

## KOMMISSIONENS AFGØRELSE

af 26. januar 2011

## om Tysklands statsstøtte C 7/10 (ex CP 250/09 og NN 5/10) Fremskrivning af skattemæssige underskud («Sanieringsklausel»)

(meddelt under nummer K(2011) 275)

(Kun den tyske udgave er autentisk)

(EØS-relevant tekst)

(2011/527/EU)

EUROPA-KOMMISSIONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Union og traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (TEUF), særlig artikel 108, stk. 2, første afsnit <sup>(1)</sup>,

under henvisning til aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, særlig artikel 62, stk. 1, litra a),

efter at have opfordret interesserede parter til at fremsætte deres bemærkninger i overensstemmelse med disse artikler <sup>(2)</sup>, og

ud fra følgende betragtninger:

## 1. SAGSFORLØB

- (1) Ved breve af 5. august 2009 og 30. september 2009 anmodede Kommissionen Tyskland om oplysninger om § 8c i Körperschaftsteuergesetz (lov om selskabsskat, i det følgende »KStG«). De tyske myndigheder besvarede anmodningerne ved brev af 20. august 2009 og 5. november 2009. Ved beslutning af 24. februar 2010 indledte Kommissionen den formelle undersøgelsesprocedure efter artikel 108, stk. 2, i TEUF vedrørende støtten.
- (2) Kommissionens beslutning om at indlede proceduren blev offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* <sup>(3)</sup>. Samtidig blev de interesserede parter opfordret til at fremsende bemærkninger.
- (3) De tyske myndigheder fremsendte derpå deres brev af 9. april 2010.
- (4) Henholdsvis den 9. april og 3. juni 2010 fandt der to møder sted i Bruxelles med repræsentanter for Tyskland. Tyskland fremsendte yderligere oplysninger den 2. juli 2010. Kommissionen har ikke modtaget bemærkninger fra interesserede parter.

<sup>(1)</sup> Med virkning fra den 1.12.2009 er EF-traktatens artikel 87 og 88 blevet erstattet af henholdsvis artikel 107 og 108 i TEUF. EF-traktatens artikel 87 og 88 svarer indholdsmæssigt til henholdsvis artikel 107 og 108 i TEUF. I denne afgørelse skal henvisning til artikel 107 og 108 i TEUF efter omstændighederne forstås som henvisning til henholdsvis artikel 87 og 88 i EF-traktaten.

<sup>(2)</sup> EUT C 90 af 8.4.2010, s. 8.

<sup>(3)</sup> Se fodnote 2.

## 2. BESKRIVELSE AF FORANSTALTNINGEN

## 2.1. Baggrund

- (5) Virksomhedsbeskatningen i Tyskland foregår i det væsentlige på grundlag af Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat, i det følgende »EStG«) og KStG. I henhold til EStG's § 10d, stk. 2, kan underskud, der er opstået i et skatteår, fremføres, idet underskud på op til et samlet beløb af 1 mio. EUR pr. år kan modregnes i senere års skattepligtige indkomst efter princippet om skatteevne. Denne mulighed for at fremføre underskud har i henhold til KStG's § 8, stk. 1, også virksomheder, der er underlagt selskabsbeskatning.
- (6) Muligheden for at fremføre underskud afstedkom handel med virksomheder, der allerede for længst havde indstillet enhver aktivitet, men som stadig havde fremførte underskud (såkaldte underskudsselskaber (Mantelgesellschaften)).
- (7) For at modvirke en sådan handel med underskudsselskaber begrænsede den tyske lovgiver i 1997 muligheden for at fremføre underskud ved at indføre den såkaldte Mantelkaufregelung (ordning vedrørende handel med underskudsselskaber) i KStG's § 8, stk. 4. Denne ordning begrænsede muligheden for underskudsfræmførsel til virksomheder, som var juridisk og økonomisk identiske med den underskudsgivende virksomhed. Den indeholder ganske vist ingen definition af begrebet »økonomisk identisk«, men et negativt og to positive eksempler.
  - a) Der foreligger ikke økonomisk identitet, når mere end halvdelen af kapitalandelene i et kapitalsselskab overdrages, og kapitalsselskabet viderefører eller genoptager aktiviteterne med overvejende nye aktiver.
  - b) Der foreligger derimod økonomisk identitet, når tilførslen af nye aktiver alene har til formål at sanere de aktiviteter, der har forårsaget den tilbageværende underskudsfræmførsel, og selskabet i de følgende fem år viderefører aktiviteterne i et i økonomisk henseende sammenligneligt omfang.

- c) Der foreligger også økonomisk identitet, når erhververen i stedet for at tilføre nye aktiver dækker underskud hos den underskudsgivende virksomhed.
- (8) De to sidste eksempler blev samlet benævnt »saneringsklausul« (Sanierungsklausel).
- (9) KStG's § 8, stk. 4, blev med virkning fra 1. januar 2008 ophævet ved virksomhedsskatte reformloven 2008 (Unternehmensteuerreformgesetz 2008).
- (10) Ved virksomhedsskatte reformloven 2008 indførtes også KStG's nye § 8c, stk. 1, der i forhold til KStG's tidligere § 8, stk. 4, i langt højere grad begrænser muligheden for at fremføre overskud i tilfælde af en erhvervelse af kapitalandele. Den nye bestemmelse foreskriver følgende:
- a) Uudnyttede underskud kan ikke længere fradrages, hvis mere end 50 % af den tegnede kapital, af medlemsrettighederne, af andelsrettighederne eller af stemmerettighederne i et selskab overdrages til en erhverver.
- b) Hvis mere end 25 %, men højst 50 %, af den tegnede kapital, af medlemsrettighederne, af andelsrettighederne eller af stemmerettighederne i et selskab overdrages inden for fem år, går uudnyttede underskud tabt i forhold til den procentvise overdragelse af kapitalandele.
- (11) Den nye ordning indeholdt i begyndelsen ingen undtagelse for virksomheder, hvor der samtidig fandt en sanering eller væsentlig ændring af ejerforholdene sted.
- (12) I henhold til de lovbemærkninger, som den tyske Forbundsdag vedtog sammen med virksomhedsskatte reformloven 2008, blev KStG's § 8, stk. 4, erstattet af en ny ordning, KStG's § 8c, stk. 1, for at forenkle ordningen (det fremgår af lovbemærkningerne, at den praktiske anvendelse af KStG's § 8, stk. 4, havde givet anledning til talrige vanskelige juridiske spørgsmål) og mere målrettet at forhindre misbrug<sup>(4)</sup>. Lovgiveren var bevidst om, at denne ændring betød, at det ikke længere ville være muligt at fremføre underskud i forbindelse med saneringer af kriseramte virksomheder, der var forbundet med en erhvervelse af kapitalandele. Dette blev imidlertid anset for acceptabelt, da skattemyndighederne i sådanne situationer også uden en udtrykkelig lovbestemmelse kunne eftergive skattekrav ud fra en rimelighedsbetragtning<sup>(5)</sup>.

