SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

YVES BOT

vom 23. April 2009 [1]

1. Aufgrund der vom Rat der Europäischen Union im Jahr 1997 durchgeführten Arbeiten zum Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten unterzog die Kommission der Europäischen Gemeinschaften die von den Mitgliedstaaten erlassenen steuerrechtlichen Regelungen einer Überprüfung bzw. einer erneuten Überprüfung anhand der Vorschriften des EG-Vertrags über staatliche Beihilfen.

2. Dabei überprüfte die Kommission erneut die steuerrechtliche Regelung, die das Königreich Belgien zugunsten von Koordinierungszentren durchgeführt hatte [2]. Während sie in den Jahren 1984, 1987 und 1990 der Auffassung gewesen war, dass diese Regelung keine staatliche Beihilfe darstelle, erließ sie am 17. Februar 2003 eine Entscheidung, mit der sie diese Regelung für unvereinbar mit dem Gemeinsamen Markt erklärte [3]. Gegen diese Entscheidung wurde Nichtigkeitsklage vor dem Gerichtshof erhoben, über die mit Urteil vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission [4], entschieden wurde.

3. Zugleich untersuchte die Kommission die im Jahr 1997 vom Königreich der Niederlande erlassene Steuerregelung für von bestimmten Unternehmensgruppen ausgeübte internationale Finanzierungstätigkeiten (im Folgenden: Finanzierungsregelung).

4. Nach dieser Regelung dürfen Unternehmen, denen die Anwendung der Regelung mit einer Geltungsdauer von zehn Jahren bewilligt wurde, Rückstellungen für Risiken bilden, die sie in Ausübung dieser Tätigkeiten eingehen. Die Regelung war vor ihrer Durchführung nicht bei der Kommission angemeldet worden. Die Kommission beschloss am 11. Juli 2001, das förmliche Prüfverfahren gemäß Art. 88 Abs. 2 EG einzuleiten.

5. Mit Entscheidung vom 17. Februar 2003 [5] erklärte die Kommission die Finanzierungsregelung für eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfe. Sie entschied jedoch, dass sich die Unternehmen, auf die diese Regelung zum Zeitpunkt der Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens anwendbar gewesen sei, aufgrund ihrer eigenen wiederholten Stellungnahmen zu der belgischen Steuerregelung in den Jahren

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — Ein Koordinierungszentrum ist ein von einer multinationalen Unternehmensgruppe gegründetes Unternehmen, dessen Geschäftszweck in der Erbringung verschiedener Dienstleistungen, insbesondere finanzieller Natur, für diese Unternehmen besteht.

3 — Entscheidung C(2003) 564 endg. der Kommission über die Beihilferegelung, die Belgien zugunsten von Koordinierungszentren mit Sitz in Belgien durchgeführt hat, in der am 23. April 2003 berichtigten Fassung.

4 — C-182/03 und C-217/03, Slg. 2006, I-5479.

5 — Entscheidung 2003/515/EG der Kommission über die Maßnahme, die die Niederlande zugunsten von Unternehmen mit internationalen Finanzierungstätigkeiten durchgeführt haben (ABl. L 180, S. 52, im Folgenden: streitige Entscheidung).

1984, 1987 und 1990 auf ein berechtigtes Vertrauen auf die Vereinbarkeit der Finanzierungsregelung mit den Vorschriften des Vertrags berufen könnten, und gestattete es ihnen deshalb, die Finanzierungsregelung bis zum Ende der ihnen bewilligten Laufzeit, längstens jedoch bis 31. Dezember 2010, in Anspruch zu nehmen.

6. Das niederländische Unternehmen Koninklijke Friesland Foods NV [6] erhob vor dem Gericht erster Instanz der Europäischen Gemeinschaften Klage auf Nichtigerklärung der streitigen Entscheidung.

7. Das Gericht erklärte diese Entscheidung mit Urteil vom 12. September 2007, Koninklijke Friesland Foods/Kommission [7], für nichtig, soweit damit Wirtschaftsteilnehmer wie KFF, die bis zum 11. Juli 2001 einen Antrag auf Anwendung der Finanzierungsregelung gestellt hatten, über den die niederländische Steuerverwaltung noch nicht entschieden hatte, von der Übergangsregelung ausgeschlossen wurden.

8. Der Gerichtshof ist nunmehr mit dem Rechtsmittel der Kommission gegen dieses Urteil befasst. Mit diesem Rechtsmittel werden im Wesentlichen zwei Rechtsfragen aufgeworfen, in denen es um die Eigenschaft von KFF als ein von der Beihilferegelung potenziell begünstigtes Unternehmen und um die fehlende Anmeldung dieser Regelung bei der Kommission geht.

9. Die erste Frage betrifft die Zulässigkeit der Nichtigkeitsklage von KFF gegen die streitige Entscheidung und geht dahin, ob sie deren Rechtswidrigkeit vor dem Gemeinschaftsrichter geltend machen kann, obwohl sie zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Entscheidung keine Rechte erworben hatte.

10. Mit der zweiten Rechtsfrage wird der Gerichtshof ersucht, den Umfang des Grundsatzes des Vertrauensschutzes im Bereich der staatlichen Beihilfen zu untersuchen. Die Frage geht dahin, ob sich KFF ebenso wie die anderen von der Finanzierungsregelung begünstigten Unternehmen auf den Schutz berechtigten Vertrauens berufen und in den Genuss von Übergangsmaßnahmen kommen kann, obwohl diese Regelung vor ihrer Durchführung nicht bei der Kommission angemeldet worden war. Der Gerichtshof wird somit ersucht, zu prüfen, ob die Voraussetzungen, die er im Urteil Belgien und Forum187/Kommission für das Vorliegen einer Verletzung dieses Grundsatzes aufgestellt hat, hier erfüllt sind.

11. Ich werde dem Gerichtshof in den vorliegenden Schlussanträgen vorschlagen, dem Rechtsmittel stattzugeben.

12. In erster Linie werde ich darlegen, dass dem Gericht bei seiner Prüfung der Zulässigkeit der Klage ein Rechtsirrtum unterlaufen

6 — Im Folgenden: KFF.
7 — T-348/03, im Folgenden: angefochtenes Urteil.

ist, als es entschied, dass KFF von der streitigen Entscheidung individuell betroffen sei, und dass dieser Rechtsirrtum die Aufhebung des angefochtenen Urteils rechtfertigt.

13. Hilfsweise werde ich darlegen, dass dieses Urteil, selbst wenn die Klage von KFF zulässig wäre, aufzuheben ist, da sich dieses Unternehmen nicht auf eine Verletzung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes berufen konnte.

14. Ich werde dem Gerichtshof vorschlagen, selbst endgültig über die von der Kommission erhobene Einrede der Unzulässigkeit zu entscheiden und dieser stattzugeben.

I — Der gemeinschaftsrechtliche Rahmen

15. Nach dem Vertrag sind staatliche Beihilfen grundsätzlich, vorbehaltlich bestimmter Ausnahmen, untersagt. Art. 87 Abs. 1 EG lautet:

„Soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen."

16. Sodann werden in Art. 87 Abs. 2 und 3 EG diejenigen staatlichen Beihilfen aufgeführt, die ohne Weiteres mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar sind, und diejenigen, die als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar angesehen werden können.

17. In Art. 88 EG heißt es:

„(1) Die Kommission überprüft fortlaufend in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten die in diesen bestehenden Beihilferegelungen. Sie schlägt ihnen die zweckdienlichen Maßnahmen vor, welche die fortschreitende Entwicklung und das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes erfordern.

(2) Stellt die Kommission fest, nachdem sie den Beteiligten eine Frist zur Äußerung gesetzt hat, dass eine von einem Staat oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfe mit dem Gemeinsamen Markt nach Artikel 87 unvereinbar ist oder dass sie missbräuchlich angewandt wird, so entscheidet sie, dass der betreffende Staat sie binnen einer von ihr bestimmten Frist aufzuheben oder umzugestalten hat.

...

(3) Die Kommission wird von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen so rechtzeitig unterrichtet, dass sie sich dazu äußern kann. Ist sie der Auffassung, dass ein derartiges Vorhaben nach Artikel 87 mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar ist, so leitet sie unverzüglich das in Absatz 2 vorgesehene Verfahren ein. Der betreffende Mitgliedstaat darf die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen, bevor die Kommission eine abschließende Entscheidung erlassen hat."

18. Schließlich ermächtigt Art. 89 EG den Rat, Durchführungsverordnungen zu den Art. 87 EG und 88 EG zu erlassen. Aufgrund dieser Ermächtigung erließ der Rat am 22. März 1999 die Verordnung (EG) Nr. 659/1999 [8], die genaue Regeln für die bei der Anwendung des Art. 88 EG einzuhaltenden Verfahren enthält.

II — Die Finanzierungsregelung

19. Die Finanzierungsregelung findet sich in der Wet op de vennootschapsbelasting [9] von 1969. Sie wurde durch das Gesetz vom 13. Dezember 1996 [10] geändert, durch das Art. 15b eingefügt wurde, um der Tendenz international tätiger niederländischer Unternehmen entgegenzutreten, ihre Konzernfinanzierungstätigkeiten von im Ausland und insbesondere in Steueroasen niedergelassenen Finanzierungsgesellschaften abwickeln zu lassen. Die geänderte Fassung der Finanzierungsregelung trat am 1. Januar 1997 in Kraft.

