Rättsfallssamlingen

TRIBUNALENS DOM (nionde avdelningen)

den 4 februari 2016*

”Statligt stöd — Tyska skattebestämmelser om överföring av underskott till framtida beskattningsår (’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”

I mål T-287/11,

Heitkamp BauHolding GmbH, Herne (Tyskland), inledningsvis företrätt av advokaterna W. Niemann, M. Kiera-Nöllen och S. Geringhoff, därefter av advokaterna W. Niemann, S. Geringhoff och P. Dodos,

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 R. Lyal, T. Maxian Rusche och M. Adam, därefter av R. Lyal, T. Maxian Rusche och C. Egerer, 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 8 juli 2015,

följande

* Rättegångsspråk: tyska.

Dom

Tillämpliga nationella bestämmelser

Regeln om överföring av underskott

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

2 Enligt 8 § första punkten Körperschaftsteuergesetz (lagen om bolagsskatt, nedan kallad KStG) är regeln om överföring av underskott även tillämplig på företag som är skattskyldiga till 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 de tyska lagstiftarna 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 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, nämligen 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, år 2008, 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 23 mars 2003 (nedan kallat dekretet om företagsrekonstruktion).

Bestämmelsen om företagsrekonstruktion

8 I september 2007 lade den tyska regeringen fram ett lagförslag till Bundestag (andra kammaren i 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, 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), det planerade undantaget såsom utgörande ett statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden.

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, Heitkamp BauHolding GmbH, är ett bolag som sedan år 2008 befunnit sig i riskzonen för att komma på obestånd och som var i behov av en rekonstruktion.

16 Den 20 februari 2009 förvärvade sökandens moderbolag, Heitkamp KG, aktierna i sökanden i syfte att slå samman dessa båda bolag.

17 Vid tidpunkten för den aktuella transaktionen uppfyllde sökanden villkoren för en tillämpning av bestämmelsen om företagsrekonstruktion, vilket följer av ett bindande besked från Finanzamt Herne (skattemyndigheten i Herne) av den 11 november 2009 (nedan kallad det bindande beskedet).

18 Vidare hade sökanden, den 29 april 2010, erhållit ett förhandsbesked från skattemyndigheten angående bolagsskatten för verksamhetsåret 2009, i vilket det underskott som förts över med tillämpning av bestämmelsen om företagsrekonstruktion beaktats.

19 Med anledning av kommissionens beslut att inleda det formella granskningsförfarandet (se nedan punkt 25) anmodade det tyska finansministeriet genom en skrivelse av den 30 april 2010 skattemyndigheten att inte längre tillämpa bestämmelsen om företagsrekonstruktion.

20 Den 27 december 2010 ersattes således förhandsbeskedet av den 29 april 2010 med ett nytt förhandsbesked angående bolagsskatten för verksamhetsåret 2009, i vilket bestämmelsen om företagsrekonstruktion inte beaktades. I januari 2011 erhöll sökanden förhandsbesked angående bolagsskatten rörande tidigare verksamhetsår samt rörande andra skatter och avgifter, i vilka bestämmelsen om företagsrekonstruktion inte heller beaktades.

21 Den 1 april 2011 erhöll sökanden ett förhandsbesked angående bolagsskatt och basföretagsskatten för verksamhetsåret 2009. På grund av att bestämmelsen om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag inte var tillämplig, kunde sökanden inte att dra av underskott som förelåg den 31 december 2008.

22 Den 19 april 2011 upphävde skattemyndigheten det bindande beskedet.

23 Den 22 juli 2011 överlämnade Förbundsrepubliken Tyskland, i enlighet med föreskrifterna i det angripna beslutet (se nedan punkt 34), en förteckning över de företag som omfattats av den omtvistade åtgärden till kommissionen. Sökandens firma återfinns bland de företag beträffande vilka bindande besked angående tillämpningen av bestämmelserna om företagsrekonstruktion hade upphävts.

24 Sökanden begärde omprövning av ovannämnda förhandsbesked och beskattningsbeslut hos skattemyndigheten och överklagade därefter till behöriga domstolar i skattefrågor. I beslut om den 1 augusti 2011 beviljade Finanzgericht Münster (domstol för skattefrågor i Münster) uppskov med verkställandet av nämnda beslut.