## 2.2. Foranstaltningen

- (13) I juni 2009 blev der ved en ændring af KStG's § 8c indført en bestemmelse som KStG's § 8c, stk. 1a, hvorefter der fortsat er mulighed for at fremføre underskud, hvis en kriseramt virksomhed erhverves med henblik på sanering. Denne ændring var en del af Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung<sup>(6)</sup>. Den nye bestemmelse betegnes ligeledes som saneringsklausul eller (for at adskille den fra den tidligere ordning i KStG's § 8, stk. 4) ny saneringsklausul. Dermed indføres en undtagelse til den begrænsning af underskuds fremførelse, der blev indført ved KStG's § 8c, stk. 1, fra den 1. januar 2008.
- (14) I henhold til KStG's § 8c, stk. 1a, må et selskab også i tilfælde af en erhvervelse af kapitalandele, der er omfattet af KStG's § 8c, stk. 1, fremføre underskud, når følgende betingelser er opfyldt:
- a) Kapitalandelene erhverves med henblik på en sanering af selskabet<sup>(7)</sup>.
- b) Virksomheden er på erhvervestidspunktet insolvent eller forgældet eller i risiko for at blive insolvent eller forgældet<sup>(8)</sup>.
- c) De væsentlige virksomhedsstrukturer opretholdes, hvilket forudsætter,
- at selskabet følger en indgået driftsaftale (Betriebsvereinbarung) om opretholdelse af arbejdspladser eller
- at 80 % af arbejdspladserne (på grundlag af den årlige gennemsnitlige lønsum) opretholdes i de første fem år efter erhvervelsen af kapitalandelene, eller

<sup>(6)</sup> Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) (lov om forbedret skattemæssig behandling af udgifter til forebyggelse) af 16.7.2009, BGBl. I, nr. 43 s. 1959.

<sup>(7)</sup> Sanering er en foranstaltning, som tager sigte på at forhindre eller afhjælpe insolvens (Zahlungsunfähigkeit) eller forgældethed (Überschuldung). Kun selskaber, der på tidspunktet for erhvervelsen af kapitalandelene er insolvente eller forgældede eller i risiko for at blive insolvente eller forgældede, kan derfor omfattes heraf.

<sup>(8)</sup> Begreberne »insolvens«, »risiko for insolvens« og »forgældethed« er defineret i Insolvenzordnung (bekendtgørelse om insolvens, i det følgende »InsO«): Insolvens (§ 17 i InsO): Debitor er insolvent, når han ikke er i stand til at opfylde forpligtelser til at betale forfaldne fordringer. Som hovedregel antages der at foreligge insolvens, når debitor har standset sine betalinger. Risiko for insolvens (§ 18 i InsO): Der er risiko for, at debitor bliver insolvent, når han formentlig ikke vil være i stand til at opfylde de eksisterende betalingsforpligtelser på forfaldstidspunktet. Forgældethed (§ 19 i InsO): Forgældethed foreligger, når debtors aktiver ikke længere dækker de eksisterende forpligtelser, medmindre det efter omstændighederne er overvejende sandsynligt, at virksomheden videreføres.

<sup>(4)</sup> Bundestagsdrucksache 16/4841, s. 74.

<sup>(5)</sup> Bundestagsdrucksache 16/4841, s. 76, henvisning til forbundsfinansministerens skrivelse af 27.3.2003; BStBl I s. 240.

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

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

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

(15) KStG's § 8c, stk. 1a, trådte i kraft den 10. juli 2009 og gælder med tilbagevirkende kraft fra 1. januar 2008.

(16) KStG's § 8c, stk. 1a, var oprindeligt kun indført for et begrænset tidsrum indtil den 31. december 2009. Den 22. december 2009 vedtog den tyske Forbundsdag imidlertid inden for rammerne af Wachstumsbeschleunigungsgesetz 2009<sup>(9)</sup> en bestemmelse, hvorved den pågældende tidsbegrænsningsklausul blev ophævet i KStG.

(17) I denne forbindelse bemærkes det, at de overskud, der kan fremføres, kun kan modregnes i overskud i den virksomhed, der skal saneres. Erhververen kan ikke modregne disse underskud i egne overskud.

(18) Dette gælder endog, når erhververen konsoliderer sin skattegæld på koncernniveau, da KStG's § 15, første punktum, nr. 1, forbyder underskudsfræførsel, når et selskab indgår i sambeskatning (Organschaft)<sup>(10)</sup>.

(19) I henhold til den tyske selskabsskatte Lovgivning går sådanne underskud imidlertid ikke tabt; de »indefryses« blot i det kontrollerede selskab (Organgesellschaft) og kan først udnyttes, når virksomheden ikke længere er konsolideret. Der er ikke fastsat nogen frist for underskudsfræførsel for disse »indefrosne« overskud.

(20) Erhververen begunstiges indirekte af KStG's § 8c, stk. 1a, da den sanerede virksomheds skattebyrde nedsættes, når saneringen er gennemført. Desuden kan erhververen naturligvis indskyde sine aktiviteter helt eller delvist i den erhvervede virksomhed og på denne måde udnytte de fremførte underskud.

<sup>(9)</sup> Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) (lov til fremme af den økonomiske vækst) af 22.12.2009 (BGBl. I s. 3950), § 2, stk. 3, litra b).

<sup>(10)</sup> Underskud inden sambeskatning (Vororganschaftliche Verluste), se KStG's § 15, nr. 1.

### 2.3. Sammenligning mellem KStG's § 8c, stk. 1a, og KStG's § 8, stk. 4

(21) Den nye ordning i KStG's § 8c, stk. 1a, adskiller sig fra den tidligere ordning, den ophævede § 8, stk. 4, i KStG, i en vigtig og for den statsstøtteretlige vurdering afgørende henseende.

