Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Niende Afdeling)

4. februar 2016 *

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

I sag T-287/11,

Heitkamp BauHolding GmbH, Herne (Tyskland), først ved advokaterne W. Niemann, M. Kiera-Nöllen og S. Geringhoff, derefter ved advokaterne W. Niemann, S. Geringhoff og P. Dodos,

sagsøger,

støttet af:

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

intervenient,

mod

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

sagsøgt,

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

har

RETTEN (Niende Afdeling)

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

justitssekretær: fuldmægtig K. Andová,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 8. juli 2015,

afsagt følgende

* Processprog: tysk.

Dom

Nationale retsforskrifter

Reglen om underskudsfremførsel

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

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

Reglen om fortabelse af underskud

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

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

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

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

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

Saneringsklausul

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

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

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

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

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

c) De væsentlige virksomhedsstrukturer opretholdes, hvilket forudsætter

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

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

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

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

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

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

Klausuler om skjulte reserver og om koncerner

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

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

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

Sagens faktiske omstændigheder

15 Sagsøgeren, Heitkamp BauHolding GmbH, er et selskab, der siden 2008 har været i risiko for insolvens og haft behov for sanering.

16 Den 20. februar 2009 købte sagsøgerens moderselskab, Heitkamp KG, aktierne i sagsøgeren med henblik på en fusion af de to selskaber.

17 På datoen for den omhandlede transaktion opfyldte sagsøgeren betingelserne for anvendelse af saneringsklausulen, som det fremgår af den bindende forhåndsbesked fra Finanzamt Herne (skattemyndigheden i Herne) af 11. november 2009 (herefter »den bindende forhåndsbesked«).

18 Derudover modtog sagsøgeren den 29. april 2010 en forskudsopgørelse vedrørende selskabsskat for skatteåret 2009 fra skattemyndighederne, som tog hensyn til de underskud, der var fremført i henhold til saneringsklausulen.

19 Efter Kommissionens afgørelse om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure (jf. præmis 25 nedenfor) pålagde den tyske finansminister ved skrivelse af 30. april 2010 skattemyndighederne at undlade at anvende saneringsklausulen fremover.

20 Derfor blev forskudsopgørelsen af 29. april 2010 den 27. december 2010 erstattet med en ny forskudsopgørelse vedrørende selskabsskat for skatteåret 2009, som ikke tog hensyn til saneringsklausulen. I januar 2011 modtog sagsøgeren forskudsopgørelser for senere skatteår og for andre skatter og afgifter, som ligeledes ikke tog hensyn til saneringsklausulen.

21 Den 1. april 2011 modtog sagsøgeren en skatteansættelse vedrørende selskabsskat og erhvervsskat for skatteåret 2009. Som følge af den manglende anvendelse af saneringsklausulen kunne sagsøgeren ikke fremføre de underskud, der forelå den 31. december 2008.

22 Den 19. april 2011 annullerede skattemyndighederne den bindende forhåndsbesked.

23 Den 22. juli 2011 meddelte Forbundsrepublikken Tyskland i overensstemmelse med de i den anfægtede afgørelse anførte krav (jf. præmis 34 nedenfor) Kommissionen listen over virksomheder, der havde draget fordel af den omtvistede foranstaltning. Sagsøgerens navn er opført blandt de virksomheder, for hvilke bindende forhåndsbeskeder vedrørende anvendelsen af saneringsklausulen var blevet annulleret.

24 Sagsøgeren henholdsvis indgav klage over og anlagde sag til prøvelse af de ovennævnte forskudsopgørelser og skatteansættelser til skattemyndighederne og ved den kompetente ret for skattesager. Ved kendelse af 1. august 2011 traf Finanzgericht Münster (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Münster) bestemmelse om udsættelse af gennemførelsen af disse opgørelser og ansættelser.

Den administrative procedure

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

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

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

Den anfægtede afgørelse

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

29 Kommissionen kvalificerede for det første saneringsklausulen som statsstøtte.

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

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

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

33 Kommissionen undersøgte for det andet, om foranstaltningen kunne anses for at være forenelig med det indre marked, og konkluderede, at støtten til visse støttemodtagere kunne være forenelig som begrænset støtte, såfremt den opfyldte alle betingelser i en tysk støtteordning, som Kommissionen havde godkendt som omhandlet i de midlertidige rammebestemmelser for statsstøtte, der ydes for at lette adgangen til finansiering under den nuværende finansielle og økonomiske krise (EUT 2009 C 83, s. 1). Til gengæld fandt Kommissionen, at saneringsklausulen ikke var forenelig med det indre marked

på grundlag af rammebestemmelserne for statsstøtte til redning og omstrukturering af kriseramte virksomheder, retningslinjerne for statsstøtte med regionalt sigte for 2007-2013 (EUT 2006 C 54, s. 13) og retningslinjerne for statsstøtte til miljøbeskyttelse (EUT 2008 C 82, p. 1) samt henset til artikel 107, stk. 3, TEUF.

34 Kommissionen pålagde for det tredje Forbundsrepublikken Tyskland at træffe alle nødvendige foranstaltninger til at kræve den ulovligt tildelte støtte tilbagebetalt fra modtagerne. Derudover skulle Forbundsrepublikken Tyskland udarbejde en liste over de virksomheder, der havde været omfattet af foranstaltningen siden den 1. januar 2008. Kommissionen præciserede ligeledes, at den årlige forfaldsdato for selskabsskat var relevant for fastsættelsen af det tidspunkt, hvor støtten blev stillet til rådighed for modtagerne, og at beløbet for den tilbagebetalingspligtige støtte skulle beregnes på grundlag af selvangivelserne fra de pågældende virksomheder. Støttebeløbet skulle ifølge Kommissionen beregnes som forskellen mellem det skattebeløb, der skulle betales uden anvendelse af saneringsklausulen, og det skattebeløb, der faktisk blev betalt efter anvendelse af denne.

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

»*Artikel 1*

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

Artikel 2

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

Artikel 3

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

Artikel 4

1. Tyskland ophæver den i artikel 1 omhandlede støtteordning.

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

[…]

Artikel 6

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

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

[…]«

Retsforhandlinger og parternes påstande

36 Sagsøgeren har anlagt nærværende sag ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 6. juni 2011.

37 Ved særskilt processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 16. september 2011 fremsatte Kommissionen en formalitetsindsigelse i medfør af artikel 114 i Rettens procesreglement af 2. maj 1991. Sagsøgeren indgav sine bemærkninger til denne indsigelse den 20. oktober 2011.