Det administrativa förfarandet

25 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 2009 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 C7/10 (f.d. NN5/2010).

26 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.

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

Det angripna beslutet

28 Den 26 januari 2011 antog kommissionen 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 en klausul om överföring av förluster i bolagsskattelagen (”KStG, Sanierungsklausel”) (EUT L 235, s. 26) (nedan kallat det angripna beslutet).

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

30 Kommissionen hävdade att den möjlighet som den tyska regeringen ger vissa företag att minska sin 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 av lag och att staten därmed var ansvarig.

31 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.

32 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).

33 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 en tysk 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, av riktlinjer för statligt regionalstöd för 2007–2013 (EUT C 54, 2006, s. 13), av gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd (EUT C 82, 2008, s. 1) samt av artikel 107.3 FEUF.

34 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 stödet från och med 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.

35 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

36 Sökanden har väckt förevarande talan genom en ansökan som inkom till tribunalens kansli den 6 juni 2011.

37 Genom särskild handling som inkom till tribunalens kansli den 16 september 2011 framställde kommissionen, med stöd av artikel 114 i tribunalens rättegångsregler av den 2 maj 1991 rättegångsregler, en invändning om rättegångshinder. Sökanden inkom den 20 oktober 2011 med sitt yttrande över denna invändning om rättegångshinder.

38 Förbundsrepubliken Tyskland ansökte genom handling som inkom till tribunalens kansli den 29 augusti 2011 om att få intervenera i målet till stöd för sökandens yrkanden. Ordföranden på tribunalens andra avdelning beviljade denna ansökan genom beslut av den 5 oktober 2011. 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.

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

40 På begäran av sökanden beslutade ordföranden på den åttonde avdelningen, den 30 januari 2012, att vilandeförklara målet till och med den 4 september 2012.

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

42 Genom tribunalens beslut (nionde avdelningen) av den 21 maj 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.

43 Den 3 juli 2014 inkom kommissionen med sitt svaromål. Sökanden inkom med repliken den 15 augusti 2014 och kommissionen inkom med sin duplik den 13 december 2014.

44 Förbundsrepubliken Tyskland inkom med sin interventionsinlaga den 21 augusti 2014 och de övriga parterna inkom med sina yttranden angående denna inlaga inom de angivna fristerna.

45 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.

46 Parterna utvecklade sin talan och svarade på tribunalens frågor vid förhandlingen den 8 juli 2015.

47 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.

48 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska

— avvisa eller, i andra hand, ogilla talan,

— förplikta sökanden att ersätta rättegångskostnaderna.

Rättslig bedömning

Upptagande till sakprövning

49 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

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

51 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.

52 I avsaknad av ett skattebeslut i vilket sökandens skatteskuld fastställs med tillämpning av den omtvistade åtgärden, kan sökanden varken på grundval av förhandsbesked eller på grundval av bindande besked hävda att bolaget är personligen berört. Sökanden kan inte heller hävda att det är en

berörd part i den mening som avses i artikel 108.2 FEUF. Kommissionen gör en åtskillnad i detta avseende mellan tidpunkten då en skatt uppkommer och tidpunkten då den förfaller till betalning, och har gjort gällande att enbart ett rättsligt bindande beslut om en nedsättning av skatteskulden i form av ett skattebeslut hade kunnat läggas till grund för påståendet att sökanden är personligen berörd.

53 Mot denna bakgrund medför det angripna beslutet inte 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. Dessa skattebeslut skulle kunna angripas i nationell domstol, såsom skett i förevarande fall, eftersom Finanzgericht har skjutit upp verkställigheten av det ifrågavarande skattebeslutet.

54 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.

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

56 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”.

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

58 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 till 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, REU, EU:C:2009:556, punkt 48 och där angiven rättspraxis). Kommissionen har inte framfört några invändningar i detta avseende.

59 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.