(22) I henhold til KStG's § 8c, stk. 1, kan en virksomhed ikke foretage underskudsfræførsel, hvis mere end halvdelen af kapitalandelene overdrages, medmindre saneringsklausulen finder anvendelse. Det er således hovedreglen, at fræførslen af underskud går tabt i forbindelse med en væsentlig ændring af ejerforholdene. Den eksisterende saneringsklausul er derfor en undtagelse fra hovedreglen.

(23) I henhold til KStG's tidligere § 8, stk. 4, var det hovedreglen, at det fortsat var muligt at fræføre underskud i forbindelse med en væsentlig ændring af ejerforholdene, såfremt der forelå økonomisk identitet med virksomheden. Denne undtagelse havde til formål at forhindre misbrug (f.eks. i form af handel med underskudsselskaber).

### 3. BESLUTNING OM AT INDLEDE PROCEDURE

(24) Ved brev af 24. februar 2010 underrettede Kommissionen Tyskland om sin beslutning om at indlede proceduren efter artikel 108, stk. 2, i TEUF vedrørende støtten.

(25) Kommissionen var af den opfattelse i beslutningen om at indlede proceduren, at KStG's § 8c, stk. 1a, sonderer mellem sunde underskudsgivende virksomheder og (muligvis) insolvente eller forgældede virksomheder, for så vidt som kun sidstnævnte er omfattet heraf. KStG's § 8c, stk. 1a, syntes derfor at udgøre en undtagelse fra referencesystemet, hvorefter begge grupper af virksomheder ikke kan omfattes af en underskudsfræførsel. Da betingelserne i artikel 107, stk. 1, i TEUF tilsyneladende var opfyldt, var det Kommissionens foreløbige opfattelse, at foranstaltningen er selektiv og indebærer statsstøtte. Endelig anførte Kommissionen, at den betvivlede, at foranstaltningen var forenelig med artikel 107, stk. 3, litra b), i TEUF, som fortolket i de midlertidige rammebestemmelser<sup>(11)</sup> og med artikel 107, stk. 3, litra c), i TEUF, som fortolket i rammebestemmelserne for redning og omstrukturering<sup>(12)</sup> og retningslinjerne for regionalstøtte<sup>(13)</sup>.

<sup>(11)</sup> Meddelelse fra Kommissionen — Midlertidige EF-rammebestemmelser for statsstøtte, der ydes for at lette adgangen til finansiering under den nuværende finansielle og økonomiske krise, EUT C 83 af 7.4.2009, s. 1.

<sup>(12)</sup> Fællesskabets rammebestemmelser for statsstøtte til redning og omstrukturering af kriseramte virksomheder (EUT C 244 af 1.10.2004, s. 2).

<sup>(13)</sup> Retningslinjer for statsstøtte med regionalt sigte for 2007-2013 (EUT C 54 af 4.3.2006, s. 13).

(26) Kommissionens beslutning om at indlede proceduren blev offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* <sup>(14)</sup>. Kommissionen opfordrede Tyskland og alle interesserede parter til at fremsætte bemærkninger.

(27) Efter indledningen af den formelle undersøgelsesprocedure gav forbundsfinansministeriet myndighederne med ansvar for skatteopkrævningen besked om ikke længere at anvende KStG's § 8c, stk. 1a, indtil Kommissionen havde truffet endelig afgørelse i den foreliggende sag, og underrette de pågældende virksomheder om, at støtten skal tilbagebetales, såfremt Kommissionen vedtager en negativ afgørelse <sup>(15)</sup>.

#### 4. BEMÆRKNINGER FRA TYSKLAND

(28) Tyskland er af den opfattelse, at KStG's § 8c, stk. 1a, af følgende tre grunde ikke udgør statsstøtte:

a) Ordningen tager hensyn til princippet om den private kreditor (se afsnit 4.1).

b) Den er ikke selektiv (se afsnit 4.2).

c) Den er berettiget på grundlag af det tyske skattesystems karakter og opbygning (se afsnit 4.3).

(29) Tyskland gør endvidere gældende, at den nye saneringsklausul i KStG's § 8c, stk. 1a, i det væsentlige svarer til den gamle saneringsklausul i KStG's § 8, stk. 4, som Kommissionen aldrig har udtrykt betænkeligheder ved (se afsnit 4.4), og at der findes lignende skatteordninger i andre medlemsstater (se afsnit 4.5).

##### 4.1. Overholdelse af princippet om den private kreditor

(30) Dette argument blev første gang fremført af Tyskland ved brev af 2. juli 2010. De tyske myndigheder anfører heri, at princippet om den private kreditor også kan anvendes inden for opkrævning af skattemæssige eller skattelignende fordringer <sup>(16)</sup>. Den tyske stats forhold til sine skatteydere kan sammenlignes med et løbende kontraktforhold mellem en privat kreditor og en debitor, som eksempelvis beror på en leje- eller arbejdsaftale. Efter Tysklands opfattelse ville en privat kreditor i et løbende kontraktforhold eftergive en del af sine fremtidige fordringer, hvis dette gav mulighed for, at debitoren

blev overtaget af en anden virksomhed, og at det løbende kontraktforhold dermed blev videreført.

##### 4.2. Manglende selektivitet

(31) Efter Tysklands opfattelse er KStG's § 8c, stk. 1a, en generel foranstaltning, da den kan anvendes af alle virksomheder uanset deres tilhørsforhold til en bestemt region, sektor eller virksomhedsstørrelse. Tyskland gør gældende, at enhver virksomhed uden egen indflydelse potentielt kan komme i finansielle vanskeligheder og omfattes af ordningen.

(32) Tyskland anfører, at Kommissionen i sin meddelelse om virksomhedsbeskatning fra 1998 selv var af den opfattelse, at rent skattetekniske foranstaltninger som f.eks. regler for overførsel af tab ikke er selektive, »under forudsætning af, at foranstaltningerne anvendes på samme måde over for samtlige virksomheder og produktioner«, og at »[d]en omstændighed, at visse virksomheder eller visse sektorer drager større fordel end andre af sådanne skatteforanstaltninger, [...] ikke nødvendigvis [betyder], at de falder ind under anvendelsesområdet for konkurrencereglerne vedrørende statsstøtte« <sup>(17)</sup>.

(33) Tyskland er af den opfattelse, at disse overvejelser er særlig vigtige for skattebegunstigelsen af forskning og udvikling, men også inden for miljøbeskyttelse, uddannelse eller beskæftigelse. Skatteordninger til fordel for virksomheder, der gør en særlig indsats på disse områder, er ifølge Tyskland ikke selektive, da de er tilgængelige for alle virksomheder, selv om virksomheder, der er aktive inden for visse områder, i realiteten drager større fordel heraf end andre. Efter Tysklands opfattelse bør dette også gælde for skatteordninger til fordel for kriseramte virksomheder, der erhverves med henblik på sanering.

