Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Niende Afdeling)

4. februar 2016 *

»Statsstøtte — tysk skattelovgivning om fremførsel af underskud til fremtidige skatteår (Sanierungsklausel) — afgørelse, der erklærer støtten uforenelig med det indre marked — annullationssøgsmål — individuelt berørt — formaliteten — begrebet statsstøtte — selektiv karakter — skattesystemets karakter og opbygning — offentlige midler — begrundelsespligt — berettiget forventning«

I sag T-620/11,

GFKL Financial Services AG, Essen (Tyskland), først ved advokaterne M. Schweda, S. Schultes-Schnitzlein, J. Eggers og M. Knebelsberger, derefter ved advokaterne M. Schweda, J. Eggers, M. Knebelsberger og F. Loose,

sagsøger,

støttet af:

Forbundsrepublikken Tyskland ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede,

intervenient,

mod

Europa-Kommissionen først ved T. Maxian Rusche, M. Adam og R. Lyal, derefter ved T. Maxian Rusche, R. Lyal og M. Noll-Ehlers, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

angående en påstand om annullation af Kommissionens afgørelse 2011/527/EU af 26. januar 2011 om Tysklands statsstøtte C 7/10 (ex CP 250/09 og NN 5/10) – Fremskrivning af skattemæssige underskud (»Sanierungsklausel«) (EUT L 235, s. 26),

har

RETTEN (Niende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, G. Berardis, og dommerne O. Czúcz og A. Popescu (refererende dommer),

justitssekretær: fuldmægtig K. Andová,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 9. juli 2015,

* Processprog: tysk.

afsagt følgende

Dom

Nationale retsforskrifter

Reglen om underskudsfremførsel

1 I Tyskland kan underskud, der er opstået i et skatteår, i henhold til § 10d, stk. 2, i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) fremføres til senere skatteår, hvilket betyder, at de omhandlede underskud kan fradrages i skattepligtig indkomst for de følgende år (herefter »reglen om underskudsfremførsel«).

2 I henhold til § 8, stk. 1, i Körperschaftsteuergesetz (lov om selskabsskat, herefter »KStG«) finder reglen om underskudsfremførsel også anvendelse på virksomheder, der er underlagt selskabsbeskatning.

Reglen om fortabelse af underskud

3 Muligheden for fremførsel af underskud afstedkom handel med »tomme selskaber«, dvs. virksomheder, der havde indstillet enhver kommerciel aktivitet i en vis periode, men som stadig havde fremførte underskud, med skattebesparelser som eneste formål (disse handler omtales som »Mantelkauf«).

4 For at modvirke handelen med »tomme selskaber« indførte den tyske lovgiver i 1997 KStG's § 8, stk. 4 (herefter »den gamle regel om fortabelse af underskud«). Bestemmelsen begrænsede fremførslen af underskud til virksomheder, som var juridisk og økonomisk identiske med den underskudsgivende virksomhed. I henhold til denne bestemmelse blev selskaber ikke anset for at være identiske, når mere end halvdelen af kapitalandelene i et kapitalselskab blev overdraget, og kapitalselskabet videreførte eller genoptog sine aktiviteter med overvejende nye aktiver.

5 Den gamle regel om fortabelse af underskud foreskrev imidlertid en undtagelse, fastsat i KStG's § 8, stk. 4, tredje punktum, ifølge hvilken der forelå økonomisk identitet i tilfælde af en »sanering« af det erhvervede selskab, således at reglen om fortabelse af underskud ikke fandt anvendelse. Dette var tilfældet i to situationer: For det første når tilførslen af nye aktiver alene havde til formål at sanere de aktiviteter, der havde forårsaget den tilbageværende underskudsfremførsel, og selskabet i de følgende fem år videreførte aktiviteterne i et i økonomisk henseende sammenligneligt omfang, og for det andet når erhververen i stedet for at tilføre nye aktiver dækkede underskud hos den underskudsgivende virksomhed.

6 I 2008 blev den gamle regel om fortabelse af underskud ophævet ved Unternehmensteuerreformgesetz (virksomhedsskattereformloven), og der blev indført en ny § 8c, stk. 1, i KStG (herefter »reglen om fortabelse af underskud«). Denne bestemmelse begrænser muligheden for fremførsel af underskud i tilfælde af en erhvervelse af 25% eller mere af et selskabs kapitalandele (herefter »den sanktionerede erhvervelse af kapitalandele«). Den nye bestemmelse foreskriver nærmere bestemt for det første, at hvis 25% til 50% af den tegnede kapital, af medlemsrettighederne, af andelsrettighederne eller af stemmerettighederne i et selskab overdrages inden for fem år, går uudnyttede underskud tabt i forhold til den procentvise overdragelse af kapitalandele, og for det andet at uudnyttede underskud ikke længere kan fradrages, hvis mere end 50% af den tegnede kapital, af medlemsrettighederne, af andelsrettighederne eller af stemmerettighederne i et selskab overdrages til en erhverver.

7 Den nye regel om fortabelse af underskud foreskrev oprindeligt ingen undtagelser. Skattemyndighederne kunne imidlertid i tilfælde af en sanktioneret erhvervelse af kapitalandele med henblik på sanering af virksomheder i vanskeligheder indrømme skattefritagelser ud fra rimelighedsbetragtninger i henhold til saneringsdekretet fra den tyske finansminister af 27. marts 2003 (herefter »saneringsdekretet«).

Saneringsklausul

8 I september 2007 fremsatte den tyske regering et lovforslag i Bundestag (Forbundsdagen) om modernisering af de generelle vilkår for kapitalinvesteringer, kaldet »MoRaKG-loven«, som navnlig foreskrev en undtagelse til reglen om fortabelse af underskud.

9 Efter at være blevet underrettet om det omhandlede lovforslag i henhold til artikel 108, stk. 3, TEUF forbød Europa-Kommissionen den påtænkte undtagelse, idet den ved beslutning 2010/13/EF af 30. september 2009 om Tysklands planlagte støtteordning C 2/09 (ex N 221/08 og N 413/08) til modernisering af de generelle vilkår for kapitalinvesteringer kvalificerede den som statsstøtte, der var uforenelig med det indre marked (EUT 2010 L 6, s. 32, herefter »beslutningen vedrørende MoRaKG-loven«).

10 I juni 2009 blev KStG's § 8c, stk. 1a (herefter »saneringsklausulen« eller »den omtvistede foranstaltning«) indsat ved Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (lov om sygeforsikring i forbindelse med afgiftslempelser for borgerne), ifølge hvilken fremførsel af underskud fortsat er mulig, når erhvervelsen af en virksomhed i vanskeligheder finder sted med henblik på sanering. I henhold til denne klausul kan en enhed ligeledes foretage en fremførsel af underskud ved en sanktioneret erhvervelse af kapitalandele under de følgende betingelser:

a) Kapitalandelene erhverves med henblik på en sanering af selskabet.

b) Virksomheden er på erhvervelsestidspunktet insolvent eller forgældet eller i risiko for at blive insolvent eller forgældet.

c) De væsentlige virksomhedsstrukturer opretholdes, hvilket forudsætter

— at selskabet følger en indgået bedriftsaftale (Betriebsvereinbarung) om opretholdelse af arbejdspladser

— eller at 80% af arbejdspladserne (på grundlag af den årlige gennemsnitlige lønsum) opretholdes i de første fem år efter erhvervelsen af kapitalandelene

— eller at der inden for 12 måneder tilføres væsentlige aktiver eller eftergives gæld, som stadig har værdi; der foreligger en væsentlig aktivtilførsel, når de nye aktiver svarer til mindst 25% af aktiverne i det foregående regnskabsår; ydelser fra kapitalselskabet inden for tre år efter tilførslen af nye aktiver mindsker værdien af de tilførte aktiver.

d) Virksomheden skifter ikke branche inden for fem år efter erhvervelsen af kapitalandele.

e) Virksomheden havde på tidspunktet for erhvervelsen af kapitalandele ikke indstillet aktiviteterne.

11 Saneringsklausulen trådte i kraft den 10. juli 2009 og gælder med tilbagevirkende kraft fra den 1. januar 2008, dvs. fra samme ikrafttrædelsesdato som reglen om fortabelse af underskud.

Klausuler om skjulte reserver og om koncerner

12 I december 2009 blev der ved Wachstumsbeschleunigungsgesetz (lov om fremskynding af den økonomiske vækst) med virkning fra den 1. januar 2010 indført to nye undtagelser til reglen om fortabelse af underskud, nemlig dels KStG's § 8c, stk. 1, femte punktum (herefter »koncernklausulen«), dels KStG's § 8c, stk. 1, sjette punktum (herefter »klausulen om skjulte reserver«).

13 Koncernklausulen foreskriver, at fremførsel af underskud tillades for alle virksomhedsomdannelser, der udelukkende finder sted inden for en koncern, der ledes af en enkelt person eller et enkelt selskab, som besidder 100% af aktierne.

14 Klausulen om skjulte reserver foreskriver, at fremførsel af underskud tillades, for så vidt som disse underskud ved den sanktionerede erhvervelse af kapitalandele svarer til de skjulte reserver i selskabets driftskapital, idet der ved »skjulte reserver« forstås det beløb, der udgøres af forskellen mellem på den ene side egenkapitalen, således som den i sin helhed fremkommer ved den skattemæssige beregning af overskuddet, og på den anden side værdien af de af selskabets aktier, der svarer til denne egenkapital.

Sagens faktiske omstændigheder

15 Sagsøgeren, GFKL Financial Services AG, er et selskab, der yder finansielle tjenesteydelser, som i 2009 befandt sig i omstændigheder, der gav anledning til en risiko for insolvens, og som nødvendiggjorde en sanering.

16 Den 14. december 2009 købte en investor tæt ved 80% af aktierne i sagsøgeren, og den 4. december 2010 foretog den nye majoritetsaktionær et indskud på mere end 50 mio. EUR i form af en kapitalforhøjelse, hvilket gjorde det muligt at undgå insolvens.

17 På datoen for afståelsen af aktierne opfyldte sagsøgeren betingelserne for anvendelsen af saneringsklausulen, som det fremgår af den bindende forhåndsbesked af 3. september 2009 fra Finanzamt Essen-NordOst (skattemyndigheden i Essen-NordOst) (herefter »den bindende forhåndsbesked«).

18 Efter Kommissionens afgørelse om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure (jf. præmis 21 nedenfor) pålagde den tyske finansminister ved skrivelse af 30. april 2010 skattemyndighederne at undlade at anvende saneringsklausulen fremover.

19 Skattemyndighederne annullerede derfor den bindende forhåndsbesked og tilsendte sagsøgeren en selskabsskatteansættelse for skatteåret 2009 uden anvendelse af saneringsklausulen.

20 Den 22. juli 2011 meddelte Forbundsrepublikken Tyskland i overensstemmelse med de i den anfægtede afgørelse anførte krav (jf. præmis 31 nedenfor) Kommissionen listen over virksomheder, der havde draget fordel af den omtvistede foranstaltning. Sagsøgerens navn er opført blandt de virksomheder, for hvilke bindende forhåndsbeskeder vedrørende anvendelsen af saneringsklausulen var blevet annulleret.

Den administrative procedure

21 Ved skrivelser af 5. august og 30. september 2009 anmodede Kommissionen Forbundsrepublikken Tyskland om oplysninger vedrørende KStG's § 8c. De tyske myndigheder besvarede denne anmodning ved skrivelser af 20. august og 5. november 2009. Ved afgørelse af 24. februar 2010 (EUT C 90, s. 8, herefter »indledningsafgørelsen«) indledte Kommissionen den formelle undersøgelsesprocedure i henhold til artikel 108, stk. 2, TEUF vedrørende statsstøtte C 7/10 (ex NN 5/10).

22 Efter offentliggørelsen af indledningsafgørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende* den 8. april 2010 blev de interesserede parter opfordret til at fremsætte deres bemærkninger. De tyske myndigheder besvarede denne opfordring ved skrivelse af 9. april 2010.

23 Den 9. april og den 3. juni 2010 blev der afholdt to møder mellem Kommissionens tjenestegrene og repræsentanter for Forbundsrepublikken Tyskland. Den 2. juli 2010 fremsendte sidstnævnte yderligere oplysninger. Kommissionen modtog ikke bemærkninger fra interesserede tredjeparter.

Den anfægtede afgørelse

24 Den 26. januar 2011 vedtog Kommissionen afgørelse 2011/527/EU om Tysklands statsstøtte C 7/10 (ex CP 250/09 og NN 5/10) – Fremskrivning af skattemæssige underskud (»Sanierungsklausel«) (EUT L 235, s. 26, herefter »den anfægtede afgørelse«).