60 Det följer av fast rättspraxis att andra rättssubjekt än de som ett beslut är riktat till endast kan göra gällande att de är personligen berörda om beslutet påverkar dem på grund av vissa för dem utmärkande egenskaper eller på grund av faktiska omständigheter som särskiljer dem från alla andra rättssubjekt, och beslutet därigenom medför att de individualiseras på motsvarande sätt som den som beslutet 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).

61 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, punkt 60 ovan, EU:C:2013:852, punkt 47).

62 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, punkt 58 ovan, EU:C:2009:556, punkt 54).

63 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.

64 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).

65 När det gäller frågan om sökanden är personligen berörd i den mening som avses i dom Plaumann/kommissionen, punkt 60 ovan (EU:C:1963:17), framhåller tribunalen att den faktiska och rättsliga situation som sökanden befinner sig i kännetecknas av följande omständigheter.

66 Vid utgången av beskattningsåret 2009 och således före kommissionens inledande av det aktuella förfarandet, hade sökanden en rätt att överföra underskott med stöd av den tyska lagstiftningen, eftersom villkoren i bestämmelsen om företagsrekonstruktion var uppfyllda.

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

68 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 punkterna 17 och 18). 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.

69 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.

70 Sökanden kan följaktligen inte enbart anses utgöra ett företag som berörs av det angripna beslutet på grund av 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, punkt 60 ovan (EU:C:1963:17) (se även, analogt, dom Belgien och Forum 187/kommissionen, punkt 62 ovan, EU:C:2006:416, punkt 63, dom kommissionen/Koninklijke FrieslandCampina, punkt 58 ovan, EU:C:2009:556, punkt 57, dom Comitato ”Venezia vuole vivere” m.fl./kommissionen, punkt 60 ovan, 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).

71 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 bindande 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 21).

72 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 efterleva 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 ett 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 efterlevde detta beslut i avvaktan på utgången av en eventuell talan mot beslutet.

73 Denna slutsats påverkas inte heller av den rättspraxis som åberopats av kommissionen i sina inlagor och vid förhandlingen, det vill säga särskilt dom Telefónica/kommissionen, punkt 60 ovan (EU:C:2013:852), dom av den 11 juni 2009, AMGA/kommissionen (T-300/02, REG, EU:T:2009:190), dom Acegas/kommissionen, punkt 61 ovan (EU:T:2009:192), och dom av den 8 mars 2012, Iberdrola/kommissionen (T-221/10, REU, EU:T:2012:112).

74 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 68). 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, kommissionen/Koninklijke FrieslandCampina, punkt 58 ovan, EU:C:2009:556, punkt 55).

75 Slutsatsen ovan i punkt 69 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.

76 Det ska nämligen erinras om att de omständigheter som enligt rättspraxis föranleder att ett rättssubjekt kan anses vara personligen berörd i den mening som avses i artikel 263 fjärde stycket FEUF (se ovan punkterna 60–62) 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, punkt 60 ovan, EU:C:2011:368, punkterna 56, 63 och 64). Ett annat rättssubjekt än det till vilket ett beslut riktar sig är personligen berört, i den mening som avses i dom Plaumann/kommissionen, punkt 60 ovan (EU:C:1963:17, p. 223), av beslutet om detta påverkar rättssubjektet på grund av vissa för dem utmärkande egenskaper eller på grund av faktiska omständigheter som särskiljer rättssubjektet från alla andra rättssubjekt och om det således ingår i en begränsad krets av ekonomiska aktörer.

77 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.

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

79 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

80 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.

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

82 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 ifrågasatt 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, punkt 58 ovan, EU:C:2009:556, punkt 63, dom Stichting Woonpunt m.fl./kommissionen, punkt 70ovan, EU:C:2014:100, punkterna 50–54, och dom Stichting Woonlinie m.fl./kommissionen, punkt 70 ovan, EU:C:2014:105, punkt 54).

83 Sakprövningsförutsättningarna ska bedömas, med förbehåll 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).

84 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 66–69.

85 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.

86 Även om det antas, såsom kommissionen har gjort gällande, att sökanden inte kommer att redovisa någon vinst i framtiden, eftersom företaget befinner sig i likvidation, har sökanden, eftersom den redovisat vinst före antagandet av det angripna beslutet, inte desto mindre en rätt att åberopa en tillämpning av bestämmelsen om företagsrekonstruktion för det fall att det angripna beslutet ogiltigförklaras, åtminstone när det gäller beskattningen av intäkter under år 2009.