38 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 29. august 2011 fremsatte Forbundsrepublikken Tyskland begæring om tilladelse til at intervenere i den nærværende procedure til støtte for sagsøgerens påstande. Ved kendelse af 5. oktober 2011 har formanden for Rettens Anden Afdeling tilladt denne intervention. Forbundsrepublikken Tyskland har indgivet sit interventionsindlæg alene vedrørende sagens formalitet, og de andre parter har indgivet deres bemærkninger til dette inden for de fastsatte frister.

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

40 Ved kendelse af 30. januar 2012 udsatte formanden for Ottende Afdeling efter anmodning fra sagsøgeren sagen indtil den 4. september 2012.

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

42 Ved Rettens kendelse (Niende Afdeling) af 21. maj 2014 blev formalitetsindsigelsen i overensstemmelse med artikel 114, stk. 4, i procesreglementet af 2. maj 1991 henskudt til afgørelsen af sagens realitet.

43 Den 3. juli 2014 har Kommissionen indleveret svarskrift. Replikken og duplikken er blevet indleveret henholdsvis den 15. august 2014 af sagsøgeren og den 13. december 2014 af Kommissionen.

44 Den 21. august 2014 har Forbundsrepublikken Tyskland indgivet sit interventionsindlæg, og de andre parter har afgivet deres bemærkninger hertil inden for de fastsatte frister.

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

46 Parterne afgav indlæg og besvarede Rettens mundtlige spørgsmål under retsmødet den 8. juli 2015.

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

— Den af Kommissionen rejste formalitetsindsigelse forkastes.

— Den anfægtede afgørelse annulleres.

— Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

48 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

— Afvisning, subsidiært frifindelse.

— Sagsøgeren tilpligtes at betale sagens omkostninger.

Retlige bemærkninger

Om sagens formalitet

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

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

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

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

52 I fraværet af en skatteansættelse, som kunne fastslå sagsøgerens skattetilsvar i henhold til den omtvistede foranstaltning, kan sagsøgeren hverken hævde at være individuelt berørt på grundlag af forskudsopgørelser eller bindende forhåndsbeskeder. Selskabet kan heller ikke påberåbe sig status som interesseret part som omhandlet i artikel 108, stk. 2, TEUF. Kommissionen har i denne henseende sondret mellem skattetilsvarets opståen og dets forfald og gjort gældende, at kun en retligt bindende konstatering af en nedsættelse af den skyldige skat ved en skatteansættelse ville kunne støtte, at sagsøgeren var individuelt berørt.

53 Under disse omstændigheder pålægges der ved den anfægtede afgørelse ikke tilbagebetaling af en støtte, der allerede er blevet tildelt sagsøgeren, men det overlades til de nationale myndigheder at drage konsekvenserne af støtteordningens uforenelighed med det indre marked ved skatteansættelserne. Skatteansættelserne kan anfægtes ved de nationale retsinstanser, som det er tilfældet i den foreliggende sag, hvor Finanzgericht har udsat gennemførelsen af den omhandlede skatteansættelse.

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

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

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

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

58 Det bemærkes ligeledes, at for så vidt som det i den anfægtede afgørelses artikel 4 pålægges Forbundsrepublikken Tyskland at annullere den i samme afgørelses artikel 1 angivne støtte og tilbagesøge den fra modtagerne deraf, skal sagsøgeren anses for at være umiddelbart berørt af denne afgørelse. De to kriterier for at være umiddelbart berørt, som er udviklet i retspraksis, nemlig for det første den omstændighed, at den pågældende retsakt skal have en umiddelbar virkning på sagsøgerens retstilling, og for det andet den omstændighed, at retsakten ikke må overlade de adressater, der er ansvarlige for dens gennemførelse, nogen skønsbeføjelse, er således i det foreliggende tilfælde opfyldt (jf. i denne retning dom af 17.9.2009, Kommissionen mod Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, Sml., EU:C:2009:556, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis). Kommissionen har endvidere ikke gjort nogen indvendinger gældende i denne henseende.

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

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

61 En virksomhed kan derfor i princippet ikke anlægge søgsmål med påstand om annullation af en afgørelse fra Kommissionen, der forbyder en støtteordning til fordel for en sektor, hvis virksomheden alene er berørt af denne afgørelse, fordi den tilhører den pågældende sektor og potentielt kan blive omfattet af støtten. En sådan afgørelse fremtræder nemlig over for denne virksomhed som en generel foranstaltning, der finder anvendelse på objektivt afgrænsede situationer og har retsvirkninger for en gruppe personer, der er bestemt generelt og abstrakt (jf. dom af 29.4.2004, Italien mod Kommissionen, C-298/00 P, Sml., EU:C:2004:240, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis, og af 11.6.2009, Acegas mod Kommissionen, T-309/02, Sml., EU:T:2009:192, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis). I denne henseende indebærer den omstændighed, at det er muligt med større eller mindre nøjagtighed at fastlægge antallet eller endog identiteten af de retssubjekter, som denne foranstaltning finder anvendelse på, ikke, at de pågældende retssubjekter må anses for individuelt berørt af foranstaltningen, eftersom denne retsvirkning er baseret på objektive retlige eller faktiske kriterier, som er opstillet i den pågældende retsakt (dom Telefónica mod Kommissionen, nævnt i præmis 60 ovenfor, EU:C:2013:852, præmis 47).

62 Når en afgørelse derimod berører en gruppe personer, som var identificerede eller kunne identificeres på tidspunktet for vedtagelsen af retsakten og på grundlag af kriterier, som er specifikke for medlemmerne af denne gruppe, kan disse antages at være individuelt berørt af denne retsakt, da de

indgår i en sluttet gruppe af erhvervsdrivende (dom af 17.1.1985, Piraiki-Patraiki m.fl. mod Kommissionen, 11/82, Sml., EU:C:1985:18, præmis 31, af 22.6.2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, C-182/03 og C-217/03, Sml., EU:C:2006:416, præmis 60, og Kommissionen mod Koninklijke FrieslandCampina, nævnt i præmis 58 ovenfor, EU:C:2009:556, præmis 54).