20. Art. 15b des Gesetzes von 1969 ermöglicht es den begünstigten Unternehmen, Rückstellungen für die mit ihren internationalen Finanzierungstätigkeiten verbundenen Risiken zu bilden. Diese Regelung ist auf alle der Körperschaftsteuer unterliegenden Unternehmen anwendbar, unabhängig davon, ob es sich um niederländische oder ausländische Unternehmen handelt, sofern sie die folgenden, in dieser Bestimmung aufgestellten Voraussetzungen erfüllen:

— Das begünstigte Unternehmen muss Finanzierungstätigkeiten ausüben, die Konzernunternehmen mit Sitz in min-

8 — Verordnung des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel [88] des EG-Vertrags (ABl. L 83, S. 1).

9 — Wet op de vennootschapsbelasting (Körperschaftsteuergesetz) 1969.

10 — Wet van 13 december 1996 tot wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 met het oog op het tegengaan van uitholling van de belastinggrondslag en het versterken van de fiscale infrastructuur (Gesetz vom 13. Dezember 1996 zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes von 1969 zwecks Verhinderung einer Aushöhlung der Bemessungsgrundlage und zwecks Stärkung der steuerlichen Infrastruktur) (Stb. 1996, Nr. 65) (im Folgenden: Gesetz von 1969).

destens vier Ländern oder in mindestens zwei Erdteilen zugutekommen.

— Es muss regelmäßig Gelder verleihen und anlegen und in der Lage sein, völlig unabhängig zu handeln. Diese Tätigkeit muss ausschließlich vom Königreich der Niederlande aus abgewickelt werden.

— In jedem der vier Länder, in denen die Konzernunternehmen ansässig sind, müssen mindestens 5 % der steuerpflichtigen Einkünfte, die die Gesellschaft mit ihren Finanzierungstätigkeiten erzielt, erwirtschaftet werden. In jedem der beiden Erdteile müssen mindestens 10 % dieser Einkünfte erwirtschaftet werden.

21. Nach Art. 15b Abs. 10 des Gesetzes von 1969 prüft der Steuerinspektor die Anträge der Unternehmen, die die Finanzierungsregelung in Anspruch nehmen möchten. Er bewilligt die Anwendung dieser Regelung durch Entscheidung, die im Klagewege anfechtbar ist, und präzisiert die Anwendungsvoraussetzungen unter Berücksichtigung der speziellen Lage des jeweiligen Unternehmens [11].

11 — Siehe Besluit nr. DB 97/3951 van 2 oktober 1997 tot vaststelling van de modelbeschikking inzake artikel 15b van de Wet op de venootschapsbelasting 1969 (Erlass DB 97/3951 vom 2. Oktober 1997 zur Festlegung eines Musterbescheids nach Art. 15b des Körperschaftsteuergesetzes von 1969).

III — Sachverhalt und Verfahren

A — *Der Sachverhalt vor der streitigen Entscheidung*

22. Die Finanzierungsregelung wurde vor ihrer Umsetzung am 1. Januar 1997 nicht bei der Kommission angemeldet.

23. Der Rat „Wirtschaft und Finanzen“ erließ nach Überlegungen zum Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung [12]. Eine Ad-hoc-Gruppe wurde beauftragt, die nationalen Steuermaßnahmen zu ermitteln, die schädliche Auswirkungen auf den Gemeinsamen Markt haben.

24. In der Folgezeit verpflichtete sich die Kommission zur Ausarbeitung von Leitlinien zur Anwendung der Art. 87 EG und 88 EG auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung. Daher erließ sie am 11. November 1998 eine Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung [13]. Auf

12 — Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. Dezember 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (ABl. 1998, C 2, S. 2).

13 — ABl. C 384, S. 3.

der Grundlage dieser Mitteilung unterzog die Kommission die geltenden steuerrechtlichen Regelungen der verschiedenen Mitgliedstaaten einer Überprüfung bzw. einer erneuten Überprüfung.

25. In diesem Rahmen richtete sie am 12. Februar 1999 ein Ersuchen um Auskünfte über die Finanzierungsregelung an die niederländischen Behörden, das diese am 8. März 1999 beantworteten.

26. Am 27. Dezember 2000 beantragte KFF bei der niederländischen Steuerverwaltung, ihr ab 1. Januar 2000 die Bildung einer Rücklage nach der Finanzierungsregelung zu genehmigen (im Folgenden: Antrag auf Anwendung der Finanzierungsregelung). Dieser Antrag wurde am 24. April 2001 mit der Steuerverwaltung erörtert.

27. Die Kommission unterrichtete das Königreich der Niederlande mit Schreiben vom 11. Juli 2001, veröffentlicht im *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* vom 31. Oktober 2001, über ihre Entscheidung, das förmliche Prüfverfahren nach Art. 88 Abs. 2 EG einzuleiten [14]. Sie äußerte im Rahmen ihrer vorläufigen Würdigung der Beihilfe Zweifel an der Vereinbarkeit der Finanzierungsregelung mit dem Gemeinsamen Markt und führte aus, dass diese Regelung eine staatliche Beihilfe darstellen könnte und dass sie für keine der Ausnahmeregelungen nach Art. 87 Abs. 2 und 3 EG in Frage zu kommen scheine. Sie forderte das Königreich der Niederlande und die übrigen Beteiligten gemäß Art. 88 Abs. 2 EG zur Stellungnahme innerhalb eines Monats auf.

28. Die niederländische Steuerverwaltung unterrichtete KFF am 26. Juli 2001 über die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens durch die Kommission.

29. Aufgrund der Einleitung dieses Verfahrens wurde die Entscheidung über den Antrag von KFF auf Anwendung der Finanzierungsregelung ausgesetzt.

30. Das Königreich der Niederlande führte in einem Schreiben vom 3. Oktober 2002 an die Kommission aus, diese müsse es unter Berücksichtigung des berechtigten Vertrauens und der Wahrung erworbener Rechte den Unternehmen, auf die die Finanzierungsregelung derzeit anwendbar sei, ermöglichen, diese bis zum Ablauf der ihnen bewilligten Laufzeit in Anspruch zu nehmen.

31. Schließlich gab der niederländische Staatssekretär für Finanzen durch Entscheidung vom 5. Dezember 2002 bekannt, dass die Verwaltung von diesem Zeitpunkt an keine neuen Anträge auf Anwendung der Finanzierungsregelung mehr bearbeiten werde.

14 — ABl. C 306, S. 6.

B — *Die streitige Entscheidung*

32. Die Kommission erließ am 17. Februar 2003 die streitige Entscheidung.

33. In dieser Entscheidung bestätigt sie ihre Zweifel an der Vereinbarkeit der Finanzierungsregelung mit dem Gemeinschaftsrecht. Sie führt zunächst aus, dass diese Regelung eine staatliche Beihilfe im Sinne des Art. 87 Abs. 1 EG darstelle, und legt dar, weshalb sie ihres Erachtens für keine der Ausnahme- bzw. Freistellungsbestimmungen in Art. 87 Abs. 2 und 3 EG in Frage komme.

34. Die Kommission prüft sodann das berechtigte Vertrauen der durch die Finanzierungsregelung Begünstigten. Sie bejaht dessen Existenz und führt aus, dieses berechtigte Vertrauen rechtfertige es, von der Rückforderung der gewährten Beihilfen abzusehen.

35. In den Erwägungsgründen 111 und 112 der streitigen Entscheidung heißt es:

„…

Im vorliegenden Fall stellt die Kommission fest, dass die belgische und die niederländische Regelung zwar nicht vollkommen identisch sind, die Finanzierungsregelung aber dennoch große Ähnlichkeit mit der in Belgien durch die Königliche Verordnung Nr. 187 vom 30. Dezember 1982, betreffend die steuerliche Behandlung der Koordinierungszentren, eingeführten Regelung aufweist. Gegenstand beider Regelungen sind Tätigkeiten, die innerhalb ein und derselben Unternehmensgruppe durchgeführt werden, und eine große Zahl von Begünstigten der Finanzierungsregelung hatten zuvor die belgische Regelung für Koordinierungszentren in Anspruch genommen. In ihrer Entscheidung vom 2. Mai 1984 vertrat die Kommission die Ansicht, dass [die belgische] Regelung [für Koordinierungszentren] keine Beihilfe im Sinne von [Art. 87 Abs. 1 EG] darstellt. Obwohl diese Entscheidung nie veröffentlicht wurde, ist sowohl im XIV. Wettbewerbsbericht als auch in der Beantwortung einer parlamentarischen Anfrage[15] nachzulesen, dass die Kommission keine Einwände gegen die belgische Steuerregelung für Koordinierungszentren vorgebracht hatte, was im Übrigen [vom Königreich der Niederlande] und [von] den Beteiligten hervorgehoben wurde.

In diesem Zusammenhang merkt die Kommission an, dass sie ihre Entscheidung über die belgische Steuerregelung für Koordinierungszentren vor Inkrafttreten der Finanzierungsregelung gefällt hatte. Die Kommission hält außerdem fest, dass alle von dieser Regelung Begünstigten vor der Entscheidung der Kommission vom 11. Juli 2001 über die Einleitung des formellen Prüfverfahrens als solche anerkannt waren. Somit akzeptiert die Kommission die Argumente [des Königreichs] der Niederlande und der Beteiligten hinsichtlich des Bestehens eines berechtigten Vertrauens bei den Begünstigten dieser Regelung und sieht von der Rückforderung der bewilligten Beihilfe ab.“

15 — Die Kommission verweist auf ihre Fn. 16, in der auf die schriftliche Anfrage Nr. 1735/90 (ABl. 1991, C 63, S. 37) Bezug genommen wird. Sie verweist ferner auf die vorhergehenden Anfragen der belgischen Europaabgeordneten Radoux (Nr. 2381/82, ABl. 1983, C 170, S. 9) und Van Rompuy (Nr. 1817/83, ABl. 1984, C 148, S. 14).

