Rättsfallssamlingen

TRIBUNALENS DOM (nionde avdelningen)

den 4 februari 2016 *

”Statligt stöd — Tyska skattebestämmelser om överföring av underskott (’Sanierungsklausel’) — Beslut om att förklara stödet oförenligt med den inre marknaden — Talan om ogiltigförklaring — Villkoret personligen berörd — Upptagande till sakprövning — Begreppet statligt stöd — Selektiv karaktär — Skattesystemets beskaffenhet och systematik — Offentliga medel — Motiveringsskyldighet — Berättigade förväntningar”

I mål T-620/11,

GFKL Financial Services AG, Essen (Tyskland), inledningsvis företrätt av advokaterna M. Schweda, S. Schultes-Schnitzlein, J. Eggers och M. Knebelsberger, därefter av advokaterna Schweda, Eggers, Knebelsberger och F. Loose,

sökande,

med stöd av

Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

intervenient,

mot

Europeiska kommissionen, inledningsvis företrädd av T. Maxian Rusche, M. Adam och R. Lyal, därefter av Maxian Rusche, Lyal och M. Noll-Ehlers, samtliga i egenskap av ombud,

svarande,

angående en talan om ogiltigförklaring av kommissionens beslut 2011/527/EU av den 26 januari 2011 om det statliga stöd C 7/10 (f.d. CP 250/09 och NN 5/10) som Tyskland beviljat genom ”KStG, Sanierungsklausel” (EUT L 235, s. 26),

meddelar

TRIBUNALEN (nionde avdelningen),

sammansatt av ordföranden G. Berardis samt domarna O. Czúcz och A. Popescu (referent),

justitiesekreterare: handläggaren K. Andová,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 juli 2015,

* Rättegångsspråk: tyska.

följande

Dom

Tillämpliga nationella bestämmelser

Regeln om överföring av underskott

1 I Tyskland får underskott som uppkommer under ett beskattningsår enligt 10d § andra punkten i Einkommensteuergesetz (inkomstskattelagen) föras över till nästkommande beskattningsår, vilket innebär att de aktuella underskotten får dras av från beskattningsbara inkomster under efterföljande år (nedan kallad regeln om överföring av underskott).

2 Enligt 8 § första punkten i Körperschaftsteuergesetz (lagen om bolagsskatt, nedan kallad KStG) är regeln om överföring av underskott även tillämplig på företag som omfattas av bolagsskatt.

Regel om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag

3 Möjligheten att föra över underskott ledde till uppköp av företag vars verksamhet sedan viss tid upphört, men där det fortfarande fanns överförbara underskott (så kallade skalbolag), enbart i syfte att minska skatten (så kallade Mantelkauf-transaktioner).

4 För att motverka sådana skalbolagsköp införde den tyska lagstiftaren år 1997 bestämmelsen i 8 § fjärde punkten KStG (nedan kallad den tidigare regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag). Genom denna regel begränsades möjligheten att föra över underskott till att enbart omfatta företag som i juridiskt och ekonomiskt hänseende är liktydiga med det företag inom vilket underskottet uppstod. Enligt denna bestämmelse ansågs liktydighet inte föreligga om mer än hälften av aktieinnehavet överförs till ett kapitalbolag och kapitalbolaget fortsätter eller återupptar sin näringsverksamhet med hjälp av huvudsakligen nya tillgångar.

5 Den tidigare regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag innehöll emellertid ett undantag i 8 § fjärde punkten tredje meningen KStG, enligt vilken det förelåg ekonomisk liktydighet – det vill säga regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag var inte tillämplig – när det var fråga om en rekonstruktion av det förvärvade bolaget. Detta gällde i två fall. Dels om tillförseln av nya tillgångar endast skett som en rekonstruktionsåtgärd för den näringsverksamhet som gett upphov till de kvarvarande avdragsmöjligheterna och om bolaget under de nästföljande fem åren fortsätter med verksamheten i en med hänsyn till de samlade ekonomiska förhållandena jämförbar omfattning, dels om förvärvaren i stället för att tillföra nya tillgångar täcker de förluster som uppstått i det förlusttyngda företaget.

6 Genom Unternehmensteuerreformgesetz (lag om företagsbeskattningsreform) upphävdes den tidigare regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag och en ny bestämmelse infördes i 8c § första punkten KStG (nedan kallad regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag). Denna bestämmelse innebär en avsevärd begränsning av möjligheten att föra över underskott i samband med förvärv av 25 procent eller mer av ett bolags aktier (nedan kallade skadliga förvärv). I den nya bestämmelsen föreskrivs närmare bestämt dels att om mellan 25 och 50 procent av ett bolags tecknade kapital, delägarrättigheter, andelsrättigheter eller rösträttigheter överlåts inom fem år förfaller de outnyttjade underskotten i förhållande till hur stor procentandel av andelarna som överlåts, dels att outnyttjade underskott inte längre kan dras av om en köpare förvärvar mer än 50 procent av ett bolags tecknade kapital, delägarrättigheter, andelsrättigheter eller rösträttigheter.

7 Ursprungligen medgav den nya bestämmelsen om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag inga undantag. Skattemyndigheterna kunde emellertid i en situation då ett skadligt förvärv genomförs i syfte att rekonstruera ett företag i svårigheter, efter en skälighetsbedömning, avstå från sitt skattekrav med tillämpning av ett dekret om företagsrekonstruktion som antagits av det tyska finansministeriet den 27 mars 2003 (nedan kallat dekretet om företagsrekonstruktion).

Bestämmelsen om företagsrekonstruktion

8 I september 2007 lade den tyska regeringen fram ett lagförslag till Bundestag (Tysklands riksdag) angående en lag kallad MoRaKG om en modernisering av de allmänna villkoren för kapitalinvesteringar, där det bland annat föreskrevs ett undantag från regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag.

9 Efter det att lagförslaget anmälts till Europeiska kommissionen enligt artikel 108.3 FEUF, förbjöd kommissionen det planerade undantaget såsom utgörande ett statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden genom att anta beslut 2010/13/EG av den 30 september 2009 om stödordning C 2/09 (ex N 221/08 och N 413/08) som Tyskland planerar att genomföra för modernisering av de allmänna villkoren för kapitalinvesteringar (EUT L 6, 2010, s. 32).

10 I juni 2009 infördes 8c § punkt 1a KStG genom Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (lag om skattelättnad och sjukförsäkring) (nedan kallad bestämmelsen om företagsrekonstruktion eller den omtvistade åtgärden). Enligt denna bestämmelse fortsatte en överföring av underskott att vara möjlig när ett företag i svårigheter förvärvats i syfte att genomföra en företagsrekonstruktion. Enligt bestämmelsen kan överföring av underskott även äga rum i samband med ett skadligt förvärv, om följande villkor är uppfyllda:

a) Förvärvet görs i syfte att rekonstruera företaget.

b) Företaget är vid tidpunkten för förvärvet insolvent eller överskuldsatt, alternativt hotas av insolvens eller överskuldsättning.

c) Företagets struktur bibehålls i allt väsentligt, vilket förutsätter att

— företaget följer ett upprättat företagsavtal med en bestämmelse om bibehållande av tjänster,

— 80 procent av arbetstillfällena (beräknat utifrån de årliga genomsnittliga löneutgifterna) bibehålls under de fem första åren efter aktieinnehavsförvärvet, eller

— företagets kapital tillförs betydande tillgångar eller det sker en avskrivning av skulder som fortfarande kan återkrävas, vilket äger rum inom tolv månader; en tillförsel av betydande tillgångar föreligger om företagets nya tillgångar motsvarar minst 25 procent av företagets totala tillgångar föregående räkenskapsår; prestationer som sker inom kapitalassociationen under de tre första åren efter tillförseln av de nya tillgångarna minskar värdet av de tillförda tillgångarna.

d) Inget branschbyte äger rum för företaget under de fem första åren efter förvärvet av andelarna.

e) Företaget hade inte upphört med sin verksamhet vid tidpunkten för förvärvet av andelarna.

11 Bestämmelsen om företagsrekonstruktion trädde i kraft den 10 juli 2009, med retroaktiv verkan från den 1 januari 2008, det vill säga med samma ikraftträdandedag som regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag.

Bestämmelser om outnyttjade reserver och om företagskoncerner

12 I december 2009 infördes genom Wachstumsbeschleunigungsgesetz (lag om ökad ekonomisk tillväxt), med verkan från och med den 1 januari 2010, två nya undantag från regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, nämligen dels 8c § första stycket femte meningen KStG (nedan kallad bestämmelsen om företagskoncerner), dels 8c § första stycket sjätte meningen KStG (nedan kallad bestämmelsen om outnyttjade reserver).

13 I bestämmelsen om företagskoncerner föreskrivs att möjligheten att föra över underskott bibehålls för samtliga företagsrekonstruktioner som genomförs uteslutande inom en företagskoncern vars moderbolag består av en person eller ett enda bolag som innehar samtliga aktier.

14 I bestämmelsen om outnyttjade reserver föreskrivs att möjligheten att föra över underskott bibehålls i den mån dessa underskott, vid tidpunkten för det skadliga förvärvet, motsvarar outnyttjade reserver i bolagets rörelsekapital, varvid med outnyttjade reserver avses det belopp som består av skillnaden mellan å ena sidan bolagets eget kapital, såsom det i sin helhet följer av den skattemässiga vinstberäkningen, och å andra sidan värdet på bolagets aktier motsvarande detta egna kapital.

Bakgrunden till tvisten

15 Sökanden, GFKL Financial Services AG, är ett bolag som tillhandahåller finansiella tjänster. Bolaget har sedan år 2009 befunnit sig i riskzonen för att hamna på obestånd och var i behov av en rekonstruktion.

16 Den 14 december 2009 förvärvade en investerare nästan 80 procent av aktierna i GFKL Financial Services AG. Den 4 december 2010 gjorde den nya majoritetsägaren en kapitalinjektion på över 50 miljoner euro genom en kapitalökning, vilket gjorde det möjligt att undvika insolvens.

17 Vid tidpunkten för aktieöverlåtelsen uppfyllde sökanden villkoren för en tillämpning av bestämmelsen om företagsrekonstruktion, vilket följer av ett bindande besked från Finanzamt Essen-NordOst (skattemyndigheten i Essen-NordOst) av den 3 september 2009 (nedan kallad det bindande beskedet).

18 Med anledning av kommissionens beslut att inleda det formella granskningsförfarandet (se nedan punkt 21) anmodade det tyska finansministeriet genom en skrivelse av den 30 april 2010 skattemyndigheten att inte längre tillämpa bestämmelsen om företagsrekonstruktion.

19 Skattemyndigheten upphävde således det bindande beskedet och skickade ett skattebeslut avseende bolagsskatt till sökanden för beskattningsåret 2009 i vilket bestämmelsen om företagsrekonstruktion inte tillämpades.

20 Den 22 juli 2011 överlämnade Förbundsrepubliken Tyskland i enlighet med föreskrifterna i det angripna beslutet (se nedan punkt 31) till kommissionen en förteckning över de företag som omfattats av den omtvistade åtgärden. Sökandens firma återfinns bland de företag beträffande vilka tvingande besked angående tillämpningen av bestämmelserna om företagsrekonstruktion hade upphävts.

Det administrativa förfarandet

21 I skrivelser av den 5 augusti och den 30 september 2009 begärde kommissionen upplysningar av Förbundsrepubliken Tyskland angående 8c § KStG. De tyska myndigheterna besvarade denna begäran i skrivelser av den 20 augusti och den 5 november 2009. Genom beslut av den 24 februari 2010 (EUT C 90, s. 8, nedan kallat beslutet att inleda granskningsförfarandet), inledde kommissionen det formella granskningsförfarandet enligt artikel 108.2 FEUF rörande statligt stöd C 7/10 (f.d. NN 5/2010).

22 Beslutet att inleda granskningsförfarandet offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* den 8 april 2010, och berörda parter anmodades att inkomma med synpunkter. De tyska myndigheterna hörsammade denna anmodan genom en skrivelse av den 9 april 2010.

23 Möten ägde rum mellan kommissionens tjänstemän och företrädare för Förbundsrepubliken Tyskland den 9 april och den 3 juni 2010. Den 2 juli 2010 inkom Förbundsrepubliken Tyskland med ytterligare uppgifter. Inga synpunkter inkom till kommissionen från berörda parter.

