ARREST VAN HET GERECHT (Negende kamer)

4 februari 2016*

„Staatssteun — Duitse wettelijke belastingregeling betreffende de overdracht van verliezen op toekomstige belastingjaren (Sanierungsklausel) — Besluit waarbij de steun onverenigbaar met de interne markt wordt verklaard — Beroep tot nietigverklaring — Individueel geraakt — Ontvankelijkheid — Begrip staatssteun — Selectief karakter — Aard en opzet van het belastingstelsel”

In zaak T-287/11,

Heitkamp BauHolding GmbH, gevestigd te Herne (Duitsland), aanvankelijk vertegenwoordigd door W. Niemann, M. Kiera-Nöllen en S. Geringhoff, en vervolgens door W. Niemann, S. Geringhoff en P. Dodos, advocaten,

verzoekster,

ondersteund door

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

interveniënte,

tegen

Europese Commissie, aanvankelijk vertegenwoordigd door R. Lyal, T. Maxian Rusche en M. Adam, en vervolgens door R. Lyal, T. Maxian Rusche en C. Egerer, als gemachtigden,

verweerster,

betreffende een verzoek tot nietigverklaring van besluit 2011/527/EU van de Commissie van 26 januari 2011 betreffende de steunmaatregel van Duitsland C 7/10 (ex CP 250/09 en NN 5/10) „KStG, Sanierungsklausel” (PB L 235, blz. 26),

wijst HET GERECHT (Negende kamer),

samengesteld als volgt: G. Berardis, president, O. Czúcz en A. Popescu (rapporteur), rechters,

griffier: K. Andová, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 8 juli 2015,

het navolgende

* Procestaal: Duits.

Arrest

Toepasselijke nationale bepalingen

Regel van overdracht van de verliezen

1 In Duitsland kunnen op grond van § 10d, lid 2, van het Einkommensteuergesetz (wet inkomstenbelastingen) de in een belastingjaar gemaakte verliezen worden overgedragen op latere belastingjaren, wat betekent dat de betrokken verliezen kunnen worden afgetrokken van de belastbare inkomsten van de volgende jaren (hierna: „regel van overdracht van de verliezen").

2 Op grond van § 8, lid 1, van het Körperschaftsteuergesetz (wet vennootschapsbelasting; hierna: „KStG") geldt de regel van overdracht van de verliezen ook voor ondernemingen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

Regel van het laten vervallen van de verliezen

3 De mogelijkheid om verliezen over te dragen leidde ertoe dat „lege vennootschappen", dat wil zeggen vennootschappen die al enige tijd elke bedrijfsactiviteit hadden stopgezet, maar nog over verliesoverdrachten beschikten, uitsluitend voor belastingdoeleinden werden overgenomen (zogenoemde „Mantelkauf").

4 Om de overname van „lege vennootschappen" tegen te gaan heeft de Duitse wetgever in 1997 § 8, lid 4, KStG (hierna: „oude regel van het laten vervallen van de verliezen") ingevoerd. Deze bepaling beperkte de overdracht van de verliezen tot de ondernemingen die juridisch en economisch identiek waren met de ondernemingen die de verliezen hadden gemaakt. Volgens deze bepaling werden vennootschappen niet als identiek beschouwd wanneer meer dan de helft van de aandelen van een kapitaalvennootschap was overgedragen en de kapitaalvennootschap haar activiteiten met overwegend nieuw bedrijfskapitaal voortzette of opnieuw opnam.

5 De oude regel van het laten vervallen van de verliezen voorzag in § 8, lid 4, derde zin, KStG echter in een uitzondering, volgens welke er sprake was van economische identiteit – en de regel van het laten vervallen van de verliezen dus niet van toepassing was – in geval van „sanering" van de overgenomen vennootschap. Daarvan was sprake in twee gevallen: enerzijds wanneer de inbreng van nieuw bedrijfskapitaal alleen diende voor de sanering van de onderneming die de residuele verliesaftrek had veroorzaakt, en de entiteit de activiteiten van deze onderneming tijdens de vijf volgende jaren in een, alle economische verhoudingen in acht genomen, vergelijkbare omvang voortzette, en anderzijds wanneer de overnemer, in plaats van nieuw bedrijfskapitaal in te brengen, de verliezen compenseerde die de met verlies werkende onderneming had gemaakt.

6 In 2008 is bij het Unternehmensteuerreformgesetz (wet hervorming ondernemingsbelasting) de oude regel van het laten vervallen van de verliezen afgeschaft en in het KStG een nieuwe § 8c, lid 1, ingevoegd (hierna: „regel van het laten vervallen van de verliezen"). Deze bepaling beperkt de mogelijkheid van overdracht van de verliezen in geval van verwerving van minimaal 25 % van de aandelen van een vennootschap (hierna: „schadelijke deelneming"). De nieuwe bepaling bevat meer bepaald de volgende regeling: ten eerste, indien binnen een periode van vijf jaar vanaf de overdracht van de verliezen meer dan 25 %, maar maximaal 50 % van het maatschappelijk kapitaal, van de lidmaatschaps-, deelnemings- of stemrechten in een vennootschap wordt overgedragen, vervallen de onbenutte verliezen evenredig met de procentuele wijziging van de samenstelling van de aandeelhouders; ten tweede, onbenutte verliezen zijn niet meer aftrekbaar wanneer meer dan 50 % van het maatschappelijk kapitaal, van de lidmaatschaps-, deelnemings- of stemrechten in een vennootschap aan een overnemer wordt overgedragen.

7 De nieuwe regel van het laten vervallen van de verliezen voorzag aanvankelijk niet in uitzonderingen. De belastingautoriteiten konden echter, in geval van een schadelijke deelneming ter sanering van een onderneming in moeilijkheden, naar billijkheid belastingvrijstelling toekennen op grond van het saneringsdecreet van het Duitse ministerie van Financiën van 27 maart 2005 (hierna: „saneringsdecreet").

Saneringsclausule

8 In september 2007 heeft de Duitse regering bij de Bundestag (tweede kamer van het Duitse parlement) een wetsontwerp ter modernisering van de algemene voorwaarden voor kapitaaldeelnemingen, het zogenoemde „MoRaKG", ingediend, dat met name voorzag in een afwijking van de regel van het laten vervallen van de verliezen.

9 Ten vervolge op de aanmelding van het betrokken wetsontwerp op grond van artikel 108, lid 3, VWEU heeft de Commissie, bij beschikking 2010/13/EG van 30 september 2009 betreffende steunmaatregel C 2/09 (ex N 221/08 en N 413/08) die Duitsland voornemens is ten behoeve van de modernisering van de algemene voorwaarden voor kapitaaldeelnemingen ten uitvoer te leggen (PB 2010, L 6, blz. 32; hierna: „MoRaKG-beschikking"), de voorgenomen afwijking verboden op grond dat het ging om met de interne markt onverenigbare staatssteun.

10 In juni 2009 is bij het Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (wet vermindering van de op de burger drukkende lasten inzake ziektekostenverzekering) in het KStG § 8c, lid 1a (hierna: „saneringsclausule" of „litigieuze maatregel") ingevoegd, volgens welke overdracht van de verliezen mogelijk blijft ingeval een onderneming in moeilijkheden met het oog op de sanering ervan wordt overgenomen. Volgens deze clausule kan een entiteit ook in geval van een schadelijke deelneming de verliezen overdragen onder de volgende voorwaarden:

a) de aandelen worden verworven met het oog op sanering van de vennootschap;

b) ten tijde van de verwerving is de onderneming insolvent of torst zij een te zware schuldenlast, of dreigt zij insolvent te worden of een te zware schuldenlast te torsen;

c) de essentiële bedrijfsstructuren worden behouden, wat impliceert:

— dat de entiteit een interne overeenkomst met een werkgelegenheidsregeling in acht neemt,

— of dat 80 % van de banen (gemeten aan de jaarlijkse gemiddelde loonsom) gedurende de eerste vijf jaar na de verwerving van de deelneming behouden blijft,

— of dat binnen twaalf maanden na de overname een wezenlijke inbreng van bedrijfskapitaal wordt gedaan of schulden worden kwijtgescholden die nog konden worden geïnd; van een wezenlijke inbreng van bedrijfskapitaal is sprake wanneer het nieuwe bedrijfskapitaal overeenkomt met ten minste 25 % van de activa van het voorgaande boekjaar; betalingen van de kapitaalvennootschap die binnen drie jaar na de inbreng van het nieuwe bedrijfskapitaal plaatsvinden, verminderen de waarde van het nieuwe bedrijfskapitaal;

d) binnen vijf jaar na de verwerving van de deelneming vindt geen overschakeling naar een andere sector plaats;

e) ten tijde van de verwerving van de deelneming had de onderneming haar bedrijfsactiviteiten niet stopgezet.

11 De saneringsclausule is in werking getreden op 10 juli 2009 met terugwerkende kracht tot 1 januari 2008, dat wil zeggen tot op de datum van inwerkingtreding van de regel van het laten vervallen van de verliezen.

Clausules inzake stille reserves en inzake groepen van ondernemingen

12 In december 2009 zijn bij het Wachstumsbeschleunigungsgesetz (wet bevordering van de economische groei) per 1 januari 2010 twee nieuwe uitzonderingen op de regel van het laten vervallen van de verliezen ingevoerd, te weten, enerzijds § 8c, lid 1, vijfde zin, KStG (hierna: „clausule inzake de groepen van ondernemingen") en anderzijds § 8c, lid 1, zesde zin, KStG (hierna: „clausule inzake de stille reserves").

13 De clausule inzake de groepen van ondernemingen bepaalt dat de overdracht van verliezen gehandhaafd blijft voor alle herstructureringen die uitsluitend worden verricht binnen een groep van ondernemingen aan het hoofd waarvan één enkel persoon of één enkele vennootschap met 100 % van de aandelen staat.

14 De clausule inzake de stille reserves bepaalt dat de overdracht van verliezen gehandhaafd blijft voor zover deze verliezen op het tijdstip van het verwerven van een schadelijke deelneming overeenkomen met stille bedrijfskapitaalreserves van de vennootschap, waarbij onder „stille reserves" wordt verstaan het verschil tussen, enerzijds, het eigen kapitaal zoals dat in zijn geheel voortvloeit uit de fiscale berekening van de winst, en, anderzijds, de waarde van de met dit eigen kapitaal overeenkomende aandelen van de vennootschap.

Aan het geding ten grondslag liggende feiten

15 Verzoekster, Heitkamp BauHolding GmbH, is een vennootschap die sinds 2008 insolvent dreigde te worden en sanering nodig had.

16 Op 20 februari 2009 heeft de moedermaatschappij van verzoekster, Heitkamp KG, de aandelen van verzoekster overgenomen met het oog op het fuseren van de twee vennootschappen.

17 Ten tijde van die verrichting voldeed verzoekster aan de voorwaarden voor toepassing van de saneringsclausule, zoals blijkt uit een bindende inlichting van het Finanzamt Herne (belastingdienst Herne) van 11 november 2009 (hierna: „bindende inlichting").

18 Op 29 april 2010 heeft verzoekster van de belastingdienst een vooruitbetalingsaanslag in de vennootschapsbelasting voor het belastingjaar 2009 ontvangen, waarin rekening werd gehouden met de op grond van de saneringsclausule overgedragen verliezen.

