

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 28 juni 2018 (*)

”Överklagande – Statligt stöd – Tyska skattebestämmelser om överföring av underskott till framtida beskattningsår ('Sanierungsklausel') – Beslut om att förklara stödordningen oförenlig med den inre marknaden – Talan om ogiltigförklaring – Upptagande till prövning – Artikel 263 fjärde stycket FEUF – Villkoret personligen berörd – Artikel 107.1 FEUF – Begreppet statligt stöd – Selektivitetskriteriet – Fastställande av referensramen – Rättslig kvalificering av de faktiska omständigheterna”

I mål C-384/16 P,

angående ett överklagande enligt artikel 56 i stadgan för Europeiska unionens domstol, som ingavs den 12 april 2016,

Dirk Andres, i egenskap av konkursförvaltare i Heitkamp Bau Holding GmbH:s konkurs, Düsseldorf (Tyskland), företrädd av W. Niemann, S. Geringhoff och P. Dodos, Rechtsanwälte,

klagande,

i vilket de andra parterna är:

Europeiska kommissionen, företrädd av R. Lyal, T. Maxian Rusche och K. Blanck-Putz, samtliga i egenskap av ombud,

svarande i första instans

Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av T. Henze och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,

intervenient i första instans

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna A. Rosas, C. Toader, A. Prechal och E. Jarašič (referent),

generaladvokat: N. Wahl,

justitiesekreterare: handläggaren I. Illéssy,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 19 oktober 2017,

och efter att den 20 december 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Dirk Andres, i egenskap av konkursförvaltare i Heitkamp BauHolding GmbH:s (nedan kallat HBH) konkurs, har i sitt överklagande dels yrkat att tribunalens dom av den 4 februari 2016, Heitkamp BauHolding/kommissionen (T-287/11, EU:T:2016:60) (nedan kallad den överklagade domen) ska upphävas i den del tribunalen genom nämnda dom ogillade HBH:s 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, 2011, s. 26) (nedan kallat det omtvistade beslutet), dels yrkat att detta beslut ska ogiltigförklaras.

2 Europeiska kommissionen har i sitt anslutningsöverklagande yrkat att domstolen ska upphäva den överklagade domen i den del tribunalen genom nämnda dom ogillade den invändning om rättegångshinder som framstälts mot talan och följaktligen bifalla yrkandet om att talan i första instans inte ska tas upp till sakprövning.

Bakgrund till tvisten och det omtvistade beslutet

3 Bakgrunden till tvisten och det omtvistade beslutet – såsom de har beskrivits i punkterna 1–35 i den överklagade domen – kan sammanfattas enligt följande.

Tysk rätt

4 I Tyskland får underskott som uppkommer under ett beskattningsår enligt 10d § punkt 2 i Einkommensteuergesetz (inkomstskattelag, nedan kallad EStG) föras över till nästkommande beskattningsår, vilket innebär att de aktuella underskotten får dras av från beskattningsbara intäkter under efterföljande år (nedan kallad regeln om förlustutjämning). Enligt 8 § punkt 1 Körperschaftsteuergesetz (lagen om bolagsskatt, nedan kallad KStG) är regeln om förlustutjämning även tillämplig på företag som är skattskyldiga till bolagsskatt.

5 Möjligheten till överföring av underskott ledde till uppköp av företag som har upphört med sin verksamhet, men som ändå hade underskott som var avdragsberättigade, vilket uteslutande var motiverat av skattehänsyn. För att hindra sådan verksamhet, vilken betraktas som oskälig, införde den tyska lagstiftaren år 1997 genom § 8 punkt 4 KStG en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag så att den enbart gällde företag som i juridiskt och ekonomiskt hänseende är identiska med dem som bokfört underskotten.

6 § 8 punkt 4 KStG upphävdes med verkan från den 1 januari 2008 genom Unternehmensteuerreformgesetz (lag om företagsbeskattningsreform). Genom denna lag infördes en ny § 8c punkt 1 i KStG (nedan kallad regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag) som begränsar eller utesluter möjligheten till underskottsavdrag om ett förvärv av 25 procent eller mer av andelarna i ett företag äger rum (nedan kallat "klandervärt andelsförvärv"). Enligt denna bestämmelse medför en överlåtelse av mellan 25 och 50 procent av aktiekapital, ägarandelar, andelsrättigheter eller rösträttigheter i ett bolag inom fem år från överlåtelsen, att de utnyttjade underskotten förfaller i förhållande till hur stor procentandel av andelarna som överlåts. Vid förvärv av mer än 50 procent av aktiekapital, ägarandelar, andelsrättigheter eller rösträttigheter i ett bolag blir utnyttjade underskott inte lägre avdragsgilla.

7 Något undantag från regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag fanns inte. Skattemyndigheterna kunde emellertid vid ett klandervärt andelsförvärv i syfte att rekonstruera ett företag i svårigheter, bevilja skäliga skattelättnader i enlighet med ett dekret från Bundesministerium der Finanzen (förbundsfinansministeriet, Tyskland) av den 27 mars 2003.

8 I juni 2009 infördes genom Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (lag om sjukförsäkring rörande skattelättnader för medborgarna) en punkt 1a i § 8c KStG (nedan kallad bestämmelsen om företagsrekonstruktion eller den omtvistade åtgärden). Enligt den nya bestämmelsen kan ett företag föra över ett underskott, även i händelse av ett klandervärt andelsförvärv i den mening som avses i § 8c punkt 1 KStG, om följande villkor är uppfyllda: Förvärvet görs i syfte att rekonstruera bolaget. Vid tidpunkten för förvärvet var bolaget insolvent eller överskuldssatt eller hotade att bli det. De viktigaste strukturerna bevaras, vilket sker i huvudsak genom att behålla anställda med hjälp av ett betydande tillskott till rörelsekapitalet eller avskrivning av skulder som fortfarande kan återkrävas. Ingen förändring av den ekonomiska sektorn ägde rum inom fem år från aktieförvärvet och bolaget hade vid tidpunkten för förvärvet inte upphört med sin verksamhet.

9 Den omtvistade åtgärden trädde i kraft den 10 juli 2009 och tillämpas retroaktivt från och med den 1 januari 2008, dagen för ikraftträdandet av regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag.

Det omtvistade beslutet

10 I artikel 1 i det angripna beslutet fann kommissionen att "[d]et statliga stöd som [Förbundsrepubliken] Tyskland genom 8c § punkt 1a [KStG] olagligen har genomfört ... är oförenligt med den inre marknaden".

11 Vid kvalificeringen av bestämmelsen om företagsrekonstruktion som statligt stöd i enlighet med artikel 107.1 FEUF konstaterade kommissionen bland annat att denna bestämmelse utgör ett undantag från den regel som fastställs i § 8 punkt 1 KStG, som föreskrev en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag avseende utnyttjade underskott i bolag där det skett en förändring av aktieägarkretsen, och att nämnda bestämmelse följaktligen kunde medföra en selektiv fördel för företag som uppfyller villkoren för att omfattas av bestämmelsen, en fördel som inte var motiverad med hänsyn till skattesystemets art eller systematik, eftersom den omtvistade åtgärden syftade till att komma till rätta med problemen till följd av den ekonomiska och finansiella krisen, vilket utgjorde ett syfte som inte rör systemet som sådant. I artiklarna 2 och 3 i beslutet fastställde emellertid kommissionen att vissa enskilda stöd som beviljats inom ramen för nämnda stödordning, under förutsättning att vissa villkor uppfylls, var förenliga med den inre marknaden.