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

88 Talan kan följaktligen tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

89 Sökanden har till stöd för talan anfört två grunder, i vilka det görs gällande att den omtvistade åtgärden inte är selektiv.

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

91 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.

92 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 systematik (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., punkt 91 ovan, EU:C:2011:550, punkt 64). Efter detta eventuella tredje steg i prövningen kan en åtgärd anses vara selektiv.

93 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 skatteordningen, 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 systematik (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).

94 Det är mot bakgrund av denna bedömning i tre steg, såsom den följer av rättspraxis, som tribunalen ska pröva de två grunder som anförts av sökanden. I den första grunden görs i huvudsak gällande att det den omtvistade åtgärden vid ett första påseende inte kunde anses vara selektiv. I den andra grunden görs gällande att den omtvistade åtgärden är motiverad med hänsyn till skattesystemet beskaffenhet och systematik.

Den första grunden: Huruvida den omtvistade åtgärden vid ett första påseende inte kunde anses vara selektiv

95 Den första grunden är uppdelad i tre delgrunder. I den första delen görs gällande att referenslagstiftningen fastställts felaktigt. I den andra delen görs gällande en oriktig bedömning när det gäller den rättsliga och faktiska situationen för företag som är i behov av en företagsrekonstruktion och kommissionens vägran att kvalificera bestämmelsen om företagsrekonstruktion som en allmän åtgärd. I den tredje delen görs gällande ett åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar.

– Den första delen: Huruvida referenslagstiftningen fastställts felaktigt

96 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.

97 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.

98 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. Sökanden 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.

99 Enligt sökanden utgörs referensregeln av regeln om överföring av underskott såsom utgörande en del av den konstitutionella principen om att skatt ska betalas efter skatteförmåga. 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.

100 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.

101 Kommissionen har tillbakavisat sökandens argument i sak.

102 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, och dom av den 7 december 2010, Frucona Košice/kommissionen, T-11/07, REU, EU:T:2010:498, punkt 49).

103 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.

104 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 ändringar av aktieägarkretsen motsvarande eller överstigande 25 procent av aktiekapitalet, utan att det görs någon åtskillnad i förhållande till karaktären på eller de särskilda egenskaperna hos de berörda företagen.

105 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.

106 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 består i förevarande fall 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 rättsligt hänseende jämförbar situation i den mening som avses den rättspraxis som anges ovan i punkt 91. Denna fråga har anförts i samband med den andra delen av den första grunden.

107 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.

108 Denna slutsats påverkas inte av sökandens argument att de nationella domstolarna hyste tvivel angående huruvida regeln om en begränsning av möjligheten överföra underskott var förenlig med konstitutionen och att det är nödvändigt att göra en restriktiv tolkning av denna regel mot bakgrund av konstitutionella principer. Dessa argument påverkar nämligen inte slutsatsen att denna regel utgör en del av den nationella rätten i den mån den inte har upphävts och att bestämmelsen om företagsrekonstruktion enbart är tillämplig i den mån nämnda regel tillämpas. Kommissionen kunde således inte avstå från att beakta denna regel vid fastställandet av referenslagstiftningen, även om den i förekommande fall vill tolka den restriktivt.

109 Inte heller sökandens argument som syftar till att visa att regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag utgör ett undantag med hänsyn till de konstitutionella principerna, kan anses relevanta, eftersom en kvalificering av nämnda undantagsregel i förhållande till en överordnad rättsregel, såsom principen om att skatt ska betalas efter skatteförmåga, inte hindrar att denna regel utgör en del av den referenslagstiftning i vilken den omtvistade åtgärden ingår och mot bakgrund av vilken frågan om sistnämnda regels selektiva karaktär ska bedömas.

110 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

111 I det angripna beslutet fastställde kommissionen att regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag hade ett vidsträcktare tillämpningsområde än den tidigare regeln (skälen 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 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).