36. Schließlich prüft die Kommission die Gründe, aus denen es ihr notwendig erscheint, eine Übergangsfrist für die Beendigung der Wirkungen der Finanzierungsregelung vorzusehen. Sie unterscheidet dabei zwei Fälle.

37. Zu den im Rahmen der Finanzierungsregelung von den begünstigten Unternehmen bereits vorgenommenen Rückstellungen stellt die Kommission fest, dass sie sich in eine langfristige Strategie einfügten und dass die mit ihnen verbundenen Vorteile auf der Basis berechtigten Vertrauens erworben worden seien. Folglich könnten diese begünstigten Unternehmen ihre Rückstellungen weiterhin gemäß den geltenden niederländischen Rechtsvorschriften nutzen [16].

38. Zur Bildung neuer Rückstellungen führt die Kommission aus, nach Erlass einer Entscheidung, durch die eine Beihilfe für unvereinbar mit dem Gemeinsamen Markt erklärt werde, könne man sich grundsätzlich nicht mehr auf die Prinzipien des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit berufen. Die Wirkungen des berechtigten Vertrauens könnten nicht über einen angemessenen Zeitraum hinaus andauern, den der Mitgliedstaat und die betroffenen Unternehmen brauchten, um sich an die neue Situation anzupassen. Im vorliegenden Fall sei dem Kontext Rechnung zu tragen, in den sich das Verfahren einfüge, und insbesondere den auf Gemeinschaftsebene bereits erzielten Fortschritten im Kampf gegen den schädlichen Steuerwettbewerb. Zu berücksichtigen sei auch die angekündigte Aufhebung der Finanzierungsregelung ab Dezember 2002 und somit die schrittweise Abnahme der Zahl der Begünstigten bis 2010 [17].

39. Im 118. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung stellt die Kommission deshalb fest:

„Angesichts dieser besonderen Umstände können die Unternehmen, die bei der Einleitung dieses Verfahrens die Finanzierungsregelung in Anspruch nehmen konnten, nach Ansicht der Kommission weiterhin sowohl neue Reserven bilden als auch die bereits bestehenden Reserven gemäß den Ausführungsbestimmungen der geltenden Finanzierungsregelung nutzen, und zwar für die Geltungsdauer der bereits ergangenen Entscheidungen und längstens bis 31. Dezember 2010."

40. Aus den vorstehenden Erwägungen zieht die Kommission folgende Schlussfolgerung:

„(119) Die Kommission stellt fest, dass [das Königreich der] Niederlande die oben genannte Regelung unter Verstoß gegen Artikel 88 Absatz 3 [EG] durchgeführt [hat]. Sie gelangt zu dem Schluss, dass die Finanzierungsregelung mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar ist. Aufgrund des berechtigten Vertrauens der Begünstigten und der oben beschriebenen besonde-

16 — Siehe den 114. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung.

17 — Siehe die Erwägungsgründe 115 bis 117 dieser Entscheidung.

ren Umstände ist eine Rückforderung der bewilligten Beihilfe jedoch nicht begründet und kann die Regelung bis längstens 31. Dezember 2010 aufrechterhalten werden."

41. Der verfügende Teil der streitigen Entscheidung lautet:

„Artikel 1

Die Maßnahme, die [das Königreich der] Niederlande auf der Grundlage des Artikels 15b des Körperschaftsteuergesetzes von 1969 durchgeführt [hat] und die mit dem Gesetz vom 13. Dezember 1996 eingeführt wurde, ist mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar.

Artikel 2

[Das Königreich der] Niederlande heb[t] die in Artikel 1 genannte Beihilferegelung auf. Die Unternehmen, die am 11. Juli 2001 unter diese Regelung fielen, können sie bis zum Ende der ihnen von den niederländischen Finanzbehörden bewilligten Laufzeit von zehn Jahren in Anspruch nehmen. Die Anwendung der Regelung endet jedenfalls spätestens am 31. Dezember 2010.

…"

C — Der Sachverhalt nach Erlass der streitigen Entscheidung

42. Das Königreich der Niederlande ersuchte die Kommission mit Schreiben vom 11. April 2003 u. a., schriftlich zu bestätigen, dass die in Art. 2 der streitigen Entscheidung vorgesehene Übergangsregelung auch für Unternehmen gelte, die zwar keine Entscheidung der niederländischen Finanzbehörden erhalten hätten, die es ihnen ermöglicht hätte, die Finanzierungsregelung in Anspruch zu nehmen, jedoch vor dem 5. Dezember 2002 — dem Tag, von dem an alle neuen Anträge auf Anwendung der Finanzierungsregelung zurückgewiesen worden seien — einen entsprechenden Antrag gestellt hätten, sofern diese Unternehmen am 11. Juli 2001 die Voraussetzungen für die Anwendung der Regelung erfüllt hätten.

43. Die Kommission antwortete mit Schreiben vom 7. Juli 2003, aus dem 118. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung und aus deren Art. 2 ergebe sich eindeutig, dass die Übergangsregelung auf diese Unternehmen nicht anwendbar sei. Wenn die niederländischen Behörden beschließen sollten, die

Anwendung der Finanzierungsregelung auf diese Unternehmen zu genehmigen, würde dies der Gewährung einer gegen die streitige Entscheidung verstoßenden neuen Beihilfe gleichkommen.

44. Am 21. August 2003 wies die niederländische Finanzverwaltung den Antrag von KFF auf Anwendung der Finanzierungsregelung aufgrund der streitigen Entscheidung zurück.

45. Art. 15b des Gesetzes von 1969 wurde durch Art. 1 Abschnitt D des Gesetzes vom 15. September 2005 aufgehoben [18].

46. Art. 2 dieses Gesetzes bestimmt im Wesentlichen, dass für Körperschaftsteuerpflichtige, die am 11. Juli 2001 die Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 15b des Gesetzes von 1969 erfüllten, dieser Artikel und die auf ihm beruhenden Bestimmungen anwendbar bleiben. Er sieht ferner vor, dass die Übergangsregelung während eines Zeitraums von zehn Jahren von dem Zeitpunkt an, zu dem der Steuerpflichtige eine Rückstellung vornehmen konnte, längstens jedoch bis 31. Dezember 2010 anwendbar ist.

18 — Wet van 15 september 2005, houdende wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 — vervallen van concernfinancieringsregeling (Gesetz vom 15. September 2005 zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes von 1969 — Wegfall der Konzernfinanzierungsregelung) (Stb. 2005, Nr. 468).

IV — Die Klage vor dem Gericht und das angefochtene Urteil

47. KFF erhob mit Klageschrift vom 10. Oktober 2003 vor dem Gericht Klage auf Nichtigerklärung der streitigen Entscheidung.

48. Die Kommission erhob mit Schriftsatz, der am 14. Januar 2004 bei der Kanzlei des Gerichts einging, eine Einrede der Unzulässigkeit gemäß Art. 114 § 1 der Verfahrensordnung des Gerichts. KFF nahm am 29. März 2004 zu dieser Einrede Stellung. Durch Beschluss vom 28. Februar 2005 behielt das Gericht die Entscheidung über die Einrede und die Kostenentscheidung dem Endurteil vor.

49. Im angefochtenen Urteil erklärte das Gericht die Klage von KFF für zulässig. Es sah diese Klage auch als begründet an und erklärte Art. 2 der streitigen Entscheidung für nichtig, soweit darin Wirtschaftsteilnehmer, die vor dem 11. Juli 2001 bei der niederländischen Steuerverwaltung einen Antrag auf Anwendung der in Rede stehenden Beihilferegelung gestellt hatten, über den bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht entschieden worden war, von der Übergangsregelung ausgeschlossen wurden.

V — Das Verfahren vor dem Gerichtshof und die Anträge der Verfahrensbeteiligten

50. Die Kommission hat mit Schriftsatz, der am 22. November 2007 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen ist, gemäß Art. 56 der Satzung des Gerichtshofs ein Rechtsmittel gegen das angefochtene Urteil eingelegt.

51. Die Kommission beantragt, das Rechtsmittel für begründet zu erklären und infolgedessen das angefochtene Urteil aufzuheben, die Nichtigkeitsklage von KFF abzuweisen und dieser die Kosten beider Rechtszüge aufzuerlegen.

52. Hilfsweise beantragt die Kommission, das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit es anderen Wirtschaftsteilnehmern als KFF, die vor dem 11. Juli 2001 bei der niederländischen Steuerverwaltung einen Antrag auf Anwendung der Finanzierungsregelung gestellt hatten, Rechte verleiht, und die Klage auf Nichtigerklärung der streitigen Entscheidung insoweit aufzuheben, als damit die Verleihung von Rechten an andere Unternehmen als KFF angestrebt wird.

53. KFF beantragt, das Rechtsmittel zurückzuweisen und der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

VI — Prüfung des Rechtsmittels

A — *Zum ersten Rechtsmittelgrund: unrichtige Auslegung der Voraussetzung des individuellen Betroffenseins von KFF*

1. Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

54. Die Kommission trägt vor, das Gericht habe zu Unrecht entschieden, dass KFF von der streitigen Entscheidung im Sinne des Art. 230 Abs. 4 EG und der Rechtsprechung des Gerichtshofs individuell betroffen sei.