25 Kommissionen kvalificerede for det første saneringsklausulen som statsstøtte.

26 For det første anførte Kommissionen, at den mulighed, den tyske regering gav visse virksomheder for at nedbringe deres skattebyrde ved fremførsel af underskud, medførte et tab af offentlige indtægter og derfor blev ydet ved hjælp af statsmidler. Kommissionen tilføjede, at støtten blev tildelt på grundlag af en lov, og at den derfor kunne tilregnes staten.

27 For det andet fandt Kommissionen, at saneringsklausulen indførte en undtagelse til den almindelige bestemmelse, som fastsatte en fortabelse af ikke anvendt underskud for selskaber, hvis aktionærkreds blev ændret. Denne klausul kunne derfor give virksomheder, der opfyldte betingelserne for at anvende klausulen, en selektiv fordel, som ikke var begrundet i den almindelige karakter eller opbygning af systemet. Ifølge Kommissionen tilsigtede saneringsklausulen således at bekæmpe problemerne som følge af den finansielle og økonomiske krise, hvilket udgør et formål, der ligger uden for skattesystemet.

28 For det tredje fastslog Kommissionen, at saneringsklausulen fandt anvendelse på alle brancher i tysk erhvervsliv, og at disse næsten alle var repræsenteret på markeder, hvor der var konkurrence og fandt samhandel sted mellem medlemsstaterne. Derfor kunne foranstaltningen påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne og fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene. Endvidere var alle de potentielt berettigede virksomheder kriseramte virksomheder som omhandlet i Fællesskabets rammebestemmelser for statsstøtte til redning og omstrukturering af kriseramte virksomheder (EUT 2004 C 244, s. 2), hvoraf ingen var omfattet af Kommissionens forordning (EF) nr. 1998/2006 af 15. december 2006 om anvendelse af […] artikel 87 [EF] og 88 [EF] på de minimis-støtte (EUT L 379, s. 5).

29 Kommissionen undersøgte for det andet, om foranstaltningen kunne anses for at være forenelig med det indre marked, og konkluderede, at støtten til visse støttemodtagere kunne være forenelig som begrænset støtte, såfremt den opfyldte alle betingelser i en tysk støtteordning, som Kommissionen havde godkendt som omhandlet i de midlertidige rammebestemmelser for statsstøtte, der ydes for at lette adgangen til finansiering under den nuværende finansielle og økonomiske krise (EUT 2009 C 83, s. 1). Til gengæld fandt Kommissionen, at saneringsklausulen ikke var forenelig med det indre marked på grundlag af rammebestemmelserne for statsstøtte til redning og omstrukturering af kriseramte virksomheder, retningslinjerne for statsstøtte med regionalt sigte for 2007-2013 (EUT 2006 C 54, s. 13) og retningslinjerne for statsstøtte til miljøbeskyttelse (EUT 2008 C 82, s. 1) samt henset til artikel 107, stk. 3, TEUF.

30 Kommissionen pålagde for det tredje Forbundsrepublikken Tyskland at træffe alle nødvendige foranstaltninger til at kræve den ulovligt tildelte støtte tilbagebetalt fra modtagerne. Derudover skulle Forbundsrepublikken Tyskland udarbejde en liste over de virksomheder, der havde været omfattet af

foranstaltningen siden den 1. januar 2008. Kommissionen præciserede ligeledes, at den årlige forfaldsdato for selskabsskat var relevant for fastsættelsen af det tidspunkt, hvor støtten blev stillet til rådighed for modtagerne, og at beløbet for den tilbagebetalingspligtige støtte skulle beregnes på grundlag af selvangivelserne fra de pågældende virksomheder. Støttebeløbet skulle ifølge Kommissionen beregnes som forskellen mellem det skattebeløb, der skulle betales uden anvendelse af saneringsklausulen, og det skattebeløb, der faktisk blev betalt efter anvendelse af denne.

31 Den dispositive del af den anfægtede afgørelse er affattet som følger:

»*Artikel 1*

Den statslige støtteordning på grundlag af [KStG's] § 8c, stk. 1a, […] som Tyskland har gennemført ulovligt i strid med artikel 108, stk. 3, […] TEUF, er uforenelig med det indre marked.

Artikel 2

Individuel støtte, der tildeles i henhold til den i artikel 1 omhandlede ordning, er forenelig med det indre marked på grundlag af artikel 107, stk. 3, litra b), i TEUF, som fortolket i de midlertidige rammebestemmelser, såfremt støttebeløbet ikke overstiger 500 000 EUR, modtageren ikke var en kriseramt virksomhed pr. 1. juli 2008, og alle andre betingelser i punkt 4.2.2 i de midlertidige rammebestemmelser og i afgørelsen om godkendelse af den tyske støtteordning er opfyldt.

Artikel 3

Individuel støtte, der tildeles i henhold til den i artikel 1 omhandlede ordning, og som på tildelingstidspunktet opfylder betingelserne i en støtteordning, som blev godkendt af Kommissionen på et andet retsgrundlag end [Kommissionens forordning (EF) nr. 800/2008 af 6. august 2008 om visse former for støttes forenelighed med fællesmarkedet i henhold til […] artikel 87 [EF] og 88 [EF] (Generel gruppefritagelsesforordning) (EUT L 214, s. 3)], retningslinjerne for regionalstøtte eller rammebestemmelserne for statsstøtte til forskning og udvikling og innovation [(EUT 2006 C 323, s. 1)] og ikke udelukker kriseramte virksomheder som potentielle støttemodtagere, er forenelig med det indre marked, så længe den ikke overstiger den maksimale støtteintensitet, der gælder for den pågældende støttetype.

Artikel 4

1. Tyskland ophæver den i artikel 1 omhandlede støtteordning.

2. Tyskland tilbagesøger fra støttemodtagerne den uforenelige støtte, der er tildelt i henhold til den i artikel 1 omhandlede støtteordning.

[…]

Artikel 6

1. Senest to måneder efter meddelelsen af denne afgørelse sender Tyskland følgende oplysninger til Kommissionen:

a) en liste over de virksomheder, der har modtaget støtte i henhold til den i artikel 1 omhandlede ordning, samt oplysning om, hvor stort et beløb hver af disse i alt har modtaget i henhold til ordningen

[…]«

Retsforhandlinger og parternes påstande

32 Sagsøgeren har anlagt nærværende sag ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 2. december 2011.

33 Ved særskilt processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 16. marts 2012 fremsatte Kommissionen en formalitetsindsigelse i medfør af artikel 114 i Rettens procesreglement af 2. maj 1991. Sagsøgeren indgav sine bemærkninger til denne indsigelse den 2. maj 2012.

34 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 29. februar 2012 fremsatte Forbundsrepublikken Tyskland begæring om tilladelse til at intervenere i den nærværende procedure til støtte for sagsøgerens påstande. Ved kendelse af 2. maj 2012 har formanden for Rettens Ottende Afdeling tilladt denne intervention. Forbundsrepublikken Tyskland har indgivet sit interventionsindlæg alene vedrørende sagens formalitet, og de andre parter har indgivet deres bemærkninger til dette inden for de fastsatte frister.

35 Da sammensætningen af Rettens afdelinger er blevet ændret, er den refererende dommer blevet tilknyttet Niende Afdeling, som nærværende sag derfor er blevet henvist til.

36 Ved Rettens kendelse (Niende Afdeling) af 17. juli 2014 blev formalitetsindsigelsen i overensstemmelse med artikel 114, stk. 4, i procesreglementet af 2. maj 1991 henskudt til afgørelsen af sagens realitet.

37 Den 2. september 2014 har Kommissionen indleveret svarskrift. Replikken og duplikken er blevet indleveret henholdsvis den 27. oktober 2014 af sagsøgeren og den 16. januar 2015 af Kommissionen.

38 Den 27. oktober 2014 har Forbundsrepublikken Tyskland indgivet sit interventionsindlæg, og de andre parter har afgivet deres bemærkninger hertil inden for de fastsatte frister.

39 Som led i foranstaltninger med henblik på sagens tilrettelæggelse i henhold til artikel 64 i procesreglementet af 2. maj 1991 har Retten (Niende Afdeling) den 19. maj 2015 stillet parterne skriftlige spørgsmål, som de har besvaret inden for den fastsatte frist.

40 Parterne afgav indlæg og besvarede Rettens mundtlige spørgsmål under retsmødet den 9. juli 2015.

41 Sagsøgeren har, støttet af Forbundsrepublikken Tyskland, nedlagt følgende påstande:

— Den af Kommissionen rejste formalitetsindsigelse forkastes.

— Den anfægtede afgørelse annulleres.

— Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

42 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

— Afvisning, subsidiært frifindelse.

— Sagsøgeren tilpligtes at betale sagens omkostninger.

Retlige bemærkninger

Om sagens formalitet

43 Kommissionen har til støtte for sin formalitetsindsigelse gjort gældende, at den foreliggende sag skal afvises med den begrundelse, at sagsøgeren hverken har godtgjort, at betingelserne i artikel 263, stk. 4, TEUF er opfyldte, eller at sagsøgeren har en retlig interesse i søgsmålet.

Søgsmålskompetence som omhandlet i artikel 263, stk. 4, TEUF

44 Kommissionen har for det første anfægtet, at sagsøgeren har søgsmålskompetence, for så vidt som denne ikke er individuelt berørt af den anfægtede afgørelse.

45 Kommissionen har gjort gældende, at sagsøgeren ikke faktisk er en modtager af individuel støtte tildelt i henhold til saneringsklausulen, som Kommissionen har pålagt tilbagebetaling af. Skattetilsvaret er således i henhold til § 155, stk. 1, i den tyske skattelov først blevet fastlagt på retligt bindende vis ved skatteansættelsen.

46 I den foreliggende sag indebærer gennemførelsen af ændringen i aktionærkredsen, dvs. den transaktion, som gav anledning til anvendelsen af saneringsklausulen, ikke i sig selv en retligt bindende tildeling af støtten, således at det på tidspunktet for erhvervelsen af kapitalandelen endnu ikke var fastlagt, om og hvornår sagsøgeren på ny ville bogføre et overskud, således at fremførslen af underskud faktisk ville kunne give anledning til en skattenedsættelse. Sagsøgeren kan endvidere ikke begrunde sin påstand om at være individuelt berørt med den bindende forhåndsbesked. Denne giver ikke i sig selv ret til en skattemæssig fordel og havde mistet sin bindende virkning, før der blev fastsat en skatteansættelse, som kunne have taget saneringsklausulen i betragtning.

47 Under disse omstændigheder pålægger den anfægtede afgørelse ikke tilbagebetaling af en støtte, der allerede er blevet tildelt sagsøgeren, men overlader det til de nationale myndigheder at drage konsekvenserne af støtteordningens uforenelighed med det indre marked ved skatteansættelserne.

48 Kommissionen har for det andet fremhævet, at søgsmålet heller ikke kan antages til realitetsbehandling på grundlag af den tredje mulighed, der omhandles i artikel 263, stk. 4, TEUF, idet den anfægtede afgørelse omfatter gennemførelsesforanstaltninger, nemlig fastsættelsen af en skatteansættelse.

49 Sagsøgeren har, støttet af Forbundsrepublikken Tyskland, gjort gældende, at sagen kan antages til realitetsbehandling.

50 Ifølge ordlyden af artikel 263, stk. 4, TEUF »[kan] [e]nhver fysisk eller juridisk person […] indbringe klage med henblik på prøvelse af retsakter, der er rettet til vedkommende, eller som berører denne umiddelbart og individuelt, samt af regelfastsættende retsakter, der berører vedkommende umiddelbart, og som ikke omfatter gennemførelsesforanstaltninger«.

51 Det bemærkes indledningsvis, at sagsøgeren ikke er adressat for den anfægtede afgørelse, som har Forbundsrepublikken Tyskland som sin eneste adressat.

52 Det bemærkes ligeledes, at for så vidt som det i den anfægtede afgørelses artikel 4 pålægges Forbundsrepublikken Tyskland at annullere den i samme afgørelses artikel 1 angivne støtte og tilbagesøge den fra modtagerne deraf, skal sagsøgeren anses for at være umiddelbart berørt af denne afgørelse. De to kriterier for at være umiddelbart berørt, som er udviklet i retspraksis, nemlig for det første den omstændighed, at den pågældende retsakt skal have en umiddelbar virkning på sagsøgerens retstilling, og for det andet den omstændighed, at retsakten ikke må overlade de adressater, der er ansvarlige for dens gennemførelse, nogen skønsbeføjelse, er således i det foreliggende tilfælde opfyldt

(jf. i denne retning dom af 17.9.2009, Kommissionen mod Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, Sml., EU:C:2009:556, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis). Kommissionen har endvidere ikke gjort nogen indvendinger gældende i denne henseende.