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

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

65 For så vidt angår spørgsmålet om individuel berørthed som omhandlet i dom Plaumann mod Kommissionen, nævnt i præmis 60 ovenfor (EU:C:1963:17), bemærkes, at den retlige og faktiske situation, som sagsøgeren befinder sig i, kendetegnes ved de følgende forhold.

66 For det første rådede sagsøgeren på tidspunktet for afslutningen af skatteåret 2009 og dermed før åbningen af den procedure, Kommissionen indledte, over en ret til at fremføre sit underskud i henhold til den tyske lovgivning, idet de i saneringsklausulen foreskrevne betingelser var opfyldt.

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

68 Disse omstændigheder blev attesteret af de tyske skattemyndigheder ved den bindende forhåndsbesked og forskudsopgørelsen for selskabsskat for skatteåret 2009, som tog hensyn til de underskud, der var blevet fremført i henhold til saneringsklausulen (jf. præmis 17 og 18 ovenfor). Derudover medførte den omstændighed, at sagsøgeren havde modtaget denne bindende forhåndsbesked, efterfølgende, at sagsøgerens navn blev anført på den liste, der blev meddelt Kommissionen af de tyske myndigheder i henhold til den anfægtede afgørelses artikel 6, stk. 1, litra b).

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

70 Som følge deraf kan sagsøgeren ikke kun anses for at være en virksomhed, der er berørt af den anfægtede afgørelse, fordi den tilhører den pågældende sektor og potentielt kan blive omfattet af støtten, men må derimod anses for at være en del af en lukket kreds af erhvervsdrivende, som var identificerede, eller i det mindste let identificerbare, på tidspunktet for vedtagelsen af den anfægtede afgørelse som omhandlet i dom Plaumann mod Kommissionen, nævnt i præmis 60 ovenfor (EU:C:1963:17) (jf. ligeledes analogt domme Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, nævnt i præmis 62 ovenfor, EU:C:2006:416, præmis 63, Kommissionen mod Koninklijke FrieslandCampina, nævnt i præmis 58 ovenfor, EU:C:2009:556, præmis 57, og Comitato „Venezia vuole vivere“ m.fl. mod

Kommissionen, nævnt i præmis 60 ovenfor, EU:C:2011:368, præmis 56, samt domme af 27.2.2014, Stichting Woonpunt m.fl. mod Kommissionen, C-132/12 P, Sml., EU:C:2014:100, præmis 59-61, og Stichting Woonlinie m.fl. mod Kommissionen, C-133/12 P, Sml., EU:C:2014:105, præmis 46-48).

71 Denne konklusion anfægtes ikke af den omstændighed, at de tyske myndigheder efter indledningsafgørelsen, og dernæst efter vedtagelsen af den anfægtede afgørelse, vedtog foranstaltninger med henblik på at undlade at anvende saneringsklausulen, herunder bl.a. annullationen af den bindende forhåndsbesked og vedtagelsen af en skatteansættelse for selskabskat for regnskabsåret 2009, som ikke længere tog hensyn til de underskud, der var blevet fremført i henhold til saneringsklausulen (jf. præmis 21 ovenfor).

72 De tyske myndigheder besluttede sig således for at suspendere anvendelsen af saneringsklausulen uden imidlertid at ophæve denne og for at udstede en skatteansættelse uden at anvende denne klausul netop for at handle i overensstemmelse med indledningsafgørelsen og den anfægtede afgørelse. Derfor kan Kommissionen ikke i forbindelse med undersøgelsen af formaliteten vedrørende det søgsmål, der er anlagt til prøvelse af den anfægtede afgørelse, hvori Kommissionen konkluderede, at den omtvistede foranstaltning udgjorde statsstøtte, og fastslog, at den var uforenelig med det indre marked, drage fordel af den omstændighed, at de tyske myndigheder straks traf alle de foranstaltninger, der var nødvendige for at efterleve afgørelsen, mens de afventede udfaldet af et eventuelt søgsmål til prøvelse af denne.

73 Denne konklusion drages heller ikke i tvivl af den retspraksis, Kommissionen har påberåbt sig i sine skriftlige indlæg og under retsmødet, herunder dom Telefónica mod Kommissionen, nævnt i præmis 60 ovenfor (EU:C:2013:852), dom af 11. juni 2009, AMGA mod Kommissionen (T-300/02, Sml., EU:T:2009:190), dom Acegas mod Kommissionen, nævnt i præmis 61 ovenfor (EU:T:2009:192), og dom af 8. marts 2012, Iberdrola mod Kommissionen (T-221/10, Sml., EU:T:2012:112).

74 De faktiske omstændigheder i disse sager er således ikke sammenlignelige med de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, hvor det er fastslået, at sagsøgeren på grund af den konkrete tyske skattelovgivning havde en erhvervet ret til en skattemæssig besparelse, som attesteret af de tyske skattemyndigheder (jf. præmis 68 ovenfor), idet denne omstændighed adskiller sagsøgeren fra de andre erhvervsdrivende, som kun var berørte i deres egenskab af potentielt begunstigede af den omtvistede foranstaltning (jf. i denne retning dom Kommissionen mod Koninklijke FrieslandCampina, nævnt i præmis 58 ovenfor, EU:C:2009:556, præmis 55).

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

76 Det bemærkes således, at de forhold, hvorpå retspraksis baserer individuel berørthed som omhandlet i artikel 263, stk. 4, TEUF (jf. præmis 60-62 ovenfor), ikke nødvendigvis er sammenfaldende med de forhold, der indebærer, at der er tale om statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (jf. analogt dom Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen, nævnt i præmis 60 ovenfor, EU:C:2011:368, præmis 56, 63 og 64). Som omhandlet i dom Plaumann mod Kommissionen, nævnt i præmis 60 ovenfor (EU:C:1963:17, s. 414), er en anden person end adressaten for en afgørelse individuelt berørt af afgørelsen, hvis denne rammer vedkommende på grund af visse særlige egenskaber eller faktiske omstændigheder, der adskiller personen fra alle andre, og vedkommende derfor indgår i en sluttet gruppe af erhvervsdrivende.