(34) Tyskland gør gældende, at Domstolen og Retten har accepteret, at en foranstaltning, der udelukkende begunstiger kriseramte virksomheder, principielt kan være en generel foranstaltning, der ikke er selektiv. Tyskland henviser i denne forbindelse først og fremmest til DMT-sagen, hvori Domstolen fastslog følgende med hensyn til en belgisk betalingsfacilitet til kriseramte virksomheder <sup>(18)</sup>:

»Den franske regering har anført, at lettelser med betaling af socialsikringsbidrag ikke udgør statsstøtte, når de på samme vilkår gives til alle virksomheder, der er i likviditetsvanskeligheder. Dette synes at være tilfældet efter den ved belgisk lovgivning indførte ordning. Kommissionen har derimod gjort gældende, at ONSS ved ydelsen af betalingslettelser råder over et skøn.

<sup>(14)</sup> Se side 2.

<sup>(15)</sup> Forbundsfinansministeriets skrivelse af 30.4.2010 til delstaternes skattemyndigheder (med ansvar for skatteopkrævning): [http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF\\_Startseite/Aktuelles/BMF\\_Schreiben/Veroeffentlichungen\\_zu\\_Steuern/Koerperschaftsteuer\\_umwandlungsteuerrecht/009.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/Veroeffentlichungen_zu_Steuern/Koerperschaftsteuer_umwandlungsteuerrecht/009.html).

<sup>(16)</sup> Tyskland nævner følgende domme: Domstolens dom af 14.9.2004, sag C-276/02, Spanien mod Kommissionen, Sml. 2004 I, s. 8091, præmis 15 og 26, samt Domstolens dom af 29.6.1999, sag C-256/97, Déménagements-Manutention Transport SA (DMT), Sml. 1999 I, s. 3913, præmis 22 og 25.

<sup>(17)</sup> Meddelelse fra Kommissionen om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne (EFT C 384 af 10.12.1998, s. 3, punkt 13 og 14).

<sup>(18)</sup> Domstolens dom af 29.6.1999, sag C-256/97, Déménagements-Manutention Transport SA (DMT), Sml. 1999 I, s. 3913, præmis 26-28.



Det fremgår af ordlyden af traktatens artikel 92, stk. 1, at generelle foranstaltninger, der ikke udelukkende begunstiger visse virksomheder eller visse produktioner, ikke henhører under denne bestemmelse. Når derimod det organ, som yder finansiel støtte, råder over et skøn, der tillader det at vælge de begunstigede og fastsætte betingelserne for interventionen, kan denne ikke antages at have en generel karakter (jf. på linje hermed dom af 26.9.1996, sag C-241/94, Frankrig mod Kommissionen, Sml. I, s. 4551, præmis 23 og 24).

Det tilkommer den nationale ret i hovedsagen at afgøre, om ONSS' kompetence til at yde betalingslettelser udøves i henhold til et skøn, og i benægtende fald, at afgøre, om de betalingslettelser, ONSS har ydet, har en generel karakter eller begunstiger visse virksomheder.«

- (35) Endvidere henviste Tyskland til HAMSA-sagen, hvori de spanske myndigheder havde anført, at en foranstaltning ikke er selektiv, fordi den finder anvendelse på alle kriseramte virksomheder. Retten fastslog følgende i den forbindelse <sup>(19)</sup>:

»I nærværende sag må sagsøgerens og Kongeriget Spaniens anbringende om, at den spanske lov af 26. juli 1922 om betalingsstandsning indfører en generel procedure, som finder anvendelse på alle kriseramte virksomheder, forkastes. Selv om det er korrekt, at denne lov ikke har til hensigt at begunstige visse virksomheder eller visse sektorer på selektiv måde, skal det imidlertid fastslås, at den gældseftergivelse, som Kommissionen har anfægtet, ikke følger automatisk af loven, men er udtryk for de pågældende offentlige organers skøn. Det følger imidlertid af retspraksis, at når det organ, som yder finansiel støtte, råder over et skøn, der tillader det at vælge de begunstigede og fastsætte betingelserne for interventionen, kan denne ikke antages at have en generel karakter (Domstolens dom af 29.6.1999, sag C-256/97, DM Transport, Sml. I, s. 3913, præmis 27).«

- (36) Tyskland gør gældende, at KStG's § 8c, stk. 1a — i modsætning til de foranstaltninger, der var omhandlet i DMT-sagen og HAMSA-sagen — ikke giver de offentlige myndigheder noget skøn; foranstaltningens anvendelse følger automatisk af loven. Tyskland slutter derfor modsætningsvis, at KStG's § 8c, stk. 1a, ikke er selektiv.
- (37) Tyskland er endvidere af den opfattelse, at KStG's § 8c, stk. 1a, er en insolvensretlig bestemmelse. Virksomheders støtteberettigelse er baseret på begreberne insolvens, risiko for insolvens og forgældethed, der er defineret i InsO og udgør grundlaget for indgivelse af en insolvensbegæring.
- (38) Tyskland konkluderer med hensyn til selektiviteten, at det kan udledes af Kommissionen opfattelse, at enhver skattemæssig støtte er statsstøtte, selv om den finder generel anvendelse, og at en sådan opfattelse er i strid med TEUF.
- 4.3. Berettigelse på grundlag af skattesystemets karakter og opbygning**
- (39) Tyskland er af den opfattelse, at undtagelsen i KStG's § 8c, stk. 1a, er berettiget på grundlag af karakteren og opbygningen af det tyske system for beskatning af selskaber. Der er en objektiv forskel mellem kriseramte virksomheder, der skal saneres, og andre virksomheder, og denne objektive forskel berettiger en anden behandling af kriseramte virksomheder, der erhverves med henblik på sanering. Tyskland støtter denne argumentation på tre betragtninger.
- (40) For det første har kriseramte virksomheder i modsætning til finansielt sunde virksomheder, som kan vælge mellem finansiering via kapitalmarkedet og søgning efter en køber, kun mulighed for at søge efter en køber, da de hverken kan optage fremmedkapital på kapitalmarkedet eller opnå et banklån. Kriseramte virksomheder mister derfor systematisk muligheden for at fremføre underskud, mens sunde virksomheder altid kan vælge mellem at optage fremmedkapital og søge efter en køber.
- (41) For det andet gør Tyskland gældende, at formålet med KStG's § 8c, stk. 1 — dvs. at forhindre handel med underskudsselskaber — ikke kræver udelukkelse af muligheden for at fremføre underskud i tilfælde, hvor erhvervelsen sker med henblik på sanering og ikke er rent skattemæssigt motiveret. Uden begrænsningen af KStG's § 8c, stk. 1a, til erhvervelsen af kriseramte virksomheder med henblik på sanering, dvs. ved også at omfatte andre former for erhvervelse, vil formålet med bestemmelsen ikke kunne sikres.
- (42) For det tredje anfører Tyskland, at KStG's § 8c, stk. 1, har til formål at sikre, at købsprisen for kapitalandele i virksomheder kun beror på den økonomiske værdi af virksomheden, og at værdien af de akkumulerede underskud til skatteoptimeringen ikke indgår i købsprisen. I tilfælde af erhvervelse af en kriseramt virksomhed med henblik på sanering spiller den mulige værdi af de akkumulerede underskud derimod ingen særlig rolle. Til støtte for dette argument anfører Tyskland, at revisorer i forbindelse med koncernregnskabet ikke tillægger eventuelle fremførte underskud i et økonomisk nødlidende selskab nogen værdi.

