014 die Kommission die Gegenerwiderung eingereicht.

44 Am 21. August 2014 hat die Bundesrepublik Deutschland ihren Streithilfeschriftsatz eingereicht, und die anderen Parteien haben sich zu diesem Schriftsatz fristgerecht geäußert.

45 Im Rahmen prozessleitender Maßnahmen nach Art. 64 der Verfahrensordnung vom 2. Mai 1991 hat das Gericht (Neunte Kammer) den Parteien am 19. Mai 2015 schriftliche Fragen übermittelt, auf die sie fristgerecht geantwortet haben.

46 Die Parteien haben in der Sitzung vom 8. Juli 2015 mündlich verhandelt und Fragen des Gerichts beantwortet.

47 Die Klägerin, unterstützt von der Bundesrepublik Deutschland, beantragt,

— die von der Kommission erhobene Einrede der Unzulässigkeit zurückzuweisen;

— den angefochtenen Beschluss für nichtig zu erklären;

— der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

48 Die Kommission beantragt,

— die Klage als unzulässig und, hilfsweise, als unbegründet abzuweisen;

— der Klägerin die Kosten aufzuerlegen.

Rechtliche Würdigung

Zur Zulässigkeit der Klage

49 Die Kommission stützt ihre Einrede der Unzulässigkeit der vorliegenden Klage darauf, dass die Klägerin weder nachgewiesen habe, dass die Voraussetzungen von Art. 263 Abs. 4 AEUV erfüllt seien, noch ein Rechtsschutzinteresse habe.

Zur Klagebefugnis im Sinne von Art. 263 Abs. 4 AEUV

50 Erstens stellt die Kommission die Klagebefugnis der Klägerin in Abrede, da sie vom angefochtenen Beschluss nicht individuell betroffen sei.

51 Die Klägerin sei keine tatsächlich Begünstigte aufgrund der Sanierungsklausel gewährter Einzelbeihilfen, deren Rückforderung die Kommission angeordnet habe. Die rechtlich verbindliche Feststellung der Steuerschuld erfolge nämlich gemäß § 155 Abs. 1 der deutschen Abgabenordnung ausschließlich durch einen Steuerbescheid.

52 Da die Steuerschuld der Klägerin nicht in Anwendung der streitigen Maßnahme durch einen Steuerbescheid festgestellt worden sei, könne die Klägerin ihre individuelle Betroffenheit weder aus Vorauszahlungsbescheiden noch aus verbindlichen Auskünften ableiten. Ebenso wenig könne sie sich auf die Eigenschaft als Beteiligte im Sinne von Art. 108 Abs. 2 AEUV berufen. Die Kommission unterscheide in dieser Hinsicht zwischen der Entstehung einer Steuerschuld und ihrer Fälligkeit; nur wenn eine Herabsetzung der Steuerschuld durch einen Steuerbescheid rechtlich verbindlich festgestellt worden wäre, hätte dies für eine individuelle Betroffenheit der Klägerin gesprochen.

53 Unter diesen Umständen sei im angefochtenen Beschluss nicht die Rückzahlung einer der Klägerin bereits gewährten Beihilfe angeordnet, sondern es der nationalen Verwaltung überlassen worden, die Konsequenzen aus der Unvereinbarkeit der Beihilferegelung mit dem Binnenmarkt durch Steuerbescheide zu ziehen. Diese könnten vor den nationalen Gerichten angefochten werden, wie es im vorliegenden Fall geschehen sei, in dem das Finanzgericht die Vollziehung der betreffenden Steuerbescheide ausgesetzt habe.

54 Zweitens sei die Klage auch nach der dritten Variante von Art. 263 Abs. 4 AEUV unzulässig, da der angefochtene Beschluss Durchführungsmaßnahmen nach sich ziehe, nämlich die Erstellung eines Steuerbescheids.

55 Die Klägerin, unterstützt von der Bundesrepublik Deutschland, vertritt die Auffassung, dass die Klage zulässig sei.

56 Nach Art. 263 Abs. 4 AEUV kann „[j]ede natürliche oder juristische Person … gegen die an sie gerichteten oder sie unmittelbar und individuell betreffenden Handlungen sowie gegen Rechtsakte mit Verordnungscharakter, die sie unmittelbar betreffen und keine Durchführungsmaßnahmen nach sich ziehen, Klage erheben“.

57 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Klägerin nicht Adressatin des angefochtenen Beschlusses ist, der sich ausschließlich an die Bundesrepublik Deutschland richtet.

58 Da die Bundesrepublik Deutschland gemäß Art. 4 des angefochtenen Beschlusses verpflichtet ist, die in dessen Art. 1 genannte Beihilferegelung aufzuheben und die in deren Rahmen gewährten Beihilfen von den Begünstigten zurückzufordern, ist die Klägerin als von diesem Beschluss unmittelbar betroffen anzusehen. Die beiden in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien für die unmittelbare Betroffenheit, wonach die betreffende Handlung erstens unmittelbare Folgen für die Rechtsstellung der Klägerin haben muss und zweitens denjenigen, die sie durchzuführen haben, kein Ermessen lassen darf, sind nämlich im vorliegenden Fall erfüllt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. September 2009, Kommission/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, Slg, EU:C:2009:556, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung). Im Übrigen erhebt die Kommission insoweit keine Einwände.

59 Nachdem die unmittelbare Betroffenheit der Klägerin feststeht, ist zu untersuchen, ob sie vom angefochtenen Beschluss auch individuell betroffen ist, wobei, falls dies zu bejahen ist, nicht geprüft zu werden braucht, ob der angefochtene Beschluss einen Rechtsakt mit Verordnungscharakter darstellt, der keine Durchführungsmaßnahmen nach sich zieht.

60 Nach ständiger Rechtsprechung kann eine Person, die nicht Adressat einer Entscheidung ist, nur dann geltend machen, von ihr individuell betroffen zu sein, wenn die Entscheidung sie wegen bestimmter persönlicher Eigenschaften oder besonderer, sie aus dem Kreis aller übrigen Personen heraushebender Umstände berührt und sie daher in ähnlicher Weise individualisiert wie den Adressaten (Urteile vom 15. Juli 1963, Plaumann/Kommission, 25/62, Slg, EU:C:1963:17, S. 238, vom 9. Juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ u. a./Kommission, C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P, Slg, EU:C:2011:368, Rn. 52, und vom 19. Dezember 2013, Telefónica/Kommission, C-274/12 P, Slg, EU:C:2013:852, Rn. 46).

61 Ein Unternehmen kann daher einen Beschluss der Kommission, mit dem eine sektorielle Beihilferegelung verboten wird, grundsätzlich nicht mit einer Nichtigkeitsklage anfechten, wenn es von ihm nur wegen seiner Zugehörigkeit zum fraglichen Sektor und seiner Eigenschaft als durch diese Regelung potenziell Begünstigter betroffen ist. Ein solcher Beschluss stellt sich nämlich für dieses Unternehmen als generelle Maßnahme dar, die für objektiv bestimmte Situationen gilt und Rechtswirkungen gegenüber einer allgemein und abstrakt umschriebenen Personengruppe erzeugt (vgl. Urteile vom 29. April 2004, Italien/Kommission, C-298/00 P, Slg, EU:C:2004:240, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 11. Juni 2009, Acegas/Kommission, T-309/02, Slg, EU:T:2009:192, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung). Der Umstand, dass die Rechtssubjekte, für die eine Maßnahme gilt, nach Zahl oder sogar Identität mehr oder weniger genau bestimmbar sind, bedeutet dabei keineswegs, dass sie als von der Maßnahme individuell betroffen anzusehen sind, sofern die Maßnahme aufgrund eines durch sie bestimmten objektiven Tatbestands rechtlicher oder tatsächlicher Art anwendbar ist (Urteil Telefónica/Kommission, oben in Rn. 60 angeführt, EU:C:2013:852, Rn. 47).

62 Berührt hingegen ein Beschluss eine Gruppe von Personen, die zum Zeitpunkt des Erlasses dieses Rechtsakts anhand den Mitgliedern dieser Gruppe eigener Merkmale feststanden oder feststellbar waren, können diese Personen von ihm insoweit individuell betroffen sein, als sie zu einem beschränkten Kreis von Wirtschaftsteilnehmern gehören (Urteile vom 17. Januar 1985, Piraiki-Patraiki u. a./Kommission, 11/82, Slg, EU:C:1985:18, Rn. 31, vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission, C-182/03 und C-217/03, Slg, EU:C:2006:416, Rn. 60, und Kommission/Koninklijke FrieslandCampina, oben in Rn. 58 angeführt, EU:C:2009:556, Rn. 54).