55. Sie macht hierzu geltend, dem Gericht sei ein Rechtsirrtum unterlaufen, als es seine Entscheidung auf das Urteil Belgien und Forum 187/Kommission gestützt und die Situation von KFF der Lage derjenigen Wirtschaftsteilnehmer gleichgestellt habe, die in jener Rechtssache beantragt hätten, die Anwendung der Regelung zu verlängern. Diese beiden Situationen seien nicht vergleichbar, da KFF die Finanzierungsregelung nie in Anspruch genommen habe. Deshalb sei sie entgegen den Ausführungen des Gerichts in Randnr. 100 des angefochtenen Urteils von der streitigen Entscheidung nicht „besonders“, sondern genauso wie die anderen niederländischen Unternehmen betroffen, die diese Regelung nie in Anspruch genommen hätten.

56. KFF hält diesen Rechtsmittelgrund für unzulässig. Sie führt aus, die Frage, ob der Unterschied zwischen einem ersten Antrag auf Anwendung der Regelung und einem Verlängerungsantrag für die Feststellung, ob sie zu einer beschränkten Gruppe gehöre, erheblich sei, sei eine Tatsachenfrage, die der Gerichtshof im Rechtsmittelverfahren nicht nachprüfen könne.

2. Würdigung

57. Die streitige Entscheidung ist nach ihrem Art. 4 nur an das Königreich der Niederlande gerichtet. Natürliche oder juristische Personen wie KFF, die Nichtigkeitsklage gegen diese Entscheidung erheben wollen, müssen deshalb die in Art. 230 Abs. 4 EG aufgestellten Voraussetzungen erfüllen. Sie müssen also dartun, dass diese Entscheidung sie unmittelbar und individuell betrifft.

58. Können sie nicht dartun, dass sie diese Voraussetzungen erfüllen, so ist die gegen die streitige Entscheidung erhobene Klage unzulässig.

59. In der vorliegenden Rechtssache hat der Gerichtshof zu prüfen, ob KFF, über deren Antrag auf Anwendung der Regelung noch nicht entschieden worden war, als die streitige Entscheidung bekannt gegeben wurde, von dieser Entscheidung im Sinne des Art. 230 Abs. 4 EG und der Gemeinschaftsrechtsprechung individuell betroffen ist.

60. Somit ist zu untersuchen, ob KFF nach den Kriterien, die der Gerichtshof im Urteil Plaumann/Kommission [19] aufgestellt und seither in ständiger Rechtsprechung bestätigt hat, von der Entscheidung wegen bestimmter persönlicher Eigenschaften oder besonderer, sie aus dem Kreis aller übrigen Personen heraushebender Umstände berührt und in ähnlicher Weise individualisiert wird wie die Adressaten dieser Entscheidung [20].

61. Diese Rechtsprechung wurde vom Gerichtshof im speziellen Bereich der staatlichen Beihilfen angewandt und präzisiert. So hat er wiederholt entschieden, dass ein Unternehmen in diesem Bereich eine Entscheidung der Kommission, mit der eine sektorielle Beihilferegelung verboten wird, nicht anfechten kann, wenn es von ihr nur wegen seiner Zugehörigkeit zu dem fraglichen Sektor und seiner Eigenschaft als durch diese Regelung potenziell Begünstigter betroffen ist [21].

19 — Urteil vom 15. Juli 1963 (25/62, Slg. 1963, 213, 238).

20 — Siehe u. a. Urteile vom 1. April 2004, Kommission/Jégo-Quéré (C-263/02 P, Slg. 2004, I-3425, Randnr. 45), vom 13. Dezember 2005, Kommission/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum (C-78/03 P, Slg. 2005, I-10737, Randnr. 33), und vom 13. März 2008, Kommission/Infront WM (C-125/06 P, Slg. 2008, I-1451, Randnr. 70).

21 — Siehe u. a. Urteil vom 19. Oktober 2000, Italien und Sardegna Lines/Kommission (C-15/98 und C-105/99, Slg. 2000, I-8855, Randnr. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

62. In einer solchen Situation kann das Unternehmen nämlich von der Entscheidung der Kommission nicht in derselben Weise betroffen sein wie ein Unternehmen, auf das die fragliche Regelung tatsächlich angewandt wird und das verpflichtet sein könnte, die rechtswidrig von dem Mitgliedstaat gewährten Beihilfen zurückzuzahlen.

63. Diese Überlegung entspricht einer gefestigten Rechtsprechung, wonach ein Unternehmen die Rechtswidrigkeit einer Gemeinschaftshandlung geltend machen kann, wenn diese in Rechte eingreift, die das Unternehmen vor ihrem Erlass erworben hat [22].

64. Somit reicht selbst der Umstand, dass ein Unternehmen — wie hier KFF und die dreizehn anderen Unternehmen, die bei der niederländischen Finanzverwaltung einen Antrag auf Anwendung der Finanzierungsregelung gestellt hatten — zu einem beschränkten Kreis von Wirtschaftsteilnehmern gehört, nicht aus, um es als vom angefochtenen Rechtsakt individuell betroffen anzusehen. Erforderlich ist vielmehr, dass dieses Unternehmen ein rechtlich geschütztes Recht besitzt, aufgrund dessen es im Sinne des Urteils Plaumann/Kommission in gleicher Weise individualisiert werden kann wie der Adressat dieses Rechtsakts.

65. KFF hatte jedoch vor Erlass der streitigen Entscheidung kein Recht erworben. Sie gehörte zum Zeitpunkt des Erlasses dieser Entscheidung nicht zu den Begünstigten der Finanzierungsregelung, und die niederländische Finanzverwaltung hatte ihr keine dahin gehende Zusicherung gegeben. Deshalb kann KFF, auch wenn sie zu einem beschränkten Kreis von Steuerpflichtigen gehört, von der streitigen Entscheidung nicht in derselben Weise betroffen sein wie die anderen durch die Finanzierungsregelung begünstigten Unternehmen, von denen einige sie noch bis zum 31. Dezember 2010 in Anspruch nehmen können.

66. Die Lage von KFF unterscheidet sich somit stark von der Situation der belgischen Koordinierungszentren, um die es im Urteil Belgien und Forum 187/Kommission ging, denn diese hatten die fragliche Regelung bereits in Anspruch genommen und begehrten die Verlängerung ihrer Anwendung. Die dort in Rede stehende Entscheidung betraf also sehr wohl eine zur Zeit ihres Erlasses bestehende Situation und stellte die von den Koordinierungszentren erworbenen Rechte für zukünftige Tätigkeiten in Frage.

22 — Siehe u. a. Urteile vom 1. Juli 1965, Toepfer und Getreide-Import/Kommission (106/63 und 107/63, Slg. 1965, 548, 556), vom 23. November 1971, Bock/Kommission (62/70, Slg. 1971, 897), vom 18. November 1975, CAM/EWG (100/74, Slg. 1975, 1393), vom 27. November 1984, Agricola commerciale olio u. a./Kommission (232/81, Slg. 1984, 3881) und Savma/Kommission (264/81, Slg. 1984, 3915), und vom 18. Mai 1994, Codorniu/Rat (C-309/89, Slg. 1994, I-1853), und Urteil Kommission/Infront WM (Randnr. 72).

67. Deshalb bin ich der Meinung, dass dem Gericht bei seiner Prüfung der Zulässigkeit der Klage ein Rechtsirrtum unterlaufen ist, als es entschied, dass KFF von der streitigen Entscheidung individuell betroffen sei, und dass dieser Rechtsirrtum die Aufhebung des angefochtenen Urteils rechtfertigt.

68. Folglich schlage ich dem Gerichtshof vor, den ersten von der Kommission vorgebrachten Rechtsmittelgrund für begründet zu erklären und das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als das Gericht die Klage von KFF auf Nichtigerklärung der streitigen Entscheidung für zulässig erklärt hat.

69. Für den Fall, dass der Gerichtshof meinem Vorschlag nicht folgt, sondern meint, dass KFF von der streitigen Entscheidung individuell betroffen und auch klagebefugt ist, werde ich die Gründe darlegen, aus denen das Rechtsmittel nach meiner Auffassung jedenfalls begründet ist.

70. Ich werde zwei Rechtsmittelgründe prüfen, von denen ich meine, dass sie zur Nichtigerklärung der streitigen Entscheidung führen müssen, nämlich den auf die Verletzung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes und den auf die Verletzung des Grundsatzes der Gleichbehandlung gestützten Rechtsmittelgrund.

B — *Hilfsweise Prüfung des zweiten Rechtsmittelgrundes: Verletzung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes*

71. Art. 2 der streitigen Entscheidung gewährt den Unternehmen, die zum Zeitpunkt der Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens durch die Kommission am 11. Juli 2001 die Finanzierungsregelung in Anspruch nahmen, eine Übergangsfrist. Die Kommission stützte sich auf das berechtigte Vertrauen dieser Unternehmen auf die Vereinbarkeit der Regelung mit den Vorschriften des Vertrags und auf die besonderen Umstände des Falles [23].

72. Das Gericht hat im angefochtenen Urteil entschieden, dass die Kommission den Grundsatz des Vertrauensschutzes dadurch verletzt habe, dass sie keine Übergangsmaßnahme für Steuerpflichtige wie KFF vorgesehen habe, über deren Antrag auf Anwendung der Finanzierungsregelung zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der streitigen Entscheidung noch nicht entschieden worden sei.

73. Vor einer Prüfung dieses Rechtsmittelgrundes und um besser beurteilen zu können, wie das Gericht ihn im angefochtenen Urteil geprüft hat, halte ich es für wichtig, den Inhalt dieses Grundsatzes anhand der Gemeinschaftsrechtsprechung in Erinnerung zu rufen.

23 — Siehe die Erwägungsgründe 111 bis 118 der streitigen Entscheidung.

1. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Grundsatz des Vertrauensschutzes

74. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes ist ein allgemeiner Grundsatz des Gemeinschaftsrechts, anhand dessen die Rechtmäßigkeit der Handlungen der Gemeinschaftsorgane überprüft werden kann [24].

75. Wie Generalanwalt Léger in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Belgien und Forum 187/Kommission [25] ausgeführt hat, folgt dieser Grundsatz zwingend aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit, der gebietet, dass das Gemeinschaftsrecht gewiss und seine Anwendung für die Einzelnen in dem Sinne vorhersehbar ist, dass für den Fall der Änderung einer Vorschrift der Schutz von Rechtsstellungen gewährleistet ist, die eine oder mehrere natürliche oder insbesondere juristische Personen rechtmäßig erworben haben [26].

76. Zur Anwendung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes in der Rechtsprechung des Gerichtshofs hat Generalanwalt Léger daran erinnert, dass dieser verletzt ist, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind.

77. Erstens muss eine Handlung oder ein Verhalten der Gemeinschaftsverwaltung vorliegen, das geeignet war, dieses Vertrauen hervorzurufen und begründete Erwartungen zu wecken. Denn nach der Rechtsprechung ist die Berufung auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes gegenüber einer Gemeinschaftshandlung nur insoweit möglich, als die Gemeinschaft zuvor selbst eine Situation geschaffen hat, die zur Entstehung berechtigten Vertrauens führen konnte [27]. Darüber hinaus muss die Verwaltung konkrete Zusicherungen gegeben haben [28].

78. Zweitens muss das Vertrauen berechtigt sein; dies bedeutet, dass der Betroffene nicht in der Lage war, die Änderung des bisherigen Verhaltens der Verwaltung vorherzusehen. Konnte nämlich ein umsichtiger und besonnener Wirtschaftsteilnehmer den Erlass einer seine Interessen berührenden Gemeinschaftsmaßnahme vorhersehen, so kann er

24 — Siehe u. a. Urteile vom 14. Mai 1975, CNTA/Kommission (74/74, Slg. 1975, 533, Randnr. 44), vom 26. Juni 1990, Sofrimport/Kommission (C-152/88, Slg. 1990, I-2477, Randnr. 26), vom 19. Mai 1992, Mulder u. a./Rat und Kommission (C-104/89 und C-37/90, Slg. 1992, I-3061, Randnr. 15), vom 14. Oktober 1999, Atlanta/Europäische Gemeinschaft (C-104/97 P, Slg. 1999, I-6983, Randnr. 52), vom 4. Oktober 2001, Italien/Kommission (C-403/99, Slg. 2001, I-6883, Randnr. 35), und vom 7. Juni 2005, VEMW u. a. (C-17/03, Slg. 2005, I-4983, Randnr. 73).

25 — Ich verweise auf die Nrn. 365 bis 433 seiner Schlussanträge.

26 — Siehe in diesem Sinne Urteile vom 15. Februar 1996, Duff u. a. (C-63/93, Slg. 1996, I-569, Randnr. 20), und vom 18. Mai 2000, Rombi und Arkopharma (C-107/97, Slg. 2000, I-3367, Randnr. 66).

27 — Urteile vom 19. Mai 1983, Mavridis/Parlament (289/81, Slg. 1983, 1731, Randnr. 21), und vom 10. Januar 1992, Kühn (C-177/90, Slg. 1992, I-35, Randnr. 14), Urteil Rombi und Arkopharma (Randnr. 67), Urteil vom 15. Juli 2004, Gerekens und Procola (C-459/02, Slg. 2004, I-7315, Randnr. 29), und Urteil Belgien und Forum 187/Kommission (Randnr. 147 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 — Urteile vom 25. Mai 2000, Kögler/Gerichtshof (C-82/98 P, Slg. 2000, I-3855, Randnr. 33), und vom 6. März 2001, Connolly/Kommission (C-274/99 P, Slg. 2001, I-1611, Randnr. 113), Urteil Belgien und Forum 187/Kommission (Randnr. 147 und die dort angeführte Rechtsprechung) und Beschluss vom 13. Dezember 2000, Sodima/Kommission (C-44/00 P, Slg. 2000, I-11231, Randnrn. 50 bis 52).

sich nach der Rechtsprechung im Fall des Erlasses dieser Maßnahme nicht auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen [29]. Das durch die Handlung oder das Verhalten der Gemeinschaftsverwaltung begründete Vertrauen ist somit „berechtigt" und muss folglich geschützt werden, wenn der Betroffene vernünftigerweise auf den Fortbestand oder die Stabilität der so geschaffenen Situation vertrauen konnte, wie es ein „umsichtiger und besonnener" Wirtschaftsteilnehmer tun konnte.

79. Drittens darf das mit der angefochtenen Handlung verfolgte Gemeinschaftsinteresse nicht dem Erlass von Übergangsmaßnahmen entgegenstehen, die zum Schutz des berechtigten Vertrauens des Betroffenen notwendig sind. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn die Abwägung der bestehenden Interessen ergibt, dass in Anbetracht der Umstände des gegebenen Falles das Gemeinschaftsinteresse nicht das Interesse des Betroffenen an der Aufrechterhaltung einer Lage, die er als dauerhaft ansehen durfte, überwiegt [30].

80. Es ist noch darauf hinzuweisen, dass alle drei Voraussetzungen erfüllt sein müssen.

29 — Siehe dazu Urteile vom 15. April 1997, Irish Farmers Association u. a. (C-22/94, Slg. 1997, I-1809, Randnr. 25), und vom 15. Juli 2004, Di Lenardo und Dilexport (C-37/02 und C-38/02, Slg. 2004, I-6911, Randnr. 70), und Urteil Belgien und Forum 187/Kommission (Randnr. 147 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 — Siehe die Beispiele für eine solche Interessenabwägung in den Urteilen vom 17. April 1997, de Compte/Parlament (C-90/95 P, Slg. 1997, I-1999, Randnr. 39), und vom 17. Juli 1997, Affish (C-183/95, Slg. 1997, I-4315, Randnr. 57).

81. Anhand dieser drei Voraussetzungen hat das Gericht geprüft, ob KFF sich auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen konnte, und hat dies bejaht.

2. Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

82. Die Kommission stützt diesen Rechtsmittelgrund auf mehrere Argumente.

83. Sie rügt erstens, dass es das Gericht in den Randnrn. 125 und 126 des angefochtenen Urteils für die Prüfung des berechtigten Vertrauens von KFF als unerheblich angesehen habe, ob dieses Unternehmen die Finanzierungsregelung in Anspruch genommen habe oder ob es die Voraussetzungen für deren Anwendung erfülle.

84. Zweitens wendet sich die Kommission gegen die Beurteilung der drei Voraussetzungen für das Vorliegen eines berechtigten Vertrauens von KFF durch das Gericht.

85. Zur ersten Voraussetzung für das Vorliegen eines solchen Vertrauens erinnert die Kommission daran, dass sie KFF niemals konkrete Zusicherungen hinsichtlich der Ver-

einbarkeit der Finanzierungsregelung mit dem Gemeinsamen Markt gegeben habe.

86. Sie räumt ein, dass ihre wiederholten Stellungnahmen zu der belgischen Steuerregelung tatsächlich ein „gewisses Vertrauen" hätten wecken können. Dabei handele es sich jedoch nicht um eine speziell gegenüber KFF eingegangene Verpflichtung, sondern nur um eine Entscheidung über eine entfernt vergleichbare andere Beihilferegelung. Auch habe sie gar nichts von der Existenz dieses Unternehmens gewusst, denn KFF habe sich im Rahmen des Verfahrens nach Art. 88 Abs. 2 EG nicht bei ihr gemeldet.

87. Zur zweiten, die Berechtigung dieses Vertrauens betreffenden Voraussetzung führt die Kommission aus, KFF habe nicht wie ein umsichtiger und besonnener Wirtschaftsteilnehmer gehandelt.

88. Zum einen sei KFF im Gegensatz zu bestimmten Koordinierungszentren in der Rechtssache Belgien und Forum 187/Kommission die Inanspruchnahme dieser Regelung nie gestattet worden.

89. Zum anderen habe KFF, selbst wenn sie tatsächlich bedeutende Investitionen vorgenommen haben sollte, um die Voraussetzungen für die Anwendung der Finanzierungsregelung zu erfüllen, ihren Antrag auf deren Anwendung erst am 27. Dezember 2000 gestellt. Ein umsichtiger und besonnener Wirtschaftsteilnehmer hätte jedoch lange vor dem 1. Januar 2000 wissen müssen, dass die Kommission die Finanzierungsregelung möglicherweise als mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfe ansehen würde. Insoweit sei auf die Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. Dezember 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, auf die Mitteilung vom 11. November 1998 über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung und auf eine Pressemitteilung vom 23. Februar 2000 betreffend eine Erklärung des für Wettbewerbsfragen zuständigen Mitglieds der Kommission, Herrn Monti [31], zu verweisen.

90. Schließlich heiße es in Randnr. 134 des angefochtenen Urteils fälschlich, die Kommission habe die Betroffenen aufgefordert, zu der Frage Stellung zu nehmen, ob der Rückforderung der gezahlten Beträge ein berechtigtes Vertrauen entgegenstehe. Dies gelte nicht für ein Unternehmen wie KFF, das nie eine Beihilfe nach der Finanzierungsregelung erhalten habe.

91. Hilfsweise wendet sich die Kommission gegen die Ausführungen des Gerichts zur dritten, die Interessenabwägung betreffenden

31 — Erklärung von Kommissionsmitglied Monti zur Kontrolle von Steuerbeihilfen (IP/00/182).