19 Ten vervolge op de beslissing van de Commissie om de formele onderzoeksprocedure in te leiden (zie punt 25 hieronder) heeft het Duitse ministerie van Financiën de belastingdienst bij brief van 30 april 2010 gelast de saneringsclausule niet meer toe te passen.

20 Daarop is de vooruitbetalingsaanslag van 29 april 2010 op 27 december 2010 vervangen door een nieuwe vooruitbetalingsaanslag in de vennootschapsbelasting voor het belastingjaar 2009, waarin geen rekening werd gehouden met de saneringsclausule. In januari 2011 heeft verzoekster vooruitbetalingsaanslagen in de vennootschapsbelasting betreffende latere belastingjaren of in andere belastingen of heffingen ontvangen, waarin eveneens werd voorbijgegaan aan de saneringsclausule.

21 Op 1 april 2011 heeft verzoekster de aanslagen in de vennootschapsbelasting en in de bedrijfsbelasting voor het belastingjaar 2009 ontvangen. Omdat de saneringsclausule niet werd toegepast, heeft verzoekster haar op 31 december 2008 bestaande verliezen niet kunnen overdragen.

22 Op 19 april 2011 heeft de belastingdienst de bindende inlichting ingetrokken.

23 Op 22 juli 2011 heeft de Bondsrepubliek Duitsland de Commissie overeenkomstig de bepalingen van het bestreden besluit (zie punt 34 hieronder) de lijst meegedeeld van de ondernemingen die het voordeel van de litigieuze maatregel hadden genoten. Verzoekster wordt daarin genoemd onder de ondernemingen waarvoor bindende inlichtingen betreffende de toepassing van de saneringsclausule waren ingetrokken.

24 Verzoekster heeft bezwaar bij de belastingdienst ingediend en beroep bij de voor belastingzaken bevoegde rechterlijke instanties ingesteld tegen bovengenoemde vooruitbetalingsaanslagen en belastingaanslagen. Bij beschikking van 1 augustus 2011 heeft het Finanzgericht Münster (belastingrechtbank Münster) opschorting van de tenuitvoerlegging van die aanslagen verleend.

Administratieve procedure

25 Bij brieven van 5 augustus en 30 september 2009 heeft de Commissie de Bondsrepubliek Duitsland om inlichtingen over § 8c KStG verzocht. De Duitse autoriteiten hebben op dit verzoek geantwoord bij brieven van 20 augustus en 5 november 2009. Bij besluit van 24 februari 2010 (PB C 90, blz. 8; hierna: „inleidingsbesluit") heeft de Commissie de formele onderzoeksprocedure van artikel 108, lid 2, VWEU ingeleid met betrekking tot steunmaatregel C 7/10 (ex NN 5/10).

26 Het inleidingsbesluit is bekendgemaakt in het *Publicatieblad van de Europese Unie* van 8 april 2010 en de belanghebbenden is verzocht hun opmerkingen in te dienen. De Duitse autoriteiten hebben op dit verzoek geantwoord bij brief van 9 april 2010.

27 Op 9 april en 3 juni 2010 hebben twee bijeenkomsten van de diensten van de Commissie met vertegenwoordigers van de Bondsrepubliek Duitsland plaatsgevonden. Op 2 juli 2010 heeft deze laatste nadere inlichtingen verstrekt. De Commissie heeft geen opmerkingen van belanghebbende derden ontvangen.

Bestreden besluit

28 Op 26 januari 2011 heeft de Commissie besluit 2011/527/EU betreffende de steunmaatregel van Duitsland C 7/10 (ex CP 250/09 en NN 5/10) („KStG, Sanierungsklausel") (PB L 235, blz. 26; hierna: „bestreden besluit") vastgesteld.

29 In de eerste plaats heeft de Commissie de saneringsclausule als staatssteun aangemerkt.

30 Ten eerste heeft de Commissie erop gewezen dat de door de Duitse regering aan bepaalde ondernemingen verleende mogelijkheid om de belastingdruk te verminderen door middel van overdracht van de verliezen, tot een verlies van overheidsinkomsten leidde en dus met staatsmiddelen werd bekostigd. Zij heeft eraan toegevoegd dat de steun op basis van een wet werd verleend en dus aan de staat kon worden toegerekend.

31 Ten tweede heeft de Commissie geoordeeld dat de saneringsclausule een uitzondering vormde op de algemene regel van verval van de onbenutte verliezen van vennootschappen waarvan de samenstelling van de aandeelhouders was veranderd. Die clausule kon dus een selectief voordeel verlenen aan de ondernemingen die voldeden aan de voorwaarden om daarvoor in aanmerking te komen, een voordeel

dat niet werd gerechtvaardigd door de aard of de algemene opzet van het stelsel. Volgens de Commissie was de saneringsclausule immers bedoeld om de uit de economische en financiële crisis voortvloeiende problemen aan te pakken, en ligt dat doel buiten het belastingstelsel.

32 Ten derde heeft de Commissie vastgesteld dat de saneringsclausule gold voor alle takken van de Duitse economie en dat nagenoeg al deze takken markten betroffen waarop concurrentie heerste en handelsverkeer tussen de lidstaten plaatsvond. Bijgevolg kon de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloeden of de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen. Daarbij komt dat, aangezien het bij alle potentiële begunstigde ondernemingen gaat om ondernemingen in moeilijkheden in de zin van de communautaire richtsnoeren inzake reddings- en herstructureringssteun aan ondernemingen in moeilijkheden (PB 2004, C 244, blz. 2), geen enkele van die ondernemingen in aanmerking kwam voor toepassing van verordening (EG) nr. 1998/2006 van de Commissie van 15 december 2006 betreffende de toepassing van de artikelen 87 en 88 [EG] op de-minimissteun (PB L 379, blz. 5).

33 In de tweede plaats heeft de Commissie onderzocht of de maatregel als verenigbaar met de interne markt kon worden aangemerkt, en zij is tot de slotsom gekomen dat de steun voor bepaalde begunstigden als met de interne markt verenigbare steun van een gering bedrag kon worden toegestaan, voor zover hij voldeed aan alle voorwaarden van een Duitse steunregeling die zij had goedgekeurd op basis van de tijdelijke communautaire kaderregeling inzake staatssteun ter stimulering van de toegang tot financiering in de huidige financiële en economische crisis (PB 2009, C 83, blz. 1). De Commissie heeft echter uitgesloten dat de saneringsclausule met de interne markt verenigbaar was op grond van de richtsnoeren inzake reddings- en herstructureringssteun aan ondernemingen in moeilijkheden, de richtsnoeren inzake regionale steunmaatregelen 2007-2013 (PB 2006, C 54, blz. 13) en de richtsnoeren inzake staatssteun voor milieubescherming (PB 2008, C 82, blz. 1) alsmede op grond van artikel 107, lid 3, VWEU.

34 In de derde plaats heeft de Commissie de Bondsrepubliek Duitsland gelast alle maatregelen te treffen die noodzakelijk zijn om de onrechtmatig verleende steun van de begunstigden terug te vorderen. Bovendien moest de Bondsrepubliek Duitsland een lijst opstellen van de ondernemingen die sinds 1 januari 2008 de steun hadden genoten. De Commissie heeft ook gepreciseerd dat de jaarlijkse vervaldag voor de betaling van de vennootschapsbelasting de datum was waarop de betrokken steun ter beschikking van de begunstigden was gesteld, en dat het bedrag van de terug te vorderen steun op basis van de belastingaangiften van de betrokken ondernemingen diende te worden berekend. Het bedrag van de steun kwam volgens de Commissie overeen met het verschil tussen de belasting die zonder toepassing van de saneringsclausule had moeten worden betaald, en de belasting die met toepassing van die clausule daadwerkelijk was betaald.

35 Het dispositief van het bestreden besluit luidt als volgt:

„*Artikel 1*

De op grond van § 8c, lid 1a, [KStG] toegekende staatssteun [...] die Duitsland in strijd met artikel [10]8, lid 3, VWEU onrechtmatig heeft verleend, is onverenigbaar met de interne markt.

Artikel 2

[De in] het kader van de in artikel 1 genoemde regeling verleende individuele steun is op basis van artikel 107, lid 3, onder b), VWEU, zoals uitgelegd in de tijdelijke communautaire kaderregeling, verenigbaar met de interne markt, voor zover het steunbedrag 500 000 EUR niet overschrijdt, de begunstigde op 1 juli 2008 geen onderneming in moeilijkheden was en aan alle andere voorwaarden van hoofdstuk 4.2.2 van de tijdelijke communautaire kaderregeling en van het besluit tot goedkeuring van de Duitse steunregeling is voldaan.

Artikel 3

[De in] het kader van de in artikel 1 genoemde regeling [...] verleende individuele steun die ten tijde van de toekenning [voldeed] aan de voorwaarden van een steunregeling die door de Commissie op een andere rechtsgrondslag dan [verordening (EG) nr. 800/2008 van de Commissie van 6 augustus 2008 waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 87 [EG] en 88 [EG] met de gemeenschappelijke markt verenigbaar worden verklaard (algemene groepsvrijstellingsverordening) (PB L 214, blz. 3)], de richtsnoeren inzake regionale steunmaatregelen of de communautaire kaderregeling inzake staatssteun voor onderzoek, ontwikkeling en innovatie [(PB 2006, C 323, blz. 1)] werd goedgekeurd en die ondernemingen in moeilijkheden als potentiële begunstigden van de steun niet uitsluit, [is] verenigbaar met de interne markt tot het voor deze soort steun geldende steunplafond.

Artikel 4

1. Duitsland trekt de in artikel 1 bedoelde steunregeling in.

2. Duitsland vordert de onverenigbare steun die onder de in artikel 1 bedoelde steunregeling is verleend, terug van de begunstigden.

[...]

Artikel 6

1. Binnen twee maanden vanaf de kennisgeving van dit besluit verstrekt Duitsland de volgende informatie aan de Commissie:

a) een lijst van de begunstigden die op grond van de in artikel 1 genoemde regeling steun hebben ontvangen, en het totale bedrag aan steun dat iedere begunstigde in het kader van de regeling heeft ontvangen;

[...]"

Procedure en conclusies van partijen

36 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 6 juni 2011, heeft verzoekster het onderhavige beroep ingesteld.

37 Bij afzonderlijke akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 16 september 2011, heeft de Commissie krachtens artikel 114 van het Reglement voor de procesvoering van het Gerecht van 2 mei 1991 een exceptie van niet-ontvankelijkheid opgeworpen. Op 20 oktober 2011 heeft verzoekster haar opmerkingen over die exceptie neergelegd.

38 Bij akte, neergelegd ter griffie van het Gerecht op 29 augustus 2011, heeft de Bondsrepubliek Duitsland in de onderhavige procedure om toelating tot interventie aan de zijde van verzoekster verzocht. Bij beschikking van 5 oktober 2011 heeft de president van de Tweede kamer van het Gerecht deze interventie toegestaan. De Bondsrepubliek Duitsland heeft haar tot de ontvankelijkheid beperkte memorie in interventie neergelegd en de andere partijen hebben hun opmerkingen daarover binnen de gestelde termijn neergelegd.