Det angripna beslutet

24 Den 26 januari 2011 antog kommissionen beslut 2011/527/EU om det statliga stöd C 7/10 (f.d. CP 250/09 och NN 5/10) som Tyskland beviljat genom en klausul om överföring av förluster i bolagsskattelagen (”KStG, Sanierungsklausel”) (EUT L 235, s. 26) (nedan kallat det angripna beslutet).

25 Kommissionen fastställde inledningsvis att bestämmelsen om företagsrekonstruktion utgjorde ett statligt stöd.

26 Kommissionen hävdade att den möjlighet som den tyska regeringen ger vissa företag att minska deras skattebörda genom överföring av underskott innebär minskade offentliga intäkter och att det således sker med hjälp av statliga medel. Kommissionen uppgav vidare att stödet beviljades med stöd i lag och att staten därmed var ansvarig.

27 Kommissionen anser vidare att bestämmelsen om företagsrekonstruktion innebar ett införande av ett undantag från den allmänna regeln, som föreskrev en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag som inte använts i bolag där det skett en förändring av aktieägarkretsen. Nämnda bestämmelse kunde följaktligen medföra en selektiv fördel för företag som uppfyller villkoren för att omfattas av bestämmelsen, en fördel som inte var motiverad med hänsyn till systemets beskaffenhet eller den allmänna systematiken i detta. Enligt kommissionen syftade bestämmelsen om företagsrekonstruktion till att bekämpa de problem som uppkommit på grund av den ekonomiska och finansiella krisen, vilket utgjorde ett syfte som inte berör skattesystemet.

28 Kommissionen konstaterade dessutom att bestämmelsen om företagsrekonstruktion var tillämplig på alla sektorer inom den tyska ekonomin och att i stort sett samtliga dessa sektorer var representerade på marknader där det rådde konkurrens och där det skedde ett handelsutbyte mellan medlemsstaterna. Åtgärden kan följaktligen komma att påverka handeln mellan medlemsstaterna och snedvrida konkurrensen, alternativt innebära en risk för att konkurrensen snedvrids. Eftersom samtliga företag som potentiellt kan komma i åtnjutande av bestämmelsen dessutom var företag i svårigheter i den mening som avses i gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till undsättning och omstrukturering av företag i svårigheter (EUT C 244, 2004, s. 2), utgjorde inget av dem målföretag i den mening som avses i kommissionens förordning (EG) nr 1998/2006 av den 15 december 2006 om tillämpningen av artiklarna 87 [EG] och 88 [EG] på stöd av mindre betydelse (EUT L 379, s. 5).

29 Kommissionen undersökte därefter huruvida åtgärden kunde anses vara förenlig med den inre marknaden och kom därvid till slutsatsen att stöden till förmån för vissa företag kunde godkännas såsom ett begränsat stödbelopp förenligt med den inre marknaden, eftersom de uppfyllde samtliga villkor i den tyska stödordningen som kommissionen godkänt i enlighet med den tillfälliga gemenskapsramen för statliga stödåtgärder för att främja tillgången till finansiering i den aktuella finansiella och ekonomiska krisen (EUT C 83, 2009, s. 1). Däremot ansåg kommissionen att bestämmelsen om företagsrekonstruktion inte var förenlig med den inre marknaden på grundval av gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till undsättning och omstrukturering av företag i svårigheter, riktlinjer för statligt regionalstöd för 2007–2013 (EUT C 54, 2006, s. 13), gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd (EUT C 82, 2008, s. 1) eller med stöd av artikel 107.3 FEUF.

30 Slutligen förelade kommissionen Förbundsrepubliken Tyskland att vidta samtliga åtgärder som är nödvändiga för att återkräva det stöd som rättsstridigt beviljats stödmottagarna. Vidare förelades Förbundsrepubliken Tyskland att upprätta en förteckning över företag som beviljats stöd sedan den 1 januari 2008. Kommissionen angav dessutom att den årliga fristen för erläggande av bolagsskatt utgjorde de relevanta datum då det berörda stödet hade ställts till mottagarnas förfogande och att det stödbelopp som skulle återkrävas skulle beräknas på grundval av de berörda företagens skattedeklarationer. Enligt kommissionen utgjorde stödbeloppet skillnaden mellan det skattebelopp som skulle ha betalats in om inte bestämmelsen om företagsrekonstruktion hade tillämpats och det skattebelopp som faktiskt betalades efter en tillämpning av denna bestämmelse.

31 Artikeldelen i det angripna beslutet har följande lydelse:

”Artikel 1

Det statliga stöd som Tyskland genom 8c § punkt 1a Körperschaftsteuergesetz (lagen om bolagsskatt) olagligen har genomfört i strid med artikel 108.3 [FEUF] är oförenligt med den inre marknaden.

Artikel 2

Individuellt stöd som beviljats enligt den stödordning som avses i artikel 1 är förenligt med den inre marknaden i enlighet med artikel 107.3 b i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, såsom denna artikel tolkas i den tillfälliga gemenskapsramen, under förutsättning att stödbeloppet inte överstiger 500 000 euro, att stödmottagaren per den 1 juli 2008 inte utgjorde ett företag i svårigheter och att alla andra villkor i såväl punkt 4.2.2 i den tillfälliga gemenskapsramen som det beslut genom vilket den tyska stödordningen godkändes är uppfyllda.

Artikel 3

Individuellt stöd som har beviljats enligt den stödordning som avses i artikel 1 och som vid den tidpunkt då det beviljades uppfyller de villkor som anges i en stödordning, som godkänts av kommissionen i enlighet med någon annan rättslig grund än [kommissionens förordning (EG) nr 800/2008 av den 6 augusti 2008 genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den gemensamma marknaden enligt artiklarna 87 [EG] och 88 [EG] (allmän gruppundantagsförordning) (EUT L 214, s. 3)], regionalstödsriktlinjerna eller gemenskapens rambestämmelser för statligt stöd till forskning, utveckling och innovation [(EUT C 323, 2006, s. 1)], enligt vilken företag i svårigheter inte utesluts som potentiella stödmottagare, är förenligt med den inre marknaden upp till högsta tillämpliga stödnivå för detta slags stöd.

Artikel 4

1. Tyskland ska upphäva den stödordning som avses i artikel 1.

2. Tyskland ska från stödmottagarna återkräva det oförenliga stöd som har beviljats enligt den stödordning som avses i artikel 1.

…

Artikel 6

1. Inom två månader efter den dag då detta beslut har delgivits ska Tyskland lämna följande uppgifter till kommissionen:

a) En förteckning över de stödmottagare som har tagit emot stöd enligt den stödordning som avses i artikel 1 och det totala stödbelopp som var och en av dem har tagit emot genom stödordningen.

…”

Förfarandet och parternas yrkanden

32 Sökanden har väckt förevarande talan genom en ansökan som inkom till tribunalens kansli den 2 december 2011.

33 Genom särskild handling som inkom till tribunalens kansli den 16 mars 2012 framställde kommissionen, med stöd av artikel 114 i tribunalens rättegångsregler av den 2 maj 1991, en invändning om rättegångshinder. Sökanden inkom den 2 maj 2012 med sitt yttrande över denna invändning om rättegångshinder.

34 Förbundsrepubliken Tyskland ansökte genom handling som inkom till tribunalens kansli den 29 februari 2012 om att få intervenera i målet till stöd för sökandens yrkanden. Ordföranden på tribunalens andra avdelning beviljade denna ansökan genom beslut av den 2 maj 2012. Förbundsrepubliken Tyskland inkom med sin interventionsinlaga, vilken inskränkte sig till frågan om talans upptagande till sakprövning, och de övriga parterna inkom med sina yttranden angående interventionsansökan inom de angivna fristerna.

35 I samband med att sammansättningen av tribunalens avdelningar ändrades, förordnades referenten att tjänstgöra på nionde avdelningen, varför målet tilldelades denna avdelning.

36 Genom tribunalens beslut (nionde avdelningen) av den 17 juli 2014, fastställdes att invändningen om rättegångshinder skulle anstå till den slutliga domen i enlighet med artikel 114.4 i rättegångsreglerna av den 2 maj 1991.

37 Den 2 september 2014 inkom kommissionen med sitt svaromål. Sökanden inkom med repliken den 27 oktober 2014 och kommissionen inkom med sin duplik den 16 januari 2015.

38 Förbundsrepubliken Tyskland inkom med sin interventionsinlaga den 27 oktober 2014 och de övriga parterna inkom med sina yttranden angående denna inlaga inom de angivna fristerna.

39 Inom ramen för åtgärder för processledning ställde tribunalen (nionde avdelningen), i enlighet med artikel 64 i rättegångsreglerna av den 2 maj 1991, den 19 maj 2015 skriftliga frågor till parterna, vilka besvarades inom den angivna fristen.

40 Parterna utvecklade sin talan och svarade på tribunalens frågor vid förhandlingen den 9 juli 2015.

41 Sökanden har, med stöd av Förbundsrepubliken Tyskland, yrkat att tribunalen ska

— avslå kommissionens invändning om rättegångshinder,

— ogiltigförklara det angripna beslutet,

— förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

42 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska

— avvisa eller, i andra hand, ogilla talan,

— förplikta sökanden att ersätta rättegångskostnaderna.

Rättslig bedömning

Upptagande till sakprövning

43 Till stöd för invändningen om rättegångshinder har kommissionen gjort gällande att förevarande talan inte kan upptas till prövning på grund av att sökanden varken har visat att förutsättningarna i artikel 263 fjärde stycket FEUF är uppfyllda eller att sökanden har ett berättigat intresse av att få saken prövad.

Huruvida sökanden har talerätt enligt artikel 263 fjärde stycket FEUF

44 Kommissionen har hävdat att sökanden saknar talerätt, eftersom sökanden inte berörs personligen av det angripna beslutet.

45 Kommissionen har gjort gällande att sökanden inte är en faktisk mottagare av individuella stöd som beviljats på grundval av bestämmelsen om företagsrekonstruktion och beträffande vilka kommissionen har förordnat om återkrav. Skatteskulden fastställs nämligen på ett rättsligt bindande sätt först genom skattebeslutet i enlighet med 155 § första stycket i den tyska skattelagen.

46 Enbart en förändring av aktieägarkretsen, det vill säga den transaktion som gav upphov till en tillämpning av bestämmelsen om företagsrekonstruktion, utgjorde i förevarande fall inte ett rättsligt bindande beslut om stöd. Vid tidpunkten för andelsförvärvet var det således inte fastställt huruvida och när sökanden på nytt skulle redovisa vinst varvid överföringen av underskottet verkligen skulle kunna medföra en skatteminskning. Sökanden kan inte heller på grundval av det tvingande beskedet hävda att den är personligen berörd. Detta besked utgjorde i sig inte en rätt till en skattemån och dess tvingande verkan skulle ha upphört före antagandet av ett skattebeslut där bestämmelsen om företagsrekonstruktion beaktades.

47 Mot denna bakgrund medför inte det angripna beslutet att det förordnas om återbetalning av ett stöd som redan beviljats sökanden, utan beslutet överlämnar åt den nationella administrationen att genom skattebeslut vidta åtgärder med anledning av att stödordningen inte är förenlig med den inre marknaden.

48 Kommissionen har vidare framhållit att talan inte heller kan upptas till prövning på grundval av det tredje kriteriet i artikel 263 fjärde stycket FEUF, eftersom det angripna beslutet medför genomförandeåtgärder, nämligen antagandet av ett skattebeslut.

49 Sökanden har med stöd av Förbundsrepubliken Tyskland gjort gällande att talan kan upptas till prövning.

50 Enligt artikel 263 fjärde stycket FEUF får ”[a]lla fysiska eller juridiska personer … på de villkor som anges i punkterna 1 och 2 väcka talan mot en akt som är riktad till dem eller som direkt och personligen berör dem samt mot en regleringsakt som direkt berör dem och som inte medför genomförandeåtgärder.”

51 Det ska inledningsvis erinras om att det angripna beslutet inte riktar sig till sökanden, utan beslutet riktar sig enbart till Förbundsrepubliken Tyskland.