53 Idet det er godtgjort, at sagsøgeren er direkte berørt, må det undersøges, om sagsøgeren ligeledes er individuelt berørt af den anfægtede afgørelse, uden at det i bekræftende tilfælde er nødvendigt at undersøge, om den anfægtede afgørelse udgør en regelfastsættende retsakt, som ikke omfatter gennemførelsesforanstaltninger.

54 Det fremgår af fast retspraksis, at andre personer end en afgørelses adressater kun vil kunne gøre gældende, at de berøres individuelt, såfremt afgørelsen rammer dem på grund af visse egenskaber, som er særlige for dem, eller på grund af en faktisk situation, der adskiller dem fra alle andre og derfor individualiserer dem på lignende måde som adressaten for denne afgørelse (dom af 15.7.1963, Plaumann mod Kommissionen, 25/62, Sml., EU:C:1963:17, s. 414, af 9.6.2011, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen, C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, Sml., EU:C:2011:368, præmis 52, og af 19.12.2013, Telefónica mod Kommissionen, C-274/12 P, Sml., EU:C:2013:852, præmis 46).

55 En virksomhed kan derfor i princippet ikke anlægge søgsmål med påstand om annullation af en afgørelse fra Kommissionen, der forbyder en støtteordning til fordel for en sektor, hvis virksomheden alene er berørt af denne afgørelse, fordi den tilhører den pågældende sektor og potentielt kan blive omfattet af støtten. En sådan afgørelse fremtræder nemlig over for denne virksomhed som en generel foranstaltning, der finder anvendelse på objektivt afgrænsede situationer og har retsvirkninger for en gruppe personer, der er bestemt generelt og abstrakt (jf. dom af 29.4.2004, Italien mod Kommissionen, C-298/00 P, Sml., EU:C:2004:240, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis, og af 11.6.2009, Acegas mod Kommissionen, T-309/02, Sml., EU:T:2009:192, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis). I denne henseende indebærer den omstændighed, at det er muligt med større eller mindre nøjagtighed at fastlægge antallet eller endog identiteten af de retssubjekter, som denne foranstaltning finder anvendelse på, ikke, at de pågældende retssubjekter må anses for individuelt berørt af foranstaltningen, eftersom denne retsvirkning er baseret på objektive retlige eller faktiske kriterier, som er opstillet i den pågældende retsakt (dom Telefónica mod Kommissionen, nævnt i præmis 54 ovenfor, EU:C:2013:852, præmis 47).

56 Når en afgørelse derimod berører en gruppe personer, som var identificerede eller kunne identificeres på tidspunktet for vedtagelsen af retsakten og på grundlag af kriterier, som er specifikke for medlemmerne af denne gruppe, kan disse antages at være individuelt berørt af denne retsakt, da de indgår i en sluttet gruppe af erhvervsdrivende (dom af 17.1.1985, Piraiki-Patraiki m.fl. mod Kommissionen, 11/82, Sml., EU:C:1985:18, præmis 31, af 22.6.2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, C-182/03 og C-217/03, Sml., EU:C:2006:416, præmis 60, og Kommissionen mod Koninklijke FrieslandCampina, nævnt i præmis 52 ovenfor, EU:C:2009:556, præmis 54-57).

57 Det er i lyset af denne retspraksis, at det skal undersøges, om sagsøgeren, henset til dennes faktiske og retlige situation, skal anses for at være individuelt berørt af den anfægtede afgørelse.

58 Det må indledningsvis, og modsat de af sagsøgeren fremførte argumenter, udelukkes, at sagsøgerens egenskab af »interesseret part« som omhandlet i artikel 108, stk. 2 TEUF kan give sagsøgeren en særlig status, der bevirker, at vedkommende er individuelt berørt, hvilket så meget desto mere er tilfældet, da sagsøgeren ikke har gjort anvendelse af de processuelle rettigheder, der følger deraf, herunder navnlig retten til at indgive bemærkninger under den formelle undersøgelsesprocedure (jf. i denne retning dom af 13.12.2005, Kommissionen mod Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, Sml., EU:C:2005:761, præmis 37).

59 For så vidt angår spørgsmålet om individuel berørthed som omhandlet i dom Plaumann mod Kommissionen, nævnt i præmis 54 ovenfor (EU:C:1963:17), bemærkes, at den retlige og faktiske situation, som sagsøgeren befinder sig i, kendetegnes ved de følgende forhold.

60 For det første rådede sagsøgeren på tidspunktet for afslutningen af skatteåret 2009 og dermed før åbningen af den procedure, Kommissionen indledte, over en ret til at fremføre sit underskud i henhold til den tyske lovgivning, idet de i saneringsklausulen foreskrevne betingelser var opfyldt. Derudover havde sagsøgeren angivet de fremførte underskud, der forelå den 31. december 2009, i sit regnskab som udskudte skatteaktiver.

61 For det andet havde sagsøgeren i 2009 skattepligtigt overskud, hvori sagsøgeren kunne foretage fradrag af de i henhold til saneringsklausulen fremførte underskud.

62 Disse omstændigheder blev attesteret af de tyske skattemyndigheder ved den bindende forhåndsbesked, som tog hensyn til de underskud, der var blevet fremført i henhold til saneringsklausulen (jf. præmis 17 ovenfor). Derudover medførte den omstændighed, at sagsøgeren havde modtaget denne bindende forhåndsbesked, efterfølgende, at sagsøgerens navn blev anført på den liste, der blev meddelt Kommissionen af de tyske myndigheder i henhold til den anfægtede afgørelses artikel 6, stk. 1, litra b).

63 Det var derfor i henhold til den tyske lovgivning på tidspunktet for afslutningen af skatteåret 2009 sikkert, at sagsøgeren ville have opnået en skattemæssig besparelse, som denne i øvrigt var i stand til at beregne præcist. De tyske myndigheder rådede nemlig ikke over noget skøn med hensyn til anvendelsen af den omtvistede foranstaltning, således at realiseringen af denne skattemæssige besparelse ved betaling af en nedsat skat kun var et spørgsmål om tid, henset til skattesystemets gennemførelsesbestemmelser. Sagsøgeren rådede derfor over en erhvervet ret til denne skattemæssige besparelse, som de tyske skattemyndigheder havde attesteret før vedtagelsen af først indledningsafgørelsen og dernæst den anfægtede afgørelse, hvilket, såfremt disse afgørelser ikke var blevet vedtaget, ville have udmøntet sig i en skatteansættelse, der tillod fremførsel af underskud og den deraf følgende angivelse deraf i sagsøgerens regnskab. Sagsøgeren kunne derfor let identificeres af de tyske skattemyndigheder og Kommissionen.

64 Som følge deraf kan sagsøgeren ikke kun anses for at være en virksomhed, der er berørt af den anfægtede afgørelse, fordi den tilhører den pågældende sektor og potentielt kan blive omfattet af støtten, men må derimod anses for at være en del af en lukket kreds af erhvervsdrivende, som var identificerede, eller i det mindste let identificerbare, på tidspunktet for vedtagelsen af den anfægtede afgørelse som omhandlet i dom Plaumann mod Kommissionen, nævnt i præmis 54 ovenfor (EU:C:1963:17) (jf. ligeledes domme Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, nævnt i præmis 56 ovenfor, EU:C:2006:416, præmis 63, Kommissionen mod Koninklijke FrieslandCampina, nævnt i præmis 52 ovenfor, EU:C:2009:556, præmis 57, Comitato «Venezia vuole vivere» m.fl. mod Kommissionen, nævnt i præmis 54 ovenfor, EU:C:2011:368, præmis 56, samt domme af 27.2.2014, Stichting Woonpunt m.fl. mod Kommissionen, C-132/12 P, Sml., EU:C:2014:100, præmis 59-61, og Stichting Woonlinie m.fl. mod Kommissionen, C-133/12 P, Sml., EU:C:2014:105, præmis 46-48).

65 Denne konklusion anfægtes ikke af den omstændighed, at de tyske myndigheder efter indledningsafgørelsen, og dernæst efter vedtagelsen af den anfægtede afgørelse, vedtog foranstaltninger med henblik på at undlade at anvende saneringsklausulen, herunder bl.a. annullationen af den bindende forhåndsbesked og vedtagelsen af en skatteansættelse for selskabsskat for regnskabsåret 2009, som ikke længere tog hensyn til de underskud, der var blevet fremført i henhold til saneringsklausulen (jf. præmis 19 ovenfor).

66 De tyske myndigheder besluttede sig således for at suspendere anvendelsen af saneringsklausulen, uden imidlertid at ophæve denne, og for at udstede en skatteansættelse uden at anvende denne klausul netop for at handle i overensstemmelse med indledningsafgørelsen og den anfægtede afgørelse. Derfor kan Kommissionen ikke i forbindelse med undersøgelsen af formaliteten vedrørende det søgsmål, der er

anlagt til prøvelse af den anfægtede afgørelse, hvori Kommissionen konkluderede, at den omtvistede foranstaltning udgjorde statsstøtte, og fastslog, at den var uforenelig med det indre marked, drage fordel af den omstændighed, at de tyske myndigheder straks traf alle de foranstaltninger, der var nødvendige for at efterleve afgørelsen, mens de afventede udfaldet af et eventuelt søgsmål til prøvelse af denne.

67 Denne konklusion drages heller ikke i tvivl af den retspraksis, Kommissionen har påberåbt sig i sine skriftlige indlæg og under retsmødet, herunder dom Telefónica mod Kommissionen, nævnt i præmis 54 ovenfor (EU:C:2013:852), dom af 11. juni 2009, AMGA mod Kommissionen (T-300/02, Sml., EU:T:2009:190), dom Acegas mod Kommissionen, nævnt i præmis 55 ovenfor (EU:T:2009:192), og dom af 8. marts 2012, Iberdrola mod Kommissionen (T-221/10, Sml., EU:T:2012:112).

68 De faktiske omstændigheder i disse sager er således ikke sammenlignelige med de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, hvor det er fastslået, at sagsøgeren på grund af den konkrete tyske skattelovgivning havde en erhvervet ret til en skattemæssig besparelse, som attesteret af de tyske skattemyndigheder (jf. præmis 63 ovenfor), idet denne omstændighed adskiller sagsøgeren fra de andre erhvervsdrivende, som kun var berørte i deres egenskab af potentielt begunstigede af den omtvistede foranstaltning (jf. i denne retning dom Kommissionen mod Koninklijke FrieslandCampina, nævnt i præmis 52 ovenfor, EU:C:2009:556, præmis 55).

69 Konklusionen i præmis 64 anfægtes heller ikke af Kommissionens argument om, at det kun er en fordel, der tildeles ud af statslige midler, som kan medføre, at sagsøgeren er individuelt berørt, og at der først ville blive påført staten en finansiel byrde på det tidspunkt, hvor skattenedsættelsen blev fastslået ved en skatteansættelse.

70 Det bemærkes således, at de forhold, hvorpå retspraksis baserer individuel berørthed som omhandlet i artikel 263, stk. 4, TEUF (jf. præmis 54-56 ovenfor), ikke nødvendigvis er sammenfaldende med de forhold, der indebærer, at der er tale om statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (jf. analogt dom Comitato „Venezia vuole vivere“ m.fl. mod Kommissionen, nævnt i præmis 54 ovenfor, EU:C:2011:368, præmis 56, 63 og 64). Som omhandlet i dom Plaumann mod Kommissionen, nævnt i præmis 54 ovenfor (EU:C:1963:17, s. 411), er en anden person end adressaten for en afgørelse individuelt berørt af afgørelsen, hvis denne rammer vedkommende på grund af visse særlige egenskaber eller faktiske omstændigheder, der adskiller personen fra alle andre, og vedkommende derfor indgår i en sluttet gruppe af erhvervsdrivende.

71 Det bemærkes imidlertid, at sagsøgeren i den foreliggende sag ifølge den nationale lovgivning før vedtagelsen af først indledningsafgørelsen og dernæst den anfægtede afgørelse rådede over en erhvervet ret til en skattemæssig besparelse for skatteåret 2009, som de tyske skattemyndigheder havde attesteret. Kommissionen har endvidere selv i 50. betragtning til den anfægtede afgørelse præciseret, at Tyskland, alene ved at forbundsregeringen tillader virksomheder at reducere deres selskabsskattebyrde gennem underskudsfremførslen, giver afkald på indtægter, hvilket udgør statsstøtte.

72 Henset til det ovenstående må det fastslås, at under de foreliggende omstændigheder er sagsøgeren direkte og individuelt berørt af den anfægtede afgørelse.