39 Bij de wijziging van de samenstelling van de kamers van het Gerecht is de rechter-rapporteur toegevoegd aan de Achtste kamer, aan welke kamer de onderhavige zaak dan ook is toegewezen.

40 Bij beschikking van 30 januari 2012 heeft de president van de Achtste kamer op verzoeksters verzoek de procedure geschorst tot 4 september 2012.

41 Bij de wijziging van de samenstelling van de kamers van het Gerecht is de rechter-rapporteur toegevoegd aan de Negende kamer, aan welke kamer de onderhavige zaak dan ook is toegewezen.

42 Bij beschikking van het Gerecht (Negende kamer) van 21 mei 2014 is de exceptie van niet-ontvankelijkheid bij de zaak ten gronde gevoegd overeenkomstig artikel 114, lid 4, van het Reglement voor de procesvoering van 2 mei 1991.

43 Op 3 juli 2014 heeft de Commissie haar verweerschrift ingediend. De repliek en de dupliek zijn respectievelijk op 15 augustus 2014 door verzoekster en op 13 december 2014 door de Commissie neergelegd.

44 Op 21 augustus 2014 heeft de Bondsrepubliek Duitsland haar memorie in interventie neergelegd en de andere partijen hebben hun opmerkingen daarover binnen de gestelde termijn neergelegd.

45 In het kader van de maatregelen tot organisatie van de procesgang bedoeld in artikel 64 van het Reglement voor de procesvoering van 2 mei 1991 heeft het Gerecht (Negende kamer) op 19 mei 2015 schriftelijke vragen gesteld aan de partijen, die daarop binnen de gestelde termijn hebben geantwoord.

46 Ter terechtzitting van 8 juli 2015 zijn partijen gehoord in hun pleidooien en in hun antwoorden op de vragen van het Gerecht.

47 Verzoekster, ondersteund door de Bondsrepubliek Duitsland, verzoekt het Gerecht:

— de door de Commissie opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid af te wijzen;

— het bestreden besluit nietig te verklaren;

— de Commissie te verwijzen in de kosten.

48 De Commissie verzoekt het Gerecht:

— het beroep niet-ontvankelijk en, subsidiair, ongegrond te verklaren;

— verzoekster te verwijzen in de kosten.

In rechte

Ontvankelijkheid van het beroep

49 Ter ondersteuning van haar exceptie van niet-ontvankelijkheid voert de Commissie aan dat verzoekster niet heeft aangetoond dat de voorwaarden van artikel 263, vierde alinea, VWEU waren vervuld, en dat zij procesbelang had.

Procesbevoegdheid in de zin van artikel 263, vierde alinea, VWEU

50 In de eerste plaats betwist de Commissie de procesbevoegdheid van verzoekster op grond dat deze door het bestreden besluit niet individueel wordt geraakt.

51 Volgens de Commissie is verzoekster immers geen daadwerkelijke begunstigde van op de grond van de saneringsclausule toegekende individuele steun waarvan de Commissie de terugvordering heeft gelast. Volgens § 155, lid 1, van het Duitse belastingwetboek zou de belastingschuld immers slechts op juridisch bindende wijze worden vastgesteld door de belastingaanslag.

52 Bij gebreke van een belastingaanslag waarin haar belastingschuld met toepassing van de litigieuze maatregel is vastgesteld, zou verzoekster noch op basis van vooruitbetalingsaanslagen noch op basis van bindende inlichtingen met succes kunnen aanvoeren dat zij individueel wordt geraakt. Zij zou zich evenmin met succes kunnen beroepen op de hoedanigheid van belanghebbende in de zin van artikel 108, lid 2, VWEU. De Commissie maakt in dit verband een onderscheid tussen het ontstaan van een belasting en het verschuldigd worden daarvan en voert aan dat alleen de juridisch verbindende vaststelling van een vermindering van de belastingschuld door middel van een belastingaanslag aannemelijk zou hebben gemaakt dat verzoekster individueel wordt geraakt.

53 In die omstandigheden zou het bestreden besluit niet de terugbetaling van een al aan verzoekster toekende steun gelasten, maar het aan de nationale overheid overlaten, door middel van belastingaanslagen de nodige gevolgen te verbinden aan het feit dat de steunregeling onverenigbaar is met de interne markt. Tegen deze belastingaanslagen zou kunnen worden opgekomen bij de nationale rechter, zoals is gebeurd in de onderhavige zaak, waarin het Finanzgericht de tenuitvoerlegging van de betrokken belastingaanslagen heeft opgeschort.

54 In de tweede plaats beklemtoont de Commissie dat het beroep evenmin ontvankelijk is op grond van de derde in artikel 263, vierde alinea, VWEU bedoelde hypothese, daar het bestreden besluit uitvoeringsmaatregelen, te weten de vaststelling van een belastingaanslag, met zich meebrengt.

55 Verzoekster, ondersteund door de Bondsrepubliek Duitsland, stelt dat het beroep ontvankelijk is.

56 Volgens artikel 263, vierde alinea, VWEU, kan „[i]edere natuurlijke of rechtspersoon [...] beroep instellen tegen handelingen die tot hem gericht zijn of die hem rechtstreeks en individueel raken, alsmede tegen regelgevingshandelingen die hem rechtstreeks raken en die geen uitvoeringsmaatregelen met zich meebrengen”.

57 Om te beginnen dient eraan te worden herinnerd dat verzoekster niet de adressaat is van het bestreden besluit, dat uitsluitend tot de Bondsrepubliek Duitsland is gericht.

58 Verder dient erop te worden gewezen dat, voor zover artikel 4 van het bestreden besluit de Bondsrepubliek Duitsland verplicht de in artikel 1 van dat besluit bedoelde steun in te trekken en van de begunstigden terug te vorderen, verzoekster moet worden geacht door dat besluit rechtstreeks te worden geraakt. In casu is immers voldaan aan de twee in de rechtspraak gestelde criteria voor rechtstreekse geraaktheid, namelijk, ten eerste, dat de betrokken handeling rechtstreeks gevolgen voor de juridische situatie van verzoekster teweegbrengt, en ten tweede, dat deze handeling de met de uitvoering ervan belaste adressaten geen beoordelingsbevoegdheid laat (zie in die zin arrest van 17 september 2009, Commissie/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, Jurispr., EU:C:2009:556, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak). De Commissie formuleert dienaangaande overigens geen enkel bezwaar.

59 Nu is aangetoond dat verzoekster rechtstreeks wordt geraakt, dient te worden nagegaan of verzoekster door het bestreden besluit ook individueel wordt geraakt, zonder dat in voorkomend geval moet worden onderzocht of het bestreden besluit een regelgevingshandeling is die geen uitvoeringsmaatregelen met zich meebrengt.

60 Volgens vaste rechtspraak kunnen degenen die niet adressaat van een besluit zijn, slechts stellen individueel te worden geraakt, indien dit besluit hen betreft uit hoofde van zekere bijzondere hoedanigheden of van een feitelijke situatie, welke hen ten opzichte van ieder ander karakteriseert en

hen daardoor individualiseert op soortgelijke wijze als de adressaat (arresten van 15 juli 1963, Plaumann/Commissie, 25/62, Jurispr. blz. 205, 232; van 9 juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere" e.a./Commissie, C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, Jurispr., EU:C:2011:368, punt 52, en van 19 december 2013, Telefónica/Commissie, C-274/12 P, Jurispr., EU:C:2013:852, punt 46).

61 Een onderneming kan dus in beginsel geen beroep tot nietigverklaring instellen tegen een besluit van de Commissie waarbij een sectorale steunregeling wordt verboden, wanneer dit besluit haar slechts raakt vanwege het feit dat zij tot de betrokken sector behoort en een potentieel begunstigde van die regeling is. Een dergelijk besluit is ten aanzien van die onderneming immers een maatregel van algemene strekking die op objectief bepaalde situaties van toepassing is en rechtsgevolgen heeft voor een algemeen en in abstracto omschreven categorie van personen (zie arresten van 29 april 2004, Italië/Commissie, C-298/00 P, Jurispr., EU:C:2004:240, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en van 11 juni 2009, Acegas/Commissie, T-309/02, Jurispr., EU:T:2009:192, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak). In dit verband impliceert de omstandigheid dat het aantal of zelfs de identiteit van de rechtssubjecten op wie een maatregel van toepassing is, meer of minder nauwkeurig kan worden bepaald, niet dat deze subjecten moeten worden geacht door deze maatregel individueel te worden geraakt, wanneer deze toepasselijkheid wordt bepaald op grond van een door de betrokken handeling omschreven objectieve feitelijke of juridische situatie (arrest Telefónica/Commissie, punt 60 supra, EU:C:2013:852, punt 47).

62 Daartegenover staat dat wanneer een besluit een groep van personen raakt die op het tijdstip waarop deze handeling werd vastgesteld, waren geïdentificeerd of konden worden geïdentificeerd op basis van specifieke kenmerken van de leden van deze groep, deze personen door die handeling individueel kunnen worden geraakt voor zover zij deel uitmaken van een beperkte kring van marktdeelnemers (arresten van 17 januari 1985, Piraiki-Patraiki e.a./Commissie, 11/82, Jurispr., EU:C:1985:18, punt 31; van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie, C-182/03 en C-217/03, Jurispr., EU:C:2006:416, punt 60, en Commissie/Koninklijke FrieslandCampina, punt 58 supra, EU:C:2009:556, punt 54).

63 Tegen de achtergrond van deze rechtspraak dient te worden nagegaan of verzoekster, gelet op de feitelijke en juridische situatie waarin zij zich bevindt, moet worden geacht door het bestreden besluit individueel te worden geraakt.

64 Om te beginnen dient, anders dan verzoekster stelt, te worden uitgesloten dat de hoedanigheid van „belanghebbende" in de zin van artikel 108, lid 2, VWEU verzoekster een bijzondere status verleent die haar individuele geraaktheid kan karakteriseren, temeer daar zij geen gebruik heeft gemaakt van de procedurele rechten die uit die status voortvloeien, in het bijzonder het recht om opmerkingen in te dienen tijdens de formele onderzoeksprocedure (zie in die zin arrest van 13 december 2005, Commissie/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, Jurispr., EU:C:2005:761, punt 37).

65 Wat de individuele geraaktheid in de zin van het arrest Plaumann/Commissie, punt 60 supra (EU:C:1963:17) betreft, dient erop te worden gewezen dat de feitelijke en juridische situatie waarin verzoekster zich bevindt, wordt gekenmerkt door de volgende elementen.

66 Ten eerste had verzoekster, aan het einde van het belastingjaar 2009 en dus vóór de opening van de door de Commissie ingeleide procedure, krachtens de Duitse regeling het recht om haar verliezen over te dragen, omdat de voorwaarden van de saneringsclausule waren vervuld.

67 Ten tweede had verzoekster in de loop van het jaar 2009 belastbare winst gemaakt waarvan zij de op grond van de saneringsclausule overgedragen verliezen zou aftrekken.