63 Im Licht dieser Rechtsprechung ist zu prüfen, ob die Klägerin in Anbetracht ihrer tatsächlichen und rechtlichen Situation als vom angefochtenen Beschluss individuell betroffen anzusehen ist.

64 Zunächst ist entgegen dem Vorbringen der Klägerin auszuschließen, dass die Eigenschaft als „Beteiligte“ im Sinne von Art. 108 Abs. 2 AEUV ihr eine besondere, ihre individuelle Betroffenheit kennzeichnende Stellung einräumt, zumal sie nicht von den sich daraus ergebenden Verfahrensrechten – insbesondere von dem Recht, während des förmlichen Prüfverfahrens eine Stellungnahme abzugeben – Gebrauch gemacht hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom Recht und 13. Dezember 2005, Kommission/Aktionsgemeinschaft Eigentum, C-78/03 P, Slg, EU:C:2005:761, Rn. 37).

65 Hinsichtlich der individuellen Betroffenheit im Sinne des Urteils Plaumann/Kommission, oben in Rn. 60 angeführt (EU:C:1963:17), ist die tatsächliche und rechtliche Situation der Klägerin durch folgende Umstände gekennzeichnet.

66 Erstens war die Klägerin am Ende des Steuerjahrs 2009 und damit vor Eröffnung des von der Kommission eingeleiteten Verfahrens nach der deutschen Regelung berechtigt, ihre Verluste vorzutragen, da die nach der Sanierungsklausel vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt waren.

67 Zweitens hatte die Klägerin im Jahr 2009 zu versteuernde Gewinne erzielt, von denen sie die gemäß der Sanierungsklausel vorgetragenen Verluste abgezogen hätte.

68 Die deutsche Steuerverwaltung hatte diese Umstände im Rahmen der verbindlichen Auskunft und des Vorauszahlungsbescheids zur Körperschaftsteuer für 2009 bestätigt, wobei die gemäß der Sanierungsklausel vorgetragenen Verluste berücksichtigt wurden (siehe oben, Rn. 17 und 18). Die Erteilung der verbindlichen Auskunft führte außerdem in der Folge dazu, dass der Name der Klägerin in die Liste aufgenommen wurde, die die deutschen Behörden der Kommission gemäß Art. 6 Abs. 1 Buchst. b des angefochtenen Beschlusses übermittelten.

69 Nach der deutschen Regelung war es daher am Ende des Steuerjahrs 2009 sicher, dass die Klägerin eine Steuerersparnis erzielt hätte, die sie im Übrigen genau beziffern konnte. Da die deutschen Behörden nämlich hinsichtlich der Anwendung der streitigen Maßnahme über kein Ermessen verfügten, war aufgrund der Durchführungsvorschriften des Steuersystems der Eintritt der genannten Steuerersparnis durch die Zahlung einer niedrigeren Steuer lediglich eine Frage der Zeit. Die Klägerin besaß somit ein erworbenes, von den deutschen Behörden vor dem Erlass des Eröffnungsbeschlusses und dann des angefochtenen Beschlusses bestätigtes Recht auf Gewährung dieser Steuerersparnis. Sie wäre ohne diese Beschlüsse durch den Erlass eines Steuerbescheids konkretisiert worden, mit dem der Verlustvortrag und dessen anschließende Aufnahme in die Bilanz der Klägerin gebilligt worden wären. Sie konnte daher von den deutschen Steuerbehörden und der Kommission leicht festgestellt werden.

70 Folglich ist die Klägerin nicht nur als ein Unternehmen anzusehen, das aufgrund seiner Zugehörigkeit zum fraglichen Sektor und seiner Eigenschaft als potenziell Begünstigter vom angefochtenen Beschluss betroffen war, sondern sie gehörte zum Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Beschlusses zu einem geschlossenen Kreis von feststehenden oder zumindest leicht feststellbaren Wirtschaftsteilnehmern im Sinne des Urteils Plaumann/Kommission, oben in Rn. 60 angeführt (EU:C:1963:17) (vgl. auch entsprechend Urteile Belgien und Forum 187/Kommission, oben in Rn. 62 angeführt, EU:C:2006:416, Rn. 63, Kommission/Koninklijke FrieslandCampina, oben in Rn. 58 angeführt, EU:C:2009:556, Rn. 57, Comitato „Venezia vuole vivere“ u. a./Kommission, oben in Rn. 60 angeführt, EU:C:2011:368, Rn. 56, vom 27. Februar 2014, Stichting Woonpunt u. a./Kommission, C-132/12 P, Slg, EU:C:2014:100, Rn. 59 bis 61, und Stichting Woonlinie u. a./Kommission, C-133/12 P, Slg, EU:C:2014:105, Rn. 46 bis 48).

71 Diese Schlussfolgerung wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass die deutschen Behörden im Anschluss an den Erlass des Eröffnungsbeschlusses und dann des angefochtenen Beschlusses Maßnahmen ergriffen, damit die Sanierungsklausel unangewendet bleibt; zu ihnen gehörten insbesondere die Aufhebung der verbindlichen Auskunft und der Erlass eines Steuerbescheids zur Körperschaftsteuer für 2009, der die gemäß der Sanierungsklausel vorgetragenen Verluste nicht mehr berücksichtigte (siehe oben, Rn. 21).

72 Die deutschen Behörden beschlossen nämlich, die Anwendung der Sanierungsklausel auszusetzen – ohne sie jedoch aufzuheben – und einen Vorauszahlungsbescheid ohne Anwendung dieser Klausel zu erlassen, um dem Eröffnungsbeschluss und dem angefochtenen Beschluss nachzukommen. Die Kommission kann daher im Rahmen der Prüfung der Zulässigkeit der Klage gegen den angefochtenen Beschluss, in dem sie zu dem Ergebnis kam, dass die streitige Maßnahme eine staatliche Beihilfe darstelle und ihre Unvereinbarkeit mit dem Binnenmarkt feststellte, keinen Vorteil daraus ziehen, dass die deutschen Behörden unverzüglich alle erforderlichen Maßnahmen ergriffen, um die Befolgung dieses Beschlusses sicherzustellen, bis über eine etwaige gegen ihn gerichtete Klage entschieden worden ist.

73 Diese Schlussfolgerung kann auch durch die Rechtsprechung – insbesondere die Urteile Telefónica/Kommission, oben in Rn. 60 angeführt (EU:C:2013:852), vom 11. Juni 2009, AMGA/Kommission (T-300/02, Slg, EU:T:2009:190), Acegas/Kommission, oben in Rn. 61 angeführt (EU:T:2009:192), und vom 8. März 2012, Iberdrola/Kommission (T-221/10, Slg, EU:T:2012:112) – nicht in Frage gestellt werden, auf die sich die Kommission in ihren Schriftsätzen und in der mündlichen Verhandlung berufen hat.

74 Der diesen Rechtssachen zugrunde liegende Sachverhalt ist nämlich mit dem der vorliegenden Rechtssache nicht vergleichbar, in der festgestellt worden ist, dass die Klägerin aufgrund der Besonderheiten des deutschen Steuerrechts ein von den deutschen Steuerbehörden bestätigtes Recht auf eine Steuerersparnis erworben hatte (siehe oben, Rn. 68). Dieser Umstand unterscheidet die Klägerin von anderen Wirtschaftsteilnehmern, die von der streitigen Maßnahme lediglich als potenziell Begünstigte betroffen sind (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Koninklijke FrieslandCampina, oben in Rn. 58 angeführt, EU:C:2009:556, Rn. 55).

75 Die Schlussfolgerung in Rn. 69 kann auch durch das Argument der Kommission nicht in Frage gestellt werden, wonach lediglich eine aus staatlichen Mitteln gewährte Begünstigung eine individuelle Betroffenheit der Klägerin belegen könnte und eine finanzielle Belastung für den Staat erst dann eingetreten wäre, wenn die Steuerminderung durch einen Steuerbescheid festgestellt worden wäre.

76 Die Gesichtspunkte, auf die die Rechtsprechung die individuelle Betroffenheit im Sinne von Art. 263 Abs. 4 AEUV stützt (siehe oben, Rn. 60 bis 62), stimmen nämlich nicht unbedingt mit den Tatbestandsmerkmalen einer staatlichen Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV überein (vgl. entsprechend Urteil Comitato „Venezia vuole vivere“ u. a./Kommission, oben in Rn. 60 angeführt, EU:C:2011:368, Rn. 56, 63 und 64). Nach dem Urteil Plaumann/Kommission, oben in Rn. 60 angeführt (EU:C:1963:17, S. 238), ist ein anderes Rechtssubjekt als der Adressat eines Beschlusses von diesem individuell betroffen, wenn es wegen bestimmter persönlicher Eigenschaften oder aufgrund von Umständen betroffen ist, die es aus dem Kreis aller übrigen Personen herausheben, und es dadurch zu einem begrenzten Kreis von Wirtschaftsteilnehmern gehört.