<sup>(19)</sup> Rettens dom af 11.7.2002, sag T-152/99, Hijos de Andrés Molina, S.A. (HAMSA) mod Kommissionen, Sml. II, s. 3049, præmis 157.

- (43) På grund af kombinationen af disse omstændigheder er Tyskland af den opfattelse, at selv hvis KStG's § 8c, stk. 1a, umiddelbart var selektiv, er ordningen under alle omstændigheder berettiget på grundlag af det tyske selskabsskattesystems karakter og opbygning.

#### 4.4. Forbindelse mellem ny og gammel saneringsklausul

- (44) Tyskland bemærker, at KStG's § 8c pr. 1. januar 2008 har erstattet en lignende ordning — KStG's § 8, stk. 4 — som samtidig blev ophævet. Begge ordninger har haft samme formål — dvs. at forhindre handel med underskudsselskaber.
- (45) Tyskland anfører, at Kommissionen aldrig har udtrykt betænkeligheder med hensyn til KStG's § 8, stk. 4, og at denne ordning derfor formentlig ikke har udgjort støtte.
- (46) Tyskland anser derfor Kommissionens holdning i denne henseende for inkonsekvent.

#### 4.5. Lignende ordning i andre skattesystemer

- (47) Ifølge Tyskland findes der i mange andre medlemsstater lignende ordninger som KStG's § 8c, stk. 1a. Som eksempel herpå nævnes Belgien, Finland, Italien, Luxembourg, Nederlandene og Østrig. Trods de store ligheder mellem systemerne har Kommissionen med hensyn til disse medlemsstater ikke truffet nogen af de foranstaltninger, som den råder over på grundlag af dens kompetencer på statsstøtteområdet.
- (48) Tyskland anfører vedrørende punkt (34) i beslutningen om at indlede proceduren, hvor der blev redegjort for Kommissionens foranstaltninger i forbindelse med det franske skattesystem, at det tyske system adskiller sig fra det franske system, der var begrænset til bestemte erhvervssektorer og indeholdt en fuldstændig fritagelse for selskabsskat.

### 5. VURDERING AF FORANSTALTNINGEN

- (49) I henhold til artikel 107, stk. 1, i TEUF er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med det indre marked.

#### 5.1. Statsmidler og tilregnelser til statsmidler

- (50) En foranstaltning skal være finansieret af statsmidler, og anvendelsen af statsmidler skal kunne tilregnes staten. Et

tab af skatteprovenu svarer til et forbrug af statsmidler i form af skatteudgifter. Ved at forbundsregeringen tillader virksomheder at reducere deres selskabsskattebyrde gennem underskudsfræførslen, giver Tyskland afkald på indtægter, hvilket udgør statsstøtte. Tyskland har underrettet Kommissionen om, at gennemførelsen af foranstaltningen kunne medføre et årligt tab af skatteprovenu på 900 mio. EUR. Da foranstaltningen er forbundet med et tab af statsmidler, tildeles den ved hjælp af statsmidler. Støtten ydes på grundlag af en lov og kan derfor tilregnes staten.

#### 5.2. Tilstedeværelse af en selektiv fordel

- (51) Foranstaltningen skal desuden give den begunstigede en selektiv fordel. Ifølge fast retspraksis omfatter støttebeholdningen ikke blot positive ydelser, men ligeledes de indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget<sup>(20)</sup>.
- (52) I henhold til KStG's § 8c, stk. 1, medfører visse ændringer af en virksomheds ejerstruktur, at muligheden for at fremføre tidligere underskud til skattemæssige formål går helt eller delvis tabt.
- (53) KStG's § 8c, stk. 1a, fastsætter en undtagelse til denne regel i tilfælde af, at erhvervelsen af kapitalandele vedrører en kriseramte virksomhed og sker med henblik på sanering.
- (54) KStG's § 8c, stk. 1a, kan derfor give virksomheder, der opfylder disse betingelser, en selektiv fordel, da ordningen giver dem mulighed for ved beregningen af deres skattepligtige indkomst at modregne underskud fra tidligere år i fremtidige overskud.
- (55) Tyskland gør gældende, at KStG's § 8c, stk. 1a, ikke udgør en sådan selektiv fordel som anført i betragtning 28. Denne argumentation er baseret på følgende tre betragtninger:
- a) KStG's § 8c, stk. 1a, tager hensyn til princippet om den private kreditor (5.2.1).
- b) KStG's § 8c, stk. 1a, er ikke umiddelbart selektiv (5.2.2).
- c) KStG's § 8c, stk. 1a, er berettiget på grundlag af skattesystemets karakter eller opbygning (5.2.3).
- (56) Endvidere henviser Tyskland til ligheder mellem KStG's § 8c, stk. 1a, og den tidligere ordning, KStG's § 8, stk. 4, (se 5.2.4), samt til den omstændighed, at der findes lignende ordninger i andre medlemsstater (se 5.2.5).

<sup>(20)</sup> Domstolens dom af 22.6.2006, forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien mod Kommissionen, Sml. 2006 I, s. 5479, præmis 86-87.