52 Det ska även framhållas att eftersom artikel 4 i det angripna beslutet förpliktar Förbundsrepubliken Tyskland att upphäva och hos mottagarna återkräva det stöd som anges i beslutets artikel 1, ska sökanden anses vara direkt berörd av detta beslut. De båda kriterierna som fastställs i rättspraxis för att anses vara direkt berörd, det vill säga att den aktuella rättsakten ska ha en direkt inverkan på sökandens rättsliga ställning och inte lämna något utrymme för skönsmässig bedömning till dem som

rättsakten riktar sig till och som ska genomföra den, är uppfyllda i förevarande fall (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 september 2009, kommissionen/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, REG, EU:C:2009:556, punkt 48 och där angiven rättspraxis). Kommissionen har inte framfört några invändningar i detta avseende.

53 Eftersom det är fastställt att sökanden är direkt berörd, ska tribunalen undersöka om sökanden även berörs personligen av det angripna beslutet, utan att det är nödvändigt, om detta förhållande bekräftas, att pröva huruvida det angripna beslutet utgör en regleringsakt som inte medför genomförandeåtgärder.

54 Det följer av fast rättspraxis att andra personer än de som ett beslut är riktat till kan göra anspråk på att vara personligen berörda endast om beslutet angår dem på grund av vissa egenskaper som är utmärkande för dem eller på grund av en faktisk situation som särskiljer dem i förhållande till alla andra personer och därigenom försätter dem i en ställning som motsvarar den som gäller för en person som ett beslut är riktat till (dom av den 15 juli 1963, Plaumann/kommissionen, 25/62, REG, EU:C:1963:17, s. 223; dom av den 9 juni 2011, Comitato ”Venezia vuole vivere” m.fl./kommissionen, C-71/09 P, C-73/09 P och C-76/09 P, REU, EU:C:2011:368, punkt 52, och dom av den 19 december 2013, Telefónica/kommissionen, C-274/12 P, REU, EU:C:2013:852, punkt 46).

55 Ett företag kan i princip inte väcka talan om ogiltigförklaring av ett beslut av kommissionen att förbjuda en stödordning till förmån för en viss sektor om det enbart berörs av detta beslut på grund av att det är verksamt inom sektorn i fråga och eventuellt kan erhålla stöd enligt nämnda stödordning. Ett sådant beslut framstår nämligen med avseende på detta företag som en åtgärd med allmän giltighet som är tillämplig på objektivt bestämda situationer och medför rättsverkningar för en allmänt och abstrakt angiven personkrets (se dom av den 29 april 2004, Italien/kommissionen, C-298/00 P, REG, EU:C:2004:240, punkt 37 och där angiven rättspraxis, och dom av den 11 juni 2009, Acegas/kommissionen, T-309/02, REG, EU:T:2009:192, punkt 47 och där angiven rättspraxis). Möjligheten att mer eller mindre exakt bestämma hur många eller till och med identiteten på de rättssubjekt som en rättsakt är tillämplig på, medför inte på något sätt att dessa rättssubjekt ska anses vara personligen berörda av rättsakten, så länge som tillämpningen sker i en objektiv rättslig eller faktisk situation som definieras i rättsakten i fråga (dom Telefónica/kommissionen, ovan punkt 54, EU:C:2013:852, punkt 47).

56 När ett beslut däremot berör en grupp av personer som med stöd av kriterier som hänför sig till medlemmarna i denna grupp kunde identifieras eller skulle ha kunnat identifieras vid tidpunkten då rättsakten antogs, kan dessa personer vara personligen berörda av rättsakten i den mån de ingår i en begränsad krets av ekonomiska aktörer (dom av den 17 januari 1985, Piraiki-Patraiki m.fl./kommissionen, 11/82, REG, EU:C:1985:18, punkt 31; dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, REG, EU:C:2006:416, punkt 60, och dom kommissionen/Koninklijke FrieslandCampina, ovan punkt 52, EU:C:2009:556, punkt 54–57).

57 Det är mot bakgrund av denna rättspraxis som tribunalen ska pröva huruvida sökanden, mot bakgrund av dess faktiska och rättsliga situation, ska anses vara personligen berörd av det angripna beslutet.

58 Tvärtemot vad sökanden har påstått, kan det förhållandet att sökanden är en ”berörd” person i den mening som avses i artikel 108.2 FEUF inte ge sökanden en särskild ställning som medför att den anses vara personligen berörd, i synnerhet eftersom sökanden inte har utnyttjat de processuella rättigheter som följer av att vara berörd, särskilt rätten att yttra sig under det formella granskningsförfarandet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 december 2005, kommissionen/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, REG, EU:C:2005:761, punkt 37).

59 När det gäller frågan om sökanden är personligen berörd i den mening som avses i dom Plaumann/kommissionen, ovan punkt 54 (EU:C:1963:17), framhåller tribunalen att den faktiska och rättsliga situation som sökanden befinner sig i kännetecknas av följande omständigheter.

60 Vid utgången av beskattningsåret 2009 och således före kommissionens inledande av det aktuella förfarandet, hade sökanden rätt att överföra underskott med stöd av den tyska lagstiftningen, eftersom villkoren i bestämmelsen om företagsrekonstruktion var uppfyllda. Sökanden hade vidare registrerat avdrag för befintliga underskott per den 31 december 2009 i sin bokföring såsom uppskjutna skattefordringar.

61 Under år 2009 hade sökanden gjort beskattningsbara vinster från vilka avdrag gjordes för underskott som förts över med stöd av bestämmelsen om företagsrekonstruktion.

62 Dessa omständigheter hade intygats av den tyska skatteförvaltningen genom ett bindande besked och ett förhandsbesked angående bolagsskatten för verksamhetsåret 2009, i vilket det underskott som förts över med stöd av bestämmelsen om företagsrekonstruktion beaktats (se ovan punkt 17). Det förhållandet att sökanden erhållit det bindande beskedet innebar att sökanden därefter upptogs i den förteckning som de tyska myndigheterna överlämnade till kommissionen med stöd av artikel 6.1 b i det angripna beslutet.

63 Med tillämpning av den tyska lagstiftningen var det därmed säkerställt att sökanden vid tidpunkten för utgången av beskattningsåret 2009 hade erhållit en skattenedsättning, vilken sökanden för övrigt kunde fastställa exakt. Eftersom de tyska myndigheterna inte förfogade över något utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller tillämpningen av den omtvistade åtgärden, var erhållandet av skattenedsättningen, genom betalning av lägre skatt, enbart en fråga om tid med hänsyn till det sätt på vilket skattebestämmelserna tillämpades. Sökanden hade således en förvärvad rätt, som intygats av de tyska myndigheterna före antagandet av beslutet att inleda förfarandet och det efterföljande angripna beslutet, att tillämpa denna skattenedsättning, vilken, om dessa beslut inte hade antagits, skulle ha fastställts genom antagandet av ett skattebeslut om godkännande av överföringen av underskott och upptagandet av detta i sökandens resultaträkning. Sökanden kunde därigenom enkelt identifieras av de tyska skattemyndigheterna och av kommissionen.

64 Sökanden kan följaktligen inte enbart anses utgöra ett företag som berörs av det angripna beslutet på grund av att det tillhör den aktuella branschen och i egenskap av potentiell stödmottagare, utan ska tvärtom anses ingå i en begränsad krets av ekonomiska aktörer, vilka var identifierade, eller åtminstone enkelt kunde identifieras, vid tidpunkten då det angripna beslutet antogs, i den mening som avses i dom Plaumann/kommissionen, ovan punkt 54 (EU:C:1963:17) (se även, analogt, dom Belgien och Forum 187/kommissionen, ovan punkt 56, EU:C:2006:416, punkt 63; dom kommissionen/Koninklijke FrieslandCampina, ovan punkt 52, EU:C:2009:556, punkt 57; dom Comitato ”Venezia vuole vivere” m.fl./kommissionen, ovan punkt 54, EU:C:2011:368, punkt 56; dom av den 27 februari 2014, Stichting Woonpunt m.fl./kommissionen, C-132/12 P, REU, EU:C:2014:100, punkterna 59–61, och dom Stichting Woonlinie m.fl./kommissionen, C-133/12 P, REU, EU:C:2014:105, punkterna 46–48).

65 Denna slutsats påverkas inte av det förhållandet, att de tyska myndigheterna, efter beslutet att inleda förfarandet och det efterföljande angripna beslutet, vidtog åtgärder som syftade till att bestämmelsen om företagsrekonstruktion inte skulle tillämpas, såsom bland annat att ogiltigförklara det tvingande beskedet och anta ett skattebeslut angående bolagsskatten för verksamhetsåret 2009, i vilket det underskott som överförts med tillämpning av bestämmelsen om företagsrekonstruktion inte längre beaktades (se ovan punkt 19).

66 De tyska myndigheterna beslutade nämligen att inte längre tillämpa bestämmelsen om företagsrekonstruktion, dock utan att upphäva den, och att anta ett beskattningsbeslut utan att tillämpa denna bestämmelse, vilket skedde i syfte att genomföra beslutet om att inleda förfarandet och det angripna beslutet. Kommissionen kan således inte inom ramen för prövningen av huruvida talan mot det angripna beslutet kan upptas till sakprövning – det vill säga beslutet i vilket kommissionen fastställde att den omtvistade åtgärden utgjorde statligt stöd och konstaterade att den var oförenlig

med den inre marknaden – till stöd för sin ståndpunkt även åberopa att de tyska myndigheterna omedelbart vidtog alla nödvändiga åtgärder för att säkerställa att de genomförde detta beslut i avvaktan på utgången av en eventuell talan mot beslutet.

67 Denna slutsats påverkas inte heller av den rättspraxis som kommissionen åberopat i sina inlagor och vid förhandlingen, det vill säga särskilt dom av den 19 december 2013, Telefónica/kommissionen (C-274/12 P, REU, EU:C:2013:852), dom av den 11 juni 2009, AMGA/kommissionen (T-300/02, REG, EU:T:2009:190), dom Acegas/kommissionen, ovan punkt 55 (EU:T:2009:192), och dom av den 8 mars 2012, Iberdrola/kommissionen (T-221/10, REU, EU:T:2012:112).

68 De faktiska omständigheterna i dessa mål är nämligen inte jämförbara med omständigheterna i förevarande fall där det har konstaterats att sökanden, på grund av de specifika dragen i den tyska skattelagstiftningen, redan hade förvärvat en rätt till skattenedsättning, vilken intygats av de tyska skattemyndigheterna (se ovan punkt 63). Denna omständighet skilde sig i förhållande till andra aktörer som endast berörs i den egenskapen att de potentiellt kan omfattas av den omtvistade åtgärden (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Koninklijke FrieslandCampina, ovan punkt 52, EU:C:2009:556, punkt 55).

69 Slutsatsen ovan i punkt 64 påverkas inte heller av kommissionens argument om att endast en fördel som beviljats med statliga medel kan ligga till grund för ståndpunkten att sökanden ska anses personligen berörd eller av argumentet om att det inte förelegat någon utgift för staten vid tidpunkten då skattenedsättningen konstaterades genom skattebeslutet.

70 Det ska nämligen erinras om att de omständigheter på vilka ett rättssubjekt enligt rättspraxis kan anses vara personligen berörd i den mening som avses i artikel 263 fjärde stycket FEUF (se ovan punkterna 54–56) inte nödvändigtvis sammanfaller med de kriterier som medför att det föreligger ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (se, analogt, dom Comitato ”Venezia vuole vivere” m.fl./kommissionen, ovan punkt 54, EU:C:2011:368, punkterna 56, 63 och 64). I den mening som avses i dom Plaumann/kommissionen, ovan punkt 54 (EU:C:1963:17, s. 223), är ett annat rättssubjekt än det till vilket ett beslut riktar sig personligen berörd av beslutet om detta angår rättssubjektet på grund av vissa särskilda egenskaper eller på grund av en faktisk situation som utmärker rättssubjektet i förhållande till varje annan person och om det således ingår i en begränsad krets av ekonomiska aktörer.

71 Det erinras om att sökanden i förevarande fall med tillämpning av den nationella lagstiftningen, före antagandet av beslutet att inleda förfarandet och det efterföljande angripna beslutet, hade förvärvat en rätt, som intygats av de tyska skattemyndigheterna, att erhålla en skattenedsättning för beskattningsåret 2009. Kommissionen har vidare själv i skäl 50 i det angripna beslutet angett att enbart den möjlighet som den tyska regeringen ger vissa företag att minska deras skattebörda genom överföring av underskott innebar minskade offentliga intäkter och utgjorde ett statligt stöd.