77 Wie bereits ausgeführt, hatte die Klägerin im vorliegenden Fall nach der nationalen Regelung vor dem Erlass des Eröffnungsbeschlusses und des darauf folgenden angefochtenen Beschlusses ein von den deutschen Steuerbehörden bestätigtes Recht auf Erzielung einer Steuerersparnis für das Steuerjahr 2009 erworben. Außerdem hat die Kommission selbst in Rn. 50 des angefochtenen Beschlusses festgestellt, dass die bloße von der Bundesregierung bestimmten Unternehmen eingeräumte Möglichkeit, ihre Steuerlast durch einen Verlustvortrag zu verringern, mit einem Verlust an staatlichen Mitteln verbunden sei und eine staatliche Beihilfe darstelle.

78 Nach alledem ist festzustellen, dass die Klägerin unter den Umständen des vorliegenden Falls vom angefochtenen Beschluss unmittelbar und individuell betroffen ist.

79 Die Klägerin ist daher gemäß Art. 263 Abs. 4 AEUV klagebefugt.

Zum Rechtsschutzinteresse

80 Die Kommission macht geltend, die Klägerin sei keine Beihilfeempfängerin und könne daher durch eine etwaige Nichtigerklärung des angefochtenen Beschlusses seitens des Gerichts keinen Vorteil erlangen. Es bestehe keine Verpflichtung der Bundesrepublik Deutschland, im Anschluss an den Erlass des angefochtenen Beschlusses die Beihilfe von der Klägerin zurückzufordern, und die deutschen Behörden könnten, unabhängig von einer etwaigen Nichtigerklärung des angefochtenen Beschlusses, jederzeit beschließen, die streitige Maßnahme zur Gänze aufzuheben.

81 Die Klägerin, unterstützt von der Bundesrepublik Deutschland, tritt diesem Vorbringen entgegen.

82 Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Nichtigkeitsklage einer natürlichen oder juristischen Person nur zulässig, wenn der Kläger ein Interesse an der Nichtigerklärung der angefochtenen Handlung hat. Ein solches Interesse setzt voraus, dass die Nichtigerklärung dieser Handlung als solche Rechtswirkungen haben kann und der Rechtsbehelf der Partei, die ihn eingelegt hat, damit im Ergebnis einen Vorteil verschaffen kann (vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Koninklijke FrieslandCampina, oben in Rn. 58 angeführt, EU:C:2009:556, Rn. 63, Stichting Woonpunt u. a./Kommission, oben in Rn. 70 angeführt, EU:C:2014:100, Rn. 50 bis 54, und Stichting Woonlinie u. a./Kommission, oben in Rn. 70 angeführt, EU:C:2014:105, Rn. 54).

83 Für die Prüfung der Zulässigkeitsvoraussetzungen einer Klage ist, abgesehen von der getrennt zu beurteilenden Frage eines Wegfalls des Rechtsschutzinteresses, der Zeitpunkt der Klageerhebung maßgebend (vgl. Urteil vom 21. März 2002, Shaw und Falla/Kommission, T-131/99, Slg, EU:T:2002:83, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

84 Im vorliegenden Fall erfüllte die Klägerin die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Sanierungsklausel und hatte, wie sich aus den obigen Rn. 66 bis 69 ergibt, eine aus dieser Klausel resultierende Vergünstigung erworben.

85 Zwar wurde die Anwendung der Sanierungsklausel im Anschluss an den Erlass des angefochtenen Beschlusses ausgesetzt, doch wäre sie gemäß § 34 Abs. 6 KStG, falls der Beschluss für nichtig erklärt werden sollte, rückwirkend auf alle Unternehmen – einschließlich der Klägerin –, deren Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind, erneut anwendbar, so dass die Nichtigerklärung des angefochtenen Beschlusses für sie von Vorteil wäre.

86 Selbst wenn man unterstellt, dass die Klägerin, wie die Kommission geltend macht, künftig keine Gewinne mehr erzielen könnte, weil sie insolvent geworden ist, wäre sie zudem gleichwohl, da sie vor dem Erlass des angefochtenen Beschlusses Gewinne erzielt hatte, im Fall seiner Nichtigerklärung zumindest in Bezug auf die Besteuerung der Einkünfte des Jahres 2009 berechtigt, die Anwendung der Sanierungsklausel zu verlangen.

87 Folglich hat die Klägerin im Hinblick auf den angefochtenen Beschluss ein Rechtsschutzinteresse.

88 Die Klage ist somit zulässig.

Zur Begründetheit

89 Die Klägerin stützt ihre Klage auf zwei Gründe, mit denen sie die fehlende Selektivität der streitigen Maßnahme rügt.

90 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass Art. 107 Abs. 1 AEUV Beihilfen, die „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ begünstigen, also selektive Beihilfen, grundsätzlich verbietet.

91 Die Einstufung einer nationalen Steuermaßnahme als „selektiv“ setzt nach ständiger Rechtsprechung in einem ersten Schritt voraus, dass im Vorfeld die im betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale“ Steuerregelung ermittelt und geprüft wird. Anhand dieser allgemeinen oder „normalen“ Steuerregelung ist dann in einem zweiten Schritt zu beurteilen und festzustellen, ob der mit der fraglichen Steuermaßnahme gewährte Vorteil selektiv ist, wenn nämlich dargetan wird, dass diese Maßnahme vom allgemeinen System insofern abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, Slg, EU:C:2011:550, Rn. 50 und 54, und vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, C-106/09 P und C-107/09 P, Slg, EU:C:2011:732, Rn. 75). Nach Abschluss dieser ersten beiden Prüfungsabschnitte kann eine Maßnahme dem ersten Anschein nach als selektiv eingestuft werden.

92 Die Voraussetzung der Selektivität ist jedoch nicht gegeben, wenn eine Maßnahme zwar einen Vorteil für den Begünstigten darstellt, aber durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Systems, in das sie sich einfügt, gerechtfertigt ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Slg, EU:C:2001:598, Rn. 42, und Paint Graphos u. a., oben in Rn. 91 angeführt, EU:C:2011:550, Rn. 64). Nach Abschluss dieses eventuellen dritten Prüfungsabschnitts wird eine Maßnahme als selektiv eingestuft.

93 Die Kommission muss für den Nachweis, dass die fragliche Maßnahme selektiv für bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gilt, dartun, dass sie zwischen Unternehmen differenziert, die sich im Hinblick auf das mit der fraglichen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Lage befinden, während der Mitgliedstaat, der eine solche

Differenzierung zwischen Unternehmen bezüglich Belastungen eingeführt hat, darzutun hat, dass sie tatsächlich durch die Natur und den Aufbau des fraglichen Systems gerechtfertigt ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. September 2011, Kommission/Niederlande, C-279/08 P, Slg, EU:C:2011:551, Rn. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung).

94 Die beiden von der Klägerin vorgebrachten Klagegründe sind im Licht dieser sich aus der Rechtsprechung ergebenden dreistufigen Analyse zu prüfen, wobei mit dem ersten Klagegrund im Wesentlichen geltend gemacht wird, dass die streitige Maßnahme dem ersten Anschein nach nicht als selektiv angesehen werden könne, und mit dem zweiten Klagegrund, dass sie durch die Natur und den Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sei.

Erster Klagegrund: *prima facie* fehlende Selektivität der streitigen Maßnahme

95 Der erste Klagegrund gliedert sich in drei Teile. Mit dem ersten Teil wird eine fehlerhafte Bestimmung des Referenzsystems gerügt, mit dem zweiten eine fehlerhafte Beurteilung der rechtlichen und tatsächlichen Situation sanierungsbedürftiger Unternehmen und die Weigerung der Kommission, die Sanierungsklausel als allgemeine Maßnahme einzustufen, und mit dem dritten ein Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes.

– Erster Teil: Fehler bei der Bestimmung des Referenzsystems

96 Die Kommission hat im angefochtenen Beschluss zur Beurteilung der Selektivität der streitigen Maßnahme erstens die allgemein geltende Regel des Verlustvortrags berücksichtigt, zweitens die Regel des Verfalls von Verlusten, die von der ersten Regel im Fall schädlicher Beteiligungen abweicht, und drittens die Sanierungsklausel, die es ermöglicht, von der zweiten Regel abzuweichen und in bestimmten Fällen die erste Regel anzuwenden.