12 I artikel 4 i det omtvistade beslutet förpliktade kommissionen Förbundsrepubliken Tyskland att från stödmottagarna återkräva det oförenliga stöd som beviljats enligt den stödordning som avses i artikel 1 i detta beslut. Enligt artikel 6 i beslutet ska medlemsstaten bland annat förse kommissionen med en förteckning över dessa stödmottagare.

Bakgrund till tvisten

13 HBH är ett bolag som sedan år 2008 varit konkurshotat. Den 20 februari 2009 köpte moderbolaget upp aktierna i syfte att slå samman bolagen i samband med en omstrukturering. Vid tidpunkten för förvärvet uppfyllde HBH villkoren för en tillämpning av bestämmelsen om företagsrekonstruktion. Detta konstaterades i ett bindande besked utfärdat av Finanzamt Herne (skattemyndigheten i Herne, Tyskland) den 11 november 2009 (nedan kallad det bindande beskedet). Vidare hade HBH den 29 april 2010 erhållit ett besked om preliminär bolagsskatt för

beskattningsåret 2009 från skattemyndigheten i Herne i vilket underskott som överförts enligt denna bestämmelse beaktats.

14 I skrivelse av den 24 februari 2010 underrättade kommissionen Förbundsrepubliken Tyskland om att den hade beslutat att inleda ett formellt granskningsförfarande enligt artikel 108.2 FEUF med avseende på den omtvistade åtgärden. Genom en skrivelse av den 30 april 2010 förordnade förbundsfinansministeriet att den tyska skattemyndigheten inte längre skulle tillämpa denna åtgärd.

15 Den 27 december 2010 ersattes således det preliminära beskedet av den 29 april 2010 med ett nytt besked om preliminär bolagsskatt för beskattningsåret 2009, i vilket bestämmelsen om företagsrekonstruktion inte beaktades. I januari 2011 erhöll HBH besked angående preliminär bolagsskatt för tidigare beskattningsår i vilka bestämmelsen om företagsrekonstruktion inte heller beaktades. Den 1 april 2011 erhöll HBH ett skattebesked angående bolagsskatt för beskattningsåret 2009. Eftersom § 8c punkt 1a i KStG inte tillämpades, kunde bolaget inte använda underskott som förelåg den 31 december 2008.

16 Den 19 april 2011 upphävde skattemyndigheten i Herne det bindande beskedet.

17 Den 22 juli 2011 vidarebefordrade Förbundsrepubliken Tyskland till kommissionen en förteckning över de företag som omfattats av den omtvistade åtgärden. Republiken Tyskland tillhandahöll även en förteckning över bolag beträffande vilka bindande besked angående tillämpningen av bestämmelsen om företagsrekonstruktion hade upphävts. HBH ingick i denna förteckning.

Förfarandet vid tribunalen och den överklagade domen

18 HBH väckte, genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 6 juni 2011, talan om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet.

19 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, en invändning om rättegångshinder.

20 Förbundsrepubliken Tyskland ansökte genom handling som inkom till tribunalens kansli den 29 augusti 2011 om att få intervensera i målet till stöd för HBH:s yrkanden. I beslut av den 5 oktober 2011 beviljade ordföranden på tribunalens andra avdelning ansökan.

21 Genom beslut av den 21 maj 2014 fastställdes att invändningen om rättegångshinder skulle prövas i samband med prövningen av målet i sak, i enlighet med artikel 114.4 i rättegångsreglerna.

22 Till stöd för talan åberopade HBH två grunder. För det första hävdades att den omtvistade åtgärden inte var selektiv, och för det andra att åtgärden motiveras av skattesystemets art och systematik.

23 Genom den överklagade domen ogillade tribunalen invändningen om rättegångshinder och fastställde att HBH var direkt och personligen berörd av det omtvistade beslutet på grund av att det före beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet beviljats en rätt till skattereduktion, vilket intygats av de tyska skattemyndigheterna, och att det dessutom hade ett berättigat intresse av att få saken prövad. Tribunalen ogillade därefter HBH:s talan.

Parternas yrkanden och förfarandet vid domstolen

24 HBH har yrkat att domstolen ska

- upphäva punkterna 2 och 3 i domslutet i den överklagade domen och ogiltigförklara det omtvistade beslutet,
- i andra hand, upphäva punkterna 2 och 3 i domslutet i den överklagade domen och återförvisa målet till tribunalen, och
- förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

25 Kommissionen har yrkat att domstolen ska ogilla överklagandet och förplikta HBH att ersätta rättegångskostnaderna.

26 Kommissionen har i sitt anslutningsöverklagande yrkat att domstolen ska

- upphäva punkt 1 i domslutet i den överklagade domen,
- avvisa talan vid tribunalen,
- avvisa överklagandet,
- upphäva punkt 3 i domslutet i den överklagade domen, genom vilken kommissionen förpliktats att ersätta en tredjedel av rättegångskostnaderna och
- förplikta HBH att ersätta rättegångskostnaderna i förfarandet vid domstolen och i förfarandet vid tribunalen.

27 HBH har yrkat att domstolen ska ogilla anslutningsöverklagandet och förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

28 Under förhandlingen har Förbundsrepubliken Tyskland yttrat sig muntligen, varvid det framkommit att denna stat stöder HBH:s yrkande om att anslutningsöverklagandet ska ogillas, den överklagade domen upphävas i den del tribunalen ogillade talan i första instans och att det omtvistade beslutet ska ogiltigförklaras.

Prövning av anslutningsöverklagandet

29 Eftersom anslutningsöverklagandet rör frågan om upptagande till sakprövning av talan i första instans, det vill säga en rättegångsfråga i förhållande till prövningen av de sakfrågor som aktualiseras genom överklagandet i huvudsaken, ska anslutningsöverklagandet prövas först.

Parternas argument

30 Kommissionen har gjort gällande att tribunalen i punkterna 50–79 i den överklagade domen gjorde en felaktig rättstillämpning i sin tolkning av begreppet personligen berörd i den mening som avses i artikel 263 fjärde stycket FEUF.

31 Kommissjonen har med hänvisning till dom av den 19 oktober 2000, Italien och Sardegna Lines/kommissionen, (C?15/98 och C?105/99, EU:C:2000:570), och 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, EU:C:2011:368), hävdad att det relevanta kriteriet för fastställandet av huruvida en sökande är personligen berörd av ett kommissionsbeslut i vilket en stödordning förklaras oförenlig med den inre marknaden är att sökanden är en faktisk eller potentiell mottagare av ett stöd som beviljats enligt ordningen. Endast de verkliga stödmottagarna är personligen berörda av ett sådant beslut.