68 Deze omstandigheden waren door de Duitse belastingdienst gecertificeerd door middel van de bindende inlichting en de vooruitbetalingsaanslag in de vennootschapsbelasting voor het belastingjaar 2009, waarin rekening werd gehouden met de op grond van de saneringsclausule overgedragen verliezen (zie punten 17 en 18 hierboven). Bovendien heeft het feit van die bindende inlichting te

hebben ontvangen, vervolgens meegebracht dat verzoekster werd vermeld op de lijst die de Duitse autoriteiten op grond van artikel 6, lid 1, onder b), van het bestreden besluit aan de Commissie hebben meegedeeld.

69 Bijgevolg was het volgens de Duitse regeling zeker dat verzoekster aan het einde van het belastingjaar 2009 een belastingbesparing had gerealiseerd, waarvan zij de omvang overigens nauwkeurig kon bepalen. Aangezien de Duitse autoriteiten ter zake van de toepassing van de litigieuze maatregel over geen enkele beoordelingsmarge beschikten, was die belastingbesparing in de vorm van het betalen van minder belasting immers slechts een kwestie van tijd overeenkomstig de toepassingsvoorwaarden van de belastingregeling. Verzoekster had dus een door de Duitse autoriteiten vóór de vaststelling van het inleidingsbesluit en vervolgens het bestreden besluit gecertificeerd verworven recht op die belastingbesparing, die zonder die besluiten een concrete vorm zou hebben aangenomen door de vaststelling van een belastingaanslag waarin de overdracht van de verliezen en de dienovereenkomstige opvoering daarvan op de balans zouden worden toegestaan. Zij kon daardoor door de Duitse belastingautoriteiten en door de Commissie gemakkelijk worden geïdentificeerd.

70 Bijgevolg kan verzoekster niet alleen worden aangemerkt als een onderneming die door het bestreden besluit wordt geraakt omdat zij tot de betrokken sector behoort en een potentiële begunstigde is, maar moet worden geoordeeld dat zij deel uitmaakt van een gesloten kring van marktdeelnemers die op het tijdstip van de vaststelling van het bestreden besluit waren geïdentificeerd of ten minste gemakkelijk konden worden geïdentificeerd in de zin van het arrest Plaumann/Commissie, punt 60 supra (EU:C:1963:17) (zie ook, naar analogie, arresten België en Forum 187/Commissie, punt 62 supra, EU:C:2006:416, punt 63; Commissie/Koninklijke FrieslandCampina, punt 58 supra, EU:C:2009:556, punt 57; Comitato „Venezia vuole vivere” e.a./Commissie, punt 60 supra, EU:C:2011:368, punt 56; van 27 februari 2014, Stichting Woonpunt e.a./Commissie, C-132/12 P, Jurispr., EU:C:2014:100, punten 59-61, en Stichting Woonlinie e.a./Commissie, C-133/12 P, Jurispr., EU:C:2014:105, punten 46-48).

71 Aan deze slotsom wordt niet afgedaan door het feit dat de Duitse autoriteiten na het inleidingsbesluit en vervolgens na het bestreden besluit maatregelen hebben getroffen om de saneringsclausule buiten toepassing te laten, waaronder met name de intrekking van de bindende inlichting en de vaststelling van een aanslag in de vennootschapsbelasting voor het belastingjaar 2009 waarin geen rekening meer werd gehouden met de op grond van de saneringsclausule overgedragen verliezen (zie punt 21 hierboven).

72 De Duitse autoriteiten hebben immers, juist om te voldoen aan het inleidingsbesluit en aan het bestreden besluit, de toepassing van de saneringsclausule geschorst zonder deze clausule echter af te schaffen en een belastingaanslag vastgesteld waarin deze clausule niet wordt toegepast. In het kader van het onderzoek van de ontvankelijkheid van het beroep waarmee wordt opgekomen tegen het bestreden besluit waarin de Commissie heeft geoordeeld dat de litigieuze maatregel staatssteun vormde en onverenigbaar was met de interne markt, kan de Commissie dan ook niet profiteren van het feit dat de Duitse autoriteiten onmiddellijk alle maatregelen hebben getroffen om aan dat besluit te voldoen in afwachting van de uitkomst van een eventueel beroep tegen dat besluit.

73 Aan deze slotsom wordt evenmin afgedaan door de rechtspraak die de Commissie in haar schrifturen en ter terechtzitting heeft aangevoerd, met name de arresten Telefónica/Commissie, punt 60 supra (EU:C:2013:852); van 11 juni 2009, AMGA/Commissie (T-300/02, Jurispr., EU:T:2009:190); Acegas/Commissie, punt 61 supra (EU:T:2009:192), en van 8 maart 2012, Iberdrola/Commissie (T-221/10, Jurispr., EU:T:2012:112).

74 De feitelijke omstandigheden in die zaken zijn immers niet vergelijkbaar met die in de onderhavige zaak, waarin is vastgesteld dat verzoekster als gevolg van de specifieke kenmerken van de Duitse belastingwetgeving een door de Duitse belastingautoriteiten gecertificeerd verworven recht op een belastingbesparing had (zie punt 68 hierboven). Door deze omstandigheid verschilt verzoekster

immers van andere marktdeelnemers die slechts als potentiële begunstigden van de litigieuze maatregel worden geraakt (zie in die zin arrest Commissie/Koninklijke FrieslandCampina, punt 58 supra, EU:C:2009:556, punt 55).

75 Aan de in punt 69 hierboven geformuleerde slotsom wordt evenmin afgedaan door het argument van de Commissie dat alleen de toekenning van een met staatsmiddelen bekostigd voordeel de individuele geraaktheid van verzoekster kan schragen, en er voor de staat slechts een financiële last ontstaat op het tijdstip waarop de belastingvermindering in de belastingaanslag wordt vastgesteld.

76 Er dient immers aan te worden herinnerd dat de elementen waarop de rechtspraak de individuele geraaktheid in de zin van artikel 263, vierde alinea, VWEU baseert (zie punten 60-62 hierboven), niet noodzakelijk samenvallen met de bestanddelen van staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (zie naar analogie arrest Comitato „Venezia vuole vivere" e.a./Commissie, punt 60 supra, EU:C:2011:368, punten 56, 63 en 64). In de zin van het arrest Plaumann/Commissie, punt 60 supra (EU:C:1963:17, blz. 232), wordt wie geen adressaat is van een besluit, door dat besluit slechts individueel geraakt indien dat besluit hem betreft uit hoofde van zekere bijzondere hoedanigheden of van een feitelijke situatie welke hem ten opzichte van iedere andere karakteriseert, en indien hij dus deel uitmaakt van een beperkte kring van marktdeelnemers.

77 In het onderhavige geval dient er echter aan te worden herinnerd dat volgens de nationale regeling verzoekster vóór de vaststelling van het inleidingsbesluit en vervolgens het bestreden besluit een door de Duitse belastingautoriteiten gecertificeerd verworven recht op een belastingbesparing voor het belastingjaar 2009 had. Verder heeft de Commissie zelf in overweging 50 van het bestreden besluit gepreciseerd dat de door de Duitse regering aan bepaalde ondernemingen verleende mogelijkheid om hun belastingdruk te verlagen door overdracht van de verliezen, op zichzelf al tot een verlies van overheidsinkomsten leidde en staatssteun vormde.

78 Gelet op een en ander dient te worden geoordeeld dat in de omstandigheden van het onderhavige geval verzoekster door het bestreden besluit rechtstreeks en individueel wordt geraakt.

79 Verzoekster is dus procesbevoegd in de zin van artikel 263, vierde alinea, VWEU.

Procesbelang

80 De Commissie voert aan dat verzoekster geen steun heeft ontvangen en dus geen voordeel kan halen uit een eventuele nietigverklaring van het bestreden besluit door het Gerecht. De Bondsrepubliek Duitsland zou niet verplicht zijn om ten vervolge op de vaststelling van het bestreden besluit steun van verzoekster terug te vorderen en, los van een eventuele nietigverklaring van het bestreden besluit, zouden de Duitse autoriteiten de litigieuze maatregel op elk ogenblik volledig kunnen intrekken.

81 Verzoekster, ondersteund door de Bondsrepubliek Duitsland, bestrijdt deze argumenten.

82 Volgens vaste rechtspraak is een door een natuurlijke persoon of een rechtspersoon ingesteld beroep tot nietigverklaring slechts ontvankelijk indien de verzoeker belang heeft bij de nietigverklaring van de betrokken handeling. Een dergelijk belang veronderstelt dat de nietigverklaring van die handeling op zichzelf rechtsgevolgen kan hebben en dat de uitkomst van het beroep de verzoeker dus een voordeel kan opleveren (zie in die zin arresten Commissie/Koninklijke FrieslandCampina, punt 58 supra, EU:C:2009:556, punt 63; Stichting Woonpunt e.a./Commissie, punt 70 supra, EU:C:2014:100, punten 50-54, en Stichting Woonlinie e.a./Commissie, punt 70 supra, EU:C:2014:105, punt 54).

83 De ontvankelijkheid van het beroep moet, onder voorbehoud van de daarvan onderscheiden kwestie van het verlies van het procesbelang, worden beoordeeld naar de situatie op het moment waarop het beroep wordt ingesteld (zie arrest van 21 maart 2002, Shaw en Falla/Commissie, T-131/99, Jurispr., EU:T:2002:83, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

84 In het onderhavige geval voldeed verzoekster aan de voorwaarden voor toepassing van de saneringsclausule en had zij een uit die clausule voortvloeiend voordeel verworven, zoals blijkt uit de punten 66 tot en met 69 hierboven.

85 Ofschoon de toepassing van de saneringsclausule ten vervolge op de vaststelling van het bestreden besluit is geschorst, zou de saneringsclausule, in geval van nietigverklaring van dat besluit, krachtens § 34, lid 6, KStG opnieuw en met terugwerkende kracht van toepassing worden op alle ondernemingen waarvan de belastingaanslag nog niet definitief is geworden, waaronder verzoekster, zodat de nietigverklaring van het bestreden besluit belang heeft voor verzoekster.

86 Daarbij komt dat, ook al zou verzoekster in de toekomst geen winst meer kunnen maken omdat zij in liquidatie is, zoals de Commissie heeft aangevoerd, dit niet wegneemt dat zij, aangezien zij vóór de vaststelling van het bestreden besluit winst heeft gemaakt, in geval van nietigverklaring van dat besluit, althans voor de belastingen op de inkomsten van het jaar 2009, aanspraak zal kunnen maken op toepassing van de saneringsclausule.

87 Bijgevolg heeft verzoekster procesbelang bij het opkomen tegen het bestreden besluit

88 Het beroep is dus ontvankelijk

Ten gronde

89 Ter ondersteuning van het beroep voert verzoekster twee middelen aan, betreffende de omstandigheid dat de litigieuze maatregel niet selectief is.

90 In dit verband dient er om te beginnen aan te worden herinnerd dat artikel 107, lid 1, VWEU steunmaatregelen verbiedt die „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties [begunstigen]", dat wil zeggen selectieve steunmaatregelen.