97 Die Kommission hat anhand dieser Elemente im 66. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses festgestellt, dass im Rahmen des deutschen Körperschaftsteuersystems die Regel des Verfalls von Verlusten das Referenzsystem darstelle, d. h. die allgemeine Regel, die in allen Fällen eines Anteilseignerwechsels gelte, und dass die Sanierungsklausel eine Ausnahme von dieser Regel sei.

98 Die Klägerin, unterstützt von der Bundesrepublik Deutschland, trägt vor, die Kommission habe bei der Beurteilung der Selektivität der streitigen Maßnahme das Referenzsystem fehlerhaft bestimmt. Die Kommission habe zu Unrecht festgestellt, dass die Regel des Verfalls von Verlusten die allgemeine Regel darstelle und dass die Sanierungsklausel eine Ausnahme von dieser Regel sei.

99 Nach Ansicht der Klägerin stellt die Regel des Verlustvortrags als Ausprägung des verfassungsrechtlichen Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit das Referenzsystem dar. Die Regel des Verfalls von Verlusten sei eine Ausnahme von diesem Prinzip und könne nicht als das Referenzsystem angesehen werden, während die Sanierungsklausel durch die Einführung einer Ausnahme von dieser Ausnahme lediglich die allgemeine Regel, d. h. die Regel des Verlustvortrags, wiederherstelle, ebenso wie andere Ausnahmen, z. B. die Konzernklausel und die Stille-Reserven-Klausel.

100 Die Kommission rügt vorab, dass der erste Teil des ersten Klagegrundes unzulässig sei, da er sich auf neue Tatsachen stütze, die im Verwaltungsverfahren nicht geltend gemacht worden seien. Sie habe im Eröffnungsbeschluss und in der das MoRaKG betreffenden Entscheidung 2010/13 die Regel des Verfalls von Verlusten als Referenznorm identifiziert, ohne dass die Klägerin, die Bundesrepublik Deutschland oder andere interessierte Dritte dies im Verwaltungsverfahren beanstandet hätten. Außerdem stelle das nationale Steuerrecht unionsrechtlich gesehen eine Tatsache dar, von der sie beim Erlass des angefochtenen Beschlusses keine umfassende Kenntnis gehabt habe und die sie nicht von Amts wegen ermitteln müsse.

101 In der Sache tritt die Kommission dem Vorbringen der Klägerin entgegen.

102 Zunächst ist die Unzulässigkeitseinrede der Kommission zurückzuweisen. Schon aus der von ihr angeführten Rechtsprechung ergibt sich nämlich, dass die Beurteilung der Rechtmäßigkeit einer Entscheidung anhand der Informationen, über die sie beim Erlass der Entscheidung verfügte, in Wirklichkeit die Begründetheit und nicht die Zulässigkeit des fraglichen Klagegrundes betrifft (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. September 1996, Frankreich/Kommission, C-241/94, Slg, EU:C:1996:353, Rn. 33, vom 24. September 2002, Falck und Acciaierie di Bolzano/Kommission, C-74/00 P und C-75/00 P, Slg, EU:C:2002:524, Rn. 168, und vom 7. Dezember 2010, Frucona Košice/Kommission, T-11/07, Slg, EU:T:2010:498, Rn. 49).

103 Hinsichtlich der Begründetheit des Vorbringens der Klägerin ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission im angefochtenen Beschluss die Regel des Verfalls von Verlusten im Wesentlichen als die allgemeine Regel bezeichnet hat, nach der zu prüfen sei, ob zwischen Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Lage befänden, differenziert worden sei. Die Klägerin bezieht sich demgegenüber auf die allgemeinere, für jede Besteuerung geltende Regel des Verlustvortrags.

104 In diesem Zusammenhang ist zum einen darauf hinzuweisen, dass die Regel des Verlustvortrags eine Möglichkeit ist, in deren Genuss alle Unternehmen bei der Anwendung der Körperschaftsteuer kommen, und zum anderen, dass die Regel des Verfalls von Verlusten diese Möglichkeit beim Erwerb einer Beteiligung von 25 % oder mehr einschränkt und beim Erwerb einer Beteiligung von mehr als 50 % ausschließt. Die letztgenannte Regel gilt demnach systematisch für alle Fälle eines Wechsels der Anteilseigner, die 25 % oder mehr der Anteile halten, unbeschadet der Art oder der Merkmale der betreffenden Unternehmen.

105 Außerdem ist die Sanierungsklausel ihrem Wortlaut nach eine Ausnahme von der Regel des Verfalls von Verlusten und gilt nur in genau definierten Situationen, die unter die letztgenannte Regel fallen.

106 Daher ist festzustellen, dass die Regel des Verfalls von Verlusten ebenso wie die Regel des Verlustvortrags zum rechtlichen Rahmen der streitigen Maßnahme gehört. Mit anderen Worten besteht der im vorliegenden Fall relevante rechtliche Rahmen aus der allgemeinen Regel des Verlustvortrags, die durch die Regel des Verfalls von Verlusten eingeschränkt wird, und in eben diesem Rahmen ist zu prüfen, ob die streitige Maßnahme Differenzierungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern schafft, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Lage im Sinne der oben in Rn. 91 angeführten Rechtsprechung befinden. Diese Frage wird im Rahmen des zweiten Teils des ersten Klagegrundes behandelt.

107 Somit ist festzustellen, dass die Kommission keinen Fehler begangen hat, als sie unter gleichzeitiger Anerkennung der Existenz einer allgemeineren Regel, nämlich der des Verlustvortrags, zu dem Ergebnis kam, dass der bei der Beurteilung der Selektivität der streitigen Maßnahme angelegte rechtliche Bezugsrahmen in der Regel des Verfalls von Verlusten zu sehen sei.

108 Diese Schlussfolgerung wird durch das Vorbringen der Klägerin nicht in Frage gestellt, dass die nationalen Gerichte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Regel des Verfalls von Verlusten hätten und dass diese Regel angesichts der verfassungsmäßigen Grundsätze eng auszulegen sei. Diese Argumente stehen nämlich der Schlussfolgerung nicht entgegen, dass die genannte Regel Teil des innerstaatlichen Rechts ist, solange sie nicht aufgehoben wird, und dass die Sanierungsklausel nur nach Maßgabe der Anwendung der genannten Regel anwendbar ist. Deshalb konnte die Kommission diese Regel bei der Bestimmung des Referenzsystems nicht außer Acht lassen, selbst wenn sie gegebenenfalls eng auszulegen sein sollte.

109 Auch das Vorbringen, mit dem dargetan werden soll, dass die Regel des Verfalls von Verlusten in Anbetracht der verfassungsmäßigen Grundsätze Ausnahmecharakter habe, greift nicht durch, denn die Messung der genannten Ausnahmeregel an einer höherrangigen Rechtsnorm, wie z. B. dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ändert nichts daran, dass sie Teil des Referenzsystems ist, in das sich die streitige Maßnahme einfügt und anhand dessen ihre Selektivität zu beurteilen ist.

110 Der erste Teil des ersten Klagegrundes ist somit zurückzuweisen.

– Zweiter Teil: Fehler bei der Beurteilung der rechtlichen und tatsächlichen Situation sanierungsbedürftiger Unternehmen und der Einstufung der Sanierungsklausel als allgemeine Maßnahme

111 Die Kommission hat im angefochtenen Beschluss festgestellt, dass die Regel des Verfalls von Verlusten einen weiteren Anwendungsbereich habe als die Vorgängerregel (zehnter Erwägungsgrund), dass die Regel anfangs keine Ausnahme vorgesehen habe (elfter Erwägungsgrund) und dass sie, wie sich aus der Begründung des Unternehmensteuerreformgesetzes von 2008 (siehe oben, Rn. 6) ergebe, ein zweifaches Ziel verfolgt habe: zum einen die Vereinfachung der Regelung und zum anderen ein gezieltes Vorgehen gegen Missbrauch (zwölfter Erwägungsgrund). Außerdem hat die Kommission hervorgehoben, dass das Fehlen einer ausdrücklichen Ausnahmeregelung, die im Fall einer Sanierung einen Verlustvortrag zulasse, dadurch ausgeglichen werde, dass die Steuerbehörden auf der Grundlage des Sanierungserlasses im Billigkeitswege auf Steuerforderungen verzichten könnten (zwölfter Erwägungsgrund; siehe oben, Rn. 7).