32 I punkterna 62, 70 och 74 i den överklagade domen grundade inte tribunalen sitt beslut på denna rättspraxis utan på domar som inte är relevanta i förevarande fall. I förevarande mål förelåg nämligen ingen av de omständigheter som i de mål som ledde till dom av den 17 januari 1985, Piraiki-Patraiki m.fl./kommissionen (11/82, EU:C:1985:18), dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen (C?182/03 och C?217/03, EU:C:2006:416), dom av den 17 september 2009, kommissionen/Koninklijke FrieslandCampina (C?519/07 P, EU:C:2009:556), dom av den 27 februari 2014, Stichting Woonpunt m.fl./kommissionen (C?132/12 P, EU:C:2014:100) samt dom av den 27 februari 2014, Stichting Woonlinie m.fl./kommissionen (C?133/12 P, EU:C:2014:105) – vilka tribunalen hänvisade till – låg till grund för slutsatsen att klagandena var personligen berörda.

33 I motsats till vad tribunalen angav i punkterna 63 och 74 i den överklagade domen, är bedömningen av huruvida talan kan tas upp till sakprövning i första instans inte beroende av HBH:s "rättsliga och faktiska situation" eller förekomsten av en "förvärvad rätt", utan bedömningen är enbart beroende av huruvida bolaget faktiskt har tagit emot stöd inom ramen för den aktuella stödordningen. I punkterna 75 och 76 i den överklagade domen gjordes även en felaktig rättstillämpning, eftersom det av 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, EU:C:2011:368), vilken tribunalen grundade sig på i punkt 76 i den överklagade domen, endast går att dra slutsatsen att det för bedömningen av kriteriet personligen berörd saknar betydelse om kommissionens beslut åtföljs av ett föreläggande om återkrav av stöd som faktiskt beviljats eller inte.

34 Kommissionen har vidare påpekat att den avgörande faktorn som tribunalen tagit fasta på i sin bedömning av HBH:s "rättsliga och faktiska situation" för att konstatera att bolaget berörs personligen av det omtvistade beslutet, är förekomsten av en "förvärvad rätt", vilket nämns i punkt 74 i den överklagade domen. Om denna "förvärvade rätt" bör förstås som en förvärvad rättighet i den mening som avses i unionsrätten, gjorde tribunalen en felaktig rättstillämpning. En sådan rätt kan enbart erkännas i enlighet med principen om skydd för berättigade förväntningar och enligt domstolens rättspraxis är ett sådant skydd nämligen i princip uteslutet med avseende på stöd som beviljats i strid med anmälningsskyldigheten i artikel 108.3 FEUF.

35 På grundval av denna anmärkning har kommissionen även gjort gällande att för det fall tribunalen med "förvärvad rätt" avser en rättighet som förvärvats enligt nationell lagstiftning, har den även i detta fall gjort en felaktig rättstillämpning, eftersom en rättighet som förvärvats enligt nationell lagstiftning, under sådana omständigheter som i förevarande fall, strider mot rättspraxis, enligt vilken det inte går att åberopa förmånen av en sådan rättighet när det gäller stöd som beviljats i strid med artikel 108.3 FEUF.

36 Kommissionen anser därför att punkt 1 i domslutet i den överklagade domen ska upphävas, eftersom HBH inte är en faktisk mottagare av stödet i fråga, och att talan i första instans ska avvisas.

37 HBH och Förbundsrepubliken Tyskland har gjort gällande att anslutningsöverklagandet saknar grund.

Domstolens bedömning

38 Enligt artikel 263 fjärde stycket FEUF får alla fysiska eller juridiska personer på de villkor som anges i första och andra styckena 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.

39 I förevarande fall är det för det första utrett, såsom tribunalen påpekade i punkt 57 i den överklagade domen, att det omtvistade beslutet enbart riktar sig till Förbundsrepubliken Tyskland. För det andra var det, såsom framgår av punkterna 58–79 i denna dom, bedömningen att HBH var direkt och personligen berört av detta beslut, och således med stöd av den andra situationen som avses i denna bestämmelse, som låg till grund för tribunalens slutsats att HBH hade talerätt.

40 I den första delen av den enda anförda grunden har kommissionen, i huvudsak, gjort gällande att tribunalen i punkterna 62, 63, 70 och 74–77 i den överklagade domen gjorde en felaktig rättstillämpning vid bedömningen av dessa villkor för upptagande till sakprövning av HBH:s talan mot bakgrund av bolagets faktiska och rättsliga situation, medan det enda relevanta kriteriet var huruvida bolaget var en faktisk eller potentiell mottagare av stödet i fråga.

41 Enligt fast rättspraxis kan andra personer än dem som ett beslut är riktat till göra anspråk på att vara personligen berörda endast om beslutet angår dem på grund av vissa egenskaper som är utmärkande för dem eller på grund av en faktisk situation som särskiljer dem i förhållande till alla andra personer och därigenom försätter dem i en ställning som motsvarar den som gäller för en person som ett beslut är riktat till (dom av den 15 juli 1963, Plaumann/kommissionen, 25/62, EU:C:1963:17, s. 223, och dom av den 27 februari 2014, Stichting Woonpunt m.fl./kommissionen, C?132/12 P, EU:C:2014:100, punkt 57).

42 Möjligheten att mer eller mindre exakt fastställa antalet rättssubjekt som en rättsakt är tillämplig på, eller till och med deras identitet, innebär inte att dessa rättssubjekt ska anses personligen berörda av rättsakten, om det står klart att den är tillämplig på grundval av en objektiv, rättslig eller faktisk, situation som fastställts i den aktuella rättsakten (dom av den 16 mars 1978, Unicme m.fl./rådet, 123/77, EU:C:1978:73, punkt 16, och dom av den 19 december 2013, Telefónica/kommissionen, C?274/12 P, EU:C:2013:852, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

43 Domstolen har i linje därmed fastställt att ett företag i princip inte kan föra talan mot ett beslut från kommissionen som förbjuder en stödordning avseende en viss sektor, om det endast berörs av detta beslut på grund av att det tillhör sektorn i fråga och i egenskap av potentiell mottagare av stödet. Ett sådant beslut framstår nämligen med avseende på ett sådant företag som en åtgärd med allmän giltighet som är tillämplig på objektiva bestämda situationer och medför rättsverkningar för en allmänt och abstrakt angiven personkrets (se dom av den 19 oktober 2000, Italien och Sardegna Lines/kommissionen, C?15/98 och C?105/99, EU:C:2000:570, punkt 33 och där angiven rättspraxis, och dom av den 19 december 2013, Telefónica/kommissionen, C?274/12 P, EU:C:2013:852, punkt 49).

44 När ett beslut berör en grupp personer som, på grund av kriterier som är utmärkande för gruppmedlemmarna, kunde identifieras eller skulle ha kunnat identifieras när rättsakten antogs, kan dessa personer dock vara personligen berörda av rättsakten då de ingår i en begränsad krets av ekonomiska aktörer (dom av den 13 mars 2008, kommissionen/Infront WM, C?125/06 P, EU:C:2008:159, punkt 71 och där angiven rättspraxis, och dom av den 27 februari 2014, Stichting Woonpunt m.fl./kommissionen, C?132/12 P, EU:C:2014:100, punkt 59).