91 Volgens vaste rechtspraak veronderstelt de kwalificatie van een nationale belastingmaatregel als „selectief", dat eerst wordt bepaald en onderzocht welke algemene of „normale" belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt. Vervolgens moet ten opzichte van die algemene of „normale" belastingregeling worden beoordeeld en vastgesteld of het door de betrokken belastingmaatregel verschafte voordeel selectief is, door aan te tonen dat die maatregel van bovengenoemd algemeen stelsel afwijkt voor zover hij differentieert tussen marktdeelnemers die zich ten aanzien van het doel van die regeling in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden (zie in die zin arresten van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08–C-80/08, Jurispr., EU:C:2011:550, punten 50 en 54, en van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, Jurispr., EU:C:2011:732, punt 75). Aan het einde van deze eerste twee fasen van het onderzoek kan een maatregel als prima facie selectief worden aangemerkt.

92 Een maatregel die de begunstigde weliswaar bevoordeelt, maar wordt gerechtvaardigd door de aard of de algemene opzet van het stelsel waarvan hij deel uitmaakt, voldoet echter niet aan deze selectiviteitsvoorwaarde (zie in die zin arresten 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Jurispr., EU:C:2001:598, punt 42, en Paint Graphos e.a., punt 91 supra, EU:C:2011:550, punt 64). Aan het einde van deze eventuele derde fase van het onderzoek wordt een maatregel als selectief aangemerkt.

93 Er dient aan te worden herinnerd dat, om aan te tonen dat de betrokken maatregel selectief op bepaalde ondernemingen of bepaalde producties van toepassing is, de Commissie dient te bewijzen dat deze maatregel differentieert tussen ondernemingen die zich ten aanzien van het doel van de betrokken regeling in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden, terwijl de lidstaat die met betrekking tot de verdeling van de lasten een dergelijk onderscheid tussen ondernemingen heeft gemaakt, dient te bewijzen dat dit onderscheid daadwerkelijk wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het betrokken stelsel (zie in die zin arrest van 8 september 2011, Commissie/Nederland, C-279/08 P, Jurispr., EU:C:2011:551, punt 62 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

94 Tegen de achtergrond van deze, uit de rechtspraak voortvloeiende, analyse in drie fasen dienen de twee door verzoekster aangevoerde middelen te worden onderzocht. Het eerste middel is in wezen ontleend aan de omstandigheid dat de litigieuze maatregel niet prima facie selectief is, het tweede aan de omstandigheid dat die maatregel wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het belastingstelsel.

Eerste middel: de litigieuze maatregel is niet prima facie selectief

95 Het eerste middel bestaat uit drie onderdelen. Het eerste onderdeel betreft onjuiste afbakening van het referentiekader, het tweede onjuiste beoordeling van de juridische en feitelijke situatie van de ondernemingen die sanering nodig hebben, en de weigering van de Commissie om de saneringsclausule als een algemene maatregel aan te merken, en het derde schending van het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen.

– Eerste onderdeel: onjuiste afbakening van het referentiekader

96 In het bestreden besluit heeft de Commissie voor de beoordeling of de litigieuze maatregel selectief is, rekening gehouden met, ten eerste, het bestaan van de algemeen toepasselijke regel van overdracht van de verliezen, ten tweede, de regel van het laten vervallen van de verliezen, die in de gevallen van schadelijke deelneming afwijkt van de eerste regel, en ten derde, de saneringsclausule, op grond waarvan van de tweede regel kan worden afgeweken en in bepaalde specifieke situaties de eerste regel kan worden toegepast.

97 Op basis van deze elementen is de Commissie in overweging 66 van het bestreden besluit tot de slotsom gekomen dat in de context van het Duitse stelsel van vennootschapsbelasting het laten vervallen van de verliezen het referentiekader vormde, dat wil zeggen de algemene regel die van toepassing is in alle gevallen van verandering van de samenstelling van de aandeelhouders, en dat de saneringsclausule een uitzondering op die regel vormde.

98 Verzoekster, ondersteund door de Bondsrepubliek Duitsland, voert aan dat de Commissie een fout heeft gemaakt bij de vaststelling van het referentiestelsel voor de beoordeling of de litigieuze maatregel selectief is. De Commissie zou ten onrechte hebben geoordeeld dat het laten vervallen van de verliezen de algemene regel vormt en dat de saneringsclausule een uitzondering op die regel is.

99 Volgens verzoekster bestaat het referentiestelsel uit de regel van overdracht van de verliezen als uitvloeisel van het grondwettelijke beginsel van belastingheffing naar draagkracht De regel van het laten vervallen van de verliezen zou een uitzondering op dat beginsel vormen en niet als het referentiestelsel kunnen worden beschouwd, terwijl de saneringsclausule, net als andere uitzonderingen zoals de clausule inzake de groepen van ondernemingen en de clausule inzake de stille reserves, die een uitzondering op die uitzondering invoert, slechts de algemene regel, te weten de regel van overdracht van de verliezen, zou herstellen.

100 De Commissie stelt om te beginnen dat het eerste onderdeel van het eerste middel niet-ontvankelijk is omdat het is gebaseerd op nieuwe feiten die in de administratieve procedure niet zijn aangevoerd. Zij herinnert eraan dat zij in het inleidingsbesluit en in de MoRaKG-beschikking 2010/13 de regel van het laten vervallen van de verliezen als referentiebepaling had aangemerkt zonder dat verzoekster, de Bondsrepubliek Duitsland of andere belanghebbende derden daartegen bezwaar hebben gemaakt tijdens de administratieve procedure. Zij verklaart eveneens dat uit het oogpunt van het recht van de Europese Unie het nationale belastingrecht een feitelijk gegeven is waarvan zij ten tijde van de vaststelling van het bestreden besluit niet volledig op de hoogte was, en dat zij niet ambtshalve diende te onderzoeken.

101 Wat de grond van de zaak betreft, bestrijdt de Commissie de argumenten van verzoekster.

102 Om te beginnen dient de door de Commissie opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid te worden afgewezen. Uit de door de Commissie ter ondersteuning van haar argument aangevoerde rechtspraak blijkt immers dat de beoordeling van de rechtmatigheid van een besluit aan de hand van de gegevens waarover de Commissie beschikte op het ogenblik waarop zij dat besluit vaststelde, in feite tot de gegrondheid en niet tot de ontvankelijkheid van het betrokken middel behoort (zie in die zin arresten van 26 september 1996, Frankrijk/Commissie, C-241/94, Jurispr., EU:C:1996:353, punt 33; van 24 september 2002, Falck en Acciaierie di Bolzano/Commissie, C-74/00 P en C-75/00 P, Jurispr., EU:C:2002:524, punt 168, en van 7 december 2010, Frucona Košice/Commissie, T-11/07, Jurispr., EU:T:2010:498, punt 49).

103 Wat de gegrondheid van de door verzoekster aangevoerde argumenten betreft, dient eraan te worden herinnerd dat de Commissie in het bestreden besluit, zakelijk weergegeven, de regel van het laten vervallen van de verliezen heeft aangemerkt als de algemene regel ten aanzien waarvan diende te worden onderzocht of ondernemingen die zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevonden, verschillend werden behandeld, terwijl verzoekster zich beroept op de meer algemene regel van overdracht van de verliezen, die voor elke belastingheffing geldt.

104 In dit verband dient eraan te worden herinnerd dat, enerzijds, de regel van overdracht van de verliezen een mogelijkheid is waarvan alle vennootschappen in het kader van de vennootschapsbelasting gebruik kunnen maken, en, anderzijds, de regel van het laten vervallen van de verliezen die mogelijkheid beperkt in het geval van het verwerven van een deelneming van minimaal 25 % van het kapitaal en die mogelijkheid afschaft in het geval van het verwerven van een deelneming van meer dan 50 % van het kapitaal. Deze laatste regel is dus stelselmatig van toepassing in alle gevallen waarin de samenstelling van de aandeelhouders ten belope van minimaal 25 % van het kapitaal verandert, zonder dat een onderscheid wordt gemaakt naargelang van de aard of de kenmerken van de betrokken ondernemingen.

105 Bovendien is de saneringsclausule geformuleerd in de vorm van een uitzondering op de regel van het laten vervallen van de verliezen, en is zij slechts van toepassing op welomschreven situaties die onder laatstgenoemde regel vallen.

106 Vast staat dus dat de regel van het laten vervallen van de verliezen, net als de regel van overdracht van de verliezen, deel uitmaakt van het wettelijke kader van de litigieuze maatregel. Met andere woorden, het relevante wettelijke kader bestaat in het onderhavige geval uit de algemene regel van overdracht van de verliezen, zoals die is beperkt door de regel van het laten vervallen van de verliezen, en het is juist in dat kader dat dient te worden nagegaan of de litigieuze maatregel differentieert tussen marktdeelnemers die zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden in de zin van de in punt 91 hierboven aangehaalde rechtspraak, een kwestie die in het kader van het tweede onderdeel van het eerste middel wordt uiteengezet.

107 Bijgevolg dient te worden geoordeeld dat de Commissie geen fout heeft gemaakt door weliswaar het bestaan van een meer algemene regel, namelijk de regel van overdracht van de verliezen, vast te stellen, maar tegelijkertijd aan te tonen dat het wettelijke referentiekader voor de beoordeling of de litigieuze maatregel selectief is, bestond uit de regel van het laten vervallen van de verliezen.

108 Aan dit oordeel wordt niet afgedaan door de argumenten van verzoekster inzake de twijfel van de nationale rechterlijke instanties over de grondwettigheid van de regel van het laten vervallen van de verliezen en inzake de noodzaak van een restrictieve uitlegging van deze regel tegen de achtergrond van de grondwettelijke beginselen. Deze argumenten staan immers niet in de weg aan het oordeel dat de deze regel, zolang hij niet is afgeschaft, deel uitmaakt van het nationale recht, en dat de saneringsclausule slechts van toepassing is voor zover die regel geldt. Bijgevolg kon de Commissie bij de afbakening van het referentiekader niet voorbijgaan aan deze regel zelfs indien zij deze in voorkomend geval op restrictieve wijze wou uitleggen.

109 Ook de argumenten die erop gericht zijn, aannemelijk te maken dat de regel van het laten vervallen van de verliezen een afwijking van de grondwettelijke beginselen vormt, zijn niet ter zake dienend, aangezien de kwalificatie van die regel als uitzondering op een hogere rechtsregel, zoals het beginsel van belastingheffing naar draagkracht, niet eraan in de weg staat dat die regel deel uitmaakt van het referentiekader van de litigieuze maatregel, tegen de achtergrond waarvan de selectiviteit van die maatregel moet worden beoordeeld.

110 Het eerste onderdeel van het eerste middel moet dus worden afgewezen.

– Tweede onderdeel: onjuiste beoordeling van de juridische en feitelijke situatie van de ondernemingen die sanering nodig hebben, en onjuiste kwalificatie van de saneringsclausule als algemene maatregel

111 In het bestreden besluit is de Commissie ervan uitgegaan dat de regel van het laten vervallen van de verliezen een ruimere werkingssfeer had dan de oude regel (overweging 10), dat de regel aanvankelijk niet voorzag in uitzonderingen (overweging 11) en dat, zoals blijkt uit de memorie van toelichting bij de wet hervorming ondernemingsbelasting van 2008 (zie punt 6 hierboven), de regel een dubbel doel had: enerzijds, de regeling vereenvoudigen, en, anderzijds, gerichter tegen misbruik optreden (overweging 12). Zij heeft ook beklemtoond dat het ontbreken van een uitdrukkelijke uitzondering om overdracht van de verliezen mogelijk te maken in geval van sanering werd gecompenseerd door de mogelijkheid voor de belastingautoriteiten om op grond van het saneringsdecreet naar billijkheid af te zien van belastingvorderingen (overweging 12; zie punt 7 hierboven).