77 Det bemærkes imidlertid, at sagsøgeren i den foreliggende sag ifølge den nationale lovgivning før vedtagelsen af først indledningsafgørelsen og dernæst den anfægtede afgørelse rådede over en erhvervet ret til en skattemæssig besparelse for skatteåret 2009, som de tyske skattemyndigheder havde

attesteret. Kommissionen har endvidere selv i 50. betragtning til den anfægtede afgørelse præciseret, at Tyskland, alene ved at forbundsregeringen tillader virksomheder at reducere deres selskabsskattebyrde gennem underskudsfremførslen, giver afkald på indtægter, hvilket udgør statsstøtte.

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

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

Den retlige interesse

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

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

82 Det følger af fast retspraksis, at et annullationssøgsmål, der anlægges af en fysisk eller juridisk person, kun kan antages til realitetsbehandling, såfremt sagsøgeren har en retlig interesse i, at den anfægtede retsakt annulleres. En sådan interesse foreligger kun, såfremt en annullation af den anfægtede retsakt i sig selv kan have retsvirkninger, og søgsmålet således med sit resultat kan tilføre parten en fordel (jf. i denne retning domme Kommissionen mod Koninklijke FrieslandCampina, nævnt i præmis 58 ovenfor, EU:C:2009:556, præmis 63, Stichting Woonpunt m.fl. mod Kommissionen, nævnt i præmis 70 ovenfor, EU:C:2014:100, præmis 50-54, og Stichting Woonlinie m.fl. mod Kommissionen, nævnt i præmis 70 ovenfor, EU:C:2014:105, præmis 54).

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

84 I den foreliggende sag opfyldte sagsøgeren betingelserne for at drage fordel af anvendelsen af saneringsklausulen og havde, som det fremgår af præmis 66-69 ovenfor, erhvervet en fordel, der hidrørte fra denne klausul.

85 Selv om anvendelsen af saneringsklausulen i henhold til KStG's § 34, stk. 6, blev suspenderet efter vedtagelsen af den anfægtede afgørelse, ville saneringsklausulen i tilfælde af annullation af den anfægtede afgørelse på ny finde anvendelse med tilbagevirkende kraft i forhold til alle de virksomheder, for hvilke skatteansættelsen endnu ikke er blevet endelig, herunder sagsøgeren, således at en annullation af den anfægtede afgørelse vil udgøre en fordel for sagsøgeren.

86 Selv hvis det antages, at sagsøgeren, som Kommissionen har gjort gældende, ikke længere kan realisere overskud i fremtiden, idet selskabet er under likvidation, gælder det derudover ikke desto mindre, at selskabet, idet det realiserede overskud før vedtagelsen af den anfægtede afgørelse, i tilfælde af en annullation af afgørelsen ville få ret til igen at anvende saneringsklausulen i det mindste for så vidt angår indkomstbeskatningen for 2009.

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

88 Sagen kan således antages til realitetsbehandling.

Om realiteten

89 Sagsøgeren har til støtte for sit søgsmål fremført to anbringender vedrørende den omtvistede foranstaltnings ikke-selektive karakter.

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

91 Ifølge fast retspraksis forudsætter en kvalificering af en national skatteforanstaltning som »selektiv« for det første en forudgående identifikation og undersøgelse af den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat. For det andet skal den eventuelle selektive karakter af den fordel, der ydes ved den pågældende skatteforanstaltning, vurderes og fastslås i forhold til denne almindelige eller »normale« skatteordning, idet det godtgøres, at denne foranstaltning udgør en undtagelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører differentiering mellem de aktører, der i forhold til det formål, der forfølges med denne ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation (jf. i denne retning dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, Sml., EU:C:2011:550, præmis 50 og 54, og af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, Sml., EU:C:2011:732, præmis 75). Efter disse to indledende trin i undersøgelsen kan en foranstaltning kvalificeres som prima facie selektiv.

92 Imidlertid opfylder en foranstaltning, som ganske vist udgør en fordel for modtageren, men som er begrundet i karakteren eller opbygningen af den ordning, som den er et led i, ikke betingelsen om selektivitet (jf. i denne retning dom af 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Sml., EU:C:2001:598, præmis 42, og Paint Graphos m.fl., nævnt i præmis 91 ovenfor, EU:C:2011:550, præmis 64). Efter dette eventuelle tredje trin i undersøgelsen kan en foranstaltning kvalificeres som selektiv.

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

94 Det er i lyset af denne analyse i tre trin, således som den fremgår af retspraksis, at de to af sagsøgeren fremførte anbringender skal undersøges, hvoraf det første i det væsentlige er rettet mod den omtvistede foranstaltnings manglende prima facie selektive karakter, og det ved det andet gøres gældende, at foranstaltningen er begrundet ved skattesystemets karakter og opbygning.

Det første anbringende om den omtvistede foranstaltnings prima facie manglende selektivitet

95 Det første anbringende indeholder tre led. Det første led vedrører en fejl ved definitionen af referencesystemet. Det andet vedrører en fejl ved vurderingen af den retlige og faktiske situation for virksomheder, der har behov for sanering, og Kommissionens nægtelse af at kvalificere saneringsklausulen som en generel foranstaltning, mens det tredje led vedrører en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

– Om første led om en fejl ved definitionen af referencesystemet

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

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

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

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

100 Kommissionen har indledningsvis gjort gældende, at det første anbringendes første led skal afvises, idet det er baseret på nye faktiske omstændigheder, der ikke er blevet påberåbt under den administrative procedure. Kommissionen har anført, at den fastlagde reglen om fortabelse af underskud som referencebestemmelsen i indledningsafgørelsen og i beslutning 2010/13 vedrørende MoRaKG-loven, uden at sagsøgeren, Forbundsrepublikken Tyskland eller andre interesserede tredjeparter anfægtede denne definition under den administrative procedure. Kommissionen har ligeledes præciseret, at den nationale skatteret set fra et EU-retligt synspunkt udgør et faktisk forhold, som den ikke havde fuldt kendskab til på tidspunktet for vedtagelsen af den anfægtede afgørelse, og som Kommissionen ikke er forpligtet til at undersøge ex officio.