73 Sagsøgeren har således søgsmålskompetence som omhandlet i artikel 263, stk. 4, TEUF.

Den retlige interesse

74 Kommissionen har gjort gældende, at sagsøgeren ikke er støttemodtager og derfor ikke kan have nogen fordel af Rettens eventuelle annullation af den anfægtede afgørelse. Forbundsrepublikken Tyskland er ikke forpligtet til at tilbagesøge støtten hos sagsøgeren efter vedtagelsen af den anfægtede afgørelse, og de tyske myndigheder kan uafhængigt af en eventuel annullation af den anfægtede afgørelse på ethvert tidspunkt beslutte at ophæve den omtvistede foranstaltning i sin helhed.

75 Sagsøgeren har, støttet af Forbundsrepublikken Tyskland, bestridt disse argumenter.

76 Det følger af fast retspraksis, at et annullationssøgsmål, der anlægges af en fysisk eller juridisk person, kun kan antages til realitetsbehandling, såfremt sagsøgeren har en retlig interesse i, at den anfægtede retsakt annulleres. En sådan interesse foreligger kun, såfremt en annullation af den anfægtede retsakt i sig selv kan have retsvirkninger, og søgsmålet således med sit resultat kan tilføre parten en fordel (domme Kommissionen mod Koninklijke FrieslandCampina, nævnt i præmis 52 ovenfor, EU:C:2009:556, præmis 63, Stichting Woonpunt m.fl. mod Kommissionen, nævnt i præmis 64 ovenfor, EU:C:2014:100, præmis 50-54, og Stichting Woonlinie m.fl. mod Kommissionen, nævnt i præmis 64 ovenfor, EU:C:2014:105, præmis 54).

77 Betingelserne for at antage sagen til realitetsbehandling skal – med forbehold for det særlige spørgsmål om bortfald af søgsmålsinteresse – bedømmes i forhold til det tidspunkt, hvor sagen blev anlagt (jf. dom af 21.3.2002, Shaw og Falla mod Kommissionen, T-131/99, Sml., EU:T:2002:83, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

78 I den foreliggende sag opfyldte sagsøgeren betingelserne for at drage fordel af anvendelsen af saneringsklausulen og havde, som det fremgår af præmis 59-61 ovenfor, erhvervet en fordel, der hidrørte fra denne klausul.

79 Selv om anvendelsen af saneringsklausulen i henhold til KStG's § 34, stk. 6, blev suspenderet efter vedtagelsen af den anfægtede afgørelse, ville saneringsklausulen i tilfælde af annullation af den anfægtede afgørelse på ny finde anvendelse med tilbagevirkende kraft i forhold til alle de virksomheder, for hvilke skatteansættelsen endnu ikke er blevet endelig, herunder sagsøgeren, således at en annullation af den anfægtede afgørelse vil udgøre en fordel for sagsøgeren, fordi denne vil få ret til igen at anvende saneringsklausulen i det mindste for så vidt angår indkomstbeskatningen for 2009.

80 Som følge deraf har sagsøgeren en søgsmålsinteresse for så vidt angår den anfægtede afgørelse.

81 Sagen kan således antages til realitetsbehandling.

Om realiteten

82 Sagsøgeren har til støtte for sit søgsmål fremført fire anbringender vedrørende for det første den omtvistede foranstaltnings ikke-selektive karakter, for det andet den manglende anvendelse af statslige midler, for det tredje manglende begrundelse og for det fjerde en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

83 Retten finder det hensigtsmæssigt at behandle det tredje anbringende om manglende begrundelse først og dernæst de andre anbringender i den rækkefølge, de er blevet fremført.

Det tredje anbringende om manglende begrundelse

84 Sagsøgeren har med sit tredje anbringende i det væsentlige gjort gældende, at Kommissionen ikke i tilstrækkelig grad har begrundet sin vurdering, ifølge hvilken reglen om fortabelse af underskud udgør referencesystemet, og saneringsklausulen udgør undtagelsen til dette system. Kommissionen har navnlig i 67. betragtning til den anfægtede afgørelse blot henvist til de begrundelser, der allerede var blevet anført i beslutningen vedrørende MoRaKG-loven.

85 Derudover fandt Kommissionen med urette, at fradraget for fremførte underskud var begrænset til 1 mio. EUR i alt, og den gengav endvidere flere faktiske omstændigheder urigtigt. Dette gælder navnlig de følgende omstændigheder: Den gamle klausul om fortabelse fandt anvendelse sideløbende med reglen om fortabelse af underskud indtil slutningen af 2012. De ikke anvendte underskud blev først fortabt, når en erhvervelse blev gennemført inden for en periode på fem år af en person eller en gruppe af forbundne personer. Saneringsklausulen fandt ligeledes anvendelse på fremførsel af renter og omfattede tre forskellige typer af situationer. Genindførelsen af saneringsklausulen med tilbagevirkende kraft havde blot til formål at rette den fejl, lovgiver havde begået ved med urette at finde, at saneringsdekretet på passende vis kunne godtgøre fortabelsen af de fremførte underskud.

86 Det bemærkes, at begrundelsespligtens rækkevidde ifølge fast retspraksis afhænger af arten af den pågældende retsakt og den sammenhæng, der ligger til grund for dens vedtagelse. Begrundelsen skal klart og utvetydigt angive de betragtninger, som den institution, der har udstedt den anfægtede retsakt, har lagt til grund, på en måde, der gør det muligt dels for Den Europæiske Unions retsinstanser at udøve deres prøvelsesret, dels for de berørte parter at få kendskab til grundlaget for den trufne foranstaltning med henblik på at forsvare deres rettigheder og på at kontrollere, om afgørelsen er korrekt. Det kræves ikke, at begrundelsen angiver alle de relevante faktiske og retlige momenter, da spørgsmålet, om en afgørelses begrundelse opfylder kravene efter artikel 296 TEUF, ikke blot vurderes i forhold til ordlyden, men ligeledes til den sammenhæng, hvori den indgår, samt under hensyn til alle de retsregler, som gælder på det pågældende område (jf. dom af 2.4.1998, Kommissionen mod Sytraval og Brink's France, C-367/95 P, Sml., EU:C:1998:154, præmis 63 og den deri nævnte retspraksis, og af 6.3.2003, Westdeutsche Landesbank Girozentrale og Land Nordrhein-Westfalen mod Kommissionen, T-228/99 og T-233/99, Sml., EU:T:2003:57, præmis 278 og 279 og den deri nævnte retspraksis). Navnlig er Kommissionen ikke forpligtet til at tage stilling til alle de argumenter, som de interesserede parter har fremført for den. Den behøver kun at redegøre for de faktiske omstændigheder og retlige betragtninger, der har været afgørende med henblik på afgørelsens opbygning (jf. dom Westdeutsche Landesbank Girozentrale og Land Nordrhein-Westfalen mod Kommissionen, EU:T:2003:57, præmis 280 og den deri nævnte retspraksis).

87 Hvad nærmere angår kvalificeringen af en foranstaltning som statsstøtte indebærer begrundelsespligten, at Kommissionen skal angive sine grunde for at antage, at den pågældende foranstaltning falder ind under anvendelsesområdet for artikel 107, stk. 1, TEUF (dom af 13.6.2000, EPAC mod Kommissionen, T-204/97 og T-270/97, Sml., EU:T:2000:148, præmis 36).

88 Det bemærkes ligeledes, at begrundelsespligten i artikel 296 TEUF udgør et væsentligt formkrav, som bør adskilles fra spørgsmålet om begrundelsens rigtighed, der henhører under spørgsmålet om den anfægtede retsakts materielle lovlighed (jf. dom af 18.6.2015, Ipatau mod Rådet, C-535/14 P, Sml., EU:C:2015:407, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

89 I den anfægtede afgørelse anførte Kommissionen for det første den relevante lovgivningsmæssige sammenhæng. Nærmere bestemt nævnes i 5. betragtning princippet om fremførsel af underskud, og 10. og 14. betragtning gengiver indholdet af reglen om fortabelse af underskud og saneringsklausulen.

90 Kommissionen viede derefter 64.-102. betragtning til den anfægtede afgørelse til vurderingen af den omtvistede foranstaltnings selektive karakter. Kommissionen gav navnlig i 66. og 67. betragtning til den anfægtede afgørelse en definition af referencesystemet.

91 Kommissionen forklarede i 66. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »referencesystemet [er] det tyske selskabsskattesystem i den nuværende udgave, navnlig bestemmelserne i KStG's § 8c, stk. 1«. Den fortsatte med en gengivelse af indholdet af denne bestemmelse og konkluderede, at »fortabelse af underskud er hovedreglen, dvs. referencesystemet, i tilfælde af en ændring af ejerforholdene«.

92 I 67. betragtning til den anfægtede afgørelse tilføjede Kommissionen, at den i den sag, der lå til grund for beslutningen vedrørende MoRaKG-loven, havde lagt KStG's § 8c, stk. 1, til grund som referencesystem, idet den fandt, at en undtagelse fra denne bestemmelse, hvorefter det var tilladt for virksomheder, der var overtaget af venturekapitalselskaber, at fremføre underskud trods ændringen af ejerforholdene, var uforenelig med det indre marked. Kommissionen præciserede, at »[b]egrundelsen for afgørelsen gælder også for den foreliggende sag«.

93 Det må fastslås, at Kommissionen i de ovennævnte betragtninger i den anfægtede afgørelse som påkrævet i henhold til dens begrundelsespligt klart definerede det referencesystem, som den fandt anvendeligt ved vurderingen af, om der forelå en selektiv fordel.

94 Kommissionen tog navnlig hensyn til det almindelige princip om fremførsel af underskud og den relevante lovgivningsmæssige ramme og forklarede, at den fandt, at fortabelse af underskud udgjorde det lovgivningsmæssige referencesystem i den foreliggende sag.

95 Det må i denne sammenhæng fastslås, at henvisningen til beslutningen vedrørende MoRaKG-loven i 67. betragtning til den anfægtede afgørelse udgør en supplerende forklaring, som ikke var uundværlig for så vidt angår definitionen af referencesystemet.

96 Derudover har de fejl, Kommissionen angiveligt begik ved undersøgelsen af den relevante ordning (jf. præmis 85 ovenfor), ikke betydning for, om begrundelsen er tilstrækkelig. Disse argumenter kan efter omstændighederne være relevante ved bedømmelsen af den anfægtede afgørelses materielle rigtighed og vil blive undersøgt i forbindelse med dette anbringende (jf. præmis 125 nedenfor).

97 Det tredje anbringende bør således forkastes.

Det første anbringende om den omtvistede foranstaltnings prima facie ikke-selektive karakter

98 Det første anbringende er i det væsentlige rettet mod Kommissionens betragtninger vedrørende den omtvistede foranstaltnings selektive karakter.

99 Det skal i denne sammenhæng indledningsvis bemærkes, at artikel 107, stk. 1, TEUF forbyder støtte, som består i at »begunstige visse virksomheder eller visse produktioner«, dvs. selektiv støtte.

100 Ifølge fast retspraksis forudsætter en kvalificering af en national skatteforanstaltning som »selektiv« for det første en forudgående identifikation og undersøgelse af den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat. For det andet skal den eventuelle selektive karakter af den fordel, der ydes ved den pågældende skatteforanstaltning, vurderes og fastslås i forhold til denne almindelige eller »normale« skatteordning, idet det godtgøres, at denne foranstaltning udgør en undtagelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører differentiering mellem de aktører, der i forhold til det formål, der forfølges med denne ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation (jf. i denne retning dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, Sml., EU:C:2011:550, præmis 50 og 54, og af 15.11.2011, Kommissionen og

Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, Sml., EU:C:2011:732, præmis 75). Efter disse to indledende trin i undersøgelsen kan en foranstaltning kvalificeres som prima facie selektiv.

101 Imidlertid opfylder en foranstaltning, som ganske vist udgør en fordel for modtageren, men som er begrundet i karakteren eller opbygningen af den ordning, som den er et led i, ikke betingelsen om selektivitet (jf. i denne retning dom af 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Sml., EU:C:2001:598, præmis 42, og Paint Graphos m.fl., nævnt i præmis 100 ovenfor, EU:C:2011:550, præmis 64). Efter dette eventuelle tredje trin i undersøgelsen kan en foranstaltning kvalificeres som selektiv.