45 De faktiska mottagarna av individuellt beviljat stöd enligt en stödordning där kommissionen

har förordnat att stödet ska återkrävas är således individuellt berörda i den mening som avses i artikel 263 fjärde stycket FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 oktober 2000, Italien och Sardegna Lines/kommissionen, C?15/98 och C?105/99, EU:C:2000:570, punkterna 34 och 35; se även 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, EU:C:2011:368, punkt 53.

46 Visserligen följer det av denna rättspraxis, såsom kommissionen har gjort gällande, att domsolen å ena sidan godtar att de faktiska mottagarna av individuellt stöd som beviljats enligt en stödordning som är oförenlig med den inre marknaden är personligen berörda av kommissionens beslut att förklara denna stödordning oförenlig med den inre marknaden och att stödet ska återkrävas samt, å andra sidan, att domstolen inte medger att en sökande anses vara personligen berörd enbart på grund av att företaget i fråga är en potentiell mottagare av stödet. Man kan emellertid inte dra slutsatsen, såsom kommissionen har hävdad, att när det gäller ett kommissionsbeslut i vilket en stödordning förklaras oförenlig med den inre marknaden, att det enda relevanta kriteriet för fastställandet av huruvida en sökande är personligen berörd i den mening som avses i artikel 263 fjärde stycket FEUF av ett sådant beslut är huruvida sökanden utgör en faktisk eller potentiell mottagare av ett stöd som beviljats enligt den ordningen.

47 Såsom även generaladvokaten påpekade i punkterna 57, 59, 67 och 68 i sitt förslag till avgörande, är nämligen den rättspraxis som nämns i punkterna 43 och 45 i förevarande dom, i det specifika sammanhanget rörande statligt stöd, endast ett konkret uttryck för det relevanta rättsliga kriteriet för bedömningen av villkoret personligen berörd i den mening som avses i artikel 263 fjärde stycket FEUF som slagits fast i dom av den 15 juli 1963, Plaumann/kommissionen (25/62, EU:C:1963:17). Enligt denna dom kan en klagande göra anspråk på att vara personligen berörd av ett beslut som är riktat till en annan person om beslutet angår klaganden på grund av vissa egenskaper som är utmärkande för densamme eller på grund av en faktisk situation som särskiljer denne från alla andra personer (se även, på området för statligt stöd, dom av den 19 oktober 2000, Italien och Sardegna Lines/kommissionen, C?15/98 och C?105/99, EU:C:2000:570, punkt 32, och 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, EU:C:2011:368, punkt 52, och på andra områden, dom av den 17 januari 1985, Piraiki-Patraiki m.fl./kommissionen, 11/82, EU:C:1985:18, punkterna 11, 19 och 31, och dom av den 13 mars 2018, European Union Copper Task Force/kommissionen, C?384/16 P, EU:C:2018:176, punkt 93).

48 Den omständigheten att en klagande kan komma att omfattas, eller inte omfattas av kategorin faktiska eller potentiella mottagare av individuellt stöd som beviljats enligt en stödordning som genom ett kommissionsbeslut förklarats oförenlig med den inre marknaden, kan inte vara avgörande vid bedömningen av huruvida nämnde klagande är personligen berörd av beslutet när det i vart fall är fastställt att vederbörande dessutom påverkas av beslutet på grund av vissa egenskaper som är utmärkande för denne klagande eller en faktisk situation som särskiljer denne från alla andra personer.

49 Det följer av det ovan anförda att tribunalen inte gjorde en felaktig rättstillämpning när den, efter att i punkterna 60–62 i den överklagade domen ha erinrat om den rättspraxis som det redogörs för i punkterna 41–44 i denna dom, i punkt 63 i den överklagade domen konstaterade att den "ska pröva huruvida [HBH], mot bakgrund av dess faktiska och rättsliga situation, [skulle] anses vara personligen berörd av det [omtvistade] beslutet".

50 Härav följer även att tribunalen inte gjorde en felaktig rättstillämpning när den i punkterna 62, 70 och 74 i den överklagade domen, till stöd för sin bedömning, grundade sig på de domar som nämns i punkt 32 i denna dom, eftersom samtliga avser tillämpningen av villkoret personligen berörd i enlighet med dom av den 15 juli 1963, Plaumann/kommissionen (25/62, EU:C:1963:17) i

situationer där det, såsom i förevarande fall, inte framstod som relevant att hänvisa till utmärkande egenskaper enligt denna rättspraxis, som tar sig uttryck i en åtskillnad mellan faktiska eller potentiella stödmottagare av ett individuellt stöd som beviljats inom ramen för en stödordning som förklarats oförenlig med den inre marknaden.

51 Tribunalen gjorde inte heller någon felaktig rättstillämpning när den i punkterna 75 och 76 i den överklagade domen, med stöd av 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, EU:C:2011:368), tillbakavisade kommissionens argument att endast en fördel som beviljats med statliga medel kan ligga till grund för att HBH ska anses personligen berörd. Såsom redan har påpekats i punkt 47 i denna dom är det relevanta kriteriet för att slå fast att en klagande är personligen berörd i den mening som avses i artikel 263 fjärde stycket FEUF av ett kommissionsbeslut i vilket ett stöd förklaras vara oförenligt med den inre marknaden, huruvida klaganden berörs av beslutet på grund av vissa egenskaper som är utmärkande för nämnde klaganden eller en faktisk situation som särskiljer denne från alla andra personer, vilket tribunalen på ett korrekt sätt framhöll i punkt 76 i den överklagade domen.

52 Följaktligen kan den första delen av den enda grund som anförts till stöd för anslutningsöverklagandet inte vinna framgång.

53 Vad gäller den andra och den tredje delen av denna grund, ska det erinras om att kommissionen har kritiserat tribunalen för att den, i punkt 74 i den överklagade domen, gjorde en felaktig rättstillämpning när den fann att HBH var personligen berörd på grund av att detta företag hade en "förvärvad rätt" att erhålla stöd inom ramen för den omtvistade åtgärden.

54 I detta avseende bör det noteras att tribunalen i punkt 74 i nämnda dom bland annat konstaterade att "omständigheterna i förevarande fall där det har konstaterats att [HBH] ... redan hade förvärvat en rätt till skattenedsättning, vilken intygats av de tyska skattemyndigheterna, ... [innebar att denna] omständighet skilde sig i förhållande till andra aktörer som endast berörs i den egenskapen att de potentiellt kan omfattas av den omtvistade åtgärden", varvid tribunalen i detta avseende hänvisade till punkt 68 i samma dom.