### 5.2.1. Eventuel anvendelse af det markedsøkonomiske kreditorprincip

- (57) Tyskland gør gældende, at KStG's § 8c, stk. 1a, er forenelig med princippet om den private kreditor, da det kan sidestilles med adfærden hos en privat investor, der er i et løbende kontraktforhold med en debitor.
- (58) Efter Kommissionens opfattelse er dette standpunkt ikke holdbart af flere grunde. Ifølge Domstolens og Rettens retspraksis finder det markedsøkonomiske kreditorprincip kun anvendelse, hvis staten handler som erhvervsdrivende; dette princip finder ikke anvendelse, når staten udøver sine prærogativer som offentlig myndighed<sup>(21)</sup>. I det foreliggende tilfælde udøver staten som offentlig myndighed sit skattemonopol.
- (59) Efter Kommissionens opfattelse ændrer den af Tyskland nævnte retspraksis ikke denne vurdering. KStG's § 8c, stk. 1a, vedrører således tilblivelsen af en skatteforpligtelse, mens de omstændigheder, der førte til dommene i sagen Spanien mod Kommissionen<sup>(22)</sup> og DMT-sagen<sup>(23)</sup>, vedrørte situationer, hvor forvaltningen havde mulighed for at eftergive eksisterende skattegæld. Derfor finder det markedsøkonomiske kreditorprincip ikke anvendelse i den foreliggende sag.
- (60) Selv hvis princippet fandt anvendelse, hvilket Kommissionen bestrider, fastholder Kommissionen for det andet, at skattefordelen ydes automatisk, uden at det først undersøges, hvor stort det samlede underskud er (afgørende for den fremtidige maksimale skattnedsættelse), om den begunstigede vil være i stand til igen at blive rentabel, og om debitoren spiller en strategisk vigtig rolle. En privat kreditor i en markedsøkonomi ville i sine generelle betingelser ikke fastsætte en sådan automatisk eftergivelse af fremtidig gæld uden på forhånd at have dannet sig et billede af eftergivelsens omfang, debtors finansielle udsigter og strategiske betydning.
- (61) For det tredje konstaterer Kommissionen, at KStG's § 8c, stk. 1a, i modsætning til et langvarigt kontraktforhold ikke vedrører en eftergivelse af eksisterende gæld, men en nedsættelse af eventuel fremtidig gæld, som kunne opstå, efter at debitoren har gennemgået en finansiell sanering. Med andre ord er der på det tidspunkt, hvor staten tillader overskudsfremførsel, slet ingen udestående gæld.

<sup>(21)</sup> Rettens dom af 17.12.2008, sag T-196/04, Ryanair mod Kommissionen, Sml. 2008 II, s. 3643, præmis 84-85; Domstolens dom af 29.4.2004, sag C-334/99, Tyskland mod Kommissionen, Sml. 2003 I, s. 1139, præmis 133-134.

<sup>(22)</sup> Se fodnote 16.

<sup>(23)</sup> Se fodnote 16.

(62) For det fjerde bemærker Kommissionen, at debitorens aktiviteter i tilfælde af insolvens normalt overtages af en anden virksomhed, hos hvem staten derpå kan opkræve skatter på grundlag af skattemonopolet. Den debitor, der forlader markedet, vil derfor blive erstattet af en anden debitor. I modsætning til det markedsøkonomiske kreditorprincip spiller begrebet loyalitet over for en eksisterende kunde ingen rolle i forbindelse med statens beslutning.

(63) Kommissionen konkluderer, at det markedsøkonomiske kreditorprincip ikke finder anvendelse i den foreliggende sag, da staten udøver sine prærogativer som offentlig myndighed og ikke handler som erhvervsdrivende. Selv hvis det markedsøkonomiske kreditorprincip kunne finde anvendelse i den foreliggende sag, har Kommissionen endvidere påvist, at en privat kreditor, der befinder sig i samme situation som staten, i forbindelse med et langvarigt kontraktforhold ikke havde truffet en foranstaltning, der kan sammenlignes med KStG's § 8c, stk. 1a.

### 5.2.2. Selektivitet — umiddelbart

- (64) Ifølge EU-Domstolens retspraksis vedrørende selektiviteten af en skatteforanstaltning skal det undersøges i henhold til artikel 107, stk. 1, i TEUF, om en statslig foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til det formål, der forfølges med den pågældende foranstaltning, befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation<sup>(24)</sup>.
- (65) Kommissionen skal derfor ved den statsstøtteretlige vurdering af den selektive karakter af en skatteordning først fastslå, hvordan det pågældende skatteområde generelt eller »normalt« er reguleret i henhold til det gældende skattesystem (i det følgende »referencesystem«). Dernæst skal det undersøges og fastslås, om foranstaltningen udgør en undtagelse fra referencesystemet, for så vidt som den differentierer mellem erhvervsdrivende, der under hensyntagen til det formål, der forfølges med den pågældende medlemsstats skattesystem, befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation.

#### 5.2.2.1. Referencesystem

(66) Efter Kommissionens opfattelse er referencesystemet det tyske selskabsskattesystem i den nuværende udgave, navnlig bestemmelserne i KStG's § 8c, stk. 1, om underskudsfremførsel i forbindelse med selskaber, hvor der

<sup>(24)</sup> Domstolens dom af 8.11.2001, sag C-143/99, Adria-Wien Pipeline, Sml. 2001 I, s. 8365, præmis 41; Domstolens dom af 29.4.2004, sag C-308/01, GIL Insurance m.fl., Sml. 2004 I, s. 4777, præmis 68; Domstolens dom af 3.3.2005, sag C-172/03, Heiser, Sml. 2005 I, s. 1627, præmis 40; se også meddelelse fra Kommissionen om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne (EFT C 384 af 10.12.1998, s. 3).

sker erhvervelse af kapitalandele. Som beskrevet i betragtning 10 kan i henhold til denne ordning uudnyttede underskud ikke længere fradrages, hvis mere end 50 % af andelsrettighederne i et selskab overdrages til en erhverver; de går forholdsvis tabt, hvis mere end 25 %, men højst 50 %, af andelsrettighederne overdrages inden for fem år. På grundlag heraf konkluderer Kommissionen, at fortabelse af underskud er hovedreglen, dvs. referencesystemet, i tilfælde af en ændring af ejerforholdene.