102 Det bemærkes, at for at bevise, at den omhandlede foranstaltning finder anvendelse på selektiv vis over for visse virksomheder eller visse produktioner, påhviler det Kommissionen at påvise, at foranstaltningen har indført differentieringer mellem virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation i forhold til det formål, der forfølges med den omhandlede ordning, mens det påhviler den medlemsstat, som har indført en sådan differentiering mellem virksomheder med hensyn til byrder, at godtgøre, at differentieringen faktisk er berettiget på grund af den omhandlede ordnings karakter eller opbygning (jf. i denne retning dom af 8.9.2011, Kommissionen mod Nederlandene, C-279/08 P, Sml., EU:C:2011:551, præmis 62 og den deri nævnte retspraksis).

103 Det er i lyset af denne analyse i tre trin, således som den fremgår af retspraksis, at det første af sagsøgerens fremførte anbringender skal undersøges.

– Om første led vedrørende fejl i forbindelse med definitionen af referencesystemet

104 Kommissionen har i den anfægtede afgørelse ved bedømmelsen af den omtvistede foranstaltnings selektive karakter for det første taget hensyn til den almindelige regel om fremførsel af underskud, for det andet til reglen om fortabelse af underskud, som fraviger den første regel i tilfælde af sanktionerede erhvervelser af kapitalandele, og for det tredje saneringsklausulen, som tillader en undtagelse fra den anden regel og en anvendelse af den første regel i visse konkrete situationer.

105 Med udgangspunkt i disse forhold konkluderede Kommissionen i 66. betragtning til den anfægtede afgørelse, at fortabelse af underskud i forbindelse med den tyske selskabsbeskatningsordning udgjorde referencesystemet, dvs. den almindelige regel i alle tilfælde, hvor aktionærkredsen blev ændret, og at saneringsklausulen udgjorde en undtagelse til denne regel.

106 Sagsøgeren har, støttet af Forbundsrepublikken Tyskland, gjort gældende, at Kommissionen begik en fejl ved fastlæggelsen af referencesystemet i forbindelse med bedømmelsen af den omtvistede foranstaltnings selektive karakter. Kommissionen fandt med urette, at reglen om fortabelse af underskud udgjorde den almindelige regel, og at saneringsklausulen var en undtagelse til denne regel.

107 Ifølge sagsøgeren udgøres referencesystemet af reglen om fremførsel af underskud, som følger af det forfatningsmæssige princip om beskatning i henhold til skatteevne. Reglen om fortabelse af underskud udgør en undtagelse til dette princip og kan ikke anses for at være et referencesystem, mens saneringsklausulen, som indfører en undtagelse til denne undtagelse, begrænser sig til, i lighed med de andre undtagelser, såsom koncernklausulen og klausulen om skjulte reserver, at genindføre den almindelige regel, nemlig reglen om fremførsel af underskud.

108 Kommissionen har indledningsvis gjort gældende, at det første anbringendes første led skal afvises, idet det er baseret på nye faktiske omstændigheder, der ikke er blevet påberåbt under den administrative procedure. Kommissionen har anført, at den fastlagde reglen om fortabelse af underskud som referencebestemmelsen i indledningsafgørelsen og i beslutningen vedrørende MoRaKG-loven, uden at

sagsøgeren, Forbundsrepublikken Tyskland eller andre interesserede tredjeparter anfægtede denne definition under den administrative procedure. Kommissionen har ligeledes præciseret, at den nationale skatteret set fra et EU-retligt synspunkt udgør et faktisk forhold, som den ikke havde fuldt kendskab til på tidspunktet for vedtagelsen af den anfægtede afgørelse, og som Kommissionen ikke er forpligtet til at undersøge ex officio.

109 Kommissionen har bestridt sagsøgerens argumenter vedrørende sagens realitet.

110 Indledningsvis kan Kommissionens afvisningspåstand ikke tages til følge. Det fremgår således af selve den retspraksis, som Kommissionen har påberåbt sig til støtte for sit argument, at vurderingen af lovligheden af en afgørelse ud fra de oplysninger, som Kommissionen rådede over på det tidspunkt, hvor den vedtog afgørelsen, faktisk henhører under realitetsbehandlingen af det omhandlede anbringende og ikke under formaliteten (jf. i denne retning dom af 26.9.1996, Frankrig mod Kommissionen, C-241/94, Sml., EU:C:1996:353, præmis 33, af 24.9.2002, Falck og Acciaierie di Bolzano mod Kommissionen, C-74/00 P og C-75/00 P, Sml., EU:C:2002:524, præmis 168, af 14.1.2004, Fleuren Compost mod Kommissionen, T-109/01, Sml., EU:T:2004:4, præmis 49, af 6.4.2006, Schmitz-Gotha Fahrzeugwerke mod Kommissionen, T-17/03, Sml., EU:T:2006:109, præmis 54, og af 7.12.2010, Frucona Košice mod Kommissionen, T-11/07, Sml., EU:T:2010:498, præmis 49).

111 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt de af sagsøgeren fremførte argumenter er begrundede, bemærkes, at Kommissionen i den anfægtede afgørelse i det væsentlige fastlagde reglen om fortabelse af underskud som den almindelige regel, med hensyn til hvilken det skal undersøges, om der sondres mellem virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, mens sagsøgeren henviser til den mere almindeligt gældende regel om fremførsel af underskud, som finder anvendelse på enhver skattepålæggelse.

112 Det bemærkes i denne henseende for det første, at reglen om fremførsel af underskud udgør en mulighed, som tilkommer alle selskaber ved pålæggelse af selskabsskat, og for det andet, at reglen om fortabelse af underskud begrænser denne mulighed ved en erhvervelse af en andel på 25% eller mere af kapitalen og fjerner den ved en erhvervelse af en andel på mere end 50% af kapitalen. Denne sidstnævnte regel finder således systematisk anvendelse på alle tilfælde af ændringer i aktionærkredsen på 25% eller mere af kapitalen, uden at der sondres alt efter de berørte virksomheders art eller kendetegn.

113 Endvidere er saneringsklausulen formuleret som en undtagelse til reglen om fortabelse af underskud og finder kun anvendelse på klart definerede situationer, som er underlagt denne regel.

114 Det må derfor konstateres, at reglen om fortabelse af underskud ligesom reglen om fremførsel af underskud udgør en del af den lovmæssige ramme, som den omtvistede foranstaltning indskriver sig i. Med andre ord består den relevante lovgivningsmæssige ramme i den foreliggende sag af den almindelige regel om fremførsel af underskud som begrænset af reglen om fortabelse af underskud, og det er netop inden for denne ramme, at det skal undersøges, om den omtvistede foranstaltning har medført sondringer mellem erhvervsdrivende, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation som omhandlet i den i præmis 100 ovenfor nævnte retspraksis, hvilket spørgsmål er blevet rejst i forbindelse med det første anbringendes andet led.

115 Det må således fastslås, at Kommissionen ikke begik en fejl, da den – samtidig med, at den konstaterede, at der fandtes en mere almindelig regel, nemlig reglen om fremførsel af underskud – fastslog, at det lovgivningsmæssige referencesystem for vurderingen af, om den omtvistede foranstaltning er selektiv, udgøres af reglen om fortabelse af underskud.

116 Denne konklusion drages ikke i tvivl af de konkrete argumenter, sagsøgeren har fremført.

117 For så vidt som sagsøgeren har påberåbt sig en begrundelsesmangel, idet Kommissionen til støtte for sin stillingtagen indskrænkede sig til at påberåbe sig beslutningen vedrørende MoRaKG-loven, må det for det første fastslås, at dette klagepunkt er blevet forkastet i forbindelse med det tredje anbringende om manglende begrundelse (jf. præmis 84-97 ovenfor). I øvrigt er den omstændighed, at de tyske myndigheder eventuelt under den administrative procedure, der gav anledning til beslutningen vedrørende MoRaKG-loven, har eller ikke har medgivet, at den omtvistede foranstaltning var selektiv, uden betydning i den foreliggende sag, eftersom dette ingen betydning har for bedømmelsen i de foregående præmisser af det lovgivningsmæssige referencesystem som fastlagt af Kommissionen.

118 For det andet er den omstændighed, at princippet om fremførsel af underskud henhører under de grundlæggende principper for tysk skatteret ligeledes uden betydning. Selv hvis det antages, at reglen om fremførsel af underskud henhører under disse grundlæggende principper, og at fortabelse af underskud udgør en undtagelse til denne regel, gælder det ikke desto mindre, at sidstnævnte regel er en del af det lovgivningsmæssige referencesystem, som den omtvistede regel indgår i, og med hensyn til hvilket dennes selektive karakter skal bedømmes.

119 Hvad for det tredje angår argumentet om, at retten til fremførsel af underskud som udtryk for et grundlæggende princip for det første kun kan begrænses af lovgiver, hvis der foreligger alvorlige grunde dertil, og for det andet, at en ændring af aktionærkredsen på ingen måde burde påvirke beskatningen af selskabet, idet aktionærerne og selskabet tilhører særskilte sfærer, har et sådant argument ingen relevans for definitionen af referencesystemet ved bedømmelsen af den omtvistede foranstaltnings selektive karakter. Det, der har betydning, er, om der foreligger en bestemmelse, der er en undtagelse fra princippet om fremførsel af underskud, og som ligesom dette princip er en del af referencesystemet for den omtvistede foranstaltning.

120 For det fjerde er argumentet om, at reglen om fortabelse af underskud ikke indebærer en ændring af ordningen, og at den ligesom den tidligere regel tilsigter at forebygge misbrug af fremførsel af underskud, ligeledes uden betydning. Formålet om at bekæmpe misbrug vedrører således spørgsmålet om, hvorvidt den omtvistede foranstaltning indfører en sondring mellem erhvervsdrivende, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, hvilket spørgsmål er genstand for dette anbringendes andet led. I øvrigt er den omstændighed, at Kommissionen eventuelt har eller ikke har anfægtet lovligheden af den tidligere saneringsklausul uden relevans for så vidt angår bedømmelsen af den nye klausul.

121 Det må for det femte fastslås, at eksistensen af andre undtagelser fra reglen om fortabelse af underskud ikke i sig selv er tilstrækkeligt til at godtgøre, at denne regel ikke er en del af det relevante referencesystem ved bedømmelsen af den omtvistede foranstaltnings selektive karakter.

122 Det samme gælder for det sjette argument om de nationale retsinstansers tvivl angående forfatningsmæssigheden af reglen om fortabelse af underskud. Dette forhindrer ikke, så længe reglen ikke er ophævet, at den kan udgøre en del af referencesystemet.

123 Den i præmis 115 ovenfor nævnte konklusion drages for det syvende heller ikke i tvivl af de argumenter, sagsøgeren har fremført i replikken med henblik på at godtgøre, at reglen om fortabelse af underskud har karakter af en undtagelsesbestemmelse, nemlig den omstændighed, at denne regel er kendetegnet ved et stort antal grundlæggende kriterier, der begrænser reglens anvendelsesområde, og ved nuancerede retlige følger, der nødvendiggør en fortolkning, og at denne undtagelseskarakter endvidere bekræftes af den lovgivningsmæssige sammenhæng og teknik.

124 Disse argumenter er uden betydning, for så vidt som kvalificeringen af denne regel som en undtagelse til en trinmæssigt højere retsregel ikke er til hinder for, at den udgør en del af det referencesystem, hvori den omtvistede foranstaltning indgår.

125 Endelig har den fejlagtige gengivelse af de faktiske omstændigheder i femte betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter fremførsel af underskud var begrænset til et samlet beløb på 1 mio. EUR, ikke haft indflydelse på bedømmelsen af den omtvistede foranstaltnings selektive karakter. Det samme gælder den fejl, Kommissionen begik, da den antog, at den gamle regel om fortabelse af underskud var blevet ophævet med virkning fra den 1. januar 2008, selv om den fandt anvendelse i det mindste indtil 2012.

126 Det må samlet konkluderes, at Kommissionen ikke begik en fejl ved fastlæggelsen af referencesystemet.

127 Det første anbringendes første led må derfor forkastes.

– Om andet led vedrørende en fejl ved vurderingen af den retlige og faktiske situation for virksomheder, der har behov for sanering, og ved kvalificeringen af saneringsklausulen som almindelig foranstaltning

128 Kommissionen fandt i den anfægtede afgørelse, at reglen om fortabelse af underskud havde et mere omfattende anvendelsesområde end den tidligere regel (10. betragtning), at reglen oprindeligt ikke foreskrev nogen undtagelser (11. betragtning), og at reglen, som det fremgår af gengivelsen af bemærkningerne til ændringsloven vedrørende beskatning af virksomheder af 2008 (jf. præmis 6 ovenfor), havde et dobbelt formål: for det første at forenkle lovgivningen og for det andet på målrettet vis at bekæmpe misbrug (12. betragtning). Kommissionen understregede ligeledes, at fraværet af en udtrykkelig undtagelse med henblik på at tillade fremførsel af underskud i tilfælde af sanering blev modsvaret af skattemyndighedernes mulighed for ud fra rimelighedsbetragtninger at eftergive skattekrav på grundlag af saneringsdekretet (12. betragtning, jf. præmis 7 ovenfor).