112 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 med motsvarande 25 procent eller mer av aktierna befann sig i en, i faktiskt och rättsligt 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.

113 Sökanden har gjort gällande att företag som omfattas av tillämpningsområdet för bestämmelsen om företagsrekonstruktion inte befinner sig i en, i rättsligt och faktiskt hänseende, jämförbar situation med hänsyn till det syfte som eftersträvas med lagstiftningen, nämligen att förebygga missbruk, i förhållande till den situation som övriga företag som omfattas av regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag befinner sig. Regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag är inte tillämplig på situationer där det är fråga om rekonstruktion av företag som inte innebär någon risk för oegentliga skatteupplägg.

114 Sökanden har med stöd av Förbundsrepubliken Tyskland gjort gällande att bestämmelserna om företagsrekonstruktion utgör en allmängiltig åtgärd, eftersom den är tillämplig på alla företag som har ekonomiska svårigheter oberoende av deras storlek, bransch eller omfattningen på deras ekonomiska verksamhet.

115 Kommissionen har inledningsvis hävdat att argumenten som rör den rättsliga och faktiska situationen för företag som är i behov av rekonstruktion och kvalificeringen av bestämmelsen om företagsrekonstruktion som en allmängiltig åtgärd, vilka har anförts i repliken, utgör nya grunder som därmed inte kan upptas till sakprövning.

116 I sak har kommissionen har tillbakavisat sökandens argument.

117 När det gäller frågan huruvida de argument som anförts av sökanden kan upptas till sakprövning, påpekar tribunalen att enligt artikel 48.2 första stycket i tribunalens rättegångsregler av den 2 maj 1991 får nya grunder inte åberopas under rättegången, såvida de inte föranleds av rättsliga eller faktiska omständigheter som framkommit först under förfarandet. En grund, eller ett argument, som utgör en utvidgning av en grund som tidigare – direkt eller underförstått – har åberopats i ansökan och som har ett nära samband med denna kan emellertid prövas i sak (dom av den 11 juli 2013, Ziegler/kommissionen, C-439/11 P, REU, EU:C:2013:513, punkt 46). Motsvarande lösning gäller för ett påstående som anförts till stöd för en grund (dom av den 21 mars 2002, Joynson/kommissionen, T-231/99, REG, EU:T:2002:84, punkt 156, bekräftad genom beslut av den 10 december 2003, Joynson/kommissionen, C-204/02 P, REG, EU:C:2003:660).

118 Det ska således mot bakgrund av ovan nämnda rättspraxis prövas om de argument som rör den rättsliga och faktiska situationen för företag som är i behov av rekonstruktion och kvalificeringen av bestämmelsen om företagsrekonstruktion som en allmängiltig åtgärd, vilka anförts av sökanden i repliken, utgör nya grunder eller snarare en utvidgning av den första delen av den första grunden.

119 Sökanden avser genom den första delen av den första grunden, som rör påståendet om ett felaktigt fastställande av referenslagstiftningen, att göra gällande att en av de omständigheter saknas som krävs för att det ska vara fråga om ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, nämligen villkoret att åtgärden ska vara selektiv. Även argumenten som rör dels huruvida den rättsliga och faktiska situationen för företag som är i behov av rekonstruktion är jämförbara, dels kvalificeringen av bestämmelsen om företagsrekonstruktion som en allmängiltig åtgärd syftar till att, ur en annan synvinkel, ifrågasätta huruvida selektivitetsvillkoret är uppfyllt.

120 Av den fasta rättspraxis som nämns ovan i punkt 91 följer att för att en nationell skatteåtgärd vid första påseende ska kunna kvalificeras som ”selektiv” ska det först slås fast och undersökas vilket allmänt skattesystem eller ”normalt” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten. Det ska därefter styrkas att den aktuella skatteåtgärden inför skillnader i behandlingen av aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till syftet med skattesystemet i medlemsstaten.

121 Tribunalen konstaterar att sökanden genom den första grunden i huvudsak har ifrågasatt kommissionens bedömning av huruvida den omtvistade åtgärden vid ett första påseende var selektiv och närmare bestämt fastställandet av referenslagstiftningen.