112 Ausgehend von diesen Gesichtspunkten hat die Kommission in den Erwägungsgründen 68 bis 79 des angefochtenen Beschlusses zunächst festgestellt, dass der Zweck des Körperschaftsteuersystems darin bestehe, Einnahmen für den Haushalt zu generieren, und dass die Regel des Verfalls von Verlusten verhindern solle, dass Unternehmen, deren Anteilseigner wechselten, ihre Verluste vortrügen. Sodann führte sie aus, angesichts dieser Zweckbestimmung befänden sich sämtliche Unternehmen, bei denen 25 % oder mehr der Anteile den Eigentümer gewechselt hätten, in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Lage. Schließlich stellte sie fest, dass die Sanierungsklausel innerhalb dieser Kategorie eine Unterscheidung zwischen Verluste erzielenden, aber ansonsten gesunden Unternehmen auf der einen und Unternehmen, die gemäß den in der Sanierungsklausel festgelegten Bedingungen insolvent oder überschuldet bzw. von Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung bedroht seien, auf der anderen Seite vorsehe.

113 Die Klägerin macht erstens geltend, dass sich die Unternehmen, die in den Anwendungsbereich der Sanierungsklausel fielen, im Hinblick auf das mit der Regelung verfolgte Ziel der Missbrauchsverhinderung nicht in einer Situation befänden, die mit der Situation der übrigen Unternehmen, auf die die Regel des Verfalls von Verlusten Anwendung finde, tatsächlich und rechtlich vergleichbar sei. Die Regel des Verfalls von Verlusten gelte daher nicht für die Sanierung von Unternehmen, bei denen keine Gefahr missbräuchlicher Gestaltungen bestehe.

114 Zweitens trägt die Klägerin, unterstützt von der Bundesrepublik Deutschland, vor, dass die Sanierungsklausel eine allgemeine Maßnahme sei, weil sie jedes Unternehmen begünstige, das sich in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befinde, unabhängig von seiner Größe, seiner Branche oder dem Ausmaß seiner wirtschaftlichen Betätigung.

115 Die Kommission macht vorab geltend, dass es sich bei den im Stadium der Erwiderung vorgetragenen Argumenten zur rechtlichen und tatsächlichen Situation sanierungsbedürftiger Unternehmen und zur Qualifizierung der Sanierungsklausel als allgemeine Maßnahme um neue Angriffsmittel handele, die deshalb unzulässig seien.

116 In der Sache tritt die Kommission dem Vorbringen der Klägerin entgegen.

117 Hinsichtlich der Zulässigkeit des Vorbringens der Klägerin ist darauf hinzuweisen, dass gemäß Art. 48 § 2 der Verfahrensordnung vom 2. Mai 1991 neue Angriffs- und Verteidigungsmittel im Laufe des Verfahrens nicht mehr vorgebracht werden können, es sei denn, dass sie auf rechtliche oder tatsächliche Gründe gestützt werden, die erst während des Verfahrens zutage getreten sind. Ein Angriffsmittel, das eine Erweiterung eines bereits zuvor – unmittelbar oder implizit – vorgetragenen Angriffsmittels darstellt und einen engen Zusammenhang mit diesem aufweist, ist jedoch für zulässig zu erklären (Urteil vom 11. Juli 2013, Ziegler/Kommission, C-439/11 P, Slg, EU:C:2013:513, Rn. 46). Das Gleiche gilt für eine zur Stützung eines Klagegrundes vorgebrachte Rüge (Urteil vom 21. März 2002,Joynson/Kommission, T-231/99, Slg, EU:T:2002:84, Rn. 156, bestätigt durch Beschluss vom 10. Dezember 2003, Joynson/Kommission, C-204/02 P, Slg, EU:C:2003:660).

118 Daher ist im Licht der oben angeführten Rechtsprechung zu prüfen, ob es sich beim Vorbringen der Klägerin in ihrer Erwiderung, das auf der rechtlichen und tatsächlichen Situation sanierungsbedürftiger Unternehmen und der Einstufung der Sanierungsklausel als allgemeine Maßnahme beruht, um neue Angriffsmittel oder um eine Erweiterung des ersten Teils des ersten Klagegrundes handelt.

119 Wie bereits ausgeführt, rügt die Klägerin mit dem ersten Teil des ersten Klagegrundes einen Fehler bei der Bestimmung des Referenzsystems und macht dabei geltend, dass eines der Tatbestandsmerkmale einer staatlichen Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV, nämlich die Selektivität, nicht gegeben sei. Mit den die mangelnde Vergleichbarkeit der rechtlichen und tatsächlichen Situation sanierungsbedürftiger Unternehmen und die Einstufung der Sanierungsklausel als allgemeine Maßnahme betreffenden Rügen soll aber aus verschiedenen Blickwinkeln ebenfalls die Voraussetzung der Selektivität in Frage gestellt werden.

120 Nach der oben in Rn. 91 angeführten ständigen Rechtsprechung erfordert nämlich die Einstufung einer Steuermaßnahme als dem ersten Anschein nach selektiv in einem ersten Schritt, dass im Vorfeld die im betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale“ Steuerregelung ermittelt und geprüft wird, und in einem zweiten Schritt den Nachweis, dass die in Rede stehende steuerliche Maßnahme Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern vorsieht, die sich im Hinblick auf das mit der genannten Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.

121 Im vorliegenden Fall wendet sich die Klägerin mit ihrem ersten Klagegrund im Wesentlichen gegen die Auffassung der Kommission, die streitige Maßnahme und insbesondere die Bestimmung des Referenzsystems seien dem ersten Anschein nach selektiv.

122 Außerdem ist festzustellen, dass die spezielleren Ausführungen zur rechtlichen und tatsächlichen Situation sanierungsbedürftiger Unternehmen und zur Einstufung der Sanierungsklausel als allgemeine Maßnahme in Beantwortung des Vorbringens der Kommission vorgetragen worden sind, die in ihrer Klagebeantwortung klargestellt hat, dass die Bestimmung des Referenzsystems nicht in Bezug auf das Steuersystem im Allgemeinen, sondern in Bezug auf die Unternehmen habe vorgenommen werden können, die sich ihrer Ansicht nach in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation wie die durch die Sanierungsklausel begünstigten Unternehmen befunden hätten. Die Frage, ob die Bestimmung der Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, im Rahmen des ersten oder des zweiten Schritts der oben genannten Prüfung vorzunehmen ist, ist aber zwischen den Parteien umstritten.

123 Daraus ist zu schließen, dass die fragliche Rüge entgegen dem Vorbringen der Kommission eine Erweiterung des ersten Teils des ersten Klagegrundes und kein neues Angriffsmittel darstellt.

124 Der zweite Teil des ersten Klagegrundes ist daher zulässig.

125 Hinsichtlich der Begründetheit des Vorbringens der Klägerin ist, da das Referenzsystem auf der Regel des Verfalls von Verlusten beruht, erstens zu prüfen, ob die durch die Sanierungsklausel begünstigten Unternehmen sich in Anbetracht des mit der fraglichen Steuerregelung verfolgten Ziels in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden wie andere Unternehmen, die der Regel des Verfalls von Verlusten unterliegen. Dieser Nachweis obliegt gemäß der oben in Rn. 93 angeführten Rechtsprechung der Kommission.

126 Da der Kommission zufolge das Ziel der hier in Rede stehenden Steuerregelung im Wesentlichen darin besteht, zu verhindern, dass Unternehmen, deren Anteilseigner gewechselt haben, ihre Verluste vortragen, befinden sich alle Unternehmen, deren Anteilseigner wechseln, unabhängig davon, ob sie in den Genuss der Sanierungsklausel kommen oder nicht, in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation. Demnach wäre die streitige Maßnahme dem ersten Anschein nach selektiv, denn sie begünstigt lediglich diejenigen Unternehmen, die die Bedingungen der genannten Klausel erfüllen.

127 Dagegen besteht der Klägerin zufolge das Ziel der fraglichen Regelung darin, Missbräuche bei Verlustvorträgen zu verhindern, so dass sich lediglich diejenigen Unternehmen, die die Bedingungen der Sanierungsklausel erfüllen, in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, weil sie nicht in der Lage sind, Verlustvorträge zu missbrauchen.

128 Der im vorliegenden Fall einschlägige rechtliche Rahmen beruht, wie oben in Rn. 106 dargelegt worden ist, auf der allgemeinen Regel des Verlustvortrags, eingeschränkt durch die Regel des Verfalls von Verlusten. Wie sich aus dem 71. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses ergibt, ist der maßgebliche Zweck des steuerlichen Referenzsystems darin zu sehen, zu verhindern, dass Unternehmen, deren Anteilseigner wechseln, ihre Verluste vortragen. Mit anderen Worten ist die Möglichkeit des Verlustvortrags beschränkt oder ausgeschlossen, wenn ein Unternehmen, das Verluste erwirtschaftet hat und bei dem 25 % oder mehr der Anteile den Eigentümer wechseln, seine Anteilseignerstruktur erheblich ändert.