- (67) Kommissionen bemærker, at den allerede i en tidligere sag har lagt KStG's § 8c, stk. 1, til grund som referencesystem<sup>(25)</sup>. Dengang fandt Kommissionen, at en undtagelse fra KStG's § 8c, stk. 1, hvorefter det var tilladt for virksomheder, der var overtaget af venturekapitalselskaber, at fremføre underskud trods ændringen af ejerforholdene, var uforenelig med det indre marked. Begrundelsen for afgørelsen gælder også for den foreliggende sag.

#### 5.2.2.2. Sondring mellem virksomheder, der under hensyntagen til formålet med skattesystemet befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation

- (68) Til forskel fra referencescenariet gør KStG's § 8c, stk. 1a, det muligt for virksomheder, der på tidspunktet for erhvervelsen af kapitalandele med henblik på omstrukturering er eller er i risiko for at blive insolvente eller forgældede, at fremføre deres overskud, når visse betingelser er opfyldt (se betragtning 14).

- (69) Tyskland gør gældende, at KStG's § 8c, stk. 1a, har til formål at fjerne skattemæssige hindringer for omstruktureringen af kriseramte virksomheder. Derfor er det under hensyntagen til formålet med skattesystemet kun kriseramte virksomheder, der befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation. I betragtning af, at KStG's § 8c, stk. 1a, finder anvendelse på alle kriseramte virksomheder, er KStG's § 8c, stk. 1a, ikke selektiv.

- (70) Dommene i DMT-sagen<sup>(26)</sup> og HAMSAsagen<sup>(27)</sup> underbygger efter Tysklands opfattelse dette standpunkt. I de pågældende sager var Domstolen og Retten nået til den konklusion, at foranstaltningerne var selektive, da der var tale om skøn fra myndighedernes side. Modsætningsvis kan det udledes af disse domme, at en foranstaltning, der finder anvendelse på alle kriseramte virksomheder og ikke giver myndighederne noget skøn, ikke er selektiv.

- (71) Kommissionen bemærker indledningsvis, at formålet med skattesystemet skal fastsættes i relation til referencesystemet og ikke undtagelsesbestemmelsen<sup>(28)</sup>. Det er formålet med selskabsskattesystemet at generere indtægter til budgettet. Der rejser sig det spørgsmål, om der er taget hensyn til dette formål, hvis virksomheder i for høj grad kan reducere deres beskatningsgrundlag ved at udnytte underskudsforeførsler fra underskudsselskaber. KStG's § 8c, stk. 1, har til formål at forhindre, at virksomheder, der skifter ejer, fremfører underskud. Dette fremgår klart af bemærkningerne til den lov, hvorved KStG's § 8c, stk. 1, blev indført og KStG's § 8, stk. 4, ophævet<sup>(29)</sup>. Alle virksomheder, der skifter ejer, befinder sig derfor under hensyntagen til formålet med skattesystemet i en tilsvarende faktisk og retlig situation.

- (72) Kommissionen bemærker, at kun kriseramte virksomheder kan omfattes af undtagelsen i KStG's § 8c, stk. 1a. Virksomheder, der på erhvervestidspunktet ikke er eller ikke er i risiko for at blive insolvente eller forgældede, kan også have tab, men må ikke foretage underskudsforeførsel.

- (73) Kommissionen konkluderer derfor, at KStG's § 8c, stk. 1a, sonderer mellem underskudsgivende, men i øvrigt sunde virksomheder og virksomheder, der er insolvente eller forgældede, eller i risiko for at blive det, idet sidstnævnte begunstiges. KStG's § 8c, stk. 1a, sonderer derfor mellem virksomheder, der under hensyntagen til formålet med skattesystemet befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation.

- (74) For det andet bemærker Kommissionen, at det i modsætning til Tysklands standpunkt aldrig er fremgået af Domstolens og Rettens retspraksis, at en foranstaltning, der finder anvendelse på alle kriseramte virksomheder og ikke giver myndighederne noget skøn, pr. definition ikke er selektiv.

- (75) Med hensyn til DMT-sagen bemærker Kommissionen, at Domstolen med hensyn til den franske regerings bemærkninger, der svarer til Tysklands standpunkt, når til den konklusion i præmis 28, at det selv i tilfælde, hvor de nationale myndigheder ikke rådede over noget skøn, alligevel tilkom den nationale ret at undersøge, om den pågældende nationale foranstaltning havde generel eller selektiv karakter. Domstolen anerkendte således implicit, at en national foranstaltning, som alle kriseramte virksomheder kan omfattes af, og som ikke indrømmer myndighederne noget skøn, alligevel kan være selektiv.

<sup>(25)</sup> Sag C 2/2009, MoRaKG, vilkår for kapitalselskaber (EUT L 6 af 9.1.2010, s. 32).

<sup>(26)</sup> Se fodnote 18.

<sup>(27)</sup> Se fodnote 19.

<sup>(28)</sup> Rettens dom af 29.9.2000, sag T-55/99, CETM, præmis 53.

<sup>(29)</sup> Se Bundestagsdrucksache 16/4841, s. 75 f.