122 Det ska vidare påpekas att de mer specifika argumenten rörande den faktiska och rättsliga situationen för företag som är i behov av rekonstruktion och kvalificeringen av bestämmelsen om företagsrekonstruktion som en allmängiltig åtgärd, utvecklades som svar på kommissionens argumentation i svaromålet, där det angavs att fastställelse av referenslagstiftningen inte kunde göras i förhållande till det allmänna skattesystemet utan tvärtom ska göras i förhållande till företag som kommissionen bedömde befann sig i en situation, som i faktiskt och rättsligt hänseende, är jämförbar med situationen för företag som kommer i åtnjutande av bestämmelsen om företagsrekonstruktion.

Huruvida identifieringen av företag som befinner sig i en, i faktiskt och rättsligt hänseende, jämförbar situation ska behandlas i den första eller den andra delen av ovannämnda undersökning utgör en fråga som är föremål för diskussion mellan parterna.

123 Tribunalen konstaterar således, i motsats till vad kommissionen har påstått, att påståendet i fråga utgör en utveckling av den första delen av den första grunden och således inte utgör någon ny grund.

124 Den andra delen av den andra grunden kan således upptas till prövning.

125 När det gäller frågan huruvida de argument som framförts av sökanden är välgrundade, ska tribunalen, med hänsyn till att referenslagstiftningen har fastställts såsom utgörande regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, först undersöka – 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 93.

126 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.

127 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.

128 I enlighet med vad som angetts ovan i punkt 106 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 att det genom ett förvärv som motsvarar eller överskrider 25 procent av aktierna sker väsentliga ändringar av aktieägarkretsen i ett företag som har redovisat underskott.

129 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.

130 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).

131 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.

132 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.

133 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 att 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.

134 Tribunalen konstaterar således att kommissionen inte gjorde någon 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 91.

135 Denna slutsats påverkas inte av den omständigheten, som åberopats av sökanden, att andra undantag såsom bestämmelsen om företagskoncerner och bestämmelsen om outnyttjade reserver rör situationer där det inte finns någon risk för missbruk.

136 Även om det antas att sådana undantag, i likhet med bestämmelsen om företagsrekonstruktion, är motiverade med hänsyn till att de rör situationer där de berörda företagen inte kan missbruka en överföring av underskott, innebär det ifrågavarande lagstiftningssystemet inte desto mindre att aktörer som befinner sig i en, i faktiskt och rättsligt hänseende, jämförbar situation faktiskt behandlas olika med hänsyn till syftet med den relevanta skatteordningen.

137 Förutom ovan angivna undantag, kan ett företag inte undgå begränsningen av möjligheten till underskottsavdrag, även om det inte föreligger någon risk för missbruk. Domstolen har för övrigt slagit fast att förekomsten av en ekonomisk fördel för företag som åtnjuter befrielse från den normala skatten inte kan bestridas med hänvisning till att andra företag kan åtnjuta ytterligare befrielser från samma skatt (se, för ett liknande resonemang, dom Belgique och Forum 187/kommissionen, punkt 62 ovan, EU:C:2006:416, punkt 120, och dom av den 1 juli 2010, BNP Paribas och BNL/kommissionen, T-335/08, REU, EU:T:2010:271, punkt 162).

138 Under alla omständigheter är det, såsom tribunalen har förklarat ovan i punkt 133, bestämmelsen om företagsrekonstruktion i sig som i samband med tillämpningen gör en åtskillnad – som inte grundar sig på det relevanta syftet med skatteordningen såsom det angetts ovan i punkt 106 – mellan företag som enbart uppfyller villkoren i punkterna c–e i nämnda bestämmelse och företag som uppfyller villkoren i punkterna a och c i denna bestämmelse, det vill säga företag i svårigheter.

139 Vidare godtar inte heller tribunalen sökandens och intervenientens argument om att den omtvistade åtgärden utgör en allmängiltig åtgärd på grund av att den är tillämplig på samtliga företag i svårigheter.

140 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 en riktig bedömning i

det angripna beslutet när den slog fast att den omtvistade åtgärden innebar en åtskillnad mellan företagen, nämligen 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 som inte innebär en sådan risk för missbruk.