Voraussetzung und trägt vor, Randnr. 139 des angefochtenen Urteils sei unzureichend begründet und enthalte einen Tatsachenirrtum.

92. Zunächst erläutere das Gericht nicht, weshalb der Berufung von KFF auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes kein öffentliches Interesse entgegenstehe. Der Umstand, dass den tatsächlich von der Finanzierungsregelung Begünstigten eine Übergangsfrist gewährt worden sei, könne diese Ausführungen des Gerichts nicht stützen, denn Grundlage dieser Regelung sei die schrittweise Verringerung der Zahl der Antragsteller gewesen.

93. Ferner stelle die Auffassung des Gerichts die praktische Wirksamkeit des in Art. 88 Abs. 2 EG vorgesehenen förmlichen Prüfverfahrens in Frage, denn nach dieser Auffassung könnten potenziell durch die Regelung Begünstigte allein deshalb verlangen, in den Genuss von Übergangsmaßnahmen zu kommen, weil sie einen Antrag auf Anwendung der Regelung gestellt hätten, selbst wenn sie sich im förmlichen Verfahren zur Prüfung der Beihilfe nicht gemeldet hätten.

94. Schließlich gehe die Bezugnahme auf das Urteil Belgien und Forum 187/Kommission, namentlich auf dessen Randnr. 165, fehl, da es sich in jener Rechtssache um die Verlängerung der Anwendung einer Regelung gehandelt habe.

95. Drittens führt die Kommission aus, dem Gericht sei ein Tatsachenirrtum unterlaufen, als es in Randnr. 139 des angefochtenen Urteils ausgeführt habe, dass die tatsächlich von der Finanzierungsregelung Begünstigten diese Regelung „bis 2010“ weiterhin in Anspruch nehmen könnten. Die Kommission verweist insoweit auf den genauen Wortlaut des Art. 2 der streitigen Entscheidung.

96. Viertens habe das Gericht in den Randnrn. 141 bis 143 des angefochtenen Urteils fälschlich die Ansicht vertreten, dass es für die Prüfung der Verletzung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes unerheblich sei, ob die Kommission tatsächlich Kenntnis von der konkreten Situation von KFF am 11. Juli 2001 gehabt habe.

97. Dieses Vorbringen stehe im Widerspruch zur Gemeinschaftsrechtsprechung, wonach die Rechtmäßigkeit einer Entscheidung im Bereich der staatlichen Beihilfen nur anhand der Informationen beurteilt werden könne, über die die Kommission zur Zeit des Erlasses dieser Entscheidung habe verfügen können. In der vorliegenden Rechtssache habe die Kommission jedoch zu keinem Zeitpunkt Kenntnis von der konkreten Situation von KFF gehabt, da diese niemals Erklärungen bei ihr abgegeben habe. Das Gericht hätte deshalb prüfen müssen, ob sie tatsächlich über diese Information verfügt habe, und andernfalls alle darauf gestützten Klagegründe und Argumente als unzulässig zurückweisen müssen.

98. Nach dem System der Kontrolle staatlicher Beihilfen könne sich ein potenziell Begünstigter nicht auf Argumente stützen, die aus einer der Kommission verborgen gebliebenen tatsächlichen Situation abgeleitet würden, wenn er sich nicht im Rahmen des Verfahrens nach Art. 88 Abs. 2 EG bei ihr gemeldet habe.

99. KFF macht zunächst geltend, es gebe in der Rechtsprechung keinen Hinweis darauf, dass der Schutz des berechtigten Vertrauens nur eingreife, wenn ein Gemeinschaftsorgan konkrete Verpflichtungen eingegangen sei. Außerdem sei die Verteidigung der Kommission widersprüchlich. Während sie in der streitigen Entscheidung ausführe, dass sie bei den von der Finanzierungsregelung Begünstigten ein berechtigtes Vertrauen geweckt habe, als sie die belgische Steuerregelung für zulässig erklärt habe, mache sie in ihrer Klageschrift geltend, dass es sich dabei um eine „entfernt vergleichbare" Regelung handele und dass sie keine Verpflichtung speziell gegenüber KFF eingegangen sei.

100. Das Vorbringen der Kommission, dass sie sich nicht wie ein umsichtiger und besonnener Wirtschaftsteilnehmer verhalten habe, gehe fehl, wie ein Vergleich ihrer Situation mit der Lage der von der belgischen Steuerregelung Begünstigten in der Rechtssache Belgien und Forum 187/Kommission zeige. Es sei nicht ersichtlich, weshalb diese Wirtschaftsteilnehmer, die auf die Bescheidung ihres Antrags auf Verlängerung der Anwendung dieser Regelung gewartet hätten, umsichtige und besonnene Wirtschaftsteilnehmer sein sollten, nicht aber sie, die auf die Bescheidung ihres Antrags auf Anwendung der Finanzierungsregelung gewartet habe. Die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens am 11. Juli 2001 könne nicht zu einem Wegfall des berechtigten Vertrauens zu diesem Zeitpunkt führen. Auch sei der Umstand, dass das berechtigte Vertrauen „ganz allgemeiner Art" sei, für die Interessenabwägung unerheblich. Denn sobald das berechtigte Vertrauen vorliege — unabhängig davon, auf welche Weise die Kommission es geweckt habe –, müsse das Interesse der betroffenen Unternehmen gegen das Gemeinschaftsinteresse abgewogen werden. Jedenfalls erhebe die Kommission keine Einwendungen gegen eine Übergangsregelung zugunsten vierzehn anderer Unternehmen.

101. Die Kommission benötige auch keine individuellen Informationen über diejenigen Unternehmen, die wie KFF „von der Finanzierungsregelung begünstigt" gewesen seien. Die Kommission hätte sich schon aufgrund des Aufbaus der Regelung darüber im Klaren sein müssen, dass einige Anträge auf Anwendung dieser Regelung möglicherweise noch nicht beschieden worden seien. Unter diesen Umständen sei es für die Prüfung des vorliegenden Rechtsmittelgrundes unerheblich, ob KFF im Verfahren nach Art. 88 Abs. 2 EG Erklärungen bei der Kommission eingereicht habe.

3. Würdigung

102. Meines Erachtens greift der zweite Rechtsmittelgrund der Kommission durch. Dem Gericht ist ein Rechtsirrtum unterlaufen, als es das Vorliegen eines berechtigten Vertrauens von KFF auf die Vereinbarkeit der

Finanzierungsregelung mit den Vorschriften des Vertrags bejahte.

a) Zum Vorliegen des Vertrauens

103. Das Gericht hat im angefochtenen Urteil ausgeführt, dass die Haltung der Kommission gegenüber der belgischen Steuerregelung ein Vertrauen auf die Vereinbarkeit der Finanzierungsregelung mit dem Gemeinsamen Markt geweckt habe.

104. Es hat sich dabei auf die Begründung der Kommission in den Erwägungsgründen 111 und 112 der streitigen Entscheidung gestützt, wo diese einräumt, dass aufgrund ihrer Stellungnahmen zur belgischen Steuerregelung ein berechtigtes Vertrauen bei den Begünstigten der Finanzierungsregelung entstanden sei.

105. Die Beurteilung dieser ersten Voraussetzung durch das Gericht ist meines Erachtens unrichtig, denn in einem Fall, in dem wie hier die Finanzierungsregelung entgegen den Verfahrensvorschriften des Art. 88 Abs. 3 EG nicht vorab gemeldet wurde, kann es keine Handlung und kein Verhalten der Kommission geben, die ein solches Vertrauen hätten wecken können.

106. Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Wirtschaftsteilnehmer nur dann ein berechtigtes Vertrauen auf die Ordnungsmäßigkeit einer Beihilfe erlangt haben und sich darauf berufen, wenn sie unter Einhaltung des dafür vorgesehenen Verfahrens und insbesondere unter Beachtung der Befugnisse der Kommission gewährt wurde [32]. Der Gerichtshof hat dazu ausgeführt, dass es einem sorgfältigen Gewerbetreibenden regelmäßig möglich sei, sich zu vergewissern, dass dieses Verfahren eingehalten worden sei [33].

107. Diese Rechtsprechung beruht auf dem zwingenden Charakter der Kontrolle staatlicher Beihilfen und auf der Notwendigkeit, die Wirksamkeit der von der Kommission geschaffenen vorbeugenden Kontrolle sicherzustellen. Grundlage der Kontrolle ist die Verpflichtung zur Anmeldung dieser Beihilfen, die der Gerichtshof als „zentralen Bestandteil“ ansieht [34]. Sie ermöglicht es der Kommission, die Überwachung des Gemeinsamen Marktes im Einklang mit den vom Vertrag verfolgten Zielen sicherzustellen. Die Verpflichtung bezweckt insbesondere die Beseitigung eventueller Zweifel daran, ob eine nationale Maßnahme eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG ist. Die Verpflichtung zur Anmeldung staatlicher Beihilfen dient somit nach allgemeiner Auffassung der Rechtssicherheit und muss deshalb strikt beachtet werden [35].

32 — Urteil vom 22. April 2008, Kommission/Salzgitter (C-408/04 P, Slg. 2008, I-2767, Randnr. 104 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 — Siehe u. a. Urteil vom 20. März 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, Slg. 1997, I-1591, Randnr. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 — Urteil Kommission/Salzgitter (Randnr. 104 und die dort angeführte Rechtsprechung). Ich weise ferner darauf hin, dass der Präsident des Gerichtshofs mit Beschluss vom 3. Mai 1996, Deutschland/Kommission (C-399/95 R, Slg. 1996, I-2441), zudem entschieden hat, dass die *Nichteinhaltung der Unterrichtungspflicht* einen *„besonders schweren Verstoß dar[stellt], da ein solches Verhalten … einem für den Schutz des Gemeinsamen Marktes wesentlichen System zuwiderläuft“* (Randnr. 54 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 — Urteil vom 15. Februar 2001, Österreich/Kommission (C-99/98, Slg. 2001, I-1101, Randnr. 73).