112 Op basis van deze elementen heeft de Commissie in de overwegingen 68 tot en met 79 van het bestreden besluit allereerst geoordeeld dat het stelsel van vennootschapsbelasting tot doel had inkomsten voor de begroting te genereren, en dat de regel van het laten vervallen van de verliezen tot doel had te beletten dat de ondernemingen waarvan de samenstelling van de aandeelhouders was veranderd, hun verliezen overdragen. Vervolgens heeft zij geoordeeld dat, gelet op dat doel, alle ondernemingen waarvan de samenstelling van de aandeelhouders ten belope van minimaal 25 % van de aandelen was veranderd, zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevonden. Ten slotte heeft zij vastgesteld dat de saneringsclausule binnen elke categorie een onderscheid maakte tussen, enerzijds, de ondernemingen die weliswaar verlies maakten, maar voorts gezond waren, en, anderzijds, de ondernemingen die, volgens de voorwaarden van de saneringsclausule, insolvent waren of een te zware schuldenlast torsten, of dreigden insolvent te worden of een te zware schuldenlast te torsen.

113 In de eerste plaats voert verzoekster aan dat de ondernemingen die binnen de werkingssfeer van de saneringsclausule vallen, zich ten aanzien van het doel van de regeling, namelijk misbruik voorkomen, niet in een feitelijke en juridische situatie bevinden die vergelijkbaar is met die van de andere

ondernemingen die aan de regel van het laten vervallen van de verliezen zijn onderworpen. Zo zou de regel van het laten vervallen van de verliezen niet gelden in gevallen van sanering van ondernemingen, waarin geen gevaar voor het opzetten van misbruik opleverende constructies bestaat.

114 Verzoekster, ondersteund door de Bondsrepubliek Duitsland, stelt in de tweede plaats dat de saneringsclausule een algemene maatregel vormt omdat zij ten goede komt aan elke onderneming in moeilijkheden ongeacht de grootte, de sector en het belang van de economische activiteit van de onderneming.

115 De Commissie werpt om te beginnen op, dat de in repliek aangevoerde argumenten inzake de juridische en feitelijke situatie van de ondernemingen die sanering nodig hebben, en inzake de kwalificatie van de saneringsclausule als algemene maatregel, nieuwe middelen zijn en bijgevolg niet-ontvankelijk zijn.

116 Wat de grond van de zaak betreft, bestrijdt de Commissie de argumenten van verzoekster.

117 Wat de ontvankelijkheid van de door verzoekster aangevoerde argumenten betreft, dient eraan te worden herinnerd dat volgens artikel 48, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van 2 mei 1991 nieuwe middelen in de loop van het geding niet mogen worden voorgedragen, tenzij zij steunen op gegevens, hetzij rechtens of feitelijk, waarvan eerst in de loop van de behandeling is gebleken. Een middel dat een nadere uitwerking is van een eerder rechtstreeks of stilzwijgend opgeworpen middel en daarmee nauw verband houdt, moet echter ontvankelijk worden verklaard (arrest van 11 juli 2013, Ziegler/Commissie, C-439/11 P, Jurispr., EU:C:2013:513, punt 46). Hetzelfde geldt voor een ter ondersteuning van een middel aangevoerde grief (arrest van 21 maart 2002, Joynson/Commissie, T-231/99, Jurispr., EU:T:2002:84, punt 156, bevestigd bij beschikking van 10 december 2003, Joynson/Commissie, C-204/02 P, Jurispr., EU:C:2003:660).

118 Tegen de achtergrond van de hierboven aangehaalde rechtspraak dient dus te worden nagegaan of de door verzoekster in repliek aangedragen argumenten inzake de juridische en feitelijke situatie van de ondernemingen die sanering nodig hebben, en inzake de kwalificatie van de saneringsclausule als algemene maatregel, nieuwe middelen dan wel veeleer een nadere uitwerking van het eerste onderdeel van het eerste middel zijn.

119 Er dient aan te worden herinnerd dat het eerste onderdeel van het eerste middel van verzoekster, betreffende onjuiste afbakening van het referentiekader, ziet op het ontbreken van een bestanddeel van staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, namelijk de selectiviteit van de maatregel. Met de grieven inzake, enerzijds, het feit dat de juridische en feitelijke situatie van de ondernemingen die sanering nodig hebben, niet vergelijkbaar is met die van andere ondernemingen, en, anderzijds, de kwalificatie van de saneringsclausule als algemene maatregel, wordt eveneens, zij het uit verschillende oogpunten, betwist dat de litigieuze maatregel selectief is.

120 Volgens de in punt 91 hierboven aangehaalde vaste rechtspraak veronderstelt de kwalificatie van een belastingmaatregel als prima facie selectieve maatregel, dat eerst wordt bepaald en onderzocht welke algemene of „normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt, en dat vervolgens wordt aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel differentieert tussen marktdeelnemers die zich ten aanzien van het doel van die regeling in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden.

121 Vast staat in het onderhavige geval dat verzoekster met haar eerste middel in wezen opkomt tegen het antwoord van de Commissie op de vraag of de litigieuze maatregel prima facie selectief is, en meer in het bijzonder, tegen de afbakening van het referentiekader.

122 Verder dient erop te worden gewezen dat de specifiekere argumenten inzake de juridische en feitelijke situatie van de ondernemingen die sanering nodig hebben, en de kwalificatie van de saneringsclausule als algemene maatregel zijn aangedragen in antwoord op het betoog van de Commissie, die in het

verweerschrift nader heeft aangegeven dat het referentiekader niet ten opzichte van het belastingstelsel in het algemeen kon worden afgebakend, maar veeleer diende te worden afgebakend ten opzichte van de ondernemingen die zich volgens haar in een feitelijke en juridische situatie bevinden die vergelijkbaar is met die van de ondernemingen die in aanmerking komen voor toepassing van de saneringsclausule. Over de vraag of de identificatie van de ondernemingen die zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden, in het kader van de eerste dan wel in het kader van de tweede fase van bovengenoemd onderzoek moet worden behandeld, is tussen partijen van gedachten gewisseld.

123 Bijgevolg dient te worden geoordeeld dat, anders dan verzoekster stelt, de betrokken grief een nadere uitwerking van het eerste onderdeel van het eerste middel en geen nieuw middel is.

124 Het tweede onderdeel van het eerste middel is dus ontvankelijk.

125 Wat de gegrondheid van verzoeksters argumenten betreft, dient, nu is vastgesteld dat het referentiekader bestaat uit de regel van het laten vervallen van de verliezen, in de eerste plaats te worden nagegaan of, gelet op het door de relevante belastingregeling nagestreefde doel, de ondernemingen die toepassing van de saneringsclausule genieten, zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden als de andere ondernemingen die aan de regel van het laten vervallen van de verliezen zijn onderworpen. Het staat aan de Commissie dit aan te tonen in de zin van de in punt 93 hierboven aangehaalde rechtspraak.

126 De Commissie is, zakelijk weergegeven, van mening dat, aangezien de in het onderhavige geval relevante belastingregeling tot doel heeft te beletten dat de ondernemingen waarvan de samenstelling van de aandeelhouders is veranderd, hun verliezen overdragen, alle ondernemingen waarvan de samenstelling van de aandeelhouders is veranderd, zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden, ongeacht of zij in aanmerking komen voor toepassing van de saneringsclausule. De litigieuze maatregel zou dus prima facie selectief zijn, aangezien hij alleen ten goede komt aan de ondernemingen die aan de voorwaarden van die clausule voldoen.

127 Verzoekster is echter van mening dat, aangezien de betrokken regeling tot doel heeft misbruik van overdracht van de verliezen te voorkomen, alleen de ondernemingen die aan de voorwaarden van de saneringsclausule voldoen, zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden, omdat zij niet in staat zijn misbruik te maken van de overdracht van verliezen.

128 Zoals in punt 106 hierboven is gezegd, bestaat het relevante wettelijke kader in het onderhavige geval uit de algemene regel van overdracht van de verliezen, zoals die is beperkt door de regel van het laten vervallen van de verliezen. Bijgevolg dient ervan te worden uitgegaan, zoals uit overweging 71 van het bestreden besluit blijkt, dat het relevante doel van het referentiebelastingstelsel erin bestaat te beletten dat ondernemingen waarvan de samenstelling van de aandeelhouders is veranderd, hun verliezen overdragen. Met andere woorden, de mogelijkheid om verliezen over te dragen wordt beperkt of afgeschaft in de gevallen waarin, als gevolg van de verwerving van een deelneming van minimaal 25 % van de aandelen, de samenstelling van de aandeelhouders van de onderneming die de verliezen heeft opgestapeld, aanmerkelijk is veranderd.

129 Hieruit volgt dat alle ondernemingen waarvan de samenstelling van de aandeelhouders een dergelijke verandering heeft ondergaan, zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden, ongeacht of zij in moeilijkheden verkeren in de zin van de saneringsclausule.

130 De litigieuze maatregel ziet echter niet op alle ondernemingen waarvan de samenstelling van de aandeelhouders aanmerkelijk is veranderd, maar op een welbepaalde categorie van ondernemingen, namelijk op de ondernemingen die volgens de bewoordingen van de saneringsclausule op het tijdstip

van de verwerving van de deelneming „insolvent zijn of een te zware schuldenlast torsen of insolvent dreigen te worden of een te zware schuldenlast dreigen te torsen” (hierna: „ondernemingen in moeilijkheden”).

131 Vast staat dat deze categorie niet alle ondernemingen omvat die zich ten aanzien van het doel van de betrokken belastingregeling in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden.

132 Zelfs in de veronderstelling dat, zoals verzoekster stelt, het relevante doel van het belastingstelsel erin bestaat misbruik van overdracht van de verliezen tegen te gaan door de aankoop van „lege vennootschappen” te voorkomen, neemt dit niet weg dat de litigieuze maatregel alleen van toepassing is op de ondernemingen die aan bepaalde voorwaarden voldoen, met name de ondernemingen in moeilijkheden.

133 Vast staat dat, ook wanneer er in de onder de litigieuze maatregel vallende situaties overeenkomstig het onderzochte doel geen gevaar van misbruik bestaat, die maatregel niet toestaat dat de verliezen worden overgedragen bij een aanmerkelijke verandering van de samenstelling van de aandeelhouders van de betrokken vennootschap, wanneer die verandering geen ondernemingen in moeilijkheden betreft, zelfs niet indien die verandering van de samenstelling van de aandeelhouders niet is gericht op de aankoop van „lege vennootschappen” en zij dus geen risico van misbruik creëert. De overdracht van de verliezen is zelfs verboden indien is voldaan aan de andere voorwaarden van de saneringsclausule, betreffende met name de handhaving van de wezenlijke structuur van de vennootschap, te weten de voorwaarden onder c) tot en met e) van de saneringsclausule. Met andere woorden, de voorwaarden onder a) en b) van de saneringsclausule houden geen verband met het doel misbruiken te voorkomen. Zij hebben dus tot gevolg dat de ondernemingen in moeilijkheden worden begunstigd.