55 I punkt 68 i denna dom konstaterade tribunalen att de omständigheter som den hade fastställt i punkterna 66 och 67 i denna dom såsom utmärkande för HBH faktiska och rättsliga situation i den mening som avses i dom av den 15 juli 1963 *Plaumann/kommissionen* (25/62, EU:C:1963:17), hade intygats av tyska skattemyndigheter, särskilt genom det bindande beskedet. Dessa omständigheter bestod i dels att HBH, före kommissionens inledande av det formella granskningsförfarandet, hade rätt att överföra underskott med stöd av den tyska lagstiftningen, eftersom de villkor som fastställs i bestämmelsen om företagsrekonstruktion var uppfyllda, dels att HBH under år 2009 gjort beskattningsbara vinster och bokfört avdrag för underskott som förts över med stöd av bestämmelsen om företagsrekonstruktion.

56 Tribunalen drog i punkt 69 i den överklagade domen slutsatsen att "[m]ed tillämpning av den tyska lagstiftningen var det därmed säkerställt att [HBH] vid tidpunkten för utgången av beskattningsåret 2009 hade erhållit en skattenedsättning, vilken [HBH] 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 ... enbart en fråga om tid med hänsyn till det sätt på vilket skattebestämmelserna tillämpades". I punkt 69 konstaterades vidare att HBH "hade ... en förvärvad rätt, som intygats av de tyska myndigheterna före antagandet av beslutet att inleda förfarandet och det efterföljande [omtvistade] 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" samt att "[HBH] därigenom enkelt [kunde] identifieras av de tyska

skattemyndigheterna och av kommissionen”.

57 Tribunalen drog i punkt 70 i den överklagade domen slutsatsen att HBH ”kan ... inte enbart anses utgöra ett företag som berörs av det [omtvistade] beslutet på grund av att det tillhör den aktuella branschen och i egenskap av potentiell stödmottagare, utan ska tvärtom anses ingå i en begränsad krets av ekonomiska aktörer, vilka var identifierade, eller åtminstone enkelt kunde identifieras, vid tidpunkten då det [omtvistade] beslutet antogs, i den mening som avses i dom [av den 15 juli 1963, Plaumann/kommissionen, (25/62, EU:C:1963:17)].

58 Det följer således av en läsning av de relevanta avsnitten i den överklagade domen att tribunalens användning av uttrycket ”förvärvad rätt” i punkt 74 i nämnda dom endast var avsedd att kortfattat hänvisa till HBH:s särskilda rättsliga och faktiska situation, vilken kunde läggas till grund för bedömningen att bolaget var personligen berört av det omtvistade beslutet i den mening som avses i dom av den 15 juli 1963 Plaumann/kommissionen (25/62, EU:C:1963:17).

59 Den andra och den tredje delen av den anförda grunden till stöd för anslutningsöverklagandet bygger således på en felaktig tolkning av den överklagade domen och saknar grund. Anslutningsöverklagandet ska således ogillas i sin helhet.

Prövning av huvudöverklagandet

60 HBH har till stöd för sitt överklagande åberopat två grunder, varav den första avser åsidosättande av den motiveringsskyldighet som åligger tribunalen och den andra avser åsidosättande av artikel 107 FEUF. Den andra grunden ska prövas inledningsvis.

Parternas argument

61 Genom sin andra grund har HBH för det första gjort gällande att tribunalen åsidosatte artikel 107 FEUF genom att fastställa en felaktig referensram när den bekräftade kommissionens ståndpunkt att regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag utgör den relevanta referensramen i förevarande fall. I punkterna 103 och 106 i den överklagade domen angav tribunalen korrekt den allmänna skatteordningen, nämligen regeln om förlustutjämning. Det är emellertid regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag i § 8c punkt 1 KStG och, följaktligen, undantaget från det allmänna systemet, som tribunalen borde ha fastställt som den allmänna eller normala skatteordningen som ska tillämpas inom ramen för bedömningen av villkoret om selektivitet. Tribunalen underlät felaktigt att beakta regeln om förlustutjämning. Genom att som ”referensram” tillämpa ett undantag från det allmänna skattesystemet, har tribunalen gjort en felaktig rättstillämpning eller, åtminstone, missuppfattat den bevisning som lagts fram eller den nationella rätten.

62 Det utgör även en felaktig rättstillämpning att fastställa det allmänna eller normala skattesystemet genom en sammanställning av den grundläggande regeln och undantaget, eftersom de regler på grundval av vilka tribunalen gjorde sammanställningen i punkt 104 i den överklagade domen inte befinner sig på samma normhierarkiska plan. Regeln om förlustutjämning utgör nämligen ett uttryck för den konstitutionella principen om att skatt ska betalas efter förmåga.

63 Det framgår dessutom av punkterna 104 och 107 i den överklagade domen att tribunalen i samband med fastställandet av referensramen, även ”likställt” den första och den andra etappen av prövningen av villkoret om selektivitet och gjort en felaktig tillämpning av rättspraxis.

64 För det andra åsidosatte tribunalen artikel 107 FEUF i samband med prövningen av om den omtvistade åtgärden på förhand är selektiv. Tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning genom att anse att den rättsliga och faktiska situationen för företag som är i behov av rekonstruktion och

sunda företag var jämförbara. I synnerhet räcker inte det syfte som eftersträvas med alla skattebestämmelser, nämligen att generera skatteintäkter, för att situationerna för de berörda aktörerna ska anses jämförbara.

65 Vidare utgör faktiskt bestämmelsen om företagsrekonstruktion en allmän åtgärd. Punkt 141 i den överklagade domen strider mot rättspraxis av vilken det följer att den enda relevanta omständigheten för bedömning av om en åtgärd har allmän giltighet är huruvida den är tillämplig oavsett arten eller syftet med företagets verksamhet eller huruvida dess tillämpning kräver att företaget ändrar sin verksamhet.

66 För det tredje åsidosatte tribunalen artikel 107 FEUF när den underkände motiveringen till införandet av bestämmelsen om företagsrekonstruktion. I punkterna 158–160 och 164–166 i den överklagade domen slog tribunalen felaktigt fast att syftet med denna bestämmelse är att främja rekonstruktion av företag i svårigheter och konstaterade att detta syfte ligger utanför skattesystemet. I punkterna 166–170 i den överklagade domen underkände även tribunalen felaktigt den motivering som grundar sig på principen om att skatt ska betalas efter förmåga.

67 HBH har vidare hävdats att den andra grunden kan tas upp till sakprövning, eftersom den enbart avser rättsfrågor. I synnerhet omfattar den inte en bedömning av faktiska omständigheter, utan tillämpningen av felaktiga kriterier vid bestämningen av referensramen och tribunalens rättsliga kvalificering av de faktiska omständigheterna, vilket omfattas av domstolens prövning i ett mål om överklagande.

68 Kommissionen har i första hand gjort gällande att den andra grunden inte kan tas upp till sakprövning. Den första och den tredje delen av denna grund avser fastställandet av nationell rätt och följaktligen frågor rörande faktiska omständigheter. Under alla omständigheter, i den mån HBH i denna grunds första del kritiserar tribunalen för att ha fastställt referensramen med beaktande av en lagstiftning som endast gäller för en särskild grupp av företag, bygger den på en felaktig tolkning av punkterna 103–109 i den överklagade domen. Tribunalen begränsade sig i dessa punkter till att identifiera den lagstiftning som är tillämplig på alla företag, eftersom det är den ekonomiska identiteten och kontinuiteten som är avgörande för möjligheten att överföra underskott, vilket utgör faktiska omständigheter.