108. Daher kann ein Mitgliedstaat, der nicht dafür Sorge getragen hat, eine Beihilfe, die er zu gewähren beabsichtigt, bei der Kommission anzumelden, ebenso wie die durch diese Beihilfe begünstigten Unternehmen nicht auf ihre Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht vertrauen. Das Vertrauen, auf das sich ein Wirtschaftsteilnehmer wie KFF berufen könnte, kann daher nicht auf einer konkreten Zusicherung beruhen.

109. Folglich kann KFF keine Verletzung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes geltend machen, da die Umsetzung der Finanzierungsregelung in keiner wie auch immer gearteten Form bei der Kommission angemeldet wurde, obwohl eine klare und unbedingte Verpflichtung dazu bestand.

110. Die Gegenmeinung würde meines Erachtens darauf hinauslaufen, die in Art. 88 Abs. 3 EG enthaltene Anmeldepflicht grundsätzlich in Frage zu stellen.

111. Insoweit ist daran zu erinnern, dass der Grundsatz des Vertrauensschutzes, so wichtig er auch ist, nicht absolut, sondern nur in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtmäßigkeit Geltung beanspruchen kann. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes erlegt den Gemeinschaftsorganen zwar eine Reihe von Verpflichtungen auf, impliziert aber auch die Einhaltung der im Vertrag aufgestellten Verpflichtungen durch die Mitgliedstaaten und eine gewisse Sorgfalt der betroffenen Wirtschaftsteilnehmer. Dies war in der vorliegenden Rechtssache nicht der Fall.

112. Ein solches Vertrauen kann auch nicht auf eine Entscheidung der Kommission gestützt werden, mit der diese eine andere Steuerregelung, die von einem anderen Mitgliedstaat durchgeführt wurde, für mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar erklärt hat.

113. Wenn die Kommission 1984 die Auffassung vertrat, dass die belgische Steuerregelung keine staatliche Beihilfe sei, so kann sich diese Entscheidung nur auf die Regelung für die belgischen Koordinierungszentren beziehen, da sie nur an das Königreich Belgien gerichtet wurde. Selbst wenn diese Regelung Gemeinsamkeiten mit der hier in Rede stehenden Regelung aufweist, erscheint ihre Ähnlichkeit bei genauer Lektüre der streitigen Entscheidung diskutabel. Zwar führt die Kommission im 111. Erwägungsgrund der streitigen Entscheidung aus, dass „die Finanzierungsregelung … große Ähnlichkeit mit der in Belgien … eingeführten Regelung aufweist“, doch im 101. Erwägungsgrund dieser Entscheidung heißt es, die beiden Regelungen seien unbestreitbar „nicht identisch, und zwar insbesondere aufgrund der verwendeten Technik und der Form, in der die Vorteile gewährt werden“.

114. Unter diesen Umständen kann schwerlich angenommen werden, dass die Kommission KFF konkrete Zusicherungen gegeben hat, die ein Vertrauen auf die Vereinbarkeit der Finanzierungsregelung mit dem Gemein-

schaftsrecht hätten begründen können. Dieses Vertrauen auf eine Entscheidung zu stützen, die die Kommission bezüglich einer anderen nationalen Steuerregelung erlassen hat, würde wiederum der im Vertrag vorgesehenen Anmeldepflicht und dem gesamten System der präventiven Überwachung zuwiderlaufen, das die Kommission im Rahmen der Kontrolle staatlicher Beihilfen errichtet hat.

115. Aufgrund all dieser Umstände bin ich im Gegensatz zum Gericht der Meinung, dass für das Vertrauen, auf das sich KFF in der vorliegenden Rechtssache beruft, keine Grundlage besteht.

116. Außerdem wäre ein solches Vertrauen, wenn es bestehen würde, jedenfalls nicht berechtigt.

b) Zur Berechtigung des Vertrauens

117. Entgegen den Ausführungen des Gerichts in den Randnrn. 132 bis 138 des angefochtenen Urteils bin ich der Auffassung, dass auch die zweite von der Rechtsprechung aufgestellte Voraussetzung für eine Verletzung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes nicht erfüllt ist, und zwar aus zwei Gründen.

118. Erstens erinnere ich daran, dass KFF keine Rechte erworben hatte, da sie kein durch die Finanzierungsregelung begünstigtes Unternehmen war. Sie hat nicht dargetan, dass sie die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Regelung erfüllte, und das Königreich der Niederlande hat ihr keine Garantie für deren Anwendung gegeben.

119. Zweitens wäre KFF, wenn sie sich wie ein umsichtiger und besonnener Wirtschaftsteilnehmer verhalten hätte, meines Erachtens in der Lage gewesen, den Erlass einer ihre Interessen berührenden Gemeinschaftsmaßnahme vorherzusehen.

120. Wie bereits ausgeführt, erließ die Kommission am 11. Juli 2001 eine Entscheidung zur Einleitung des förmlichen Verfahrens zur Prüfung der Beihilfe. Wie das Gericht in Randnr. 133 des angefochtenen Urteils darlegt, zeigt die Einleitung dieses Verfahrens, dass die Kommission ernsthafte Zweifel an der Vereinbarkeit der Finanzierungsregelung mit den Vorschriften des Vertrags hatte. Zwar stellen diese ernsthaften Zweifel, wie das Gericht ausführt, keine endgültige Beurteilung dieser Regelung dar. In einem Fall wie dem vorliegenden, in dem die Finanzierungsregelung nicht bei der Kommission angemeldet wurde, scheint mir jedoch die Existenz ernsthafter Zweifel auszureichen, um die Berechtigung des Vertrauens, auf das sich KFF beruft, zu verneinen.

121. Überdies hätte KFF aus der Begründung der Entscheidung vom 11. Juli 2001 mit hinreichender Wahrscheinlichkeit folgern

können, dass die Kommission die Finanzierungsregelung als eine mit dem Vertrag unvereinbare Beihilfe ansehen könnte [36]. Die Kommission hatte nämlich nach einer ersten Prüfung dieser Regelung ausgeführt, dass diese eine staatliche Beihilfe darstellen könnte und dass keine der Ausnahmeregelungen gemäß Art. 87 Abs. 2 und 3 EG in Frage zu kommen scheine.

122. Außerdem kann die vorliegende Rechtssache schwerlich mit der Rechtssache Belgien und Forum 187/Kommission verglichen werden, denn zwischen ihnen bestehen zwei wesentliche Unterschiede, die die Eigenschaft von KFF als potenziell von der Finanzierungsregelung Begünstigtem und den Umstand betreffen, dass diese Regelung nicht bei der Kommission angemeldet wurde.

123. Zum einen ist KFF — wie gesagt — nie die Inanspruchnahme der Finanzierungsregelung gestattet worden, anders als den belgischen Koordinierungszentren, um die es im Urteil Belgien und Forum 187/Kommission ging und die die Verlängerung der Anwendung der dort in Rede stehenden Regelung beantragten. Hier hat die niederländische Steuerverwaltung dagegen zu keiner Zeit bestätigt, dass KFF die Voraussetzungen für die Anwendung der Finanzierungsregelung erfüllte und somit als durch diese Regelung begünstigt angesehen werden konnte.

124. Zum anderen hat das Königreich der Niederlande, wie schon gesagt, nicht dafür Sorge getragen, die Steuerregelung, die es durchzuführen beabsichtigte, bei der Kommission anzumelden. Die Kommission hat deshalb nie zur Vereinbarkeit dieser Regelung mit den Vorschriften des Vertrags Stellung genommen, wie sie dies bei der von den belgischen Behörden angewandten Steuerregelung getan hatte. Denn das Königreich Belgien hatte die fragliche Regelung ordnungsgemäß nach Art. 88 Abs. 3 EG angemeldet. Daraufhin hatte die Kommission in ihren Entscheidungen von 1984 und 1987 und in der Antwort, die der für Wettbewerbsfragen zuständige Kommissar, Herr Brittan, am 24. September 1990 im Namen der Kommission auf die schriftliche Anfrage Nr. 1735/90 des Europaabgeordneten Gijs de Vries gab [37], festgestellt, dass diese Regelung nicht unter Art. 87 Abs. 1 EG falle.

125. Bedeutsam ist schließlich, dass in der Rechtssache Belgien und Forum 187/Kommission das berechtigte Vertrauen der Koordinierungszentren nur unter sehr engen Voraussetzungen und aufgrund der Besonderheiten des Falles bejaht wurde. Deshalb kann schwerlich ein berechtigtes Vertrauen von KFF auf die Vereinbarkeit der Finanzierungsregelung mit den Vorschiften des Vertrags anerkannt werden, da es sich bei KFF nicht um ein von dieser Regelung begünstigtes Unternehmen handelt und diese nicht vorab bei der Kommission angemeldet wurde.

36 — Siehe die Ausführungen der Kommission in dieser Entscheidung.

37 — ABl. 1991, C 63, S. 37.

126. Diese Umstände reichen meines Erachtens aus, um festzustellen, dass das Vertrauen, auf das sich KFF beruft, wenn es denn existiert, jedenfalls nicht berechtigt ist.

127. Da alle drei von der Rechtsprechung aufgestellten Voraussetzungen für eine Verletzung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes erfüllt sein müssen, kann sich KFF somit nicht auf diesen Grundsatz berufen.