129 På grundlag af disse omstændigheder fastslog Kommissionen indledningsvis i 68.-79. betragtning til den anfægtede afgørelse, at formålet med selskabsskattesystemet var at generere indtægter til budgettet, og at formålet med reglen om fortabelse af underskud var at forhindre, at virksomheder, hvis aktionærkreds var blevet ændret, fremførte deres underskud. Endvidere fandt Kommissionen, henset til dette formål, at alle virksomheder, hvis aktionærkreds var blevet ændret med hensyn til 25% eller mere af kapitalandelene, befandt sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation. Endelig fastslog Kommissionen, at saneringsklausulen inden for denne kategori sondrede mellem på den ene side virksomheder, der, selv om de havde underskud, forblev sunde, og på den anden side virksomheder, der i henhold til de betingelser, der var fastsat ved saneringsklausulen, var insolvente eller forgældede eller i risiko for at blive det.

130 Sagsøgeren har for det første gjort gældende, at saneringsklausulen ikke indfører nogen sondring mellem erhvervsdrivende, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, men at bestemmelsen udgør en almindelig skattepolitisk foranstaltning, som henhører under medlemsstaternes skattemæssige suverænitet, og som finder anvendelse i henhold til de samme betingelser for alle selskaber, for hvilke der foreligger en umiddelbar risiko for betalingsstandsning eller forgældelse, og at denne klausul heller ikke henhører under de administrative myndigheders skønsmæssige kompetence.

131 Sagsøgeren har præciseret, at virksomheder, der har behov for sanering, og sunde virksomheder ikke befinder sig i den samme faktiske og retlige situation. Reglen om fortabelse af underskud udelukkede fremførsel af underskud, når den nye aktionær kunne udøve en bestemmende indflydelse på selskabets fremtid og derfor i princippet havde fuld kontrol over anvendelsen af underskuddet, mens saneringsklausulen grundet dens strenge betingelser fandt anvendelse i en situation, hvor den nye aktionær ikke havde mulighed for at kontrollere underskuddet.

132 For det andet har sagsøgeren påberåbt sig en begrundelsesmangel, fordi Kommissionen undlod at undersøge, om saneringsklausulen udgjorde en almindelig foranstaltning.

133 Da referencesystemet er blevet fastlagt som reglen om fortabelse af underskud, må det for det første undersøges, om de virksomheder, der er berettigede i henhold til saneringsklausulen, henset til det formål, der forfølges med det relevante skattesystem, befinder sig i en faktisk og retlig situation, der er sammenlignelig med situationen for andre virksomheder, der er underlagt reglen om fortabelse af underskud, hvilket det tilkommer Kommissionen at godtgøre som omhandlet i den i præmis 102 ovenfor nævnte retspraksis.

134 Da formålet med det i den foreliggende sag relevante skattesystem ifølge Kommissionen i det væsentlige er at forhindre, at virksomheder, hvis aktionærkreds er blevet ændret, fremfører deres underskud, befinder alle virksomheder, hvis aktionærkreds er blevet ændret, sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, hvad enten de er berettigede i henhold til saneringsklausulen eller ej. Den omtvistede foranstaltning er derfor prima facie selektiv, fordi den kun kommer de virksomheder til gode, der opfylder betingelserne for denne klausul.

135 Da formålet med den omhandlede ordning ifølge sagsøgeren derimod er at undgå misbrug af overførsel af underskud, er det kun de virksomheder, der opfylder betingelserne i saneringsklausulen, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, fordi de ikke er i stand til at misbruge fremførslen af underskud.

136 Som det nævnes i præmis 114 ovenfor, består den relevante lovgivningsmæssige ramme i den foreliggende sag af den almindelige regel om fremførsel af underskud som begrænset ved reglen om fortabelse af underskud. Det må således, som det fremgår af 71. betragtning til den anfægtede afgørelse, fastslås, at det relevante formål med referenceskattesystemet er at hindre, at virksomheder, hvis aktionærkreds er blevet ændret, fremfører deres underskud. Med andre ord begrænses eller fjernes muligheden for at fremføre underskud i tilfælde, hvor sammensætningen af aktionærkredsen for en virksomhed, der har akkumuleret underskud, efter en erhvervelse af 25% eller mere af kapitalandelene i væsentlig grad ændres.

137 Det følger deraf, at alle virksomheder, hvis aktionærkreds har undergået en sådan ændring, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation uafhængigt af, om de befinder sig i en vanskelig situation eller ej som omhandlet i saneringsklausulen.

138 Derimod omhandler den omtvistede foranstaltning ikke alle de virksomheder, hvis aktionærkreds er blevet ændret i væsentlig grad, idet den finder anvendelse på en veldefineret kategori af virksomheder, nemlig virksomheder, der i henhold til saneringsklausulens ordlyd på tidspunktet for erhvervelsen var »insolvent[e] eller forgælde[de] eller i risiko for at blive insolvent[e] eller forgælde[de]« (herefter »virksomheder i vanskeligheder«).

139 Det må fastslås, at denne kategori ikke omfatter alle de virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation med hensyn til det omhandlede skattesystems formål.

140 Selv hvis det antages, at det relevante formål med skattesystemet var at forebygge misbrug af fremførsel af underskud ved at undgå køb af »tomme selskaber«, som sagsøgeren har gjort gældende, gælder det ikke desto mindre, at den omtvistede foranstaltning kun finder anvendelse på virksomheder, der opfylder visse betingelser, nærmere angivet virksomheder i vanskeligheder.

141 Selv hvis det antages, at der i de situationer, der er genstand for den omtvistede foranstaltning, i overensstemmelse med det nævnte formål ikke er risiko for misbrug, må det fastslås, at denne foranstaltning ikke tillader fremførsel af underskud i tilfælde af en væsentlig ændring i aktionærkredsen for det omhandlede selskab, når denne ændring ikke vedrører en virksomhed i vanskeligheder, selv hvis denne ændring af aktionærkredsen ikke vedrører køb af et »tomt selskab« og derfor ikke giver anledning til en risiko for misbrug. Fremførsel af underskud er forbudt, selv hvis saneringsklausulens andre betingelser vedrørende bl.a. opretholdelse af de væsentlige

virksomhedsstrukturer, nemlig de i saneringsklausulens litra c)-e) anførte betingelser, er opfyldt. Med andre ord er betingelserne i saneringsklausulens litra a) og b) ikke knyttet til formålet om at forebygge misbrug. De begunstiger således ved deres virkning virksomheder i vanskeligheder.

142 Det må således fastslås, at Kommissionen ikke begik en fejl, da den fandt, at den omtvistede foranstaltning indførte en sondring mellem erhvervsdrivende, der med hensyn til skattesystemets formål befandt sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation som omhandlet i den i præmis 100 ovenfor nævnte retspraksis.

143 For det andet kan der heller ikke gives medhold i sagsøgerens og intervenientens argument om, at den omtvistede foranstaltning er en almindelig foranstaltning, idet enhver virksomhed i vanskeligheder er berettiget dertil.

144 Således afhænger spørgsmålet om, hvorvidt foranstaltningen har en almindelig karakter eller ej i forbindelse med undersøgelsen af en skattemæssig foranstaltnings selektivitet, af spørgsmålet om, hvorvidt den omhandlede foranstaltning sammenlignet med det fælles eller almindelige skattesystem indfører sondringer mellem erhvervsdrivende, der med hensyn til det formål, der forfølges med denne ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation. Som det er anført i de foregående præmisser, fandt Kommissionen med rette i den anfægtede afgørelse, at den omtvistede foranstaltning indførte en sondring mellem virksomhederne, nemlig mellem de virksomheder, der opfyldte de betingelser, der var opstillet i forbindelse med den omtvistede foranstaltning, og andre virksomheder, som befandt sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation med hensyn til det formål, der blev forfulgt med den omhandlede ordning. Selv hvis det antages, at dette formål er at forebygge misbrug af fremførsel af underskud, som sagsøgeren har gjort gældende, må det fastslås, at den omtvistede foranstaltning ikke – hverken alene eller sammen med de to andre ovennævnte undtagelser – omfatter alle de virksomheder, som er genstand for en sanktioneret erhvervelse af kapitalandele, der ikke giver anledning til en sådan risiko for misbrug.

145 For det andet må det fastslås, at den omtvistede foranstaltning i modsætning til det af sagsøgeren fremførte ikke er en almindelig foranstaltning, der potentielt finder anvendelse i forhold til alle virksomhederne som omhandlet i dom af 7. november 2014, Autogrill España mod Kommissionen (T-219/10, Sml., under appel, EU:T:2014:939, præmis 44 og 45). Den omtvistede foranstaltning definerer således sit anvendelsesområde ratione personae. Den omfatter kun en kategori af virksomheder, som befinder sig i en konkret situation, nemlig virksomheder i vanskeligheder. Grundet denne omstændighed er foranstaltningen prima facie selektiv.

146 I øvrigt er de forskelle, som sagsøgeren har påberåbt sig, mellem de virksomheder, der har behov for sanering, og sunde virksomheder for så vidt angår adgang til kapital og rådighed over skjulte reserver ikke relevante for det formål, der forfølges med skattesystemet, selv hvis der tages hensyn til formålet om at forebygge misbrug af fremførsel af underskud. Sådanne forskelle er kun relevante med hensyn til formålet om at begunstige sanering af de virksomheder, som nyder godt af den omtvistede foranstaltning. Dette formål er imidlertid ikke relevant i den foreliggende sag, hvilket sagsøgeren i øvrigt heller ikke har gjort gældende.

147 Hvad endelig angår argumentet om, at saneringsklausulen er en mekanisme, der finder anvendelse automatisk, og argumentet om, at de formål, der forfølges ved lovgivningen om selskabsbeskatning, ikke udelukkende er af skattemæssig karakter, men ligeledes af politisk karakter, er det tilstrækkeligt at anføre, at disse argumenter er uden betydning, fordi de, selv hvis det antages, at de er begrundede, ikke kan påvirke den selektive karakter af den omtvistede foranstaltning.

148 Det første anbringendes andet led må således forkastes.

– Om tredje led vedrørende begrundelsen for den omtvistede foranstaltning i kraft af karakteren og opbygningen af det tyske skattesystem

149 Sagsøgeren har for det første fremført, at saneringsklausulen, sammenholdt med koncernklausulen og klausulen om skjulte reserver, medvirker til gennemførelsen af grundlæggende principper i det tyske selskabsskattesystem, navnlig princippet om udligning mellem perioder for tab, som følger af de ledende principper vedrørende den objektive nettosituation og beskatning i henhold til skatteevnen, samt af princippet om adskillelse, ifølge hvilket beskatningen af et selskab – inden for rammen af det referencesystem, der finder anvendelse inden for tysk selskabsskatteret – ikke afhænger af selskabets aktionærer.

150 For det andet har sagsøgeren bemærket, at begrænsningen af anvendelsen af saneringsklausulen til virksomheder, der har behov for sanering, ligeledes er begrundet med hensyn til den beskatningsmæssige interesse, dvs. med hensyn til det i skatteretten iboende formål om at opkræve indtægter med henblik på at finansiere statens udgifter. Ved ikke at opstille nogen skattemæssig hindring for saneringer tillader den tyske lovgiver således de virksomheder, der har behov for sanering, at sanere deres økonomiske situation, hvilket forøger de fremtidige skatteindtægter.

151 For det tredje har sagsøgeren gjort gældende, at indskrænkningen til virksomheder, der har behov for sanering, ligeledes er baseret på de forskellige formål for på den ene side sunde virksomheder, der har forbigående underskud, og som er i stand til at skaffe sig kapital på markedet uden at være afhængig af en ændring i aktionærkredsen, og på den anden side de virksomheder, der har behov for sanering, som ofte ikke længere er i stand til at benytte sig af denne mulighed. Forbundsrepublikken Tyskland har dels tilføjet, at erhververen i tilfælde af en erhvervelse af kapitalandele med henblik på sanering ikke har rådighed over underskuddene, dels, at de virksomheder, der har behov for sanering, idet de ikke råder over skjulte reserver, ikke kan benytte sig af klausulen derom.

152 Det må fastslås, at en foranstaltning, der, idet den indfører sondringer mellem erhvervsdrivende, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation med hensyn til det formål, der forfølges med det relevante skattesystem, i henhold til den i præmis 101 ovenfor nævnte retspraksis ikke opfylder betingelsen om selektivitet, hvis foranstaltningen er begrundet ved karakteren eller den almindelige opbygning af det system, den indgår i.