129 Demnach befinden sich alle Unternehmen, deren Anteilseignerstruktur sich in dieser Weise ändert, in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation, unabhängig davon, ob sie sich in einer schwierigen Lage im Sinne der Sanierungsklausel befinden oder nicht.

130 Dagegen betrifft die streitige Maßnahme nicht alle Unternehmen, deren Anteilseignerstruktur erheblich geändert wurde, sondern eine ganz bestimmte Gruppe von Unternehmen, und zwar solche, die – wie es in der Sanierungsklausel heißt – zum Zeitpunkt des Erwerbs „zahlungsunfähig oder überschuldet oder von Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung bedroht“ sind (im Folgenden: Unternehmen in Schwierigkeiten).

131 Diese Gruppe umfasst also nicht alle Unternehmen, die sich im Hinblick auf das Ziel der fraglichen Steuerregelung in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.

132 Selbst wenn das maßgebliche Ziel des Steuersystems, wie die Klägerin geltend macht, darin bestünde, Missbräuche von Verlustvorträgen zu verhindern, indem der Kauf von „Mantelunternehmen“ ausgeschlossen wird, ändert dies nichts daran, dass die streitige Maßnahme nur für Unternehmen gilt, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen, insbesondere für Unternehmen in Schwierigkeiten.

133 Auch wenn man unterstellt, dass in den von der streitigen Maßnahme erfassten Fällen im Einklang mit dem angesprochenen Ziel keine Missbrauchsgefahr besteht, ist festzustellen, dass diese Maßnahme bei einer erheblichen Änderung der Anteilseignerstruktur der betreffenden Gesellschaft keinen Verlustvortrag ermöglicht, sofern diese Änderung nicht Unternehmen in Schwierigkeiten betrifft, selbst wenn sie nicht auf den Kauf von „Mantelunternehmen“ abzielt und daher keine Missbrauchsgefahr schafft. Der Verlustvortrag ist selbst dann untersagt, wenn die übrigen Voraussetzungen der Sanierungsklausel, insbesondere in Bezug auf die Erhaltung der wesentlichen

Betriebsstrukturen der Gesellschaft, d. h. die in den Buchstaben c bis e der Sanierungsklausel genannten Voraussetzungen, erfüllt sind. Die in den Buchstaben a und b der Sanierungsklausel genannten Voraussetzungen sind mit anderen Worten nicht mit dem Ziel verknüpft, Missbräuche zu verhindern. Sie begünstigen daher Unternehmen in Schwierigkeiten.

134 Daraus ist zu schließen, dass die Kommission keinen Fehler begangen hat, als sie zu dem Ergebnis kam, dass die streitige Maßnahme zwischen Wirtschaftsteilnehmern differenziert, die sich im Hinblick auf den mit dem Steuersystem verfolgten Zweck in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation im Sinne der oben in Rn. 91 angeführten Rechtsprechung befinden.

135 Dieser Schlussfolgerung steht der von der Klägerin angeführte Umstand nicht entgegen, dass andere Ausnahmeregelungen wie die Konzernklausel und die Stille-Reserven-Klausel Situationen erfassen, in denen keine Missbrauchsgefahr besteht.

136 Selbst wenn derartige Ausnahmeregelungen, wie die Sanierungsklausel, damit gerechtfertigt werden, dass sie für Situationen gelten, in denen die betreffenden Unternehmen einen Verlustvortrag nicht missbrauchen können, ändert dies nichts daran, dass im fraglichen System von Rechtsvorschriften Wirtschaftsteilnehmer, die sich im Hinblick auf das maßgebliche Ziel des Steuersystems in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, faktisch unterschiedlich behandelt werden.

137 Abgesehen von den oben genannten Ausnahmefällen kann nämlich ein Unternehmen den Verfall von Verlusten selbst dann nicht verhindern, wenn keine Missbrauchsgefahr besteht. Im Übrigen hat der Gerichtshof entschieden, dass das Vorliegen eines selektiven Vorteils für Unternehmen, die durch eine Befreiung von der normalen Besteuerung begünstigt werden, nicht mit der Begründung angegriffen werden kann, dass zugunsten anderer Unternehmen weitere Befreiungen von dieser Besteuerung bestehen (vgl. in diesem Sinne Urteile Belgien und Forum 187/Kommission, oben in Rn. 62 angeführt, EU:C:2006:416, Rn. 120, und vom 1. Juli 2010, BNP Paribas und BNL/Kommission, T-335/08, Slg, EU:T:2010:271, Rn. 162).

138 Die Sanierungsklausel trifft jedenfalls, wie oben in Rn. 133 ausgeführt worden ist, im Hinblick auf ihre Anwendung eine nicht auf dem oben in Rn. 106 dargelegten maßgeblichen Ziel des Steuersystems beruhende Unterscheidung zwischen Unternehmen, die lediglich die in den Buchstaben c bis e der Sanierungsklausel genannten Voraussetzungen erfüllen, und Unternehmen, die auch die Voraussetzungen der Buchstaben a und b der Sanierungsklausel erfüllen, d. h. Unternehmen in Schwierigkeiten.

139 Zweitens kann auch das Argument der Klägerin und der Streithelferin, die streitige Maßnahme sei allgemeiner Art, da sie jedes Unternehmen begünstige, das in Schwierigkeiten sei, keinen Erfolg haben.

140 Zum einen beruht nämlich die Frage, ob die Maßnahme allgemeinen Charakter hat oder nicht, im Rahmen der Prüfung der Selektivität einer steuerlichen Maßnahme darauf, ob die fragliche Maßnahme gegenüber der allgemeinen bzw. normalen Steuerregelung Differenzierungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit der genannten Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. Die Kommission vertritt jedoch, wie vorstehend ausgeführt worden ist, in dem angefochtenen Beschluss zu Recht die Auffassung, dass die streitige Maßnahme eine Differenzierung zwischen Unternehmen vorsieht, nämlich zwischen Unternehmen, die die in der fraglichen Maßnahme aufgestellten Bedingungen erfüllen, und sonstigen Unternehmen, die sich im Hinblick auf das mit der fraglichen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. Selbst wenn dieses Ziel, wie die Klägerin geltend macht, darin bestünde, Missbräuche bei Verlustvorträgen zu

verhindern, betrifft die streitige Maßnahme, für sich genommen oder zusammen mit den beiden anderen genannten Ausnahmen, nicht alle Unternehmen, die Gegenstand einer schädlichen Beteiligung sind, bei der keine derartige Missbrauchsgefahr besteht.

141 Zum anderen ist festzustellen, dass die streitige Maßnahme entgegen dem Vorbringen der Klägerin insofern keine allgemeine Maßnahme darstellt, als sie im Sinne des Urteils vom 7. November 2014, Autogrill España/Kommission (T-219/10, Slg, Rechtsmittel anhängig, EU:T:2014:939, Rn. 44 und 45), potenziell von allen Unternehmen in Anspruch genommen werden kann. Die streitige Maßnahme legt nämlich ihren persönlichen Anwendungsbereich fest. Sie betrifft lediglich eine in einer bestimmten Situation befindliche Gruppe von Unternehmen, und zwar Unternehmen in Schwierigkeiten. Deshalb ist sie dem ersten Anschein nach selektiv.

142 Schließlich ist auch das Argument der Klägerin zurückzuweisen, mit dem sie im Wesentlichen geltend macht, wenn die Kommission einräume, dass die Nichtanwendung der Regel des Verfalls von Verlusten bei einer Änderung der Anteilseignerstruktur, bei der weniger als 25 % der Anteile den Eigentümer wechselten, keine staatliche Beihilfe darstelle, weil eine solche Änderung keine Möglichkeit biete, auf die Unternehmenspolitik Einfluss zu nehmen, müsse das Gleiche auch für Änderungen der Anteilseignerstruktur zu Sanierungszwecken gelten, die ebenso wenig die Möglichkeit böten, Einfluss auf die Unternehmenspolitik zu nehmen. Andernfalls liefe die Auffassung der Kommission darauf hinaus, dass das Bestehenbleiben des Verlustvortrags auch bei einem Anteilserwerb unter 25 % eine staatliche Beihilfe darstellen würde.

143 Dazu ist festzustellen, dass die Anwendung der Regel des Verfalls von Verlusten auf allgemeinen Kriterien beruht, die für jedes Unternehmen gelten. Insbesondere dürfte die Schwelle von 25 %, wie die Kommission zu Recht hervorhebt, eine angemessene Grenze sein, bei deren Überschreiten von einem Einfluss auf das erworbene Unternehmen und somit davon auszugehen ist, dass der Erwerber von den Verlustvorträgen dieses Unternehmens profitieren kann. Die Sanierungsklausel betrifft dagegen nur eine bestimmte Gruppe von Unternehmen, und zwar Unternehmen in Schwierigkeiten.