128. Aufgrund all dieser Erwägungen bin ich der Auffassung, dass dem Gericht auch insoweit ein Rechtsirrtum unterlaufen ist, als es entschied, dass sich KFF auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen könne. Sollte der Gerichtshof die Klage von KFF als zulässig ansehen, so müsste der zweite Rechtsmittelgrund der Kommission für begründet erklärt und das angefochtene Urteil aufgehoben werden.

C — *Hilfsweise Ausführungen zum dritten Rechtsmittelgrund: Verletzung des Grundsatzes der Gleichbehandlung*

129. In Art. 2 der streitigen Entscheidung wird den Unternehmen, die am 11. Juli 2001 die Finanzierungsregelung in Anspruch nahmen, aufgrund ihres berechtigten Vertrauens auf die Vereinbarkeit dieser Regelung mit den Vorschriften des Vertrags und aufgrund der besonderen Umstände des vorliegenden Falles eine Übergangsfrist gewährt [38].

130. Im angefochtenen Urteil entschied das Gericht, dass die Kommission den allgemeinen Grundsatz der Gleichbehandlung dadurch verletzt habe, dass sie keine Übergangsmaßnahme für Steuerpflichtige wie KFF vorgesehen habe, über deren Antrag auf Anwendung der Finanzierungsregelung zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der streitigen Entscheidung noch nicht entschieden worden war. Das Gericht ging von dem Grundsatz aus, dass diese Wirtschaftsteilnehmer wie alle Unternehmen, die die Regelung am 11. Juli 2001 in Anspruch nahmen, auf die Gewährung einer angemessenen Übergangsfrist vertrauen durften.

1. Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

131. Die Kommission trägt zur Begründung ihres dritten Rechtsmittelgrundes vor, die Beurteilung der Verletzung des Grundsatzes der Gleichbehandlung durch das Gericht [39] sei fehlerhaft. Sie macht im Wesentlichen geltend, KFF könne nicht mit Unternehmen gleichgestellt werden, die nicht nur die Finanzierungsregelung tatsächlich in Anspruch genommen, sondern auch im Verfahren nach Art. 88 Abs. 2 EG Erklärungen abgegeben hätten, und für die die niederländischen Behörden eine Übergangsregelung erbeten hätten.

38 — Siehe die Erwägungsgründe 111 bis 118 der streitigen Entscheidung.

39 — Randnrn. 149 und 150 des angefochtenen Urteils.

132. KFF trägt vor, dieser Rechtsmittelgrund sei unzulässig, da er sich auf Tatsachenfragen stütze, die nicht Gegenstand einer Überprüfung durch den Gerichtshof im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens sein könnten.

133. Jedenfalls sei er nicht begründet. Im vorliegenden Fall sei allein die Frage relevant, ob es wichtige objektive Unterschiede gebe, die eine unterschiedliche Behandlung von KFF und den Unternehmen rechtfertigten, die am 11. Juli 2001 bereits die Finanzierungsregelung hätten in Anspruch nehmen dürfen. Keiner der angeblichen Unterschiede, auf die sich die Kommission berufe, sei jedoch geeignet, eine solche Ungleichbehandlung zu rechtfertigen.

2. Würdigung

134. Entgegen dem Vorbringen von KFF schlage ich dem Gerichtshof vor, den dritten Rechtsmittelgrund für zulässig zu erklären. Zwar ist tatsächlich allein das Gericht für die Feststellung und die Würdigung der Tatsachen zuständig; nach ständiger Rechtsprechung ist der Gerichtshof jedoch zur Kontrolle der rechtlichen Qualifizierung dieser Tatsachen und der Rechtsfolgen, die das Gericht aus ihnen gezogen hat, befugt [40].

135. Mit diesem Rechtsmittelgrund fordert die Kommission den Gerichtshof auf, die Rechtsfolgen zu überprüfen, die das Gericht hinsichtlich der Vergleichbarkeit der Situationen, in denen sich die verschiedenen Unternehmen befinden, und hinsichtlich der Wahrung des Grundsatzes der Gleichbehandlung ziehen konnte.

136. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen erscheint mir auch dieser Rechtsmittelgrund begründet.

137. Nach ständiger Rechtsprechung besagt der allgemeine Grundsatz der Gleichbehandlung, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleichbehandelt werden dürfen, es sei denn, dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt ist [41].

138. Es scheint mir jedoch offenkundig zu sein, dass KFF nicht ebenso behandelt werden kann wie die Unternehmen, die am 11. Juli 2001 bereits die Finanzierungsregelung in Anspruch nahmen. Denn KFF verfügt wie gesagt als potenziell von der Regelung Begünstigter anders als diese Gruppe von Unternehmen über kein erworbenes Recht

40 — Siehe u. a. Urteile vom 21. September 2006, JCB Service/Kommission (C-167/04 P, Slg. 2006, I-8935, Randnr. 106 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 10. Mai 2007, SGL Carbon/Kommission (C-328/05 P, Slg. 2007, I-3921, Randnr. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 — Siehe u. a. Urteil vom 16. Dezember 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine u. a. (C-127/07, Slg. 2008, I-9895, Randnr. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

und kann sich nicht auf ein berechtigtes Vertrauen berufen. Wie die Kommission ausgeführt hat, befindet sich KFF aufgrund dieses Umstands in einer ganz besonderen Lage.

139. Die Auffassung des Gerichts, die auf der gegenteiligen Prämisse beruht, dass sich KFF auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen durfte, ist somit meines Erachtens unrichtig.

140. Folglich müsste, wenn der Gerichtshof die Klage von KFF als zulässig ansehen sollte, der dritte, auf die Verletzung des Grundsatzes der Gleichbehandlung gestützte Rechtsmittelgrund für begründet erklärt und das angefochtene Urteil aufgehoben werden.

141. Aufgrund all dieser Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof hilfsweise vor, das Rechtsmittel der Kommission für begründet zu erklären und das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als das Gericht entschieden hat, dass die Kommission den Grundsatz des Vertrauensschutzes und den Grundsatz der Gleichbehandlung dadurch verletzt hat, dass sie keine Übergangsmaßnahmen für Steuerpflichtige vorgesehen hat, über deren Antrag zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der streitigen Entscheidung noch nicht entschieden worden war [42].

42 — Der fünfte, von der Kommission hilfsweise geltend gemachte Rechtsmittelgrund braucht meines Erachtens nicht geprüft zu werden. Da das angefochtene Urteil nach meiner Ansicht aufgehoben werden muss, ist nicht mehr zu prüfen, ob das Gericht einen Rechtsfehler begangen hat, als es im Tenor dieses Urteils allen Wirtschaftsteilnehmern, die sich in derselben Situation wie KFF befanden, Rechte verlieh.

VII — Zu den Konsequenzen der Aufhebung des angefochtenen Urteils

142. Wie bereits ausgeführt, schlage ich dem Gerichtshof in erster Linie vor, das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als das Gericht die von KFF erhobene Nichtigkeitsklage für zulässig erklärt hat.

143. Da der Rechtsstreit meiner Meinung nach zur Entscheidung reif ist, schlage ich dem Gerichtshof weiter vor, gemäß Art. 61 Abs. 1 seiner Satzung selbst endgültig über die von der Kommission erhobene Einrede der Unzulässigkeit zu entscheiden.

144. Aus den bereits in den Nrn. 57 bis 68 der vorliegenden Schlussanträge dargelegten Gründen bin ich der Auffassung, dass die von KFF erhobene Klage für unzulässig zu erklären ist, da KFF von der streitigen Entscheidung nicht individuell betroffen ist.

VIII — Zu den Kosten

145. Nach Art. 69 § 2 der Verfahrensordnung, der nach Art. 118 der Verfahrensordnung auf das Rechtsmittelverfahren ent-

sprechende Anwendung findet, ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. In der vorliegenden Rechtssache sind KFF die im Rechtsmittelverfahren entstandenen Kosten aufzuerlegen, da die Kommission einen entsprechenden Antrag gestellt hat und KFF mit ihrem Vorbringen im Wesentlichen unterlegen ist.

146. Ferner bestimmt Art. 122 der Verfahrensordnung, dass der Gerichtshof über die Kosten entscheidet, wenn das Rechtsmittel begründet ist und er selbst den Rechtsstreit endgültig entscheidet. In der vorliegenden Rechtssache hat die Prüfung der von der Kommission vor dem Gericht erhobenen Einrede der Unzulässigkeit ergeben, dass die von KFF erhobene Nichtigkeitsklage unzulässig ist.

147. Deshalb sind KFF sowohl die im vorliegenden Rechtszug als auch die im Verfahren vor dem Gericht entstandenen Kosten aufzuerlegen.

IX — Ergebnis

148. Aufgrund aller vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt zu entscheiden:

1. Das Urteil des Gerichts erster Instanz der Europäischen Gemeinschaften vom 12. September 2007, Koninklijke Friesland Foods/Kommission (T-348/03), wird insoweit aufgehoben, als das Gericht erster Instanz die Klage als zulässig angesehen hat.

2. Die vor dem Gericht erster Instanz der Europäischen Gemeinschaften erhobene Klage auf Nichtigerklärung der Entscheidung 2003/515/EG der Kommission vom 17. Februar 2003 über die Maßnahme, die die Niederlande zugunsten von Unternehmen mit internationalen Finanzierungstätigkeiten durchgeführt haben, wird als unzulässig abgewiesen.

3. Die Koninklijke Friesland Foods NV trägt sowohl die im vorliegenden Rechtszug als auch die im Verfahren vor dem Gericht erster Instanz der Europäischen Gemeinschaften entstandenen Kosten.