141 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.

142 Tribunalen godtar inte heller sökandens argument där sökanden hävdat att även om kommissionen medger att det då regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag inte tillämpas vid en förändring av aktieägarkretsen som motsvarar mindre än 25 procent av aktiekapitalet, inte är fråga om ett statligt stöd, på grund av att en sådan förändring inte gör det möjligt att påverka företagets affärsinriktning, skulle samma sak gälla när det gäller en förändring av aktieägarkretsen som görs i företagsrekonstruktionssyfte, som inte heller medför någon möjlighet att utöva något inflytande på företagets affärsinriktning. I annat fall anser sökanden att kommissionens resonemang leder till att överföring av underskott i samband med förvärv understigande 25 procent utgör statligt stöd.

143 Det kan i detta hänseende konstateras att tillämpningen av regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag vilar på två allmänna kriterier som är tillämpliga på samtliga företag. Såsom kommissionen har framhållit, framstår gränsen på 25 procent som en skälig gräns, där det kan antas att en större andel skulle innebära ett inflytande på det förvärvade företaget och att det således finns en möjlighet att förvärvaren drar fördel av underskott som överförts i detta bolag. Bestämmelsen om företagsrekonstruktion rör däremot enbart en särskild kategori företag, nämligen företag i svårigheter.

144 Detta argument är under alla omständigheter verkningslöst, eftersom det i huvudsak syftar till – i stället för att angripa slutsatsen att bestämmelsen om företagsrekonstruktion är selektivt – att visa att det finns andra situationer, nämligen förvärv under gränsen på 25 procent, vilka inte omfattas av regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, men som inte desto mindre kan ge upphov till en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Härvid konstaterar tribunalen att sökanden inte med framgång kan åberopa förekomsten av andra åtgärder som eventuellt skulle kunna kvalificeras som statligt stöd i syfte att visa att den omtvistade åtgärden inte utgör ett statligt stöd.

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

– Den tredje delen: Huruvida kommissionen åsidosatte principen om skydd för berättigade förväntningar

146 Sökanden har i repliken gjort gällande att såväl kommissionens praxis som dess meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag (EGT C 384, 1998, s. 3) medförde berättigade förväntningar på att kommissionen inte skulle anse att bestämmelsen om företagsrekonstruktion är selektiv.

147 Kommissionen har gjort gällande att detta påstående, som grundar sig på ett åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar, är nytt eftersom det anfördes i repliken, och att det således inte kan upptas till prövning. Kommissionen har vidare hävdat att detta påstående under alla omständigheter saknar grund.

148 Tribunalen konstaterar att påståendet om ett åsidosättande av principen om skydd för berättigade förväntningar i förevarande fall inte, vare sig uttryckligen eller underförstått, har anförts i ansökan. Det utgör inte heller någon utveckling av en grund som anförts i ansökan.

149 Det ifrågavarande argumentet utgör därför en ny grund, som åberopats för första gången i repliken, och som inte grundar sig på rättsliga eller faktiska omständigheter som framkommit under förfarandet. Det utgör därför ett påstående som inte kan upptas till sakprövning enligt artikel 48.2 i rättegångsreglerna av den 2 mars 1991, vilket följer av den rättspraxis som nämnts ovan i punkt 117.

150 Talan kan inte vinna bifall såvitt avser denna grunds tredje del och följaktligen inte såvitt avser grunden i dess helhet.

Den andra grunden: Huruvida den omtvistade åtgärden är motiverad med hänsyn till skattesystemets beskaffenhet och systematik

151 Sökanden har gjort gällande att bestämmelsen om företagsrekonstruktion i huvudsak utgör en tillämpning av principen om att skatt ska betalas efter skatteförmåga, vilken utgör ett av skattesystemets inneboende syften. Bestämmelsen utgör således en åtgärd som är motiverade med hänsyn till skattesystemet beskaffenhet och interna struktur.