101 Kommissionen har bestridt sagsøgerens argumenter vedrørende sagens realitet.

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

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

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

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

106 Det må derfor konstateres, at reglen om fortabelse af underskud ligesom reglen om fremførsel af underskud udgør en del af den lovmæssige ramme, som den omtvistede foranstaltning indskriver sig i. Med andre ord består den relevante lovgivningsmæssige ramme i den foreliggende sag af den almindelige regel om fremførsel af underskud som begrænset af reglen om fortabelse af underskud, og det er netop inden for denne ramme, at det skal undersøges, om den omtvistede foranstaltning har medført sondringer mellem erhvervsdrivende, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation som omhandlet i den i præmis 91 ovenfor nævnte retspraksis, hvilket spørgsmål er blevet rejst i forbindelse med det første anbringendes andet led.

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

108 Denne konklusion drages ikke i tvivl af de argumenter, sagsøgeren har fremført vedrørende de nationale retsinstansers tvivl angående forfatningsmæssigheden af reglen om fortabelse af underskud og nødvendigheden af en streng fortolkning af denne regel, henset til forfatningsmæssige principper. Disse argumenter forhindrer således ikke, at det konkluderes, at denne regel udgør en del af national ret, så længe den ikke er ophævet, og at saneringsklausulen kun finder anvendelse på grundlag af anvendelsen af denne regel. Kommissionen kunne derfor ikke se bort fra denne regel ved definitionen af referencesystemet, selv hvis Kommissionen efter omstændighederne ønskede at fortolke reglen indskrænkende.

109 Ligeledes er argumenterne med henblik på at godtgøre, at reglen om fortabelse af underskud, henset til de forfatningsretlige principper, har karakter af en undtagelsesbestemmelse, heller ikke relevante, for så vidt som kvalificeringen af denne regel som en undtagelse til en trinmæssigt højere retsregel, såsom princippet om beskatning i henhold til skatteevne, ikke er til hinder for, at den udgør en del af det referencesystem, hvori den omtvistede foranstaltning indgår, og henset til hvilket foranstaltningens selektive karakter skal vurderes.

110 Det første anbringendes første led må derfor forkastes.

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

111 Kommissionen fandt i den anfægtede afgørelse, at reglen om fortabelse af underskud havde et mere omfattende anvendelsesområde end den tidligere regel (10. betragtning), at reglen oprindeligt ikke foreskrev nogen undtagelser (11. betragtning), og at reglen, som det fremgår af gengivelsen af bemærkningerne til ændringsloven vedrørende beskatning af virksomheder af 2008 (jf. præmis 6 ovenfor), havde et dobbelt formål: for det første at forenkle lovgivningen og for det andet på målrettet vis at bekæmpe misbrug (12. betragtning). Kommissionen understregede ligeledes, at fraværet af en

udtrykkelig undtagelse med henblik på at tillade fremførsel af underskud i tilfælde af sanering blev modsvaret af skattemyndighedernes mulighed for ud fra rimelighedsbetragtninger at eftergive skattekrav på grundlag af saneringsdekretet (12. betragtning, jf. præmis 7 ovenfor).

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

113 Sagsøgeren har for det første gjort gældende, at de virksomheder, der er omfattet af saneringsklausulens anvendelsesområde, ikke befinder sig i en faktisk og retlig situation, der, henset til det formål, der forfølges med lovgivningen, nemlig at forhindre misbrug, er sammenlignelig med situationen for andre virksomheder, der er omfattet af reglen om fortabelse af underskud. Reglen om fortabelse af underskud finder således ikke anvendelse på situationer med sanering af virksomheder, idet disse ikke skaber risiko for misbrug.

114 Sagsøgeren har, støttet af Forbundsrepublikken Tyskland, for det andet gjort gældende, at saneringsklausulen udgør en generel foranstaltning, fordi den kommer enhver virksomhed, der kommer i økonomiske vanskeligheder, til gode, uanset størrelse, sektor eller omfanget af dens økonomiske aktivitet.

115 Kommissionen har indledningsvis gjort gældende, at argumenterne vedrørende den retlige og faktiske situation for virksomheder, der har behov for sanering, og kvalificeringen af saneringsklausulen som generel foranstaltning, som er rejst i replikken, udgør nye anbringender, som derfor må afvises.

116 Kommissionen har bestridt sagsøgerens argumenter vedrørende sagens realitet.

117 For så vidt angår spørgsmålet om formaliteten vedrørende de argumenter, sagsøgeren har fremført, bemærkes, at nye anbringender i henhold til artikel 48, stk. 2, i procesreglementet af 2. marts 1991 ikke må fremsættes under sagens behandling, medmindre de støttes på retlige eller faktiske omstændigheder, som er kommet frem under retsforhandlingerne. Imidlertid skal et anbringende, der udgør en uddybning af et anbringende, der tidligere er fremsat direkte eller indirekte, og som har en nær sammenhæng med dette, antages til realitetsbehandling (dom af 11.7.2013, Ziegler mod Kommissionen, C-439/11 P, Sml., EU:C:2013:513, præmis 46). Det samme gælder ved analogi i tilfælde af et klagepunkt, som påberåbes til støtte for et anbringende (dom af 21.3.2002, Joynson mod Kommissionen, T-231/99, Sml., EU:T:2002:84, præmis 156, stadfæstet ved kendelse af 10.12.2003, Joynson mod Kommissionen, C-204/02 P, Sml., EU:C:2003:660).

118 På baggrund af den ovennævnte retspraksis må det således undersøges, om argumenterne vedrørende den retlige og faktiske situation for virksomheder, der har behov for sanering, og kvalificeringen af saneringsklausulen som generel foranstaltning, som er fremført af sagsøgeren i replikken, udgør nye anbringender eller snarere en uddybning af det første anbringendes første led.

119 Det bemærkes, at sagsøgeren med det første anbringendes første led om en fejl ved definitionen af referencesystemet har gjort gældende, at et af de elementer, der er nødvendige for, at der kan foreligge statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, mangler, nemlig betingelsen om selektivitet. Klagepunkterne vedrørende dels den manglende sammenlignelighed af den retlige og

faktiske situation for virksomheder, der har behov for sanering, dels kvalificeringen af saneringsklausulen som generel foranstaltning har ligeledes til formål at anfægte betingelsen om selektivitet fra andre vinkler.