72 Mot bakgrund av det ovanstående konstaterar tribunalen att sökanden i förevarande fall är direkt och personligen berörd av det angripna beslutet.

73 Sökanden har således talerätt i den mening som avses i artikel 263 fjärde stycket FEUF.

Huruvida sökanden har ett berättigat intresse av att få saken prövad

74 Kommissionen har gjort gällande att sökanden inte är mottagare av något stöd och således inte kan dra någon fördel av att tribunalen eventuellt ogiltigförklarar det angripna beslutet. Förbundsrepubliken Tyskland var med anledning av antagandet av det angripna beslutet inte skyldig att återkräva stödet från sökanden och de tyska myndigheterna kan oberoende av en eventuell ogiltigförklaring av det angripna beslutet vid varje tidpunkt besluta att fullständigt upphäva den omtvistade åtgärden.

75 Sökanden har med stöd av Förbundsrepubliken Tyskland bestritt dessa argument.

76 Enligt fast rättspraxis kan en fysisk eller juridisk persons talan om ogiltigförklaring endast upptas till sakprövning om sökanden har ett intresse av att få en angripen rättsakt ogiltigförklarad. Ett sådant intresse förutsätter att själva ogiltigförklaringen av rättsakten kan få rättsverkningar och att talan således kan medföra en fördel för den person som har väckt den (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Koninklijke FrieslandCampina, ovan punkt 52, EU:C:2009:556, punkt 63; dom Stichting Woonpunt m.fl./kommissionen, ovan punkt 64, EU:C:2014:100, punkterna 50–54, och dom Stichting Woonlinie m.fl./kommissionen, ovan punkt 64, EU:C:2014:105, punkt 54).

77 Sakprövningsförutsättningarna ska bedömas, med reservation för den skilda frågan om huruvida ett berättigat intresse av att få saken prövad inte längre föreligger, vid tiden för talans väckande (se dom av den 21 mars 2002, Shaw och Falla/kommissionen, T-131/99, REG, EU:T:2002:83, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

78 I förevarande fall uppfyllde sökanden villkoren för att omfattas av en tillämpning av bestämmelsen om företagsrekonstruktion och hade beviljats en fördel med stöd av denna bestämmelse, vilket framgår ovan av punkterna 59–61.

79 Även om bestämmelsen om företagsrekonstruktion, med stöd av 34 § punkt 6 KStG, inte tillämpades efter antagandet av det angripna beslutet, skulle bestämmelsen om företagsrekonstruktion på nytt bli tillämplig med retroaktiv verkan i förhållande till samtliga företag beträffande vilka skattebeslutet ännu inte fått slutgiltig verkan, inbegripet sökanden, om det angripna beslutet ogiltigförklarades. Detta innebär att en ogiltigförklaring av det angripna beslutet skulle innebära en fördel för sökanden, eftersom sökanden har rätt att kräva en tillämpning av bestämmelsen om företagsrekonstruktion, åtminstone vad gäller beskattningen av inkomster år 2009.

80 Sökanden har följaktligen ett intresse av att få talan mot det angripna beslutet prövad.

81 Talan kan följaktligen tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

82 Sökanden har till stöd för sin talan anfört fyra grunder. I dessa görs gällande att den omtvistade åtgärden inte är selektiv, att det inte har varit fråga om användning av statliga medel, att det föreligger en bristande motivering och att principen om skydd för berättigade förväntningar har åsidosatts.

83 Tribunalen anser det lämpligt att först pröva den tredje grunden angående en bristande motivering och därefter de övriga grunderna i den ordning som de anförts.

Den tredje grunden: Huruvida det föreligger en bristande motivering

84 I den tredje grunden har sökanden gjort gällande att kommissionen inte i tillräcklig mån motiverade sin bedömning att regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag utgör referenssystemet och att bestämmelsen om företagsrekonstruktion utgör undantaget från detta system. I skäl 67 i det angripna beslutet hänvisade kommissionen nämligen endast till den motivering som redan anförts i beslutet angående lagen MoRaKG.

85 Vidare hade kommissionen felaktigt funnit att avdragsmöjligheten för överförda underskott var begränsad till sammanlagt en miljon euro och den hade dessutom missförstått flera omständigheter. Detta gäller särskilt följande. Den tidigare regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag var parallellt tillämplig med regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag fram till och med slutet av år 2012. Det underskott som inte utnyttjats skulle

försvinna först när förvärvet genomförs av en person eller en grupp av personer med en intern koppling, under en period av fem år. Bestämmelsen om företagsrekonstruktion är även tillämplig på överföring av ränta och avser tre olika situationer. Det retroaktiva införandet av bestämmelsen om företagsrekonstruktion var enbart avsett att rätta till det misstag som lagstiftaren begått genom att felaktigt anse att dekretet om företagsrekonstruktion på ett lämpligt sätt kunde kompensera för begränsningen av möjligheten till underskottsavdrag.

86 Tribunalen erinrar om att enligt fast rättspraxis beror motiveringsskyldighetens omfattning på den ifrågavarande rättsaktens beskaffenhet och på det sammanhang i vilket den har antagits. Av motiveringen ska klart och tydligt framgå hur den institution som har antagit rättsakten har resonerat, så att unionsdomstolen ges möjlighet att pröva rättsaktens lagenlighet och så att de som berörs därav kan få kännedom om skälen för den vidtagna åtgärden så att de kan tillvarata sina rättigheter och bedöma huruvida rättsakten är välgrundad. Det krävs dock inte att alla relevanta faktiska och rättsliga omständigheter anges i motiveringen, eftersom bedömningen av om motiveringen av ett beslut uppfyller kraven i artikel 296 FEUF inte ska ske endast utifrån motiveringens lydelse, utan även utifrån det sammanhang i vilket den ingår och samtliga rättsregler på det aktuella området (se dom av den 2 april 1998, kommissionen/Sytraval och Brink's France, C-367/95 P, REG, EU:C:1998:154, punkt 63 och där angiven rättspraxis, och dom av den 6 mars 2003, Westdeutsche Landesbank Girozentrale och Land Nordrhein-Westfalen/kommissionen, T-228/99 och T-233/99, REG, EU:T:2003:57, punkterna 278 och 279 och där angiven rättspraxis). Kommissionen är inte skyldig att ta ställning till samtliga argument som anförts av berörda parter. Det räcker att kommissionen anger de omständigheter och rättsliga överväganden som är av väsentlig betydelse för beslutets systematik (se dom Westdeutsche Landesbank Girozentrale och Land Nordrhein-Westfalen/kommissionen, som nämnts ovan, EU:T:2003:57, punkt 280 och där angiven rättspraxis).

87 Vad vidare gäller frågan om kvalificeringen av en åtgärd som statligt stöd, innebär motiveringsskyldigheten att det krävs att kommissionen anger skälen till varför den anser att den ifrågavarande åtgärden omfattas av tillämpningsområdet för artikel 107.1 FEUF (dom av den juni 13 juni 2000, EPAC/kommissionen, T-204/97 och T-270/97, REG, EU:T:2000:148, punkt 36).

88 Det ska härvidlag erinras om att den motiveringsskyldighet som föreskrivs i artikel 296 FEUF utgör en väsentlig formföreskrift som ska särskiljas från frågan huruvida motiveringen är välgrundad, vilken ska hänföras till frågan huruvida den omtvistade rättsakten är lagenlig i materiellt hänseende (se dom av den 18 juni 2015, Ipatau/rådet, C-535/14 P, REU, EU:C:2015:407, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

89 I det angripna beslutet erinrade kommissionen först om den relevanta lagstiftningen. I skäl 5 nämns principen om överföring av underskott och i skälen 10 och 14 återges innehållet i regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag och bestämmelsen om företagsrekonstruktion.

90 Kommissionen gör sedan i skälen 64–102 i det angripna beslutet en bedömning av huruvida den omtvistade åtgärden är selektiv. I skälen 66 och 67 i det angripna beslutet fastställs därefter referenslagstiftningen.

91 I skäl 66 i det angripna beslutet förklarade kommissionen att ”utgörs referenssystemet här av det tyska bolagsskattesystemet i dess nuvarande utformning, i synnerhet bestämmelserna i 8c § punkt 1 KStG …” Vidare angav kommissionen innehållet i denna bestämmelse och drog slutsatsen att ”normalfallet är att förlusterna förfaller och att detta därför ska anses utgöra referenssystemet i samband med ett aktieinnehavsbyte”.

92 I skäl 67 i det angripna beslutet angav kommissionen vidare att den i ett tidigare ärende som rörde lag MoRaKG gjort bedömningen att 8c § punkt 1 KStG ska utgöra tillämplig referenslagstiftning, och slog fast att ett undantag från 8c § punkt 1 KStG var oförenligt med den inre marknaden när en överföring

av underskott var tillåten för företag som övertagits av riskkapitalbolag trots att det innebar en ändring av aktieägarkretsen. Kommissionen angav därvid att ”[m]otiveringen till detta beslut gäller även i förevarande ärende”.

93 Det kan konstateras att kommissionen genom ovannämnda överväganden i det angripna beslutet tydligt angav den referenslagstiftning som den ansåg var tillämplig för att bedöma huruvida det förelåg en selektiv fördel, vilket uppfyller kommissionens motiveringsskyldighet.

94 Kommissionen beaktade den allmänna principen om överföring av underskott och den relevanta lagstiftningen, samt förklarade att den ansåg att regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag utgjorde referenslagstiftningen i förevarande fall.

95 I detta sammanhang konstaterar tribunalen att hänvisningen till beslutet angående lag MoRaKG i skäl 67 i det angripna beslutet, utgör ytterligare en förklaring som inte var nödvändig för fastställandet av referenslagstiftningen.

96 De fel som det påståtts att kommissionen gjorde sig skyldig till vid bedömningen av den relevanta skatteordningen (se ovan punkt 85) påverkar inte konstaterandet att motiveringen var tillräcklig. Dessa argument skulle i förekommande fall kunna hänföras till bedömningen av huruvida det angripna beslutet är välgrundat och kommer att prövas i samband med den grunden (se nedan punkt 125).

97 Talan kan således inte bifallas på den tredje grunden.

Den första grunden: Huruvida den omtvistade åtgärden vid ett första påseende inte var selektiv

98 Den första grunden rör i huvudsak kommissionens bedömningar angående frågan huruvida den omtvistade åtgärden var selektiv.

99 Det ska inledningsvis erinras om att det enligt artikel 107.1 FEUF är otillåtet med stöd som ”[gynnar] vissa företag eller viss produktion”, det vill säga selektiva stöd.

100 Enligt fast rättspraxis ska det vid fastställandet av om en nationell skattebestämmelse är selektiv i ett första steg avgöras vilken som är den allmänna eller ”normala” skatteregeln i den berörda medlemsstaten. I ett andra steg ska det sedan mot bakgrund av denna allmänna eller ”normala” skatteregel bedömas och fastställas om den fördel som ges genom den aktuella skatteåtgärden är selektiv genom att visa att den avviker från det allmänna systemet såtillvida att den gör åtskillnad mellan ekonomiska aktörer som, mot bakgrund av de syften som eftersträvas med denna skatteregel, befinner sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08–C-80/08, REU, EU:C:2011:550, punkterna 50 och 54, och dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, REU, EU:C:2011:732, punkt 75). Efter det att de två första stegen i prövningen har genomförts, kan det fastställas att en åtgärd vid första påseende anses selektiv.

101 En åtgärd uppfyller inte selektivitetskriteriet, även om åtgärden utgör en fördel för den som kommer i åtnjutande av den, om den motiveras av det relevanta systemets beskaffenhet och allmänna struktur (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, REG, EU:C:2001:598, punkt 42, och dom Paint Graphos m.fl., ovan punkt 100, EU:C:2011:550, punkt 64). Efter detta eventuella tredje steg i prövningen kan en åtgärd anses vara selektiv.

102 Tribunalen erinrar om att kommissionen för att visa att den aktuella åtgärden är selektivt tillämplig på vissa företag eller viss produktion, måste styrka att åtgärden innebär skillnader i behandling mellan företag som, med hänsyn till de syften som eftersträvas med den aktuella skatteregeln, befinner sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation, medan det ankommer på den medlemsstat som har infört en sådan skillnad i behandling i fråga om kostnader att styrka att skillnaden i behandling verkligen är motiverad mot bakgrund av det aktuella systemets beskaffenhet och struktur (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 september 2011, kommissionen/Nederländerna, C-279/08 P, REU, EU:C:2011:551, punkt 62 och där angiven rättspraxis).