152 Bestämmelsen om företagsrekonstruktion är för övrigt proportionerlig i förhållande till det eftersträvade syftet med hänsyn dels till att det tidigare systemet, som grundade sig på dekretet om företagsrekonstruktion, visade sig vara otillräckligt med hänsyn till den globala finansiella krisen, dels till att det nya systemet inte gav skatteförvaltningen något utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller tillämpningen av bestämmelsen om företagsrekonstruktion.

153 Kommissionen har inledningsvis hävdat att den andra grunden inte kan upptas till prövning, eftersom den grundar sig på nya omständigheter, det vill säga argument som rör konstitutionell rätt och tyskt skatterätt, vilka inte har anförts under det administrativa förfarandet.

154 Kommissionen har vidare hävdat att den andra grunden är obegriplig. Sökanden har i synnerhet inte förklarat vare sig skälet till att principen om att skatt ska betalas efter skatteförmåga utgör en motivering som grundar sig på skattesystemet beskaffenhet och systematik, och inte en motivering på grundval av ett fristående och allmänt syfte om skälig beskattning, eller på vilket sätt lagstiftaren överskred sitt mycket stora utrymme för skönsmässig bedömning i samband med tillämpningen av denna princip genom att anta regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, vilket innebar att det blev nödvändigt att anta bestämmelsen om företagsrekonstruktion.

155 Kommissionen har slutligen bestritt att sökandens argument är välgrundade.

156 Tribunalen finner inledningsvis, i likhet med vad som konstaterades ovan i punkt 102, att kommissionens invändning om att den aktuella grunden inte kan upptas till sakprövning, inte kan godtas. Det framgår nämligen av den rättspraxis som kommissionen åberopat i nämnda punkt, 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.

157 När det gäller påståendet att grunden är obegriplig, konstaterar tribunalen, i likhet med vad sökanden påstått, att kommissionen kunde pröva de argument som sökanden anfört i sak, och särskilt det argument som avser principen om att skatt ska betalas efter skatteförmåga, vilken – såsom har påståtts – nämndes i det angripna beslutet.

158 När det gäller frågan huruvida sökandens argument är välgrundade, hänvisar tribunalen till den rättspraxis som nämnts ovan i punkt 92, enligt vilken en åtgärd inte uppfyller selektivitetskriteriet, när 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 samtidigt motiveras av beskaffenheten eller den allmänna systematiken i det system i vilket åtgärden ingår.

159 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 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 91 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 91 ovan, EU:C:2011:550, punkt 70).

160 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 91, EU:C:2011:550, punkterna 73–75).

161 I det angripna beslutet har kommissionen gjort en 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.

162 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.

163 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).

164 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.

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

166 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.

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

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

169 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 att missbruk i samband med överföring av underskott. Med hänsyn dels till att regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag syftar till att förhindra missbruk och dels, 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.

170 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 betalningsförmåga, 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.

171 Den omtvistade åtgärden kan inte heller motiverats 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 möjligheten att behålla sina underskott i enlighet med bestämmelsen om outnyttjade reserver.

172 Tribunalen konstaterar härvid att argumentet avseende en avsaknad av kontroll över användningen av underskottet 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 är att underlätta tillgången till kapital för bolag i svårigheter inte anses utgöra en del av skattesystemets inre sammanhang.

173 Tribunalen finner således att varken sökanden eller Förbundsrepubliken Tyskland har anfört sådana omständigheter med stöd av vilka den omtvistade åtgärden kan anses motiverad i enlighet med kraven i den rättspraxis som nämnts ovan i punkterna 158–160.

174 Talan kan därför inte bifallas på den andra grunden. Tribunalen ogillar därmed talan i dess helhet.

Rättegångskostnader

175 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.

176 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.

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

178 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) Heitkamp BauHolding GmbH 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 5

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 12

Prövning i sak 13

Den första grunden: Huruvida den omtvistade åtgärden vid ett första påseende inte kunde anses vara selektiv 14

– Den första delen: Huruvida referenslagstiftningen fastställts felaktigt 14

– 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 16

– Den tredje delen: Huruvida kommissionen åsidosatte principen om skydd för berättigade förväntningar 20

Den andra grunden: Huruvida den omtvistade åtgärden är motiverad med hänsyn till skattesystemets beskaffenhet och systematik 21

Rättegångskostnader 24