144 Dieses Argument geht jedenfalls ins Leere, weil es, statt die Schlussfolgerung zu entkräften, dass die Sanierungsklausel selektiven Charakter hat, im Wesentlichen darauf gerichtet ist, den Nachweis zu erbringen, dass es andere Situationen gibt, nämlich Beteiligungen unterhalb der Schwelle von 25 %, die, da sie nicht der Regel des Verfalls von Verlusten unterliegen, einen selektiven Vorteil im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV zur Folge haben können. Insoweit ist festzustellen, dass sich die Klägerin nicht darauf berufen kann, dass es andere Maßnahmen gibt, die unter Umständen als staatliche Beihilfe eingestuft werden könnten, um darzutun, dass die streitige Maßnahme keine staatliche Beihilfe ist.

145 Der zweite Teil des ersten Klagegrundes ist somit zurückzuweisen.

– Dritter Teil: Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes

146 Die Klägerin macht in ihrer Erwiderung geltend, sowohl die Praxis der Kommission als auch ihre Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (ABl. 1998, C 384, S. 3) hätten ein Vertrauen darauf begründet, dass die Kommission die Sanierungsklausel nicht als selektive Maßnahme einstufen werde.

147 Die Kommission hält dem entgegen, diese Rüge eines Verstoßes gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes sei neu, denn sie sei im Stadium der Erwiderung vorgetragen worden, und deshalb unzulässig. Sie sei jedenfalls zurückzuweisen.

148 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass die Rüge eines Verstoßes gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes in der Klageschrift weder ausdrücklich noch stillschweigend vorgebracht worden ist. Auch stellt sie keine Erweiterung eines bereits in der Klageschrift angeführten Angriffsmittels dar.

149 Folglich handelt es sich bei dem fraglichen Argument um eine erstmals in der Erwiderung vorgebrachte, nicht auf rechtliche oder tatsächliche Gründe, die erst während des Verfahrens zutage getreten sind, gestützte neue Rüge. Es handelt sich somit nach Art. 48 § 2 der Verfahrensordnung vom 2. Mai 1991, im Einklang mit der oben in Rn. 117 angeführten Rechtsprechung, um eine unzulässige Rüge.

150 Daher sind der dritte Teil und somit der erste Klagegrund insgesamt zurückzuweisen.

Zweiter Klagegrund: Rechtfertigung der streitigen Maßnahme aufgrund der Natur und des Aufbaus des Steuersystems

151 Die Klägerin macht geltend, die Sanierungsklausel erlaube im Wesentlichen die Anwendung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, das ein dem Steuersystem inhärenter Zweck sei. Es handele sich somit um eine durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigte Maßnahme.

152 Außerdem stehe die Sanierungsklausel in angemessenem Verhältnis zu dem verfolgten Ziel, zum einen, weil sich die auf den Sanierungserlass gestützte Vorgängerregelung angesichts der weltweiten Finanzkrise als nicht ausreichend erwiesen habe, und zum anderen, weil das neue System der Finanzverwaltung kein Ermessen bei der Anwendung der Sanierungsklausel einräume.

153 Die Kommission erhebt zunächst die Einrede der Unzulässigkeit des zweiten Klagegrundes, der sich auf neue Tatsachen stütze, und zwar auf Argumente des deutschen Verfassungs- und Steuerrechts, die im Verwaltungsverfahren nicht vorgetragen worden seien.

154 Sodann trägt sie vor, der zweite Klagegrund sei unverständlich. Insbesondere habe die Klägerin weder dargelegt, warum es sich bei dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit um eine Rechtfertigung durch die Natur und den Aufbau des Steuersystems handele und nicht um eine Rechtfertigung auf der Grundlage eines allgemeinen externen Ziels der Steuergerechtigkeit, noch, weshalb der Gesetzgeber sein sehr weites Ermessen bei der Anwendung dieses Grundsatzes durch den Erlass der Regel des Verfalls von Verlusten verletzt haben solle, so dass der Erlass der Sanierungsklausel notwendig geworden sei.

155 Schließlich hält die Kommission das Vorbringen der Klägerin für unbegründet.

156 Zunächst ist die von der Kommission erhobene Einrede der Unzulässigkeit des Klagegrundes, ebenso wie oben in Rn. 102, zurückzuweisen. Aus der von der Kommission angeführten und oben in Rn. 102 genannten Rechtsprechung geht nämlich hervor, dass die Beurteilung der Rechtmäßigkeit einer Entscheidung anhand der der Kommission bei Erlass der Entscheidung vorliegenden Informationen in Wirklichkeit die Begründetheit und nicht die Zulässigkeit des betreffenden Klagegrundes betrifft.

157 Außerdem ist zur Verständlichkeit des Klagegrundes festzustellen, dass die Kommission, wie die Klägerin ausführt, in der Lage war, sich mit den Argumenten der Klägerin inhaltlich auseinanderzusetzen. Das gilt insbesondere für das auf das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gestützte Argument, das, wie dargelegt, im angefochtenen Beschluss erwähnt wurde.

158 Zur Begründetheit des Vorbringens der Klägerin ist darauf hinzuweisen, dass nach der oben in Rn. 92 angeführten Rechtsprechung die Voraussetzung der Selektivität nicht gegeben ist, wenn eine Maßnahme zwar zwischen Wirtschaftsteilnehmern differenziert, die sich im Hinblick auf das mit dem fraglichen Steuersystem verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, jedoch durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt ist.

159 Insoweit ist zwischen den mit einer bestimmten Steuerregelung verfolgten Zielen, die außerhalb dieser Regelung liegen, und den dem Steuersystem selbst inhärenten Mechanismen, die zur Erreichung dieser Ziele erforderlich sind, zu unterscheiden; diese Ziele und Mechanismen können als Grund- oder Leitprinzipien des fraglichen Steuersystems eine solche Rechtfertigung stützen, wofür der Nachweis dem Mitgliedstaat obliegt (vgl. Urteile Paint Graphos u. a., oben in Rn. 91 angeführt, EU:C:2011:550, Rn. 65 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 7. März 2012, British Aggregates/Kommission, T-210/02 RENV, Slg, EU:T:2012:110, Rn. 84 und die dort angeführte Rechtsprechung). Folglich können Steuerbefreiungen, denen ein Ziel zugrunde liegt, das dem Besteuerungssystem, in das sie sich einfügen, fremd ist, den Anforderungen des Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht entgehen (Urteil Paint Graphos u. a., oben in Rn. 91 angeführt, EU:C:2011:550, Rn. 70).

160 Außerdem kann eine nationale Maßnahme nur dann durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des fraglichen Steuersystems gerechtfertigt sein, wenn sie zum einen nicht nur mit den Merkmalen, die dem betreffenden Steuersystem innewohnen, sondern auch mit der Durchführung dieses Systems kohärent ist und zum anderen mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Einklang steht und insofern nicht über die Grenzen des Erforderlichen hinausgeht, als das verfolgte zulässige Ziel nicht auch durch weniger weitreichende Maßnahmen erreicht werden könnte (vgl. in diesem Sinne Urteil Paint Graphos u. a., oben in Rn. 91 angeführt, EU:C:2011:550, Rn. 73 bis 75).

161 Die Kommission hat im angefochtenen Beschluss zwischen dem Ziel der Regel des Verfalls von Verlusten und dem Ziel der Sanierungsklausel unterschieden.

162 Zum Ziel der Regel des Verfalls von Verlusten hat die Kommission – während die deutschen Behörden im Verwaltungsverfahren angegeben hatten, sie diene dazu, „missbräuchliche Gestaltungen zur Nutzung der … Verlustvorträge im Wege von Mantelkäufen auszuschließen“ (85. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses) – ausgeführt, wie sich aus den Änderungen der Vorgängerregel des Verfalls von Verlusten durch die neue Regel ergebe, habe ihr Ziel darin bestanden, „die Verringerung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % zu finanzieren“ (86. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

163 Das Ziel der Sanierungsklausel bestand dagegen nach Ansicht der Kommission darin, die Probleme infolge der Finanz- und Wirtschaftskrise zu bewältigen und Unternehmen in Schwierigkeiten in dieser Krise zu unterstützen (Erwägungsgründe 87 und 88 des angefochtenen Beschlusses). Sie kam zu dem Schluss, dass das mit dieser Klausel verfolgte Ziel außerhalb des Steuersystems liege (89. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses).