103 Det är mot bakgrund av denna bedömning i tre steg, såsom den följer av rättspraxis, som tribunalen ska pröva den första grunden som anförts av sökanden.

– Den första delen: Huruvida referenslagstiftningen fastställts felaktigt

104 För att bedöma huruvida den omtvistade åtgärden var selektiv, beaktade kommissionen i det angripna beslutet för det första förekomsten av den allmängiltiga regeln om överföring av underskott, för det andra, regeln om en begränsning av möjligheten till överföring av underskott, vilken utgör ett undantag från den första regeln i fall då det är fråga om skadliga förvärv, och för det tredje, bestämmelsen om företagsrekonstruktion, som gör det möjligt att avvika från den andra regeln och tillämpa den första regeln i vissa specifika situationer.

105 Utifrån dessa omständigheter drog kommissionen i skäl 66 i det angripna beslutet slutsatsen att såvitt avser det tyska skattesystemet för bolagsbeskattning, utgjordes referenslagstiftningen av den begränsade möjligheten till underskottsavdrag, det vill säga den allmänna regel som är tillämplig i samtliga fall då aktieägarkretsen ändras, och att bestämmelsen om företagsrekonstruktion utgjorde ett undantag från denna regel.

106 Sökanden har med stöd av Förbundsrepubliken Tyskland gjort gällande att kommissionen gjorde fel vid fastställandet av referensregeln för bedömning av huruvida den omtvistade åtgärden var selektiv. Den ansåg att kommissionen felaktigt bedömt att begränsningen av möjligheten till underskottsavdrag utgjorde den allmänna regeln och att bestämmelsen om företagsrekonstruktion utgjorde ett undantag från denna regel.

107 Enligt sökanden utgörs referensregeln av regeln om överföring av underskott såsom utgörande en del av den konstitutionella principen om att skatt ska betalas efter betalningsförmåga. Regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag utgör ett undantag från denna princip och kan inte anses utgöra referensregel, medan bestämmelsen om företagsrekonstruktion, som innebar ett undantag från detta undantag, endast utgör ett återställande av den allmänna regeln, det vill säga regeln om överföring av underskott, i likhet med andra undantag såsom bestämmelserna om företagskoncerner och outnyttjade reserver.

108 Kommissionen har inledningsvis hävdat att den första delen av den första grunden inte kan upptas till sakprövning, eftersom den grundar sig på nya omständigheter som inte åberopats under det administrativa förfarandet. Kommissionen har erinrat om att den fastställde regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag såsom referensbestämmelse i beslutet att inleda förfarandet och i beslut 2010/13 angående lag MoRaKG utan att sökanden, Förbundsrepubliken Tyskland eller andra berörda utomstående ifrågasatte detta fastställande under det administrativa förfarandet. Kommissionen har vidare anfört att den nationella skatterätten, ur unionsrättslig synvinkel, utgör en faktisk omständighet som kommissionen saknade fullständig kännedom om vid tidpunkten för antagandet av det angripna beslutet och som kommissionen inte var skyldig att utreda på eget initiativ.

109 Kommissionen har tillbakavisat sökandens argument i sak.

110 Tribunalen godtar inledningsvis inte kommissionens invändning om rättegångshinder. Det framgår nämligen av den rättspraxis som kommissionen åberopat till stöd för sitt argument, att bedömningen av lagenligheten av ett beslut mot bakgrund av de upplysningar som kommissionen förfogade över när den antog beslutet, i själva verket hänför sig till prövningen av den aktuella grunden i sak och inte till huruvida den kan upptas till sakprövning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 1996, Frankrike/kommissionen, C-241/94, REG, EU:C:1996:353, punkt 33; dom av den 24 september 2002, Falck och Acciaierie di Bolzano/kommissionen, C-74/00 P och C-75/00 P, REG, EU:C:2002:524, punkt 168, dom av den 14 januari 2004, Fleuren Compost/kommissionen, T-109/01, REG, EU:T:2004:4, punkt 49; dom av den 6 april 2006, Schmitz-Gotha Fahrzeugwerke/kommissionen, T-17/03, REG, EU:T:2006:109, punkt 54; och dom av den 7 december 2010, Frucona Košice/kommissionen, T-11/07, REU, EU:T:2010:498, punkt 49).

111 När det gäller frågan huruvida de argument som anförts av sökanden är välgrundade, erinrar tribunalen om att kommissionen i det angripna beslutet i huvudsak fastställde regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag såsom den allmänna regel utifrån vilken bedömningen skulle göras av huruvida det gjordes någon åtskillnad mellan företag som befann sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation. Sökanden hänför sig däremot till den mer allmänna regeln om överföring av underskott som är tillämplig vid all beskattning.

112 Tribunalen erinrar dels om att regeln om överföring av underskott utgör en möjlighet som samtliga bolag åtnjuter vid tillämpning av bolagsskattebestämmelserna, dels om att regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag inskränker denna möjlighet vid förvärv av en andel som motsvarar eller överskrider 25 procent av aktiekapitalet och helt undanröjer möjligheten vid ett förvärv av en andel som överstiger 50 procent av aktiekapitalet. Den sistnämnda regeln tillämpas således systematiskt på samtliga fall som rör förändringar av aktieägarkretsen motsvarande eller överstigande 25 procent av aktiekapitalet, utan att det görs någon åtskillnad i förhållande till karaktären av eller de särskilda egenskaperna hos de berörda företagen.

113 Bestämmelsen om företagsrekonstruktion har i övrigt formulerats som ett undantag från regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag och tillämpas enbart i de noggrant avgränsade situationer som omfattas av denna sistnämnda regel.

114 Det kan således konstateras att regeln om en begränsning av möjligheterna att överföra underskott, liksom regeln om överföring av underskott, utgör en del av den lagstiftning i vilken den omtvistade åtgärden ingår. Den relevanta lagstiftningen i förevarande fall består med andra ord av den allmänna regeln om överföring av underskott, såsom den inskränks genom regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, och det är just i förhållande till dessa bestämmelser som tribunalen ska undersöka om den omtvistade åtgärden innebär en åtskillnad mellan aktörer som befinner sig i en i faktiskt och juridiskt hänseende jämförbar situation i den mening som avses i den rättspraxis som anges ovan i punkt 100. Denna fråga har anförts i samband med den andra delen av den första grunden.

115 Tribunalen konstaterar således att kommissionen inte gjorde någon felaktig bedömning när den fastställde att den referenslagstiftning som skulle användas för att bedöma huruvida den omtvistade åtgärden var selektiv utgjordes av regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, samtidigt som den konstaterade att det förelåg en mer allmän regel, nämligen regeln om överföring av underskott.

116 Sökandens specifika argument föranleder inte tribunalen att göra någon annan bedömning.

117 I den mån sökanden avsåg att åberopa en bristande motivering till stöd för dess ståndpunkt som avser det förhållandet att kommissionen enbart skulle ha nämnt beslutet angående lag MoRaKG, konstaterar tribunalen att detta argument redan har lämnats utan avseende i samband med den tredje grunden som rör en bristande motivering (se ovan punkterna 84–97). Huruvida de tyska myndigheterna under

det administrativa förfarande som ledde fram till beslutet angående lag MoRaKG, hade, eller inte hade, medgett att den omtvistade åtgärden var selektiv, saknar verkan i förevarande fall, eftersom det inte påverkar bedömningen, i föregående punkter, avseende referenslagstiftningen såsom den fastställts av kommissionen.

118 Även det förhållandet att principen om överföring av underskott ingår bland de grundläggande principerna i tysk skatterätt saknar verkan. Om det antas att regeln om överföring av underskott ingår bland de grundläggande principerna och att begränsningen av möjligheten till underskottsavdrag utgör ett undantag från denna regel, utgör sistnämnda regel inte desto mindre en del av den referenslagstiftning i vilken den omtvistade åtgärden ingår och mot bakgrund av vilken det ska bedömas huruvida åtgärden är selektiv.

119 När det gäller argumentet enligt vilket rätten att överföra underskott, såsom utgörande en tillämpning av grundläggande principer, enbart kunde inskränkas av lagstiftaren om det föreligger synnerliga skäl, samt enligt vilket en förändring av aktieägarkretsen inte skulle påverka beskattningen av bolaget, eftersom aktieägarsfären och bolagssfären är åtskilda, har ett sådant argument inte någon inverkan på fastställandet av referenslagstiftningen i syfte att bedöma huruvida den omtvistade åtgärden är selektiv. Det som har betydelse är huruvida det föreligger en bestämmelse om undantag från principen om överföring av underskott, vilken, liksom denna princip, utgör en del av den referenslagstiftning i vilken den omtvistade åtgärden ingår.

120 När det gäller argumentet att regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag inte medför en förändring av systemet och syftar, liksom den tidigare regeln, till att förebygga missbruk i samband med överföring av underskott har inte heller någon verkan. Syftet att förhindra missbruk hänför sig till frågan huruvida den omtvistade åtgärden medför en åtskillnad mellan aktörer som befinner sig i en i faktiskt och juridiskt hänseende jämförbar situation, vilket är föremål för prövning i samband med den andra delen av denna grund. Huruvida kommissionen hade, eller inte hade, bestritt lagenligheten av den tidigare bestämmelsen om företagsrekonstruktion saknar relevans för bedömningen av den nya bestämmelsen.

121 Det kan vidare konstateras att förekomsten av andra undantag från regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag inte i sig är tillräcklig för att visa att denna regel inte utgjorde en del av den relevanta referenslagstiftningen för bedömningen av huruvida den omtvistade åtgärden var selektiv.

122 Tribunalen gör motsvarande bedömning när det gäller argumentet att det förelåg tvivel hos de nationella domstolarna angående huruvida regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag var förenlig med konstitutionen. Detta förhållande hindrar inte konstaterandet att denna regel, så länge den inte har upphävts, utgör en del av referensskattesystemet.

123 Slutsatsen ovan i punkt 115 påverkas inte heller av de argument som sökanden anfört i repliken och som syftar till att visa att regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag utgör en undantagsregel – det vill säga att denna regel kännetecknas av ett stort antal omständigheter som begränsar dess tillämpningsområde och av otydliga rättsliga konsekvenser som kräver tolkning – och att en sådan undantagsregel dessutom bekräftas av sammanhanget och lagstiftningstekniken.

124 Dessa argument är verkningslösa, eftersom kvalificeringen av denna undantagsregel som en högre rättsregel inte hindrar att den utgör en del av referenslagstiftningen i vilken den omtvistade åtgärden ingår.

125 Slutligen hade det felaktiga påståendet i skäl 5 i det angripna beslutet, enligt vilket överföringar av underskott var begränsade till sammanlagt en miljon euro, inte någon inverkan på bedömningen av huruvida den omtvistade åtgärden var selektiv. Detsamma gäller även kommissionens oriktiga

bedömning att den tidigare bestämmelsen om en inskränkning av möjligheten till underskottsavdrag hade upphävts med verkan från och med den 1 januari 2008, trots att den var tillämplig åtminstone till och med år 2012.

126 Sammanfattningsvis konstaterar tribunalen att kommissionen inte gjorde något fel vid fastställandet av referenslagstiftningen.

127 Talan kan således inte vinna bifall såvitt avser den första delen av den första grunden.

– Den andra delen: Huruvida kommissionen gjorde dels en oriktig bedömning av den rättsliga och faktiska situationen för de företag som var i behov av rekonstruktion, dels en oriktig kvalificering av bestämmelsen om företagsrekonstruktion som en allmängiltig åtgärd

128 I det angripna beslutet fastställde kommissionen att regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag hade ett mer vidsträckta tillämpningsområde än den tidigare regeln (skäl 10), att regeln ursprungligen inte innehöll något undantag (skäl 11), samt, såsom framgår av skälen till lagen om en reform av företagsbeskattningen år 2008 (se ovan punkt 6), att regeln hade två syften, nämligen dels att förenkla lagstiftningen, dels att på ett riktat sätt bekämpa missbruk (skäl 12). Kommissionen framhöll även att avsaknaden av ett uttryckligt undantag för att bevilja överföring av underskott vid en rekonstruktion kompenserades av möjligheten, för skattemyndigheterna, att med stöd av dekretet om företagsrekonstruktion efter en skälighetsbedömning avstå från att åberopa skattefordringar (skäl 12; se ovan punkt 7).