69 Den andra delen av den andra grunden kan inte heller upptas till sakprövning. När det för det första gäller frågan om jämförbarheten avseende de ekonomiska aktörernas situation och frågan om att identifiera det relevanta syftet i detta avseende är det frågor som rör de faktiska omständigheterna. För det andra gjorde tribunalen en felaktig rättstillämpning när den konstaterade att HBH:s argument att den omtvistade åtgärden skulle anses utgöra en generell åtgärd kunde upptas till sakprövning, eftersom argumentet inte kan betraktas som en utvidgning av den första delen av den första grunden som anfördes vid tribunalen.

70 I andra hand har kommissionen gjort gällande att överklagandet inte kan bifallas på den andra grunden. HBH:s argument angående avgränsningen av referensramen stöds vare sig av tysk lagstiftning eller av de handlingar som ingetts till tribunalen. Dessutom har den tyska lagstiftaren själv angett att regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag utgör den nya huvudregeln. Tribunalen gjorde således inte någon felaktig rättstillämpning genom att fastställa, efter införandet av § 8c punkt 1 KStG, att avskaffandet av möjligheten till underskottsavdrag i händelse av ett klandervärt andelsförvärv utgör den nya huvudregeln i tysk skatterätt.

71 Vad för det andra gäller HBH:s argument om den påstådda bristen på jämförbarhet när det gäller de berörda ekonomiska aktörernas situation grundar det sig på en felaktig tolkning av den överklagade domen. När det gäller förändring av den ekonomiska identiteten, föreligger det inte

någon skillnad mellan företag som är i behov av rekonstruktion och företag som inte kräver någon rekonstruktion.

72 Vidare är bestämmelsen om företagsrekonstruktion inte en allmän åtgärd utan en selektiv åtgärd. I detta avseende utgör dom av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939) inte något stöd för HBH:s ståndpunkt.

73 För det tredje gjorde tribunalen en riktig bedömning när den, i samband med prövningen av de faktiska omständigheterna, slog fast att bestämmelsen om företagsrekonstruktion syftar till att hjälpa företag i svårigheter. Under alla omständigheter är argumentet att denna bestämmelse syftar till att förhindra för hög beskattning verkningslöst, eftersom tribunalen i punkterna 167–173 i den överklagade domen fann att en motivering är utesluten även om detta syfte godtas. Tribunalen har för övrigt också gjort en riktig bedömning när den underkände argumenten grundade på tysk författningsrätt och fiktiva vinster.

74 Förbundsrepubliken Tyskland har gjort gällande att tribunalen, i likhet med kommissionen, gjorde en felaktig rättstillämpning vid fastställandet av referensramen. Förbundsrepubliken Tyskland har hänvisat till dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar Förenade kungariket (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), och dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981), och gjort gällande att kommissionen, för att kvalificera en åtgärd som ”selektiv”, först måste fastställa den normala skatteordningen som är tillämplig i den berörda staten och därefter visa att den granskade åtgärden innebär att det görs åtskillnad mellan företag som, utifrån det syfte som eftersträvas med denna ordning, befinner sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation. Härvidlag kan ett tillvägagångssätt som enbart baserar sig på lagstiftningstekniken inte godtas.

75 I förevarande fall grundade sig emellertid kommissionens tillvägagångssätt uteslutande på lagstiftningstekniken och tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning genom att inte underkänna detta tillvägagångssätt trots att det strider mot domstolens rättspraxis. I den överklagade domen fastställde tribunalen på ett korrekt sätt innehållet i och räckvidden av de relevanta skattebestämmelserna, men den gjorde en felaktig rättslig kvalificering av dessa bestämmelser.

Domstolens bedömning

76 I den första delen av den andra grunden har HBH, med stöd av Förbundsrepubliken Tyskland, i huvudsak gjort gällande att tribunalen, i punkterna 103–107 i den överklagade domen, felaktigt fastställde den referensram utifrån vilken det ska bedömas om den omtvistade åtgärden var selektiv.

77 Kommissionen har invänt att den första delgrunden inte kan tas upp till sakprövning på grund av att den avser frågor som rör de faktiska omständigheterna. Domstolen påpekar att bedömningen av de faktiska omständigheterna och bevisningen visserligen inte – utom i det fall då de faktiska omständigheterna och bevisningen har missuppfattats – utgör en rättsfråga som i sig omfattas av domstolens prövning inom ramen för ett mål om överklagande. När tribunalen har fastställt eller bedömt de faktiska omständigheterna är domstolen däremot behörig att pröva den rättsliga kvalificeringen av dessa omständigheter och de rättsverkningar som tribunalen har funnit att denna ska medföra (dom av den 3 april 2014, Frankrike/kommissionen, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 78 och där angiven rättspraxis, och dom av den 20 december 2017, Comunidad Autónoma del País Vasco m.fl./kommissionen, C-66/16 P-C-69/16 P, EU:C:2017:999, punkt 97).

78 Domstolen är i ett mål om överklagande således, vad beträffar tribunalens bedömningar av

nationell rätt – vilka på området för statligt stöd utgör bedömningar av de faktiska omständigheterna – endast behörig att pröva om tribunalen har missuppfattat nämnda nationella rätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 april 2014, Frankrike/kommissionen, C?559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 79 och där angiven rättspraxis, och dom av den 20 december 2017, Comunidad Autónoma del País Vasco m.fl./kommissionen, C?66/16 P-C?69/16 P, EU:C:2017:999, punkt 98). Däremot utgör prövningen, inom ramen för ett mål om överklagande, av den rättsliga kvalificeringen av denna nationell rätt som tribunalen gjort utifrån en unionsrättslig bestämmelse, en rättsfråga som omfattas av domstolens behörighet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 april 2014, Frankrike/kommissionen, C?559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 83, och dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck, C?524/14 P, EU:C:2016:971, punkterna 61–63).

79 I förevarande fall kan det konstateras att HBH genom denna första delgrund inte bestrider innehållet i eller räckvidden av nationell rätt, såsom dessa omständigheter fastställts av tribunalen, utan snarare klassificeringen av ”referensramen” som tribunalen, i likhet med kommissionen i det omtvistade beslutet, fastställde såsom regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag.

80 Begreppet ”referensram” avser det första steget i bedömningen av villkoret avseende fördelens selektivitet, vilket enligt domstolens rättspraxis i sig utgör ett villkor för att det ska föreligga ”statligt stöd” i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C?106/09 P och C?107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 74 och där angiven rättspraxis, och dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C?20/15 P och C?21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54).

81 Eftersom HBH:s argument syftar till att ifrågasätta den rättsliga kvalificering som tribunalen gjort av de faktiska omständigheterna, kan den första delen av den andra grunden tas upp till sakprövning.

82 När det gäller prövningen i sak ska det erinras om att enligt domstolens fasta praxis måste samtliga följande villkor vara uppfyllda för att en nationell åtgärd ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. För det första måste det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra måste denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska mottagaren av stödet ges en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrída eller hota att snedvrída konkurrensen (dom av den 10 juni 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C?140/09, EU:C:2010:335, punkt 31 och där angiven rättspraxis, och dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C?20/15 P och C?21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53).