153 I denne henseende må der sondres mellem på den ene side de formål, som er tildelt ved et særligt skattesystem og ligger uden for det almindelige skattesystem, og på den anden side de mekanismer, som er uadskilleligt forbundet med selve skattesystemet, og som er nødvendige for at gennemføre sådanne formål, idet disse formål og mekanismer i deres egenskab af grundlæggende eller ledende principper for det omhandlede skattesystem kan støtte en sådan begrundelse, hvilket det tilkommer medlemsstaten at godtgøre (jf. dom Paint Graphos m.fl., nævnt i præmis 100 ovenfor, EU:C:2011:550, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis, og dom af 7.3.2012, British Aggregates mod Kommissionen, T-210/02 RENV, Sml., EU:T:2012:110, præmis 84 og den deri nævnte retspraksis). Som følge deraf kan skattefritagelser, der følger af et formål, der er eksternt i forhold til det beskatningssystem, de indgår i, ikke undtages fra de krav, der følger af artikel 107, stk. 1, TEUF (dom Paint Graphos m.fl., nævnt i præmis 100 ovenfor, EU:C:2011:550, præmis 70).

154 Det bemærkes ligeledes, at en national foranstaltning kun kan begrundes ved karakteren eller den almindelige opbygning af det omhandlede skattesystem, hvis den for det første er sammenhængende med ikke blot det pågældende skattesystems iboende kendetegn, men også med gennemførelsen af dette system, og hvis den for det andet er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet og ikke går ud over grænserne for, hvad der er nødvendigt, således at det forfulgte lovlige formål ikke kan opnås ved foranstaltninger af mindre omfang (jf. i denne retning dom Paint Graphos m.fl., nævnt i præmis 100 ovenfor, EU:C:2011:550, præmis 73-75).

155 I den anfægtede afgørelse foretog Kommissionen en sondring mellem på den ene side formålet med reglen om fortabelse af underskud og på den anden side formålet med saneringsklausulen.

156 Hvad angår formålet med reglen om fortabelse af underskud fandt Kommissionen, selv om de tyske myndigheder under den administrative procedure påberåbte sig formålet om at »forhindre misbrug af den mulighed for at fremføre underskud, der er fastsat i det tyske skattesystem, ved handel med underskudsselskaber« (85. betragtning til den anfægtede afgørelse), at formålet, således som det fremgår af de ændringer, der ved den nye regel om fortabelse af underskud blev indført i forhold til den gamle regel, var at »finansiere nedsættelsen af selskabsskattesatsen fra 25% til 15%« (86. betragtning til den anfægtede afgørelse).

157 Derimod var formålet med saneringsklausulen ifølge Kommissionen at bekæmpe de problemer, der skyldtes den økonomiske og finansielle krise og at hjælpe virksomheder i vanskeligheder i forbindelse med denne krise (87. og 88. betragtning til den anfægtede afgørelse). Kommissionen konkluderede, at formålet med denne klausul lå uden for skattesystemet (89. betragtning til den anfægtede afgørelse).

158 Det må således fastslås, at det klart fremgår af den omtvistede foranstaltnings ordlyd, at dens formål er at begunstige sanering af virksomheder i vanskeligheder. Hvis dette ikke var tilfældet, ville det ikke kunne forklares, hvorfor KStG's § 8c, stk. 1a, litra a), og KStG's § 8c, stk. 1a, litra b) (jf. præmis 10 ovenfor) blandt betingelserne for deres anvendelse kræver henholdsvis, at erhvervelsen af kapitalandelene tilsigter en sanering af selskabet, og at virksomheden på tidspunktet for erhvervelsen af kapitalandelene er insolvent eller forgældet eller i risiko for at blive det. I øvrigt har sagsøgeren selv anerkendt, at lovgiver ved den omtvistede foranstaltning ligeledes forfulgte et formål om at tillade selskaber, der var ramt af krisen, og som befandt sig i en insolvent situation, at blive sunde igen.

159 Det er således klart, at formålet, eller i det mindste det væsentligste formål, med den omtvistede foranstaltning er at lette sanering af virksomheder i vanskeligheder.

160 Det må i denne forbindelse fastslås, at det ovennævnte formål ikke er en del af de grundlæggende eller ledende principper for skattesystemet, og at det således ikke er dette system iboende, men er eksternt i forhold til dette (jf. i denne retning og analogt dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, C-88/03, Sml., EU:C:2006:511, præmis 82, og af 18.7.2013, P, C-6/12, Sml., EU:C:2013:525, præmis 30), uden at det er fornødent at undersøge, om den omtvistede foranstaltning er forholdsmæssig i forhold til det forfulgte formål.

161 Under alle omstændigheder er den omtvistede foranstaltning heller ikke begrundet set i lyset af de argumenter, sagsøgeren og intervenienten har fremført.

162 For det første kan foranstaltningen ikke begrundes med princippet om beskatning i henhold til skatteevne.

163 Uafhængigt af den omstændighed, at denne begrundelse ikke fremgår af bemærkningerne til den omhandlede lov, forekommer den at være knyttet til formålet om at bekæmpe misbrug i forbindelse med fremførsel af underskud, som er et formål, der vedrører reglen om fortabelse af underskud. Det følger i det væsentlige af denne argumentation, at idet reglen om fortabelse af underskud tilsigter at forebygge misbrug, og at der i tilfælde af sanering ikke kan foreligge misbrug, er anvendelsen af saneringsklausulen begrundet ved den samme logik, som understøtter anvendelsen af reglen om fortabelse af underskud, og som begrænser sig til at genindføre anvendelsen af det almindelige princip om fremførsel af underskud, som er et udtryk for det skattemæssige princip om skatteevne.

164 Selv hvis det antages, at denne argumentation er korrekt, må det fastslås, at den omtvistede foranstaltning ikke forekommer at være i overensstemmelse med det forfulgte formål. Som det forklares i forbindelse med det første anbringende, finder den omtvistede foranstaltning således kun anvendelse i forhold til virksomheder i vanskeligheder. Under disse omstændigheder ses det ikke,

hvorfor princippet om beskatning efter skatteevne kræver, at en virksomhed i vanskeligheder er berettiget til fremførsel af underskud, mens en sådan fremførsel nægtes en sund virksomhed, som har haft tab, og som opfylder de andre krav, der er foreskrevet i saneringsklausulen.

165 Endvidere er den omtvistede foranstaltning heller ikke begrundet ved for det første forskellen mellem den sanktionerede erhvervelse af kapitalandele og erhvervelsen af kapitalandele med henblik på sanering og for det andet de objektive forskelle mellem de skattepligtige. Ifølge sagsøgeren, som støttes af Forbundsrepublikken Tyskland, har den nye aktionær ved en erhvervelse af kapitalandele med henblik på sanering ikke fuld kontrol over anvendelsen af underskuddene. Derudover har virksomheder, der har behov for sanering, i modsætning til sunde virksomheder ikke mulighed for at opnå finansiering på kapitalmarkederne eller for at finde en aftager. De har heller ikke mulighed for at bevare deres underskud i henhold til klausulen om skjulte reserver.

166 Det må i denne forbindelse fastslås, at argumentet om manglende kontrol med anvendelsen af underskuddene ikke er sammenhængende. Således kan andre virksomheder, der ikke opfylder betingelserne for anvendelse af saneringsklausulen, også komme i økonomiske vanskeligheder og ikke være i stand til at kontrollere anvendelsen af deres underskud samtidig med, at de er udelukket fra at anvende saneringsklausulen. Endvidere er forskellen i situationen for virksomheder, der har behov for sanering, og sunde virksomheder for så vidt angår adgang til kapital og rådigheden over skjulte reserver ikke relevant i den foreliggende sag. Som Kommissionen med rette anførte i 91. betragtning til den anfægtede afgørelse, er det mulige formål om at begunstige adgangen til kapital for virksomheder i vanskeligheder ikke et formål, der er skattesystemet iboende.

167 Det samme gælder for så vidt angår det af sagsøgeren påberåbte argument om, at det er i de tyske skattemyndigheders interesse at tillade virksomheder, der kan saneres, at forbedre deres økonomiske situation, således at risikoen for, at de bliver insolvente, begrænses, og chancerne for, at skattemyndigheder kan opnå eller endog forøge skatteindtægterne, øges.

168 Dette argument er en gentagelse af det argument, Forbundsrepublikken Tyskland påberåbte sig under den administrative procedure, og som Kommissionen forkastede i 57.-63. betragtning til den anfægtede afgørelse, hvorefter saneringsklausulen er forenelig med det såkaldte »markedsøkonomiske kreditorprincip«, for så vidt som den svarer til den adfærd en velovervejet kreditor, med hvilken skyldneren har en vedvarende kontraktmæssig forbindelse, ville udvise.

169 Det må imidlertid fastslås, at den omhandlede fordel tildeles automatisk og uden nogen undersøgelse med henblik på konkret at fastslå – således som en privat kreditor ville gøre det – dels, hvad risikoen ville være for, at den berettigede ikke længere ville være i stand til at fortsætte sin økonomiske aktivitet og således ville være nødt til at ophøre med enhver betaling til sine kreditorer, dels, i hvilket omfang den berettigede ville være i stand til at udøve sin virksomhed på en rentabel måde efter en nedsættelse af dennes skattegæld, således at vedkommende ville kunne opfylde sine fremtidige forpligtelser. Som Kommissionen med rette fremhævede i 60. betragtning til den anfægtede afgørelse, er en eftergivelse af en skattegæld uden nogen vurdering af skyldnerens fremtidige perspektiv og skyldnerens strategiske betydning ikke i overensstemmelse med en velovervejet handlemåde.

170 Det må derfor fastslås, at hverken sagsøgeren eller Forbundsrepublikken Tyskland har fremlagt beviser, der kan begrunde den omtvistede foranstaltning som omhandlet i den i præmis 152-154 ovenfor nævnte retspraksis.

171 Det tredje led må således forkastes og dermed også det første anbringende i sin helhed.

Det andet anbringende om manglende anvendelse af statslige midler

172 Sagsøgeren har med sit andet anbringende gjort gældende, at saneringsklausulen ikke består i at give en virksomhed en finansiel fordel, men kun i ikke at fratage virksomheden en allerede eksisterende finansiel situation. Da den fortsatte fremførsel af underskud er i overensstemmelse med princippet om ubegrænset fremførsel af underskud, som er forankret i tysk forfatningsret, udgør fremførte underskud i princippet aktiver, der tilhører de skattepligtige virksomheder.

173 Som følge deraf har Forbundsrepublikken Tyskland på intet tidspunkt disponeret over skatteindtægter hidrørende fra positive indtægter, der svarer til de tilsvarende underskud fra den samme beskatningsperiode eller tidligere beskatningsperioder.

174 Det bemærkes, at Kommissionen i 50. betragtning til den anfægtede afgørelse fastslog, at den mulighed, den tyske regering gav visse virksomheder for at nedsætte deres skattebyrde ved fremførsel af underskud, førte til et tab af offentlige indtægter og udgjorde statsstøtte.

175 Ifølge fast retspraksis er støttebegrebet mere generelt end tilskudsbegrebet, idet det ikke blot omfatter positive ydelser såsom selve tilskuddene, men ligeledes statslige indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger (dom Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, nævnt i præmis 101 ovenfor, EU:C:2001:598, præmis 38; jf. ligeledes dom Paint Graphos m.fl., nævnt i præmis 100 ovenfor, EU:C:2011:550, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

176 Det følger deraf, at en foranstaltning, hvorved offentlige myndigheder indrømmer visse virksomheder en fordelagtig skattemæssig behandling, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de berettigede en gunstigere økonomisk stilling end andre skattepligtige, udgør statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Fordele, der følger af en generel foranstaltning, som finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende, udgør derimod ikke statsstøtte som omhandlet i artikel 107 TEUF (jf. dom Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, nævnt i præmis 100 ovenfor, EU:C:2011:732, præmis 72 og 73 og den deri nævnte retspraksis).

177 Det må i den foreliggende sag fastslås, at den fordel, der tildeles de virksomheder, der omfattes af saneringsklausulen, opstår som følge af en medlemsstats opgivelse af et skatteprovenu, som den normalt ville have opkrævet, idet det er denne opgivelse, som har givet de begunstigede muligheden for at erhverve skadeforårsagende kapitalandele i disse virksomheder på mere fordelagtige skattemæssige vilkår (jf. i denne retning dom af 19.9.2000, Tyskland mod Kommissionen, C-156/98, Sml., EU:C:2000:467, præmis 26).