134 Bijgevolg dient te worden geoordeeld dat de Commissie geen fout heeft gemaakt door te oordelen dat de litigieuze maatregel differentieerde tussen marktdeelnemers die zich ten aanzien van het genoemde doel van het belastingstelsel in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie in die zin van punt 91 hierboven bevinden.

135 Aan dit oordeel wordt niet afgedaan door de door verzoekster aangevoerde omstandigheid dat andere afwijkingen, zoals de clausule inzake de groepen van ondernemingen en de clausule inzake de stille reserves, zien op situaties waarin er geen gevaar van misbruik bestaat.

136 Ook al zouden dergelijke uitzonderingen, net als de saneringsclausule, worden gerechtvaardigd door het feit dat zij zien op situaties waarin de betrokken ondernemingen niet in staat zijn om misbruik te maken van de overdracht van de verliezen, neemt dit niet weg dat het betrokken wettelijke stelsel de facto marktdeelnemers die zich ten aanzien van het doel van het relevante belastingstelsel in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden, ongelijk behandelt.

137 Behalve in situaties waarin bovengenoemde uitzonderingen van toepassing zijn, kan een onderneming immers niet vermijden dat de verliezen vervallen, zelfs niet wanneer er geen enkel gevaar van misbruik bestaat. Het Hof heeft overigens geoordeeld dat het bestaan van een selectief voordeel voor ondernemingen die van de normale belasting zijn vrijgesteld, niet kan worden bestreden met het argument dat er voor andere ondernemingen andere vrijstellingen van dezelfde belasting bestaan (zie in die zin arresten België en Forum 187/Commissie, punt 62 supra, EU:C:2006:416, punt 120, en van 1 juli 2010, BNP Paribas en BNL/Commissie, T-335/08, Jurispr., EU:T:2010:271, punt 162).

138 In elk geval is het, zoals in punt 133 hierboven is uiteengezet, de saneringsclausule zelf die, voor de toepassing ervan, een niet op het relevante doel van de in punt 106 hierboven omschreven belastingregeling gebaseerd onderscheid maakt tussen, enerzijds, de ondernemingen die alleen voldoen aan de onder c) tot en met e) van die clausule gestelde voorwaarden, en, anderzijds, de ondernemingen die ook voldoen aan de onder a) en b) van die clausule gestelde voorwaarden, met andere woorden de ondernemingen in moeilijkheden.

139 In de tweede plaats faalt ook het argument van verzoekster en van interveniënte, dat de litigieuze maatregel een algemene maatregel is omdat hij ten goede komt aan elke onderneming in moeilijkheden.

140 Enerzijds berust, in de context van het onderzoek naar de selectiviteit van een belastingmaatregel, het antwoord op de vraag of de maatregel een algemene maatregel is, op het antwoord op de vraag of die maatregel ten opzichte van de algemene of normale belastingregeling differentieert tussen marktdeelnemers die zich ten aanzien van het doel van die regeling in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden. Zoals in de voorgaande punten is gezegd, heeft de Commissie in het bestreden besluit echter terecht geoordeeld dat de litigieuze maatregel een onderscheid maakt tussen de ondernemingen, namelijk tussen de ondernemingen die voldoen aan de voorwaarden van de betrokken maatregel, en andere ondernemingen die zich ten aanzien van het doel van de betrokken regeling in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden. Zelfs al zou dit doel, zoals verzoekster stelt, bestaan in het voorkomen van misbruik van overdracht van de verliezen, vaststaat dat de litigieuze maatregel, op zichzelf of in samenhang met de twee andere bovengenoemde uitzonderingen beschouwd, niet ziet op alle ondernemingen waarin een schadelijke deelneming is genomen die geen dergelijk gevaar van misbruik meebrengt.

141 Anderzijds staat vast dat, anders dan verzoekster betoogt, de litigieuze maatregel geen algemene maatregel is in de zin van een maatregel waarvoor alle ondernemingen in aanmerking komen als bedoeld in het arrest van 7 november 2014, Autogrill España/Commissie (T-219/10, Jurispr., waartegen hogere voorziening is ingesteld, EU:T:2014:939, punten 44 en 45). De litigieuze maatregel bakent zijn werkingssfeer immers ratione personae af. Hij ziet slechts op een categorie van ondernemingen die zich in een specifieke situatie bevinden, te weten de ondernemingen in moeilijkheden. Daardoor is deze maatregel prima facie selectief.

142 Ten slotte dient ook afwijzend te worden beslist op verzoeksters argument volgens hetwelk, zakelijk weergegeven, wanneer de Commissie toegeeft dat het niet toepassen van de regel van het laten vervallen van de verliezen in geval van een verandering van de samenstelling van de aandeelhouders met betrekking tot minder dan 25 % van het kapitaal geen staatssteun vormt omdat een dergelijke verandering niet de mogelijkheid biedt om het beleid van de onderneming te beïnvloeden, dit ook zou moeten gelden in geval van een verandering van de samenstelling van de aandeelhouders met het oog op sanering, die evenmin de mogelijkheid biedt om invloed uit te oefenen op het beleid van de onderneming. Volgens verzoekster zou de redenering van de Commissie er anders op neerkomen dat de handhaving van de overdracht van de verliezen ook in het geval van verwerving van een deelneming van minder dan 25 % als staatssteun wordt aangemerkt.

143 Vast staat in dit verband dat de toepassing van de regel van het laten vervallen van de verliezen berust op algemene criteria die voor alle ondernemingen gelden. Zoals de Commissie terecht heeft beklemtoond, vormt in het bijzonder de drempel van de 25 % een redelijke drempel vanaf dewelke kan worden vermoed dat invloed wordt uitgeoefend op de verworven onderneming, en dat dus de mogelijkheid bestaat dat verwerver profiteert van de door deze onderneming overdragen verliezen. De saneringsclausule ziet echter slechts op een specifieke categorie van ondernemingen, namelijk de ondernemingen in moeilijkheden.

144 In elk geval faalt dit argument omdat het niet zozeer de slotsom ontkracht dat de saneringsclausule selectief is, maar in wezen erop is gericht aan te tonen dat andere situaties, namelijk het verwerven van deelnemingen van minder dan 25 %, – waarvoor de regel van het laten vervallen van de verliezen niet geldt – aanleiding kunnen geven tot een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. Vast staat in dit verband dat verzoekster zich niet op het bestaan van andere maatregelen die eventueel als staatssteun zouden kunnen worden aangemerkt, kan beroepen om aan te tonen dat de litigieuze maatregel geen staatssteun vormt.

145 Bijgevolg dient het tweede onderdeel van het eerste middel te worden afgewezen.

– Derde onderdeel: schending van het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen

146 Verzoekster voert in repliek aan dat zowel de praktijk van de Commissie als de mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen (PB 1998, C 384, blz. 3) een gewettigd vertrouwen hebben gecreëerd dat de Commissie de saneringsclausule niet als selectieve maatregel zal aanmerken.

147 De Commissie antwoordt hierop dat deze grief inzake schending van het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen nieuw en dus niet-ontvankelijk is, omdat hij voor het eerst in repliek is aangevoerd. Zij betoogt eveneens dat deze grief in elk geval moet worden afgewezen.

148 Vast staat in het onderhavige geval dat de grief inzake schending van het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen in het verzoekschrift uitdrukkelijk noch impliciet is aangevoerd. Hij vormt evenmin een nadere uitwerking van een in het verzoekschrift aangevoerd middel.

149 Bijgevolg vormt het betrokken argument een voor het eerst in repliek aangevoerde nieuwe grief die niet steunt op gegevens, hetzij rechtens of feitelijk, waarvan eerst in de loop van de behandeling is gebleken. Het is dus een grief die, overeenkomstig de in punt 117 hierboven aangehaalde rechtspraak, niet-ontvankelijk is op grond van artikel 48, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering van 2 mei 1991.

150 Bijgevolg dient het derde onderdeel van het eerste middel, en dus dit middel in zijn geheel, te worden afgewezen.

Tweede middel: de litigieuze maatregel wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het belastingstelsel

151 Verzoekster voert aan dat de saneringsclausule in wezen de toepassing van het beginsel van belastingheffing naar draagkracht, een inherent doel van het belastingstelsel, mogelijk maakt. Het zou dus een maatregel zijn die wordt gerechtvaardigd door de aard of de interne structuur van het belastingstelsel.

152 De saneringsclausule zou bovendien evenredig zijn aan het doel dat ermee wordt nagestreefd, gelet op het feit dat, enerzijds, het eerdere op het saneringsdecreet gebaseerde stelsel ontoereikend is gebleken wegens de wereldwijde financiële crisis, en, anderzijds, het nieuwe stelsel de belastingdienst geen enkele beoordelingsbevoegdheid verleent ter zake van de toepassing van de saneringsclausule.

153 De Commissie stelt allereerst dat het tweede middel niet-ontvankelijk is omdat het berust op nieuwe feiten, te weten aan het Duitse grondwettelijke recht en belastingrecht ontleende argumenten die tijdens de administratieve procedure niet zijn aangevoerd.

154 Verder stelt zij dat het tweede middel onbegrijpelijk is. In het bijzonder zou verzoekster niet hebben uitgelegd waarom het beginsel van belastingheffing naar draagkracht een rechtvaardiging op grond van de aard en de opzet van het belastingstelsel en niet een rechtvaardiging op grond van een extern en algemeen doel van fiscale billijkheid vormt, en op welk punt de wetgever zijn zeer ruime beoordelingsmarge bij de toepassing van dit beginsel heeft aangetast door de vaststelling van de regel inzake het laten vervallen van de verliezen, zodat de vaststelling van de saneringsclausule noodzakelijk zou zijn geworden.

155 Ten slotte betwist de Commissie de gegrondheid van verzoeksters argumenten.

156 Om te beginnen dient de door de Commissie opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid van het middel te worden afgewezen, net zoals in punt 102 hierboven is gebeurd. Uit de door de Commissie aangevoerde en in dat punt aangehaalde rechtspraak blijkt immers dat de beoordeling van de rechtmatigheid van een besluit aan de hand van de gegevens waarover de Commissie beschikte op het ogenblik waarop zij dat besluit vaststelde, in feite tot de gegrondheid en niet tot de ontvankelijkheid behoort.

157 Wat vervolgens de onbegrijpelijkheid van het middel betreft, staat vast, zoals verzoekster heeft opgemerkt, dat de Commissie de door verzoekster ten gronde aangevoerde argumenten, en met name het aan beginsel van belastingheffing naar draagkracht ontleende argument, dat, zoals gezegd, in het bestreden besluit is vermeld, heeft kunnen onderzoeken.

158 Wat de gegrondheid van verzoeksters argumenten betreft, dient eraan te worden dat, volgens de in punt 92 hierboven aangehaalde rechtspraak, een maatregel die, ofschoon hij differentieert tussen marktdeelnemers die zich ten aanzien van het door de relevante belastingregeling nagestreefde doel in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden, wordt gerechtvaardigd door de aard of de algemene opzet van het stelsel waarvan hij deel uitmaakt, niet voldoet aan de selectiviteitsvoorwaarde.