129 Utifrån dessa omständigheter fastställde kommissionen i skälen 68–79 i det angripna beslutet att ändamålet med systemet för bolagsbeskattning är att generera intäkter till statsbudgeten och att ändamålet med regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag var att förhindra att företag vars aktieägarkrets har ändrats får överföra sina underskott. Kommissionen ansåg vidare, mot bakgrund av detta ändamål, att samtliga företag vars aktieägarkrets hade ändrats motsvarande 25 procent av aktierna befann sig i en, i faktiskt och juridiskt hänseende, jämförbar situation. Kommissionen konstaterade slutligen att det i bestämmelsen om företagsrekonstruktion inom denna kategori gjordes en åtskillnad mellan å ena sidan företag som, trots att de redovisat underskott, fortsatte att vara solventa, och å andra sidan företag som i enlighet med villkoren i bestämmelsen om företagsrekonstruktion var insolventa eller överskuldsatta, alternativt hotas av insolvens eller överskuldsättning.

130 Sökanden har gjort gällande att bestämmelsen om företagsrekonstruktion inte gör någon åtskillnad mellan ekonomiska aktörer som befinner sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation, utan att den utgör en skattepolitisk allmängiltig åtgärd som omfattas av medlemsstaternas suveränitet i skattefrågor, och som är tillämplig på samma villkor på samtliga bolag för vilka det föreligger en överhängande risk för betalningsinställelse eller överskuldsättning, samt att nämnda bestämmelse inte heller omfattas av de administrativa myndigheternas utrymme för skönsmässig bedömning.

131 Sökanden har vidare uppgett att företag som är i behov av rekonstruktion och sunda företag inte befinner sig i samma faktiska och rättsliga situation. Regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag utesluter överföringar av underskott när den nya aktieägaren kan utöva ett avgörande inflytande på bolagets utveckling och således i princip har fullständig kontroll över användningen av underskotten, medan bestämmelsen om företagsrekonstruktion genom de strikta villkoren är tillämplig i en situation där den nya aktieägaren inte har möjlighet att styra underskotten.

132 Sökanden har vidare gjort gällande att det föreligger en bristande motivering, eftersom kommissionen inte undersökte om bestämmelsen om företagsrekonstruktion utgjorde en allmängiltig åtgärd.

133 Med hänsyn till att referenslagstiftningen har fastställts såsom utgörande regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, ska först undersökas – mot bakgrund av det syfte som eftersträvas med den relevanta skatteordningen – huruvida de företag som kommer i åtnjutande av bestämmelsen om företagsrekonstruktion befinner sig i en situation som i faktiskt och rättsligt hänseende är jämförbar med den som andra företag som är föremål för regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag befinner sig i, vilket det åligger kommissionen att styrka i den mening som avses i den rättspraxis som angetts ovan i punkt 102.

134 Enligt kommissionen är syftet med den relevanta skatteordningen i förevarande fall att förhindra att företag vars aktieägarkrets har ändrats överför sina underskott, varvid samtliga företag vars aktieägarkrets har ändrats befinner sig i en situation som i faktiskt och rättsligt hänseende är jämförbar, vare sig de kommer i åtnjutande av bestämmelsen om företagsrekonstruktion eller inte. Den omtvistade åtgärden är således vid första påseende selektiv, eftersom den är tillämplig enbart på de företag som uppfyller villkoren i nämnda bestämmelse.

135 Sökanden däremot anser att syftet med den aktuella skatteordningen är att förhindra missbruk i samband med överföring av underskott, varvid enbart företag som uppfyller villkoren i bestämmelsen om företagsrekonstruktion befinner sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation, eftersom nämnda företag inte kan missbruka överföringen av underskott.

136 I enlighet med vad som angetts ovan i punkt 114 utgörs den relevanta lagstiftningen i förevarande fall av den allmänna regeln om överföring av underskott, såsom den inskränks genom regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag. Tribunalen finner således, i likhet med vad som framgår av skäl 71 i det angripna beslutet, att ändamålet med den relevanta referensskattelagstiftningen är att förhindra att företag, vars aktieägarkrets har ändrats, överför sina underskott. Möjligheten till underskottsavdrag är med andra ord inskränkt eller upphävd för det fall det genom ett förvärv som motsvarar eller överskrider 25 procent av aktierna, sker väsentliga ändringar av aktieägarkretsen i ett företag som har redovisat underskott.

137 Härav följer att samtliga företag i vilka det har skett en betydande förändring av aktieägarkretsen befinner sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation, oberoende av om företagen befinner sig i svårigheter eller inte i den mening som avses i bestämmelsen om företagsrekonstruktion.

138 Den omtvistade åtgärden avser däremot inte alla företag i vilka det har skett en betydande förändring av aktieägarkretsen, utan är tillämplig på en väldefinierad kategori företag, nämligen företag som enligt lydelsen i bestämmelsen om företagsrekonstruktion, vid tidpunkten för förvärvet är ”insolventa eller överskuldsatta alternativt hotas av insolvens eller överskuldsättning” (nedan kallade företag i svårigheter).

139 Tribunalen konstaterar att denna kategori inte omfattar samtliga företag som befinner sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation med hänsyn till syftet med den aktuella skatteordningen.

140 Även om det antas, i enlighet med vad sökanden har gjort gällande, att det relevanta syftet med skattesystemet är att förebygga missbruk i samband med överföring av underskott genom att förhindra förvärv av skalbolag, är den omtvistade åtgärden inte desto mindre enbart tillämplig på företag som uppfyller vissa villkor, särskilt företag i svårigheter.

141 Även om det i de situationer som omfattas av den omtvistade åtgärden antas att det inte föreligger någon risk för missbruk, i enlighet med det avsedda syftet, konstaterar tribunalen att nämnda åtgärd inte tillåter en överföring av underskott i samband med en betydande förändring av aktieägarkretsen i det berörda bolaget och nämnda förändring inte rör företag i svårigheter, trots att förändringen av aktieägarkretsen inte avser förvärv av skalbolag och således inte innebär någon risk för missbruk. Överföring av underskott medges inte även om de övriga villkoren i bestämmelsen om

företagsrekonstruktion, såsom bland annat ett bibehållande av väsentliga strukturer i bolaget, det vill säga villkoren i punkterna c–e i bestämmelsen om företagsrekonstruktion, är uppfyllda. Villkoren i punkterna a och b i bestämmelsen om företagsrekonstruktion har med andra ord inte något samband med syftet att förhindra missbruk. Dessa villkor medför således ett gynnande av företag i svårigheter.

142 Tribunalen konstaterar således att kommissionen inte gjorde en felaktig bedömning när den ansåg att den omtvistade åtgärden innebar en åtskillnad mellan aktörer som, med hänsyn till de syften som eftersträvas med skattesystemet, befinner sig i en, i faktiskt och rättsligt hänseende, jämförbar situation, i den mening som avses i den rättspraxis som nämnts ovan i punkt 100.

143 Inte heller sökandens och intervenientens argument, att den omtvistade åtgärden är en allmängiltig åtgärd eftersom den är tillämplig på samtliga företag i svårigheter, kan vinna framgång.

144 Fastställandet av om åtgärden är allmängiltig eller inte i samband med prövningen av huruvida en skatteåtgärd är selektiv, grundar sig på frågan huruvida den ifrågavarande åtgärden med hänsyn till den allmänna eller normala skatteordningen medför en åtskillnad mellan aktörer som med hänsyn till det syfte som eftersträvas med nämnda ordning, befinner sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation. Såsom angetts i föregående punkter gjorde kommissionen i det angripna beslutet en riktig bedömning när den slog fast att den omtvistade åtgärden innebar en åtskillnad mellan företagen, det vill säga mellan företag som uppfyllde de villkor som uppställs i den aktuella åtgärden och företag som befinner sig i en, i faktiskt och rättsligt hänseende, jämförbar situation med hänsyn till det syfte som eftersträvas med den aktuella skatteordningen. Även om det antas att detta syfte, såsom sökanden har gjort gällande, är att förhindra missbruk i samband med överföring av underskott, konstaterar tribunalen att den omtvistade åtgärden, beaktad för sig eller tillsammans med de två andra nämnda undantagen, inte omfattar samtliga företag som är föremål för ett skadligt förvärv och som inte innebär en sådan risk för missbruk.

145 Tvärtemot vad sökanden har hävdat, kan det vidare konstateras att den omtvistade åtgärden inte utgör en allmängiltig åtgärd, i så måtto att den är potentiellt tillgänglig för samtliga företag i den mening som avses i dom av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, REU, överklagad, EU:T:2014:939, punkterna 44 och 45). Den omtvistade åtgärdens tillämpningsområde är nämligen definierat i förhållande till vissa subjekt (*ratione personae*). Åtgärden omfattar enbart en kategori företag som befinner sig i en specifik situation, det vill säga företag i svårigheter. Av denna anledning är åtgärden således vid ett första påseende selektiv.

146 De av sökanden åberopade skillnaderna mellan företag som är i behov av rekonstruktion och sunda företag såvitt avser tillgången till kapital och tillgängligheten av latenta reserver är inte relevanta mot bakgrund av de syften som eftersträvas med skattesystemet, vilket gäller även om syftet att motverka missbruk i samband med överföring av underskott beaktas. Sådana skillnader är enbart relevanta mot bakgrund av syftet att gynna rekonstruktion av företag som omfattas av den omtvistade åtgärden. Detta syfte är emellertid inte relevant i förevarande fall, och sökanden har inte heller påstått att så är fallet.

147 När det slutligen gäller argumentet att bestämmelsen om företagsrekonstruktion är en automatisk mekanism och argumentet att de syften som eftersträvas med bolagsskattelagstiftningen inte enbart rör skattemål utan även politiska mål, är det tillräckligt att påpeka att sådana argument är verkningslösa, även om de skulle antas vara välgrundade, eftersom de inte kan påverka det förhållandet att den omtvistade åtgärden är selektiv.

148 Talan kan följaktligen inte vinna bifall på den första grundens andra del.

– Den tredje delen: Huruvida den omtvistade åtgärden är motiverad med hänsyn till det tyska skattesystemets beskaffenhet och systematik

149 Sökanden har gjort gällande att bestämmelsen om företagsrekonstruktion, i förening med bestämmelsen om koncerner och bestämmelsen om latenta reserver, bidrar till tillämpningen av de grundläggande principer som utgör en del av det tyska bolagskattesystemet, särskilt principen om avdragsrätt för överförda underskott, som härrör från de styrande principerna om en objektiv nettosituation och att skatt ska betalas utifrån skatteförmåga, samt separationsprincipen som gäller enligt det tillämpliga referenssystemet inom tysk bolagsbeskattning, enligt vilken beskattningen av ett bolag sker oberoende av dess aktieägare.

150 Sökanden har vidare påpekat att en begränsning av tillämpningen av bestämmelsen om företagsrekonstruktion till företag som är i behov av en rekonstruktion även är motiverat ur skattesynpunkt, det vill säga mot bakgrund av syftet, som utgör en del av skatterätten, att uppbära intäkter avsedda att finansiera statens utgifter. Genom att inte uppställa något skattehinder för företagsrekonstruktioner, medger nämligen den tyska lagstiftaren att företag som är i behov av rekonstruktion kan förbättra sin ekonomiska situation, vilket ökar de framtida skatteintäkterna.

151 Sökanden har slutligen hävdat att begränsningen till enbart företag som är i behov av en rekonstruktion även grundar sig på olika syften, som avser, å ena sidan, sunda företag, som redovisar tillfälliga underskott och som kan skaffa kapital på marknaden utan att vara beroende av en förändring av aktieägarkretsen, och, å andra sidan, företag som är i behov av en rekonstruktion, vilka ofta inte längre har denna möjlighet. Förbundsrepubliken Tyskland har vidare anfört att när det är fråga om ett förvärv av andelar i syfte att genomföra en rekonstruktion, har förvärvaren inte kontroll över underskotten, och ett företag som är i behov av rekonstruktion, och som inte förfogar över latenta reserver, omfattas inte av bestämmelserna angående sådana reserver.