120 I henhold til den i præmis 91 ovenfor nævnte retspraksis er det således en forudsætning for, at en skatteforanstaltning kan betegnes som prima facie selektiv, at det først identificeres og undersøges, hvad der er den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat, og at det dernæst påvises, at den omhandlede skattemæssige foranstaltning indfører differentiering mellem erhvervsdrivende, som i forhold til det formål, der forfølges med denne ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation.

121 Det må i den foreliggende sag fastslås, at sagsøgeren med sit første anbringende i det væsentlige har anfægtet Kommissionens vurdering med hensyn til den omtvistede foranstaltnings prima facie selektive karakter og nærmere bestemt definitionen af referencesystemet.

122 Det bemærkes ligeledes, at de mere specifikke argumenter vedrørende den retlige og faktiske situation for virksomheder med behov for sanering og kvalificeringen af saneringsklausulen som generel foranstaltning blev udviklet som svar på Kommissionens argumentation, som i svarskriftet nærmere angav, at definitionen af referencesystemet ikke kunne gennemføres med henvisning til skattesystemet i almindelighed, men derimod i forhold til de virksomheder, som Kommissionen fandt var i en faktisk og retlig situation, der var sammenlignelig med situationen for de virksomheder, der var berettigede i henhold til saneringsklausulen. Spørgsmålet om, hvorvidt udpegningen af virksomheder, der befandt sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, skal behandles i forbindelse med den første eller den anden del af den ovennævnte undersøgelse, er således genstand for uenighed blandt parterne.

123 Det må derfor konkluderes, at det omhandlede klagepunkt i modsætning til det af Kommissionen anførte udgør en uddybning af det første anbringendes første led og ikke et nyt anbringende.

124 Det første anbringendes andet led kan således antages til realitetsbehandling.

125 Hvad angår spørgsmålet om de af sagsøgeren fremførte argumenter er begrundede må det, da referencesystemet er blevet fastlagt som reglen om fortabelse af underskud, for det første undersøges, om de virksomheder, der er berettigede i henhold til saneringsklausulen, henset til det formål, der forfølges med det relevante skattesystem, befinder sig i en faktisk og retlig situation, der er sammenlignelig med situationen for andre virksomheder, der er underlagt reglen om fortabelse af underskud, hvilket det tilkommer Kommissionen at godtgøre som omhandlet i den i præmis 93 ovenfor nævnte retspraksis.

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

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

128 Som det nævnes i præmis 106 ovenfor, består den relevante lovgivningsmæssige ramme i den foreliggende sag af den almindelige regel om fremførsel af underskud som begrænset ved reglen om fortabelse af underskud. Det må således, som det fremgår af 71. betragtning til den anfægtede afgørelse, fastslås, at det relevante formål med referenceskattesystemet er at hindre, at virksomheder,

hvis aktionærkreds er blevet ændret, fremfører deres underskud. Med andre ord begrænses eller fjernes muligheden for at fremføre underskud i tilfælde, hvor sammensætningen af aktionærkredsen for en virksomhed, der har akkumuleret underskud, efter en erhvervelse af 25% eller mere af kapitalandelene i væsentlig grad ændres.

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

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

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

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

133 Selv hvis det antages, at der i de situationer, der er genstand for den omtvistede foranstaltning, i overensstemmelse med det nævnte formål ikke er risiko for misbrug, må det fastslås, at denne foranstaltning ikke tillader fremførsel af underskud i tilfælde af en væsentlig ændring i aktionærkredsen for det omhandlede selskab, når denne ændring ikke vedrører en virksomhed i vanskeligheder, selv hvis denne ændring af aktionærkredsen ikke vedrører køb af et »tomt selskab« og derfor ikke giver anledning til en risiko for misbrug. Fremførsel af underskud er forbudt, selv hvis saneringsklausulens andre betingelser vedrørende bl.a. opretholdelse af de væsentlige virksomhedsstrukturer, nemlig de i saneringsklausulens litra c)-e) anførte betingelser, er opfyldt. Med andre ord er betingelserne i saneringsklausulens litra a) og b) ikke knyttet til formålet om at forebygge misbrug. De begunstiger således ved deres virkning virksomheder i vanskeligheder.

134 Det må således fastslås, at Kommissionen ikke begik en fejl, da den fandt, at den omtvistede foranstaltning indførte en sondring mellem erhvervsdrivende, der med hensyn til skattesystemets formål befandt sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation som omhandlet i den i præmis 91 ovenfor nævnte retspraksis.

135 Denne konklusion drages ikke i tvivl af den omstændighed, som sagsøgeren har påberåbt sig, hvorefter de andre undtagelser såsom koncernklausulen og klausulen om skjulte reserver omfatter situationer, hvor der ikke er nogen risiko for misbrug.

136 Selv hvis det antages, at sådanne undtagelser i lighed med saneringsklausulen finder deres begrundelse i den omstændighed, at de omhandler situationer, hvor de berørte virksomheder ikke er i stand til at misbruge en fremførsel af underskud, gælder det ikke desto mindre, at det omhandlede lovkompleks faktisk behandler erhvervsdrivende, der, henset til formålet med det relevante skattesystem, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, forskelligt.

137 En virksomhed kan således ikke i andre tilfælde end de ovennævnte undtagelser undgå fortabelse af underskud, selv i fravær af enhver risiko for misbrug. I øvrigt har Domstolen fastslået, at tilstedeværelsen af en selektiv fordel for de virksomheder, der begunstiges ved en fritagelse for den normale beskatning, ikke kan anfægtes på grundlag af, at der forekommer andre fritagelser for denne

beskatning til fordel for andre virksomheder (jf. i denne retning dom Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, nævnt i præmis 62 ovenfor, EU:C:2006:416, præmis 120, og dom af 1.7.2010, BNP Paribas og BNL mod Kommissionen, T-335/08, Sml., EU:T:2010:271, præmis 162).

138 Under alle omstændigheder er det som anført i præmis 133 ovenfor selve saneringsklausulen, der med henblik på anvendelsen deraf foretager en sondring, som ikke bygger på det relevante formål med skattesystemet som defineret i præmis 106 ovenfor, mellem virksomheder, der kun opfylder betingelserne i klausulens litra c)-e), og virksomheder, der ligeledes opfylder betingelserne i klausulens litra a) og b), dvs. virksomheder i vanskeligheder.