164 Es ist festzustellen, dass die streitige Maßnahme, wie aus ihrem Wortlaut klar hervorgeht, zum Ziel hat, die Sanierung von Unternehmen in Schwierigkeiten zu fördern. Wäre das nicht der Fall, so wäre nicht ersichtlich, weshalb die Anwendung von § 8c Abs. 1a Buchst. a KStG und von § 8c Abs. 1a Buchst. b KStG (siehe oben, Rn. 10) voraussetzt, dass der Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung der Gesellschaft erfolgt und dass das Unternehmen zum Zeitpunkt des Erwerbs zahlungsunfähig oder überschuldet oder von Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung bedroht ist. Im Übrigen räumt die Klägerin selbst ein, dass der Gesetzgeber mit der streitigen Maßnahme auch das Ziel verfolgt, krisengeschüttelte und zahlungsunfähige Unternehmen gesunden zu lassen.

165 Es liegt daher auf der Hand, dass das Ziel oder zumindest das Hauptziel der streitigen Maßnahme darin besteht, die Sanierung von Unternehmen in Schwierigkeiten zu fördern.

166 In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass das vorgenannte Ziel zu den Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems gehört und deshalb nicht innerhalb, sondern außerhalb dieses Systems liegt (vgl. in diesem Sinne entsprechend Urteile vom 6. September 2006, Portugal/Kommission, C-88/03, Slg, EU:C:2006:511, Rn. 82, und vom 18. Juli 2013, P, C-6/12, Slg, EU:C:2013:525, Rn. 30). Daher erübrigt sich eine Prüfung, ob die streitige Maßnahme in angemessenem Verhältnis zum verfolgten Ziel steht.

167 Die streitige Maßnahme ist jedenfalls auch im Licht des Vorbringens der Klägerin und der Streithelferin nicht gerechtfertigt.

168 Zunächst lässt sich die Maßnahme nicht mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit rechtfertigen.

169 Abgesehen davon, dass sich diese Rechtfertigung nicht aus der Begründung des fraglichen Gesetzes ergibt, steht sie offenbar im Zusammenhang mit dem der Regel des Verfalls von Verlusten eigenen Ziel, Missbräuche beim Verlustvortrag zu bekämpfen. Diese Argumentation lautet im Wesentlichen: Angesichts dessen, dass die Regel des Verfalls von Verlusten Missbräuche verhindern soll und dass es im Sanierungsfall keine Missbräuche gibt, ist die Anwendung der Sanierungsklausel aufgrund derselben Logik gerechtfertigt, die der Anwendung der Regel des Verfalls von Verlusten zugrunde liegt, und beschränkt sich darauf, die Anwendung des allgemeinen Grundsatzes des Verlustvortrags als Ausdruck des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wiederherzustellen.

170 Selbst wenn diese Auslegung zuträfe, ist jedoch festzustellen, dass die streitige Maßnahme mit dem verfolgten Ziel nicht im Einklang steht. Wie nämlich im Rahmen des ersten Klagegrundes dargelegt worden ist, gilt die streitige Maßnahme nur für Unternehmen in Schwierigkeiten. Unter diesen Umständen ist nicht ersichtlich, weshalb das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangen sollte, dass ein Unternehmen in Schwierigkeiten in den Genuss des Verlustvortrags kommt, nicht aber ein gesundes Unternehmen, das Verluste erwirtschaftet hat und die übrigen in der Sanierungsklausel vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt.

171 Die streitige Maßnahme ist auch nicht durch die Unterschiede zwischen schädlichen Beteiligungserwerben und Beteiligungserwerben zu Sanierungszwecken auf der einen und objektiven Unterschieden zwischen den Steuerpflichtigen auf der anderen Seite gerechtfertigt. Die Klägerin, unterstützt von der Bundesrepublik Deutschland, macht geltend, ein neuer Anteilseigner habe es im Fall eines Beteiligungserwerbs zu Sanierungszwecken nicht voll in der Hand, die Verwertung der Verluste zu steuern. Außerdem hätten sanierungsbedürftige Unternehmen im Gegensatz zu gesunden Unternehmen nicht die Möglichkeit, sich über den Kapitalmarkt zu finanzieren oder nach einem Erwerber zu suchen. Sie könnten auch nicht gemäß der Stille-Reserven-Klausel ihre Verluste behalten.

172 Dazu ist zum einen festzustellen, dass das Argument, wonach die Verwertung der Verluste nicht gesteuert werden könne, nicht stichhaltig ist. Andere Unternehmen, die nicht die Voraussetzungen der Sanierungsklausel erfüllen, können nämlich auch auf wirtschaftliche Schwierigkeiten stoßen und nicht in der Lage sein, die Verwertung der Verluste zu steuern, ohne dass die Sanierungsklausel auf sie Anwendung fände. Zum anderen ist der Unterschied zwischen der Situation sanierungsbedürftiger Unternehmen und gesunder Unternehmen in Bezug auf den Zugang zu Kapital und die Verfügbarkeit stiller Reserven im vorliegenden Fall unerheblich. Das etwaige Ziel, Unternehmen in Schwierigkeiten den Kapitalzugang zu erleichtern, ist, wie die Kommission im 91. Erwägungsgrund des angefochtenen Beschlusses zu Recht ausgeführt hat, dem Steuersystem nicht inhärent.

173 Somit haben weder die Klägerin noch die Bundesrepublik Deutschland Angaben gemacht, die geeignet sind, die streitige Maßnahme im Einklang mit der oben in den Rn. 158 bis 160 angeführten Rechtsprechung zu rechtfertigen.

174 Folglich ist der zweite Klagegrund zurückzuweisen und damit die Klage insgesamt abzuweisen.

Kosten

175 Nach Art. 134 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichts ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Wenn jede Partei teils obsiegt, teils unterliegt und wenn dies in Anbetracht der Umstände des Einzelfalls gerechtfertigt erscheint, kann das Gericht jedoch gemäß Art. 134 Abs. 3 seiner Verfahrensordnung entscheiden, dass eine Partei außer ihren eigenen Kosten einen Teil der Kosten der Gegenpartei trägt.

176 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass zum einen die von der Kommission gemäß Art. 114 der Verfahrensordnung vom 2. Mai 1991 erhobene Einrede der Unzulässigkeit zurückzuweisen und zum anderen die Klage insgesamt als unbegründet abzuweisen ist.

177 Unter diesen Umständen ist die Klägerin zu verurteilen, außer ihren eigenen Kosten zwei Drittel der Kosten der Kommission zu tragen, und der Kommission ist ein Drittel ihrer eigenen Kosten aufzuerlegen.

178 Nach Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung tragen die Mitgliedstaaten, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten. Folglich trägt die Bundesrepublik Deutschland ihre eigenen Kosten.

Aus diesen Gründen hat

DAS GERICHT (Neunte Kammer)

für Recht erkannt und entschieden:

1. Die Einrede der Unzulässigkeit wird zurückgewiesen.

2. Die Klage wird als unbegründet abgewiesen.

3. Die Heitkamp BauHolding GmbH trägt ihre eigenen Kosten und zwei Drittel der Kosten der Europäischen Kommission. Die Kommission trägt ein Drittel ihrer eigenen Kosten.

4. Die Bundesrepublik Deutschland trägt ihre eigenen Kosten.

Berardis Czúcz Popescu

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 4. Februar 2016.

Unterschriften

Inhaltsverzeichnis

Nationaler Rechtsrahmen . . . 2

Regelung des Verlustvortrags . . . 2

Regel des Verfalls von Verlusten . . . 2

Sanierungsklausel . . . 3

Stille-Reserven-Klausel und Konzernklausel . . . 4

Sachverhalt . . . 4

Verwaltungsverfahren . . . 5

Angefochtener Beschluss . . . 5

Verfahren und Anträge der Parteien . . . 7

Rechtliche Würdigung . . . 8

Zur Zulässigkeit der Klage . . . 8

Zur Klagebefugnis im Sinne von Art. 263 Abs. 4 AEUV . . . 8

Zum Rechtsschutzinteresse . . . 12

Zur Begründetheit . . . 13

Erster Klagegrund: prima facie fehlende Selektivität der streitigen Maßnahme . . . 14

– Erster Teil: Fehler bei der Bestimmung des Referenzsystems . . . 14

– Zweiter Teil: Fehler bei der Beurteilung der rechtlichen und tatsächlichen Situation sanierungsbedürftiger Unternehmen und der Einstufung der Sanierungsklausel als allgemeine Maßnahme . . . 16

– Dritter Teil: Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes . . . 20

Zweiter Klagegrund: Rechtfertigung der streitigen Maßnahme aufgrund der Natur und des Aufbaus des Steuersystems . . . 21

Kosten . . . 24