152 Enligt den rättspraxis som nämnts ovan i punkt 101 uppfyller en åtgärd inte selektivitetskriteriet då den innebär en åtskillnad mellan aktörer som i ett faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till det syfte som eftersträvas med den relevanta skatteordningen, men då den samtidigt motiveras av beskaffenheten eller den allmänna systematiken i det system i vilket åtgärden ingår.

153 Härvid måste det göras en åtskillnad mellan å ena sidan sådana syften som uppställts för en viss skatteordning och som är fristående från denna och å andra sidan mekanismer som utgör en del av själva skattesystemet och som är nödvändiga för att kunna uppnå sådana syften, varvid dessa syften och mekanismer, såsom de grundläggande eller styrande principerna för det aktuella skattesystemet, kan åberopas till stöd för en sådan motivering, vilket det ankommer på medlemsstaten att styrka (se dom Paint Graphos m.fl., punkt 100 ovan, EU:C:2011:550, punkt 65 och där angiven rättspraxis, dom av den 7 mars 2012, British Aggregates/kommissionen, T-210/02 RENV, REU, EU:T:2012:110, punkt 84 och där angiven rättspraxis). Skatteundantag som är en följd av syften som ligger utanför det skattesystem i vilket undantagen ingår kan inte undgå de krav som följer av artikel 107.1 FEUF (dom Paint Graphos m.fl., punkt 100 ovan, EU:C:2011:550, punkt 70).

154 Tribunalen erinrar även om att en nationell åtgärd endast kan anses motiverad med hänsyn till det aktuella skattesystemets beskaffenhet och allmänna systematik förutsatt dels att den är konsekvent, inte endast i förhållande till skattesystemets inre sammanhang, utan även i förhållande till genomförandet av detta system, dels att den är förenlig med proportionalitetsprincipen och inte går ut över vad som är nödvändigt, i den meningen att det legitima syfte som eftersträvas inte kan uppnås genom mindre ingripande åtgärder (se, för ett liknande resonemang, dom Paint Graphos m.fl., ovan punkt 100, EU:C:2011:550, punkterna 73–75).

155 I det angripna beslutet har kommissionen gjort åtskillnad mellan å ena sidan det syfte som eftersträvas med regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, och å andra sidan syftet med bestämmelsen om företagsrekonstruktion.

156 När det gäller syftet med regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag ansåg kommissionen, trots att de tyska myndigheterna under det administrativa förfarandet åberopade syftet att ”undvika rättsstridiga upplägg som syftar till att överföra underskott genom så kallade Mantelkauf-transaktioner” (skäl 85 i det angripna beslutet), att syftet var att ”finansiera minskningen av bolagsskatten från 25 procent till 15 procent” (skäl 86 i det angripna beslutet), vilket följer av den nya regelns ändringar av den tidigare regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag.

157 Syftet med bestämmelsen om företagsrekonstruktion var däremot enligt kommissionen att komma tillrätta med de problem som berodde på den ekonomiska och finansiella krisen och att bistå företag i svårigheter mot bakgrund av krisen (skälen 87 och 88 i det angripna beslutet). Kommissionen drog slutsatsen att syftet med denna bestämmelse hade sin grund utanför skattesystemet (skäl 89 i detta angripna beslutet).

158 Det ska konstateras att det klart framgår av den omtvistade åtgärdens lydelse att dess syfte är att främja rekonstruktion av företag i svårigheter. Om så inte var fallet, skulle det inte gå att förklara varför det enligt rekvisiten i 8c.1a § punkt a KStG och 8c.1a § punkt b KStG (se ovan punkt 10) krävs dels att förvärvet syftar till att rekonstruera bolaget, dels att bolaget vid tidpunkten för förvärvet var insolvent eller överskuldsatt alternativt hotas av insolvens eller överskuldsättning. Sökanden har för övrigt själv medgett att lagstiftaren genom den omtvistade åtgärden även eftersträvade syftet att bolag som drabbats av krisen och som är insolventa ska återfå sunda finanser.

159 Det är således uppenbart att syftet, eller åtminstone det huvudsakliga syftet, med den omtvistade åtgärden är att underlätta rekonstruktion av företag i svårigheter.

160 Tribunalen konstaterar således att det ovannämnda syftet inte omfattas av de grundläggande principerna eller riktlinjerna för skattesystemet och att det således inte utgör ett internt syfte utan ett syfte som är fristående från skattesystemet (se, för ett liknande resonemang och analogt, dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, REG, EU:C:2006:511, punkt 82, och dom av den 18 juli 2013, P, C-6/12, REU, EU:C:2013:525, punkt 30). Det är inte nödvändigt att pröva huruvida den omtvistade åtgärden är proportionerlig i förhållande till det eftersträvade syftet.

161 Den omtvistade åtgärden är under alla omständigheter inte heller motiverad mot bakgrund av de argument som sökanden och intervenienten anfört.

162 Den omtvistade åtgärden kan inte anses motiverad med hänsyn till principen om att skatt ska betalas efter skatteförmåga.

163 Oberoende av det förhållandet att denna motivering inte framgår av redogörelsen för skälen i den aktuella lagen, tycks denna motivering hänföra sig till syftet, som rör regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, att förhindra missbruk i samband med överföring av underskott. Med hänsyn till att regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag syftar till att förhindra missbruk, och,, när det gäller företagsrekonstruktion, till att det inte förekommer missbruk, följer det av denna argumentation att tillämpningen av bestämmelsen om företagsrekonstruktion motiveras av samma överväganden som ligger till grund för regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag och inskränker sig till att återställa tillämpningen av den allmänna regeln om överföring av underskott såsom ett uttryck för principen om att skatt ska betalas efter skatteförmåga.

164 Även om det antas att denna tolkning är korrekt, konstaterar tribunalen att den omtvistade åtgärden inte kan anses vara konsekvent i förhållande till det eftersträvade syftet. Såsom tribunalen har förklarat i samband med den första grunden, är den omtvistade åtgärden enbart tillämplig på företag i

svårigheter. Mot denna bakgrund finns det ingen anledning att principen om att skatt ska betalas efter skatteförmåga, kräver att ett företag i svårigheter beviljas en möjlighet att överföra underskott, medan en sådan överföring förvägras företag med sunda finanser men som har redovisat förluster och som uppfyller de övriga villkoren i bestämmelsen om företagsrekonstruktion.

165 Den omtvistade åtgärden kan inte heller motiveras med hänsyn till skillnaderna mellan olika skadliga förvärv och förvärv som syftar till en rekonstruktion, eller med hänsyn till objektiva skillnader mellan skattskyldiga. Sökanden har med stöd av Förbundsrepubliken Tyskland hävdat att nya aktieägare vid ett förvärv i syfte att genomföra en rekonstruktion inte har full kontroll över användningen av underskottet. Vidare har företag i behov av en rekonstruktion, till skillnad från företag med sunda finanser, inte möjlighet att erhålla finansiering på kapitalmarknaderna eller finna någon köpare. De har inte heller möjlighet att behålla sina underskott i enlighet med bestämmelsen om outnyttjade reserver.

166 Tribunalen konstaterar härvid att argumentet avseende en avsaknad av kontroll över användningen av underskott är inkonsekvent. Andra företag som inte uppfyller villkoren i bestämmelsen om företagsrekonstruktion kan nämligen också drabbas av ekonomiska svårigheter och hamna i en situation där de inte kan kontrollera användningen av sina underskott, samtidigt som de är utestängda från en tillämpning av bestämmelsen om företagsrekonstruktion. Vidare är skillnaden mellan situationen för ett företag som är i behov av en rekonstruktion och situationen för ett företag med sunda finanser när det gäller tillgången till kapital och tillgängligheten av outnyttjade reserver inte relevant i förevarande fall. I likhet med vad kommissionen framhöll i skäl 91 i det angripna beslutet, kan det eventuella syftet att underlätta tillgången till kapital för bolag i svårigheter inte anses utgöra en del av skattesystemets inre sammanhang.

167 Detsamma gäller det argument som åberopats av sökanden, enligt vilket det ligger i den tyska skatteförvaltningens intresse att tillåta företag som kan rekonstrueras att förbättra sin ekonomiska situation för att begränsa risken för insolvens och öka chanserna för skatteförvaltningen att erhålla och till och med uppnå ökade skatteintäkter.

168 Detta argument återspeglar det argument som Förbundsrepubliken Tyskland anförde under det administrativa förfarandet och som kommissionen avvisade i skälen 57–63 i det angripna beslutet. Enligt detta argument är bestämmelsen om företagsrekonstruktion förenlig med principen om en privat borgenär i en marknadsekonomi, eftersom bestämmelsen motsvarar det sätt som en försiktig borgenär, med vilken gäldenären har ett varaktigt avtalsförhållande, skulle agera.

169 Tribunalen konstaterar emellertid att den ifrågavarande skattelättnaden beviljas automatiskt och utan någon prövning som syftar till att i det konkreta fallet fastställa, i likhet med vad en privat borgenärer skulle ha gjort, dels vilken risken är att förmånstagaren inte längre kommer att kunna fortsätta sin ekonomiska verksamhet och således måste ställa in betalningarna gentemot sina borgenärer, dels i vilken utsträckning nämnda förmånstagare kommer att kunna återställa lönsamheten i verksamheten när skatteskulden har minskats i syfte att kunna uppfylla sina framtida skyldigheter. Såsom kommissionen har framhållit i skäl 60 i det är angripna beslutet, utgör en avskrivning av en skatteskuld utan någon bedömning av gäldenärens framtidsmöjligheter och strategiska betydelse, inte det sätt som en försiktig borgenär skulle agera.

170 Tribunalen konstaterar således att varken sökanden eller Förbundsrepubliken Tyskland har anfört några sådana omständigheter som gör den omtvistade åtgärden motiverad, såsom krävs enligt den rättspraxis som nämns ovan i punkterna 152–154.

171 Tribunalen godtar följaktligen inte den tredje delgrunden. Talan kan således inte bifallas på någon del av den första grunden.

Den andra grunden: Huruvida det inte är fråga om användning av statliga medel

172 I den andra grunden har sökanden gjort gällande att bestämmelsen om företagsrekonstruktion inte består i att bevilja företaget en ekonomisk fördel utan enbart att inte förhindra att företaget kan utnyttja en redan befintlig ekonomisk situation. Med hänsyn till att bibehållandet av underskottsavdraget motsvarar principen om en obegränsad överföring av underskott, vilken är väl förankrad i tyska konstitutionell rätt, utgör överföring av förluster i princip tillgångar som tillhör de skattskyldiga företagen.

173 Förbundsrepubliken Tyskland förfogade följaktligen inte vid något tillfälle över skatteintäkter från positiva inkomster, vilka motsvaras av likvärdiga förluster från samma beskattningsperiod eller tidigare beskattningsperioder.

174 Tribunalen påpekar att kommissionen i skäl 50 i det angripna beslutet drog slutsatsen att den möjlighet att minska skattebördan genom en överföring av underskott som den tyska regeringen beviljar vissa företag leder till förlust av offentliga intäkter och utgör ett statligt stöd.

175 Enligt fast rättspraxis är begreppet stöd mer allmänt än begreppet subvention, eftersom det inte enbart omfattar sådana konkreta förmåner som subventioner utan även ingripanden som på olika sätt minskar de kostnader som normalt belastar företagets budget och som därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, är av samma karaktär och har identiska effekter (dom Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punkt 101 ovan, EU:C:2001:598, punkt 38; se även dom Paint Graphos m.fl., punkt 100 ovan, EU:C:2011:550, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

176 Härav följer att en åtgärd ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, när den innebär att myndigheterna ger vissa företag en förmånlig skattemässig behandling som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter dem som gynnas av åtgärden i en finansiell situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i. Fördelar som följer av en allmän åtgärd som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga näringsidkare utgör däremot inte statligt stöd enligt artikel 107 FEUF (se dom kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, punkt 100 ovan, EU:C:2011:732, punkterna 72 och 73 och där angiven rättspraxis).

177 I förevarande fall kan det konstateras att den fördel som beviljades de företag som omfattades av bestämmelsen om företagsrekonstruktion följer av att medlemsstaten har avstått från de skatteintäkter som normalt tas ut, eftersom det är detta avstående som gjort det möjligt för förmånstagarna att genomföra skadliga förvärv på skattemässigt mer fördelaktiga villkor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 september 2000, Tyskland/kommissionen, C-156/98, REG, EU:C:2000:467, punkt 26).