83 När det gäller selektivitetskriteriet, följer det av fast rättspraxis att det vid bedömningen av detta villkor ska fastställas huruvida den aktuella nationella åtgärden, inom ramen för en viss rättslig reglering, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion” i förhållande till andra företag som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och som således är föremål för en särbehandling som i allt väsentligt kan anses vara diskriminerande (se, bland annat, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group SA m.fl., C?20/15 P och C?21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

84 Om åtgärden i fråga är avsedd som en generell stödordning, och inte som ett individuellt stöd, ankommer det på kommissionen att utreda om den åtgärden, trots att den ger en fördel med allmän räckvidd, enbart gynnar vissa företag eller vissa branscher (dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group SA m.fl., C?20/15 P och C?21/15 P, EU:C:2016:981,

punkt 55 och där angiven rättspraxis).

85 Vad särskilt gäller nationella åtgärder som innebär en skattefördel, ska det erinras om att en sådan åtgärd, som trots att den inte innebär en överföring av statliga medel försätter mottagarna i en situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i, kan ge en selektiv fördel till mottagarna och därmed utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. En skattefördel som följer av en generell åtgärd som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga ekonomiska aktörer utgör däremot inte statligt stöd i den mening som avses i denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 72 och 73 och där angiven rättspraxis; se även dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 56).

86 För att en nationell skatteåtgärd ska kunna kvalificeras som "sektiv" ska kommissionen först slå fast vilket allmänt skattesystem eller "normalt" skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten. Därefter ska kommissionen visa att skatteåtgärden avviker från det allmänna systemet i det att den medför att skillnader görs i behandlingen av ekonomiska aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer (dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group SA m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

87 Begreppet statligt stöd avser dock inte sådana åtgärder som innebär att skillnader görs i behandlingen av företag som, med hänsyn till målsättningen med den aktuella rättsliga regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer, och vilka åtgärder således i princip är selektiva, när den berörda medlemsstaten, i ett tredje steg, visar att denna skillnad i behandling är motiverad, eftersom den följer av arten av eller systematiken i det system som åtgärderna utgör en del av (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 52; se även dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 58 och där angiven rättspraxis).

88 Prövningen av selektivitetskriteriet innebär i princip att det först måste fastställas en referensram för åtgärden i fråga, varvid fastställandet av referensramen är av särskild betydelse när det gäller skatteåtgärder, eftersom själva förekomsten av en fördel bara kan fastställas i förhållande till en så kallad "normal" beskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03 P, EU:C:2006:511, punkt 56, och dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 55).

89 Fastställandet av vilka företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation är således beroende av att det först görs en definition av den rättsliga reglering utifrån vars syfte jämförbarheten i faktiskt och rättsligt hänseende i förekommande fall ska bedömas för de företag som gynnas respektive inte gynnas (dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 60).

90 Ett skattesystem kan emellertid anses vara "sektivt" endast om det utformats så, att de företag som eventuellt åtnjuter en selektiv fördel generellt betalar lika hög skatt som övriga företag men omfattas av undantagsbestämmelser, så att den selektiva fördelen kan anses bestå i skillnaden mellan den normala skatten och den skatt som erläggs av de förstnämnda företagen (dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 . EU:C:2011:732,732, punkt 91).

91 Tillmäts selektivitetskriteriet en sådan innebörd förutsätter detta nämligen att ett

skattesystem måste vara utformat enligt en viss lagstiftningsteknik för att kunna kvalificeras som selektivt, vilket leder till att nationella skattebestämmelser direkt undgår kontrollen avseende statliga stöd redan av det skälet att de omfattas av en annan lagstiftningsteknik, trots att de rättsligt eller faktiskt – genom att anpassa eller kombinera olika skatteregler – leder till samma resultat. En sådan innebörd strider således mot fast rättspraxis enligt vilken det i artikel 107.1 FEUF inte görs någon åtskillnad mellan statliga åtgärder med hänsyn till deras orsaker eller syften, utan de definieras i stället utifrån deras verkningar och således oberoende av vilken teknik som har använts (dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 87, 92 och 93 och där angiven rättspraxis).

92 Enligt denna rättspraxis får användningen av en viss lagstiftningsteknik inte medföra att nationella skatteregler omedelbart undgår kontroll enligt EUF-fördraget på området för statligt stöd, men åberopandet av den lagstiftningsteknik som använts är inte heller tillräckligt för att definiera den relevanta referensramen för bedömningen av selektivitetskriteriet, utom för att framhålla formen av statligt ingripande framför deras effekter. I likhet med vad generaladvokaten framhöll i punkt 108 i sitt förslag till avgörande, kan den använda lagstiftningstekniken inte vara en avgörande omständighet för att fastställa referensramen.

93 Det följer vidare av denna rättspraxis att även om lagstiftningstekniken inte är avgörande för att fastställa att en skatteåtgärd är selektiv, så att det inte alltid är nödvändigt att denna åtgärd utgör ett undantag från det allmänna skattesystemet, är det förhållandet att åtgärden utgör ett undantag med användning av denna lagstiftningsteknik relevant för denna bedömning när det framgår att två kategorier av aktörer särskiljs och i princip behandlas olika, nämligen de som omfattas av undantagsåtgärden och de som fortsatt omfattas av det allmänna skattesystemet, trots att dessa två kategorier befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till det syfte som eftersträvas med nämnda system (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 77).

94 Det ska dessutom påpekas att den omständigheten att enbart skattskyldiga som uppfyller villkoren för tillämpning av en åtgärd kan dra nytta av denna inte i sig betyder att den är selektiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42, och dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 59).

95 Det är mot bakgrund av dessa överväganden som det ska prövas huruvida, såsom HBH och Förbundsrepubliken Tyskland har hävdade, tribunalen åsidosatte artikel 107.1 FEUF, såsom den tolkats av domstolen, genom att konstatera att kommissionen inte hade gjort någon felaktig rättstillämpning när den slog fast att den relevanta referensramen för att bedöma huruvida den omtvistade åtgärden var selektiv utgjordes av regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag.

96 Domstolen påpekar att tribunalen i punkt 103 i den överklagade domen erinrade om att "kommissionen i det angripna beslutet ... 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. [HBH] hänför sig däremot till den mer allmänna [regeln om förlustutjämning] som är tillämplig vid all beskattning".

97 Tribunalen påpekade vidare i punkt 104 i domen, att "[regeln om förlustutjämning] utgör en möjlighet som samtliga bolag åtnjuter vid tillämpning av bolagsskattebestämmelserna" och 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". Tribunalen konstaterade slutligen att "[d]en 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".

98 I punkt 105 i domen anförde tribunalen vidare att "[b]estämmelsen 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".