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

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

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

142 Endelig må sagsøgerens argument, hvorefter der i det væsentlige, såfremt Kommissionen medgiver, at den manglende anvendelse af reglen om fortabelse af underskud i tilfælde af en ændring af aktionærkredsen på mindre end 25% af kapitalandelene ikke udgør statsstøtte, fordi en sådan ændring ikke giver mulighed for en påvirkning af virksomhedens politik, gælder det samme for så vidt angår ændringer i aktionærkredsen med henblik på en sanering, som heller ikke giver mulighed for at udøve indflydelse på virksomhedens politik, ligeledes forkastes. I benægtende fald ville Kommissionens argumentation ifølge sagsøgeren føre til, at fastholdelsen af fremførsel af underskud ligeledes skulle kvalificeres som statsstøtte i tilfælde af en erhvervelse af mindre end 25% af andelene.

143 Det må i denne forbindelse fastslås, at anvendelsen af reglen om fortabelse af underskud bygger på generelle kriterier, som finder anvendelse på alle virksomheder. Som Kommissionen med rette har fremhævet, forekommer navnlig tærsklen på 25% at være en rimelig tærskel, hvor det må antages, at der ved overskridelse foreligger en indflydelse på den erhvervede virksomhed, og at der derfor foreligger en mulighed for, at erhververen drager fordel af de underskud, virksomheden har fremført. Derimod omfatter saneringsklausulen kun en særlig kategori af virksomheder, nemlig virksomheder i vanskeligheder.

144 Dette argument er under alle omstændigheder ikke relevant, fordi det snarere end at gendrive den konklusion, at saneringsklausulen har selektiv karakter, i det væsentlige tilsigter at godtgøre, at der foreligger andre situationer, nemlig erhvervelser af andele under tærsklen på 25%, som samtidig med, at de ikke er undergivet reglen om fortabelse af underskud, kan give anledning til en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Det må i denne forbindelse fastslås, at sagsøgeren ikke kan påberåbe sig eksistensen af andre foranstaltninger, som eventuelt kan kvalificeres som statsstøtte, med henblik på at godtgøre, at den omtvistede foranstaltning ikke udgør statsstøtte.

145 Det første anbringendes andet led må derfor forkastes.

– Om tredje led om en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning

146 Sagsøgeren har i replikken gjort gældende, at såvel Kommissionens praksis som dens meddelelse om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne (EFT 1998 C 384, s. 3) har skabt en berettiget forventning om, at Kommissionen ikke ville kvalificere saneringsklausulen som en selektiv foranstaltning.

147 Kommissionen har svaret, at dette klagepunkt, som vedrører en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, er nyt, fordi det er blevet fremsat i replikken, og derfor ikke kan realitetsbehandles. Kommissionen har ligeledes gjort gældende, at dette klagepunkt under alle omstændigheder må forkastes.

148 Det må i den foreliggende sag fastslås, at klagepunktet vedrørende en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning hverken nævnes udtrykkeligt eller indirekte i stævningen. Det udgør heller ikke en uddybning af et anbringende, der er fremsat i stævningen.

149 Det omhandlede argument udgør derfor et nyt klagepunkt, som for første gang er blevet fremsat i replikken, og som ikke bygger på retlige eller faktiske forhold, der er kommet frem under retsforhandlingerne. Det udgør derfor et klagepunkt, der i henhold til artikel 48, stk. 2, i procesreglementet af 2. marts 1991 skal afvises som omhandlet i den i præmis 117 ovenfor nævnte retspraksis.

150 Det første anbringendes tredje led og dermed det første anbringende i sin helhed må derfor forkastes.

Det andet anbringende om begrundelsen af den omtvistede foranstaltning i kraft af skattesystemets karakter og opbygning

151 Sagsøgeren har gjort gældende, at saneringsklausulen i det væsentlige tillader en anvendelse af princippet om beskatning i henhold til skatteevne, hvilket udgør et formål, der er skattesystemet iboende. Den udgør således en foranstaltning, der er begrundet ved skattesystemets karakter eller indre struktur.

152 Saneringsklausulen er derudover forholdsmæssig i forhold til det forfulgte formål, henset for det første til den omstændighed, at det foregående system, som byggede på saneringsdekretet, viste sig at være utilstrækkeligt, henset til den verdensomspændende finansielle krise, og for det andet, at det nye system ikke tildelte skattemyndighederne nogen skønsbeføjelse med hensyn til anvendelsen af saneringsklausulen.

153 Kommissionen har indledningsvis gjort gældende, at det andet anbringende skal afvises, idet det bygger på nye faktiske omstændigheder, nemlig argumenter vedrørende tysk forfatnings- og skatteret, som ikke er blevet påberåbt under den administrative procedure.

154 Kommissionen har endvidere gjort gældende, at det andet anbringende er uforståeligt. Navnlig har sagsøgeren hverken forklaret grunden til, at princippet om beskatning i henhold til skatteevne udgør en begrundelse ud fra skattesystemets karakter eller opbygning og ikke en begrundelse på grundlag af et eksternt og generelt formål vedrørende skattemæssig rimelighed, eller hvorledes lovgiver har overtrådt sin meget vide skønsbeføjelse i forbindelse med anvendelsen af dette princip ved vedtagelsen af reglen om fortabelse af underskud, således at vedtagelsen af saneringsklausulen blev nødvendiggjort.

155 Endelig har Kommissionen bestridt, at sagsøgerens argumenter er begrundede.

156 Indledningsvis må Kommissionens formalitetsindsigelse vedrørende anbringendet forkastes, ligesom det var tilfældet i præmis 102 ovenfor. Det fremgår således af den af Kommissionen påberåbte og i samme præmis nævnte retspraksis, at vurderingen af lovligheden af en afgørelse ud fra de oplysninger, Kommissionen rådede over på det tidspunkt, hvor den vedtog afgørelsen, henhører under realitetsbehandlingen og ikke under formaliteten.

157 Hvad derudover angår spørgsmålet om, hvorvidt anbringendet er uforståeligt, må det, som sagsøgeren har anført, fastslås, at Kommissionen har været i stand til at undersøge sagsøgerens argumenter vedrørende realiteten, herunder argumentet vedrørende princippet om beskatning i henhold til skatteevnen, der som anført er nævnt i den anfægtede afgørelse.