178 Tribunalen godtar inte heller sökandens argument om att bibehållandet av regeln om överföring av underskott utgör en tillämpning av den konstitutionella principen om en obegränsad överföring av underskott, varvid de intäkter som inte uppburits på grund av tillämpningen av regeln om överföring av underskott, utgör tillgångar som aldrig har tillhört staten.

179 Enligt fast rättspraxis görs det enligt artikel 107 FEUF nämligen inte någon uppdelning efter skälen för eller målen med de statliga ingripandena, utan de definieras utifrån vilka verkningar de har (se, för ett liknande resonemang, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, punkt 100 ovan, EU:C:2011:732, punkt 87 och där angiven rättspraxis).

180 Såsom fastställdes i samband med bedömningen av huruvida den omtvistade åtgärden var selektiv, gjorde kommissionen den korrekta bedömningen att regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag utgör en del av referenslagstiftningen. Denna regel ingår i Förbundsrepubliken

Tysklands lagstiftning och är således underkastad legalitetsprincipen. Enligt denna regel utgör de skattemedel som uppbärs genom att regeln om underskottsavdrag inte tillämpas i princip medel som ska tillföras statsbudgeten.

181 I regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag föreskrevs vid införandet inte något undantag. Bestämmelsen om företagsrekonstruktion samt övriga undantag från regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag infördes efter denna regel, även om bestämmelsen om företagsrekonstruktion var retroaktivt tillämplig från och med ikraftträdandet av regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag och med samma ikraftträdandedatum. Detta visar att den konstitutionella lagenligheten såvitt avser införandet av regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, enligt den tyska lagstiftaren, inte hade en underordnad ställning i förhållande till undantagen.

182 Även om det ifrågasattes att regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag är lagenlig, är det tillräckligt att denna regel tillämpades under en viss period för att slå fast att statliga medel tagits i anspråk på grund av att bestämmelsen om företagsrekonstruktion tillämpats under samma period. Begreppet statligt stöd är nämligen ett objektivt begrepp som ska prövas utifrån den konkurrensbegränsande verkan som den aktuella stödåtgärden har, och inte utifrån andra omständigheter såsom huruvida den åtgärd genom vilken stödet beviljades var lagenlig (se, för att liknande resonemang, dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen, C-487/06 P, REG, EU:C:2008:757, punkt 85 och där angiven rättspraxis, och dom av den 7 oktober 2010, DHL Aviation och DHL Hub Leipzig/kommissionen, T-452/08, EU:T:2010:427, punkt 40).

183 Tribunalen konstaterar att kommissionen inte gjorde någon felaktig rättstillämpning när den i det angripna beslutet konstaterade att den omtvistade åtgärden hade beviljats med användning av statliga medel, eftersom åtgärden kunde innebära en minskning av skatteintäkterna.

184 Talan kan således inte bifallas på den andra grunden.

Den fjärde grunden: Huruvida principen om skydd för berättigade förväntningar åsidosatts

185 Sökanden har i den fjärde grunden gjort gällande att det föreligger välgrundade förväntningar dels på det bindande beskedet som erhållits från den nationella skatteförvaltningen, dels på svårigheten, eller till och med omöjligheten, med hänsyn till omständigheterna i förevarande fall att uppfatta bestämmelsen om företagsrekonstruktion som statligt stöd och att kontrollera huruvida förfarandet enligt artikel 108 FEUF hade iakttagits eller borde ha iakttagits. Denna svårighet förstärktes på grund av förekomsten av liknande bestämmelser i andra medlemsstater som inte anmälts eller ifrågasatts med stöd av artikel 107.1 FEUF.

186 Enligt artikel 14.1 andra meningen i rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 93 [EG] (EGT L 83, s. 1) ska kommissionen inte kräva att ett stöd ska återkrävas om detta skulle stå i strid med en allmän princip i unionsrätten.

187 Det framgår av fast rättspraxis att rätten att göra anspråk på skydd för berättigade förväntningar tillkommer varje person som befinner sig i en situation där en unionsinstitution, genom att ge tydliga försäkringar, har väckt grundade förhoppningar. Tydliga, ovillkorliga och samstämmiga uppgifter utgör, oavsett i vilken form de har lämnats, sådana försäkringar (se dom av den 16 december 2010, Kahla Thüringen Porzellan/kommissionen, C-537/08 P, REU, EU:C:2010:769, punkt 63 och där angiven rättspraxis).

188 Det följer även av fast rättspraxis att företag som mottar stöd i princip inte kan ha berättigade förväntningar på att stödet är lagenligt, såvida det inte har beviljats i enlighet med förfarandet i EUF-fördraget. En aktsam ekonomisk aktör ska nämligen i normala fall vara i stånd att försäkra sig om att detta förfarande har iakttagits (se dom av den 20 mars 1997, Alcan Deutschland, C-24/95, REG, EU:C:1997:163, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

189 I förevarande fall kan det konstateras att eftersom åtgärden inte anmälts till kommissionen i den mening som avses i artikel 108.3 FEUF, kan tvivel eller tolkningssvårigheter rörande frågan huruvida den omtvistade åtgärden kan anses utgöra ett statligt stöd, inte som sådana ligga till grund för berättigade förväntningar hos sökanden.

190 Eftersom sökanden grundar sina berättigade förväntningar på det bindande beskedet, erinrar tribunalen om att det visserligen inte kan uteslutas att mottagaren av ett rättsstridigt stöd kan åberopa exceptionella omständigheter som medför att vederbörande har berättigade förväntningar på att stödet är lagenligt och av detta skäl kan motsätta sig att återbetala det. Det ankommer emellertid på mottagaren att göra gällande dessa omständigheter vid de nationella myndigheterna eller nationell domstol och angripa det nationella beslut om återkrav genom vilket dessa myndigheter genomför det beslut som fattats av kommissionen. I ett sådant fall ankommer det på den nationella domstolen, vid vilken talan eventuellt väckts, att bedöma omständigheterna i sak, vid behov efter att ha ställt tolkningsfrågor till domstolen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 mars 2002, Italien/kommissionen, C-310/99, REG, EU:C:2002:143, punkt 103, dom av den 27 januari 1998, Ladbroke Racing/kommissionen, T-67/94, REG, EU:T:1998:7, punkterna 182 och 183, och dom av den 14 januari 2004, Fleuren Compost/kommissionen, T-109/01, REG, EU:T:2004:4, punkterna 136 och 137). Sökanden kan inte med stöd av denna rättspraxis med framgång åberopa förekomsten av ett bindande besked och hävda att det angripna beslutet strider mot principen om skydd för berättigade förväntningar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juli 2014, Zweckverband Tierkörperbeseitigung/kommissionen, T-309/12, EU:T:2014:676, punkt 237).

191 Det ska även erinras om att den omständigheten att en nationell myndighet med uppgift att tillämpa unionsrätten agerar i strid med denna inte utgör grund för en ekonomisk aktör att ha berättigade förväntningar på att behandlas på ett sätt som strider mot unionsrätten (se dom av den 4 oktober 2007, kommissionen/Italien, C-217/06, EU:C:2007:580, punkt 23 och där angiven rättspraxis). Mottagarens skyldighet att försäkra sig om att förfarandet i artikel 108.3 FEUF har iakttagits är nämligen inte beroende av den nationella myndighetens agerande, även om den sistnämnda bär ett sådant ansvar för att beslutet är rättsstridigt att en återkallelse av detta synes strida mot god tro (se, för ett liknande resonemang, dom Alcan Deutschland, punkt 188 ovan, EU:C:1997:163, punkt 41).

192 Slutligen kan sökanden inte vinna framgång med sitt argument enligt vilket det påstås föreligga liknande åtgärder i andra medlemsstater. Det kan konstateras att det är fråga om åtgärder som vidtagits inom ramen för olika lagstiftningar, att det inte finns några uppgifter i handlingarna i målet till stöd för att kommissionen skulle ha lämnat några försäkringar angående lagenligheten av dessa åtgärder i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, samt att en sådan omständighet inte med giltig verkan kan åberopas av sökanden, eftersom likabehandlingsprincipen ska tillämpas mot bakgrund av legalitetsprincipen, som innebär att ingen till sin egen förmån kan åberopa en rättsstridig åtgärd som gynnat någon annan (tribunalens dom av den 14 maj 1998, SCA Holding/kommissionen, T-327/94, REG, EU:T:1998:96, punkt 160; dom Mayr-Melnhof/kommissionen, T-347/94, REG, EU:T:1998:101, punkt 334, och dom av den 20 mars 2002, LR AF 1998/kommissionen, T-23/99, REG, EU:T:2002:75, punkt 367).

193 Det samma gäller hänvisningen till den tidigare regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, vilken ingick i en annan ordning och vilken aldrig varit föremål för kommissionens kontroll i förhållande till efterlevnaden av fördragets bestämmelser om statligt stöd.

194 Sökanden kan därför inte heller vinna framgång med den fjärde grunden. Talan ska således ogillas i sin helhet.

Rättegångskostnader

195 Enligt artikel 134.1 i rättegångsreglerna ska tappande rättegångsdeltagare förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Om deltagarna i rättegången ömsom tappar målet på en eller flera punkter, och det framstår som skäligt med hänsyn till omständigheterna i målet, får tribunalen emellertid i enlighet med artikel 134.3 i rättegångsreglerna besluta att en rättegångsdeltagare, förutom att bära sina egna rättegångskostnader, ska ersätta en del av en annan deltagares rättegångskostnader.

196 Tribunalen konstaterar att kommissionens invändning om rättegångshinder enligt artikel 114 i rättegångsreglerna av den 2 maj 1991 ska avslås och att talan ska ogillas i sin helhet.

197 Mot bakgrund av dessa omständigheter ska sökanden förpliktas att bära sina rättegångskostnader och att ersätta två tredjedelar av kommissionens rättegångskostnader. Kommissionen ska förpliktas att bära en tredjedel av sina rättegångskostnader.

198 Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna ska de medlemsstater som har intervenerat bära sina rättegångskostnader. Mot denna bakgrund ska Förbundsrepubliken Tyskland bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar

TRIBUNALEN (nionde avdelningen)

följande:

1) Invändningen om rättegångshinder avslås.

2) Talan ogillas.

3) GFKL Financial Services AG ska bära sina rättegångskostnader och ersätta två tredjedelar av Europeiska kommissionens rättegångskostnader. Kommissionen ska bära en tredjedel av sina rättegångskostnader.

4) Förbundsrepubliken Tyskland ska bära sina rättegångskostnader.

Berardis Czúcz Popescu

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 4 februari 2016.

Underskrifter

Innehållsförteckning

Tillämpliga nationella bestämmelser 2

Regeln om överföring av underskott 2

Regel om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag 2

Bestämmelsen om företagsrekonstruktion 3

Bestämmelser om outnyttjade reserver och om företagskoncerner 4

Bakgrunden till tvisten 4

Det administrativa förfarandet 4

Det angripna beslutet 5

Förfarandet och parternas yrkanden 7

Rättslig bedömning 8

Upptagande till sakprövning 8

Huruvida sökanden har talerätt enligt artikel 263 fjärde stycket FEUF 8

Huruvida sökanden har ett berättigat intresse av att få saken prövad 11

Prövning i sak 12

Den tredje grunden: Huruvida det föreligger en bristande motivering 12

Den första grunden: Huruvida den omtvistade åtgärden vid ett första påseende inte var selektiv 14

– Den första delen: Huruvida referenslagstiftningen fastställts felaktigt 15

– Den andra delen: Huruvida kommissionen gjorde dels en oriktig bedömning av den rättsliga och faktiska situationen för de företag som var i behov av rekonstruktion, dels en oriktig kvalificering av bestämmelsen om företagsrekonstruktion som en allmängiltig åtgärd 18

– Den tredje delen: Huruvida den omtvistade åtgärden är motiverad med hänsyn till det tyska skattesystemets beskaffenhet och systematik 21

Den andra grunden: Huruvida det inte är fråga om användning av statliga medel 24

Den fjärde grunden: Huruvida principen om skydd för berättigade förväntningar åsidosatts 25

Rättegångskostnader 27