99 I punkt 106 i domen drog tribunalen slutsatsen att "[d]et kan således konstateras att regeln om en begränsning av möjligheterna att överföra underskott, liksom [regeln om förlustutjämning], utgör en del av den lagstiftning i vilken den omtvistade åtgärden ingår" och att "[d]en relevanta lagstiftningen består i förevarande fall med andra ord av den allmänna [regeln om förlustutjämning], såsom den inskränks genom regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, och [att] 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 i ... rättspraxis".

100 I punkt 107 i domen konstaterade tribunalen "att kommissionen inte [hade gjort] 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 förlustutjämning]".

101 Såsom HBH och Förbundsrepubliken Tyskland har hävdat, ledde detta resonemang tribunalen till att felaktigt slå fast att enbart regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag utgjorde referensramen i den mening som avses i rättspraxis rörande artikel 107.1 FEUF, samtidigt som den allmänna regeln om förlustutjämning inte inkluderades.

102 Det framgår nämligen av detta resonemang att, även om tribunalen konstaterade att det fanns en allmän skattebestämmelse som gäller för alla företag som är skattskyldiga till bolagsskatt, nämligen regeln om förlustutjämning, fann tribunalen emellertid att kommissionen inte gjorde något fel när den ansåg att den relevanta referensramen för bedömningen av huruvida den omtvistade åtgärden var selektiv utgjordes av regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, trots att det var utrett att denna regel i sig var ett undantag från regeln om förlustutjämning och trots att en övergripande prövning av innehållet i dessa bestämmelser borde ha lett till slutsatsen att verkan av bestämmelsen om företagsrekonstruktion var att avgränsa en situation som omfattas av den allmänna regeln om förlustutjämning.

103 Såsom generaladvokaten har framhållit i punkt 109 i sitt förslag till avgörande, följer det av domstolens praxis, vilken det erinrats om i punkterna 90–93 i förevarande dom, att en skatteåtgärds selektivitet inte kan fastställas exakt på grundval av en referensram som består av ett antal bestämmelser som på ett konstlat vis har lyfts ut från en bredare rättslig ram. Genom att från den relevanta referensramen i förevarande fall undanta den allmänna regeln om förlustutjämning, är det uppenbart att tribunalen definierade referensramen alltför snävt.

104 I den mån tribunalen, för att komma fram till denna slutsats, grundade sig på den omständigheten att den omtvistade åtgärden var formulerad i form av ett undantag från regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, erinrar domstolen om att, såsom redan har påpekats i punkt 92 i förevarande dom, den lagstiftningsteknik som används inte får vara

avgörande för fastställandet av referensramen.

105 Dessutom går det inte i förevarande fall att härleda några argument till stöd för den överklagade domen ur dom av den 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525), eftersom domstolen i denna dom inte uttalade sig om vad som borde ha utgjort referensramen i det fallet.

106 Av det anförda följer att överklagandet ska bifallas på den av HBH anförda andra grundens första del, utan att det är nödvändigt att pröva argumenten i den andra delen av denna grund. Det bör också påpekas att det är på grundval av bedömningen, som utgör felaktig rättstillämpning, att kommissionen inte hade gjort sig skyldig till en felaktig rättstillämpning när den fastställde att den relevanta referensramen i förevarande fall för bedömningen av den omtvistade åtgärdens selektivitet utgjordes av regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, som tribunalen prövade HBH:s ytterligare argument som syftade till att visa dels att den omtvistade åtgärden på förhand inte är selektiv, dels att åtgärden är berättigad med hänsyn till skattesystemets art och systematik.

107 Såsom följer av den rättspraxis som angetts i punkterna 83 och 86–89 i förevarande dom innebär ett felaktigt fastställande av den referensram mot vilken åtgärdens selektivitet kommer att bedömas nödvändigtvis att hela bedömningen av villkoret om selektivitet blir felaktigt. Mot denna bakgrund bifaller domstolen överklagandet och upphäver punkterna 2 och 3 i domslutet i den överklagade domen, utan att det är nödvändigt att pröva vare sig den andra och den tredje delen av den andra grunden eller den första grunden för överklagandet.

Prövning av talan vid tribunalen

108 Enligt artikel 61 första stycket i stadgan för Europeiska unionens domstol kan domstolen, om den upphäver tribunalens avgörande, själv slutligt avgöra målet, om detta är färdigt för avgörande.

109 Så är fallet i detta mål. I detta sammanhang är det tillräckligt att konstatera att det framgår av de skäl som anges i punkterna 82–107 i förevarande dom att HBH:s talan vid tribunalen ska bifallas på grundval av den första delen av den första grunden, i den del HBH syftar till att visa att kommissionen gjorde en felaktig rättstillämpning när den fastställde den relevanta referensramen för bedömningen av den omtvistade åtgärdens selektivitet genom att definiera referensramen som utgörande regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag. Eftersom den omtvistade åtgärdens selektiva karaktär bedömdes av kommissionen mot en referensram som fastställdes på ett felaktigt sätt, ska det omtvistade beslutet ogiltigförklaras.

Rättegångskostnader

110 När överklagandet avvisas eller ogillas, eller när överklagandet bifalls och domstolen själv slutligt avgör saken, ska domstolen enligt artikel 184.2 i rättegångsreglerna besluta om rättegångskostnaderna.

111 Enligt artikel 138.1 i samma rättegångsregler, som är tillämplig i mål om överklagande med stöd av artikel 184.1 i dessa regler, ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats.

112 Eftersom kommissionen har tappat målet såvitt avser anslutningsöverklagandet och överklagandet i huvudsaken, det ifrågasatta beslutet har ogiltigförklaras och HBH har yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, ska kommissionen, förutom att bära sina egna rättegångskostnader, förpliktas att ersätta HBH:s rättegångskostnader såväl i första instans som i målet om överklagande.

113 Enligt artikel 184.4 i rättegångsreglerna, när intervenienten inte själv har överklagat, kan en intervenient i första instans inte förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna i målet om överklagande, annat än om intervenienten har deltagit i den skriftliga eller den muntliga delen av förfarandet vid domstolen. Om en sådan intervenient har deltagit i rättegången, får domstolen besluta att denna deltagare ska bära sina rättegångskostnader.

114 Förbundsrepubliken Tyskland, som intervenerade i första instans och som deltog i den muntliga förhandlingen inför domstolen, har inte yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Mot denna bakgrund finner domstolen att Förbundsrepubliken Tyskland ska bära sina rättegångskostnader i målet om överklagande.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

- 1) **Anslutningsöverklagandet ogillas.**
- 2) **Punkterna 2 och 3 i domslutet i Europeiska unionens tribunals dom av den 4 februari 2016, Heitkamp BauHolding/kommissionen (T-287/11, EU:T:2016:60) ogiltigförklaras.**
- 3) **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” ogiltigförklaras.**
- 4) **Europeiska kommissionen ska, förutom att bära sina rättegångskostnader, ersätta de rättegångskostnader som Dirk Andres orsakats, i egenskap av konkursförvaltare i Heitkamp BauHolding GmbHs konkurs, såväl i första instans som i målet om överklagande.**
- 5) **Förbundsrepubliken Tyskland ska bära sina rättegångskostnader i målet om överklagande.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.