178 Sagsøgerens argument om, i det væsentlige, at bevarelsen af fremførsel af underskud svarer til et forfatningsmæssigt princip om ubegrænset fremførsel af tab, og at de indtægter, der ikke opkræves grundet anvendelsen af reglen om fremførsel af underskud, udgør aktiver, der aldrig har tilhørt staten, må ligeledes forkastes.

179 Det bemærkes i denne forbindelse, at artikel 107, stk. 1, TEUF ifølge fast retspraksis ikke sondrer ud fra grundene til eller formålet med de statslige interventioner, men definerer disse i kraft af deres virkninger (jf. i denne retning dom Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, nævnt i præmis 100 ovenfor, EU:C:2011:732, præmis 87 og den deri nævnte retspraksis).

180 Kommissionen har, således som det er anført ved bedømmelsen af den omtvistede foranstaltnings selektive karakter, med rette fastslået, at reglen om fortabelse af underskud er en del af referencesystemet. Den udgør en integrerende del af Forbundsrepublikken Tysklands lovgivning og er

således omfattet af en formodning om lovlighed. I medfør af denne regel er de skattemæssige midler, der opkræves grundet undladelsen af anvendelsen af reglen om fremførsel af underskud, midler, der i princippet tilkommer statens budget.

181 I øvrigt foreskrev reglen om fortabelse af underskud på tidspunktet for reglens indførelse ingen undtagelse. Saneringsklausulen og de andre undtagelser til reglen om fortabelse af underskud blev indført efterfølgende, selv om saneringsklausulen finder anvendelse med tilbagevirkende kraft fra den samme ikrafttrædelsesdato som reglen om fortabelse af underskud. Dette godtgør, at den forfatningsmæssige lovlighed af indførelsen af reglen om fortabelse af underskud ifølge den tyske lovgiver ikke var underlagt en betingelse om tilstedeværelsen af nogen undtagelse.

182 Under alle omstændigheder gælder det, at selv hvis lovligheden af reglen om fortabelse af underskud kunne drages i tvivl, er selve den omstændighed, at denne regel er blevet anvendt i en vis periode, tilstrækkelig til at fastslå en forpligtelse af statsmidler grundet den omstændighed, at saneringsklausulen fandt anvendelse i den samme periode. Statsstøttebegrebet er således et objektivt begreb, som skal undersøges på grundlag af de konkurrencebegrænsende virkninger, den omhandlede støtteforanstaltning forårsager, og ikke på grundlag af andre forhold, såsom lovligheden af den foranstaltning, hvorved støtten tildeles (jf. i denne retning dom af 22.12.2008, British Aggregates mod Kommissionen, C-487/06 P, Sml., EU:C:2008:757, præmis 85 og den deri nævnte retspraksis, og af 7.10.2010, DHL Aviation og DHL Hub Leipzig mod Kommissionen, T-452/08, EU:T:2010:427, præmis 40).

183 Det må således fastslås, at Kommissionen ikke har begået en retlig fejl ved i den anfægtede afgørelse at fastslå, at den omtvistede foranstaltning tildeles ud af statslige midler, idet foranstaltningen kan medføre en formindskelse af skatteindtægter.

184 Det andet anbringende bør således forkastes.

Det fjerde anbringende om en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning

185 Sagsøgeren har med sit fjerde anbringende i det væsentlige påberåbt sig, at der foreligger en berettiget forventning, som for det første er baseret på den bindende forhåndsbesked modtaget fra de nationale skattemyndigheder og for det andet på vanskelighederne ved eller endog det umulige i under de i sagen foreliggende omstændigheder at opfatte, at saneringsklausulen var statsstøtte, og at undersøge om den i artikel 108 TEUF foreskrevne procedure var blevet overholdt eller burde være blevet fulgt, idet denne vanskelighed blev forøget ved eksistensen af tilsvarende bestemmelser i andre medlemsstater, som ikke var blevet meddelt eller anfægtet som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

186 I henhold til artikel 14, stk. 1, andet punktum, i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af […] artikel 93 [EF] (EFT L 83, s. 1) kræver Kommissionen ikke tilbagebetaling af støtten, hvis det vil være i modstrid med et generelt princip i EU-lovgivningen.

187 I overensstemmelse med fast retspraksis gælder princippet om beskyttelse af den berettigede forventning for enhver retsundergiven i forbindelse med begrundede forventninger, som en EU-institution ved at afgive præcise løfter har givet anledning til. Sådanne løfter skal, uanset under hvilken form de er afgivet, være præcise, ubetingede og samstemmende (jf. dom af 16.12.2010, Kahla Thüringen Porzellan mod Kommissionen, C-537/08 P, Sml., EU:C:2010:769, præmis 63 og den deri nævnte retspraksis).

188 Det bemærkes ligeledes, at i henhold til fast retspraksis kan der hos støttemodtagende virksomheder principielt ikke bestå en berettiget forventning om, at den støtte, de har modtaget, er lovlig, medmindre den er blevet ydet under iagttagelse af den i EUF-traktaten fastlagte procedure. En

påpasselig erhvervsdrivende må normalt være i stand til at forvisse sig om, at denne procedure er blevet fulgt (jf. dom af 20.3.1997, Alcan Deutschland, C-24/95, Sml., EU:C:1997:163, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

189 Det må i den foreliggende sag indledningsvis fastslås, at da foranstaltningen ikke er blevet meddelt til Kommissionen som omhandlet i artikel 108, stk. 3, TEUF, kan tvivl eller fortolkningsvanskeligheder vedrørende karakteren af den omtvistede foranstaltning som statsstøtte ikke i sig selv begrunde en berettiget forventning hos sagsøgeren.

190 Det bemærkes endvidere, for så vidt som sagsøgeren har støttet sit anbringende om berettiget forventning på den bindende forhåndsbesked, at muligheden for, at modtagere af ulovlig støtte kan henvise til ekstraordinære omstændigheder, der retmæssigt har kunnet skabe en berettiget forventning om, at denne støtte var lovlig, og som dermed kan gøre indsigelser mod tilbagebetaling heraf, ganske vist ikke kan udelukkes. Det tilkommer imidlertid denne støttemodtager at gøre disse omstændigheder gældende ved de nationale myndigheder eller den nationale retsinstans ved en anfægtelse af den nationale afgørelse om tilbagesøgning, hvorved disse myndigheder gennemfører Kommissionens afgørelse. Det tilkommer i et sådant tilfælde den nationale ret, der eventuelt har fået sagen forelagt, i givet fald efter at have forelagt Domstolen præjudicielle spørgsmål om fortolkning, at vurdere de pågældende omstændigheder (jf. i denne retning dom af 7.3.2002, Italien mod Kommissionen, C-310/99, Sml., EU:C:2002:143, præmis 103, af 27.1.1998, Ladbroke Racing mod Kommissionen, T-67/94, Sml., EU:T:1998:7, præmis 182 og 183, og dom Fleuren Compost mod Kommissionen, nævnt i præmis 110 ovenfor, EU:T:2004:4, præmis 136 og 137). I henhold til denne retspraksis kan sagsøgeren således ikke påberåbe sig eksistensen af en bindende forhåndsbesked, idet vedkommende gør gældende, at den anfægtede afgørelse strider mod princippet om beskyttelse af den berettigede forventning (jf. i denne retning dom af 16.7.2014, Zweckverband Tierkörperbeseitigung mod Kommissionen, T-309/12, EU:T:2014:676, præmis 237).

191 Det bemærkes ligeledes, at den omstændighed, at en national myndighed, der har til opgave at anvende EU-retten, har handlet i strid hermed, ikke kan skabe en berettiget forventning hos en erhvervsdrivende om en behandling, der strider mod EU-retten (jf. dom af 4.10.2007, Kommissionen mod Italien, C-217/06, EU:C:2007:580, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis), og at støttemodtagerens forpligtelse til at forvisse sig om, at proceduren ifølge artikel 108, stk. 3, TEUF er blevet fulgt, ikke kan afhænge af den statslige myndigheds adfærd, selv om denne har et sådant ansvar for, at afgørelsen er ulovlig, at tilbagekaldelsen må fremstå som stridende mod redelig handlemåde (jf. i denne retning dom Alcan Deutschland, nævnt i præmis 188 ovenfor, EU:C:1997:163, præmis 41).

192 Endelig kan sagsøgeren ikke udlede noget argument af eksistensen af angiveligt tilsvarende foranstaltninger i andre medlemsstater. Det må indledningsvis fastslås, at der er tale om foranstaltninger, der indgår i andre lovgivningsmæssige sammenhænge, at der endvidere ikke er noget i sagsakterne, der bekræfter, at Kommissionen skulle have givet løfter for så vidt angår lovligheden af disse foranstaltninger i forhold til artikel 107, stk. 1, TEUF, og endelig at ingen af disse omstændigheder gyldigt kan påberåbes af sagsøgeren, idet ligebehandlingsprincippet under alle omstændigheder skal ses i sammenhæng med legalitetsprincippet, hvorefter ingen til egen fordel kan påberåbe sig en ulovlighed, der er begået til fordel for andre (dom af 14.5.1998, SCA Holding mod Kommissionen, T-327/94, Sml., EU:T:1998:96, præmis 160, dom Mayr-Melnhof mod Kommissionen, T-347/94, Sml., EU:T:1998:101, præmis 334, og af 20.3.2002, LR AF 1998 mod Kommissionen, T-23/99, Sml., EU:T:2002:75, præmis 367).

193 Det samme gælder for så vidt angår henvisningen til den tidligere regel om fortabelse af underskud, som udgjorde en anden ordning, og som aldrig blev underlagt Kommissionens kontrol med hensyn til overholdelsen af traktatens regler om statsstøtte.

194 Det fjerde anbringende må således forkastes, og som følge deraf må Kommissionen frifindes i det hele.

Sagens omkostninger

195 Ifølge Rettens procesreglements artikel 134, stk. 1, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. I henhold til artikel 134, stk. 3, i samme reglement kan Retten, hvis parterne henholdsvis taber eller vinder på et eller flere punkter, og dette efter omstændighederne findes begrundet, beslutte, at en part, ud over at bære sine egne omkostninger, skal betale en del af en anden parts omkostninger.

196 I den foreliggende sag må det dels fastslås, at der ikke gives medhold i Kommissionens formalitetsindsigelse i henhold til artikel 114 i procesreglementet af 2. maj 1991, dels, at søgsmålet i sin helhed må forkastes som ugrundet.

197 Henset til disse omstændigheder bør det pålægges sagsøgeren at bære sine egne omkostninger og at betale to tredjedele af Kommissionens omkostninger, og det bør pålægges Kommissionen at bære en tredjedel af sine egne omkostninger.

198 Ifølge procesreglementets artikel 138, stk. 1, bærer medlemsstater, der er indtrådt i en sag, deres egne omkostninger. Det følger deraf, at Forbundsrepublikken Tyskland bærer sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer

RETTEN (Niende Afdeling):

1) Formalitetsindsigelsen tages ikke til følge.

2) Europa-Kommissionen frifindes.

3) GFKL Financial Services AG bærer sine egne omkostninger og betaler to tredjedele af de omkostninger, som Kommissionen har afholdt. Kommissionen bærer en tredjedel af sine egne omkostninger.

4) Forbundsrepublikken Tyskland bærer sine egne omkostninger.

Berardis Czúcz Popescu

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 4. februar 2016.

Underskrifter

Indhold

Nationale retsforskrifter 2

Reglen om underskudsfremførsel 2

Reglen om fortabelse af underskud 2

Saneringsklausul 3

Klausuler om skjulte reserver og om koncerner 4

Sagens faktiske omstændigheder 4

Den administrative procedure 4

Den anfægtede afgørelse 5

Retsforhandlinger og parternes påstande 7

Retlige bemærkninger 8

Om sagens formalitet 8

Søgsmålskompetence som omhandlet i artikel 263, stk. 4, TEUF 8

Den retlige interesse 12

Om realiteten 12

Det tredje anbringende om manglende begrundelse 13

Det første anbringende om den omtvistede foranstaltnings prima facie ikke-selektive karakter 14

– Om første led vedrørende fejl i forbindelse med definitionen af referencesystemet 15

– Om andet led vedrørende en fejl ved vurderingen af den retlige og faktiske situation for virksomheder, der har behov for sanering, og ved kvalificeringen af saneringsklausulen som almindelig foranstaltning 18

– Om tredje led vedrørende begrundelsen for den omtvistede foranstaltning i kraft af karakteren og opbygningen af det tyske skattesystem 21

Det andet anbringende om manglende anvendelse af statslige midler 24

Det fjerde anbringende om en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning 25

Sagens omkostninger 27