159 In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen, enerzijds, de doelstellingen van een specifieke belastingregeling die buiten die regeling zijn gelegen, en, anderzijds, de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan het belastingstelsel zelf, daar dergelijke doelstellingen en mechanismen als grondbeginselen of leidende beginselen van het betrokken belastingstelsel een dergelijke rechtvaardiging kunnen onderbouwen, wat door de lidstaat moet worden aangetoond (zie arresten Paint Graphos e.a., punt 91 supra, EU:C:2011:550, punt 65 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en van 7 maart 2012, British Aggregates/Commissie, T-210/02 RENV, Jurispr., EU:T:2012:110, punt 84 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Bijgevolg kunnen belastingvrijstellingen waarmee een doelstelling wordt nagestreefd die vreemd is aan het belastingstelsel waarvan zij deel uitmaken, niet ontsnappen aan de eisen die uit artikel 107, lid 1, VWEU voortvloeien (arrest Paint Graphos e.a., punt 91 supra, EU:C:2011:550, punt 70).

160 Verder dient eraan te worden herinnerd dat een nationale maatregel slechts door de aard of de algemene opzet van het betrokken belastingstelsel kan worden gerechtvaardigd indien hij, enerzijds, niet alleen coherent is met de inherente kenmerken van het betrokken belastingstelsel, maar ook met de uitvoering die aan dit stelsel wordt gegeven, en, anderzijds, in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel en niet verder gaat dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt (zie in die zin arrest Paint Graphos e.a., punt 91 supra, EU:C:2011:550, punten 73-75).

161 In het bestreden besluit heeft de Commissie een onderscheid gemaakt tussen, enerzijds, het doel van de regel van het laten vervallen van de verliezen, en, anderzijds, het doel van de saneringsclausule.

162 Met betrekking tot het doel van de regel van het laten vervallen van de verliezen heeft de Commissie, ofschoon de Duitse autoriteiten zich in de loop van de administratieve procedure hebben beroepen op het doel „met het oog op misbruik opgezette constructies uit te sluiten die door middel van [Mantelkauf-verrichtingen] van de [...] [overdracht van verliezen] gebruikmaken” (overweging 85 van het bestreden besluit), geoordeeld dat, zoals uit de bij de nieuwe regel aan de oude regel van het laten vervallen van de verliezen aangebrachte wijzigingen blijkt, het doel erin bestond „de verlaging van de vennootschapsbelasting van 25 % naar 15 % te financieren” (overweging 86 van het bestreden besluit).

163 Volgens de Commissie had de saneringsclausule daarentegen tot doel de uit de economische en financiële crisis voortvloeiende problemen aan te pakken en de ondernemingen in moeilijkheden tijdens die crisis te ondersteunen (overwegingen 87 en 88 van het bestreden besluit). Zij is tot de slotsom gekomen dat het doel van deze clausule buiten het belastingstelsel lag (overweging 89 van het bestreden besluit).

164 Vast staat dat uit de bewoordingen van de litigieuze maatregel duidelijk blijkt dat deze tot doel heeft de sanering van de ondernemingen in moeilijkheden te bevorderen. Indien dit niet het geval was, zou niet kunnen worden verklaard waarom § 8c, lid 1a, onder a), KStG en § 8c, lid 1a, onder b), KStG (zie punt 10 hierboven) respectievelijk als toepassingsvoorwaarde stellen dat de deelneming wordt verworven met oog op sanering van de vennootschap en dat de onderneming op het tijdstip van de verwerving insolvent is of een te zware schuldenlast torst of insolvent dreigt te worden of een te zware schuldenlast dreigt te torsen. Verzoekster geeft overigens zelf toe dat de wetgever met de litigieuze maatregel ook het doel nastreeft, vennootschappen die door de crisis in gevaarlijk vaarwater zijn gekomen en insolvent zijn geworden, in staat te stellen weer gezond te worden.

165 Het is dus overduidelijk dat het doel, of althans het hoofddoel, van de litigieuze maatregel erin bestaat de sanering van de ondernemingen in moeilijkheden te vergemakkelijken.

166 In dit verband staat vast dat bovengenoemd doel niet tot de grondbeginselen of leidende beginselen van het belastingstelsel behoort en dus niet binnen maar buiten dat belastingstelsel ligt (zie in die zin en naar analogie arresten van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, Jurispr., EU:C:2006:511, punt 82, en van 18 juli 2013, P, C-6/12, Jurispr., EU:C:2013:525, punt 30), zonder dat hoeft te worden nagegaan of de litigieuze maatregel evenredig is aan het nagestreefde doel.

167 In elk geval wordt de litigieuze maatregel evenmin gerechtvaardigd door de door verzoekster en interveniënte aangevoerde argumenten.

168 Allereerst kan de maatregel niet worden gerechtvaardigd door het beginsel van belastingheffing naar draagkracht.

169 Nog afgezien van het feit dat deze rechtvaardiging niet blijkt uit de memorie van toelichting van de betrokken wet, houdt zij veeleer verband met het specifieke doel van de regel van het laten vervallen van de verliezen, namelijk de strijd tegen misbruik van overdracht van verliezen. Zakelijk weergegeven houdt dit betoog in dat, aangezien enerzijds de regel van het laten vervallen van de verliezen is gericht op het voorkomen van misbruik en er anderzijds in geval van sanering geen sprake is van misbruik, de toepassing van de saneringsclausule wordt gerechtvaardigd door dezelfde logica als die welke ten gronde ligt aan de toepassing van de regel van het laten vervallen van de verliezen, en slechts tot gevolg heeft dat het algemene beginsel van overdracht van de verliezen als uitdrukking van het beginsel van belastingheffing naar draagkracht opnieuw van toepassing wordt.

170 Vast staat echter, in de veronderstelling deze uitlegging de juiste is, dat de litigieuze maatregel niet coherent is met het nagestreefde doel. Zoals in het kader van het eerste middel is uiteengezet, is de litigieuze maatregel immers alleen van toepassing op de ondernemingen in moeilijkheden. In deze omstandigheden valt niet in te zien waarom het beginsel van belastingheffing naar draagkracht zou eisen dat een onderneming in moeilijkheden haar verliezen mag overdragen, terwijl die overdracht wordt geweigerd aan een gezonde onderneming die verlies heeft gemaakt en voldoet aan de andere voorwaarden van de saneringsclausule.

171 Vervolgens wordt de litigieuze maatregel evenmin gerechtvaardigd door, enerzijds, verschillen tussen schadelijke deelnemingen en deelnemingen met het oog op sanering, en, anderzijds, objectieve verschillen tussen belastingplichtigen. Volgens verzoekster, ondersteund door de Bondsrepubliek Duitsland, heeft in geval van een deelneming met het oog op sanering de nieuwe aandeelhouder geen volledige zeggenschap over het gebruik van de verliezen. Bovendien zouden de ondernemingen die sanering nodig hebben, anders dan de gezonde ondernemingen, geen financiering kunnen vinden op de kapitaalmarkt en geen overnemer kunnen vinden. Zij zouden evenmin hun verliezen kunnen behouden op grond van de clausule inzake de stille reserves.

172 Enerzijds staat in dit verband vast dat het argument inzake het ontbreken van volledige zeggenschap over het gebruik van de verliezen niet coherent is. Andere ondernemingen die niet voldoen aan de voorwaarden van de saneringsclausule, kunnen immers economische moeilijkheden ondervinden en niet in staat zijn volledige zeggenschap uit te oefenen over het gebruik van de verliezen, maar niettemin zijn uitgesloten van toepassing van de saneringsclausule. Anderzijds is het verschil in situatie tussen ondernemingen die sanering nodig hebben en gezonde ondernemingen, wat de toegang tot kapitaal en de beschikbaarheid van stille reserves betreft, in het onderhavige geval niet ter zake dienend. Zoals de Commissie in overweging 91 van het bestreden besluit terecht heeft opgemerkt, is het eventuele doel voor ondernemingen in moeilijkheden de toegang tot kapitaal gemakkelijker te maken, geen inherent doel van het belastingstelsel.

173 Bijgevolg dient te worden geoordeeld dat verzoekster noch de Bondsrepubliek Duitsland gegevens heeft aangedragen die de litigieuze maatregel kunnen rechtvaardigen overeenkomstig de in de punten 158 tot en met 160 hierboven aangehaalde rechtspraak.

174 Kortom, het tweede middel dient te worden afgewezen en bijgevolg dient het beroep in zijn geheel te worden verworpen.

Kosten

175 Volgens artikel 134, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Gerecht wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dat is gevorderd. Volgens artikel 134, lid 3, van het Reglement kan het Gerecht echter, indien partijen onderscheidenlijk op een of meer punten in het ongelijk worden gesteld, en indien dit, gelet op de omstandigheden van de zaak, gerechtvaardigd voorkomt, beslissen dat een partij behalve in haar eigen kosten ook in een deel van de kosten van de andere partij wordt verwezen.

176 In het onderhavige geval staat vast dat, enerzijds, de door de Commissie op grond van artikel 114 van het Reglement voor de procesvoering van 2 mei 1991 opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid dient te worden afgewezen, en, anderzijds, het beroep in zijn geheel ongegrond dient te worden verklaard.

177 Gelet op deze omstandigheden dient verzoekster, behalve in haar eigen kosten, ook te worden verwezen in twee derde van de kosten van de Commissie en dient deze laatste te worden verwezen in een derde van haar eigen kosten.

178 Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering dragen de lidstaten die in het geding hebben geïntervenieerd, hun eigen kosten. Bijgevolg zal de Bondsrepubliek Duitsland haar eigen kosten dragen.

HET GERECHT (Negende kamer),

rechtdoende, verklaart:

1) De exceptie van niet-ontvankelijkheid wordt afgewezen.

2) Het beroep wordt ongegrond verklaard.

3) Heitkamp BauHolding GmbH zal haar eigen kosten en twee derde van de kosten van de Europese Commissie dragen. De Commissie zal een derde van haar eigen kosten dragen.

4) De Bondsrepubliek Duitsland zal haar eigen kosten dragen.

Berardis Czúcz Popescu

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 4 februari 2016.

ondertekeningen

Inhoud

Toepasselijke nationale bepalingen 2

Regel van overdracht van de verliezen 2

Regel van het laten vervallen van de verliezen 2

Saneringsclausule 3

Clausules inzake stille reserves en inzake groepen van ondernemingen 4

Aan het geding ten grondslag liggende feiten 4

Administratieve procedure 5

Bestreden besluit 5

Procedure en conclusies van partijen 7

In rechte 8

Ontvankelijkheid van het beroep 8

Procesbevoegdheid in de zin van artikel 263, vierde alinea, VWEU 8

Procesbelang 12

Ten gronde 13

Eerste middel: de litigieuze maatregel is niet prima facie selectief 14

– Eerste onderdeel: onjuiste afbakening van het referentiekader 14

– Tweede onderdeel: onjuiste beoordeling van de juridische en feitelijke situatie van de ondernemingen die sanering nodig hebben, en onjuiste kwalificatie van de saneringsclausule als algemene maatregel 16

– Derde onderdeel: schending van het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen . 21

Tweede middel: de litigieuze maatregel wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het belastingstelsel 21

Kosten 24