158 Med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt sagsøgerens argumenter er begrundede, bemærkes det, at en foranstaltning, der, idet den indfører sondringer mellem erhvervsdrivende, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation med hensyn til det formål, der forfølges med det relevante skattesystem, ikke opfylder betingelsen om selektivitet i henhold til den i præmis 92 ovenfor nævnte retspraksis, hvis foranstaltningen er begrundet ved karakteren eller den almindelige opbygning af det system, den indgår i.

159 I denne henseende må der sondres mellem på den ene side de formål, som er tildelt ved et særligt skattesystem og ligger uden for det almindelige skattesystem, og på den anden side de mekanismer, som er uadskilleligt forbundet med selve skattesystemet, og som er nødvendige for at gennemføre sådanne formål, idet disse formål og mekanismer i deres egenskab af grundlæggende eller ledende principper for det omhandlede skattesystem kan støtte en sådan begrundelse, hvilket det tilkommer medlemsstaten at godtgøre (jf. dom Paint Graphos m.fl., nævnt i præmis 91 ovenfor, EU:C:2011:550, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis, og dom af 7.3.2012, British Aggregates mod Kommissionen, T-210/02 RENV, Sml., EU:T:2012:110, præmis 84 og den deri nævnte retspraksis). Som følge deraf kan skattefritagelser, der følger af et formål, der er eksternt i forhold til det beskatningssystem, de indgår i, ikke undtages fra de krav, der følger af artikel 107, stk. 1, TEUF (dom Paint Graphos m.fl., nævnt i præmis 91 ovenfor, EU:C:2011:550, præmis 70).

160 Det bemærkes ligeledes, at en national foranstaltning kun kan begrundes ved karakteren eller den almindelige opbygning af det omhandlede skattesystem, hvis den for det første er sammenhængende med ikke blot det pågældende skattesystems iboende kendetegn, men også med gennemførelsen af dette system, og hvis den for det andet er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet og ikke går ud over grænserne for, hvad der er nødvendigt, således at det forfulgte lovlige formål ikke kan opnås ved foranstaltninger af mindre omfang (jf. i denne retning dom Paint Graphos m.fl., nævnt i præmis 91 ovenfor, EU:C:2011:550, præmis 73-75).

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

162 Hvad angår formålet med reglen om fortabelse af underskud fandt Kommissionen, selv om de tyske myndigheder under den administrative procedure påberåbte sig formålet om at »forhindre misbrug af den mulighed for at fremføre underskud, der er fastsat i det tyske skattesystem, ved handel med underskudsselskaber« (85. betragtning til den anfægtede afgørelse), at formålet, således som det

fremgår af de ændringer, der ved den nye regel om fortabelse af underskud blev indført i forhold til den gamle regel, var at finansiere nedsættelsen af selskabsskattesatsen fra 25% til 15% (86. betragtning til den anfægtede afgørelse).

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

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

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

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

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

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

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

170 Selv hvis det antages, at denne argumentation er korrekt, må det fastslås, at den omtvistede foranstaltning ikke forekommer at være i overensstemmelse med det forfulgte formål. Som det forklares i forbindelse med det første anbringende, finder den omtvistede foranstaltning således kun anvendelse i forhold til virksomheder i vanskeligheder. Under disse omstændigheder ses det ikke, hvorfor princippet om beskatning i henhold til skatteevne kræver, at en virksomhed i vanskeligheder er berettiget til fremførsel af underskud, mens en sådan fremførsel nægtes en sund virksomhed, som har haft tab, og som opfylder de andre krav, der er foreskrevet i saneringsklausulen.

171 Endvidere er den omtvistede foranstaltning heller ikke begrundet ved for det første forskellen mellem den sanktionerede erhvervelse af kapitalandele og erhvervelsen af kapitalandele med henblik på sanering og for det andet de objektive forskelle mellem de skattepligtige. Ifølge sagsøgeren, som

støttes af Forbundsrepublikken Tyskland, har den nye aktionær ved en erhvervelse af kapitalandele med henblik på sanering ikke fuld kontrol over anvendelsen af underskuddene. Derudover har virksomheder, der har behov for sanering, i modsætning til sunde virksomheder ikke mulighed for at opnå finansiering på kapitalmarkederne eller for at finde en aftager. De har heller ikke mulighed for at bevare deres underskud i henhold til klausulen om skjulte reserver.

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

173 Det må derfor fastslås, at hverken sagsøgeren eller Forbundsrepublikken Tyskland har fremlagt beviser, der kan begrunde den omtvistede foranstaltning som omhandlet i den i præmis 158-160 ovenfor nævnte retspraksis.

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

Sagens omkostninger

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

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

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

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

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

RETTEN (Niende Afdeling):

1) Formalitetsindsigelsen tages ikke til følge.

2) Europa-Kommissionen frifindes.

3) Heitkamp BauHolding GmbH bærer sine egne omkostninger og betaler to tredjedele af de omkostninger, som Kommissionen har afholdt. Kommissionen bærer en tredjedel af sine egne omkostninger.

4) Forbundsrepublikken Tyskland bærer sine egne omkostninger.

Berardis Czúcz Popescu

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

Underskrifter

Indhold

Nationale retsforskrifter . . . 2

Reglen om underskudsfremførsel . . . 2

Reglen om fortabelse af underskud . . . 2

Saneringsklausul . . . 3

Klausuler om skjulte reserver og om koncerner . . . 3

Sagens faktiske omstændigheder . . . 4

Den administrative procedure . . . 5

Den anfægtede afgørelse . . . 5

Retsforhandlinger og parternes påstande . . . 7

Retlige bemærkninger . . . 8

Om sagens formalitet . . . 8

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

Den retlige interesse . . . 12

Om realiteten . . . 13

Det første anbringende om den omtvistede foranstaltnings prima facie manglende selektivitet . . . 13

– Om første led om en fejl ved definitionen af referencesystemet . . . 14

– Om andet led vedrørende en fejl ved vurderingen af den retlige og faktiske situation for virksomheder, der har behov for sanering, og ved kvalificeringen af saneringsklausulen som generel foranstaltning . . . 15

– Om tredje led om en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning . . . 20

Det andet anbringende om begrundelsen af den omtvistede foranstaltning i kraft af skattesystemets karakter og opbygning . . . 20

Sagens omkostninger . . . 23