- (76) Med hensyn til HAMSAsagen bemærker Kommissionen, at Rettens *obiter dictum* i præmis 157 vedrører den generelle spanske insolvenslovgivning. HAMSAsagen vedrører imidlertid ikke en insolvensretlig foranstaltning, men en gældseftergivelse fra de spanske myndigheders side på frivilligt grundlag, som myndighederne ikke var forpligtet til i henhold til loven, og hvis omfang lå langt over private investorers gældseftergivelse. Derfor er dette tilfælde ikke relevant for vurderingen af den foreliggende foranstaltning.
- (77) Generaladvokat Fennelly har bekræftet i sit forslag til afgørelse i Ecotrade-sagen, at bestemmelser, der finder anvendelse på alle kriseramte virksomheder, kan være selektive og udgøre statsstøtte<sup>(30)</sup>.
- (78) Kommissionens vurdering af den foreliggende foranstaltning er derfor — i modsætning til Tysklands standpunkt — i overensstemmelse med Domstolens og Rettens retspraksis.
- (79) Kommissionen er derfor af den opfattelse, at KStG's § 8c, stk. 1a, umiddelbart er selektiv.
- 5.2.3. *Berettigelse på grundlag af karakteren eller opbygningen af det skattesystem, som foranstaltningen indgår i*
- (80) Ifølge Domstolens retspraksis opfylder en foranstaltning, som ganske vist udgør en fordel for modtageren, men som berettiges af karakteren eller opbygningen af det system, som den er et led i, ikke denne betingelse om selektivitet<sup>(31)</sup>.
- (81) Hvis Kommissionen således, som i den foreliggende sag, når til den konklusion, at foranstaltningen umiddelbart synes selektiv, skal den undersøge, om karakteren eller opbygningen af det skattesystem, som foranstaltningen indgår i, berettiger en sådan differentiering.
- (82) Kommissionen bemærker, at den pågældende medlemsstat ifølge Domstolens faste retspraksis skal godtgøre en sådan berettigelse<sup>(32)</sup>.
- (83) Ifølge Domstolen skal der i den forbindelse sondres mellem de formål, som er tildelt ved et særligt skattesystem og ligger uden for det almindelige skattesystem, og de mekanismer, som er uadskilleligt forbundet med selve skattesystemet, og som er nødvendige for at gennemføre sådanne formål. Alene sidstnævnte mekanismer kan komme i betragtning som begrundelse under henvisning til karakteren eller opbygningen af det skattesystem, som foranstaltningen indgår i.
- (84) Kommissionen er af den opfattelse, at det i den foreliggende sag er nødvendigt at sondre mellem formålet med KStG's § 8c, stk. 1, og formålet med KStG's § 8c, stk. 1a.
- (85) Ifølge Tyskland har KStG's § 8c, stk. 1, til formål at forhindre misbrug af den mulighed for at fremføre underskud, der er fastsat i det tyske skattesystem, ved handel med underskudsselskaber.
- (86) Kommissionen tager i denne henseende til efterretning, at KStG's § 8c, stk. 1, har et langt større anvendelsesområde end den tidligere ordning (KStG's § 8, stk. 4). Mens en underskudsoverførsel kun var udelukket i henhold til KStG's § 8, stk. 4, hvis to betingelser var opfyldt samtidig (et andet selskabs erhvervelse af kapitalandele og ændring af aktiviteter), indgår den anden betingelse ikke i den nye saneringsklausul. Et andet selskabs erhvervelse er derfor tilstrækkelig til, at muligheden for at fremføre underskud går tabt. Lovgiveren var bevidst om denne ændring i anvendelsesområde, da lovændringen udtrykkeligt havde til formål at finansiere nedsættelsen af selskabsskattesatsen fra 25 % til 15 %<sup>(33)</sup>.
- (87) KStG's § 8c, stk. 1a, har derimod ikke til formål at forhindre misbrug. Dette fremgår af den tyske Forbundsdags lovbemærkninger til den nye saneringsklausul. Det hedder heri, at KStG's § 8c, stk. 1a, blev indført for at overvinde problemerne som følge af den finansielle og økonomiske krise<sup>(34)</sup>. Under krisen blev begrænsningerne for overskudsfremførslen anset for at skabe særlige hindringer for omstruktureringen af virksomheder.
- (88) Kommissionen bemærker, at Tyskland i sine bemærkninger til beslutningen om at indlede proceduren selv udtrykkeligt præciserede, at KStG's § 8c, stk. 1a, ikke var en foranstaltning, der skulle forhindre misbrug af skattesystemet, men at saneringsklausulen var indført for at støtte nødlidende virksomheder under den finansielle og økonomiske krise.
- (89) Kommissionen konkluderer, at det formål, der forfølges med denne specifikke skatteforanstaltning, ligger uden for skattesystemet. Ifølge Domstolens relevante retspraksis kan et sådant ekstrinsisk mål ikke anføres som begrundelse for foranstaltningen som følge af skattesystemets karakter eller opbygning<sup>(35)</sup>. Dette kan kun undersøges ved vurderingen af, om foranstaltningen er forenelig med det indre marked.

<sup>(30)</sup> Sag C-200/97; forslag til afgørelse af 16.7.1998, punkt 26-32.

<sup>(31)</sup> Domstolens dom af 2.7.1974, sag 173/73 Italien mod Kommissionen, Sml. 1974, s. 709, præmis 33; Domstolens dom af 17.6.1999, sag C-75/97 Belgien mod Kommissionen, Sml. 1999 I, s. 3671, præmis 33; samt Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke-dommen, nævnt i fodnote 24, præmis 42; GIL Insurance-dommen, nævnt i fodnote 24, præmis 72; Heiser-dommen, nævnt i fodnote 24, præmis 43; Domstolens dom af 15.12.2005, sag C-148/04, Unicredito Italiano, Sml. 2005 I, s. 11137, præmis 51; Domstolens dom af 6.9.2006, sag C-88/03, Portugal mod Kommissionen, Sml. 2006 I, s. 7145, præmis 52.

<sup>(32)</sup> Dommen i sagen Portugal mod Kommissionen, nævnt i fodnote 31, præmis 81.

<sup>(33)</sup> Bundestagsdrucksache 16/4841, s. 30 f.

<sup>(34)</sup> Bundestagsdrucksache 16/13429, s. 50, og Bundestagsdrucksache 16/12674, s. 10.

<sup>(35)</sup> Portugal mod Kommissionen, nævnt i fodnote 31, præmis 82, som henviser til »socialt sammenhold« og »regional udvikling« som ekstrinsiske politiske mål.

- (90) De tre argumenter, som Tyskland har fremført, ændrer intet ved denne vurdering.
- (91) Med hensyn til Tysklands argument om, at en kriseramte virksomhed kun kan få adgang til finansiering via en investor, hvorimod en sund virksomhed, der midlertidigt har underskud, kan vælge, om den tilvejebringer finansiering på kapitalmarkedet eller lader sig overtage af en investor og efterfølgende får ny kapital, er Kommissionen af den opfattelse, at det i betragtning af formålet med skattelovgivningen er uvæsentligt, hvordan en virksomhed finansierer sine aktiviteter. Et selskabsskattesystem beror på beskatning af overskud og angivelse af underskud. Som det kunne konstateres under den finansielle og økonomiske krise havde også finansielt sunde virksomheder underskud midlertidigt. Disse finansielt sunde virksomheder kan imidlertid i henhold til saneringsklausulen ikke omfattes af en underskuds-fremførelse og er derfor i tilfælde af en ændring af ejerforholdene og en efterfølgende tilvejebringelse af ny kapital dårligt stillet i forhold til kriseramte underskudsgivende virksomheder. Endvidere konstaterer Kommissionen, at det under den finansielle og økonomiske krise også var vanskeligt for sunde virksomheder, der midlertidigt havde underskud, at få adgang til kapitalmarkederne. Derfor er allerede de faktiske antagelser, der lå til grund for det første argument, ikke holdbare. Kommissionen afviser derfor Tysklands første argument.
- (92) Hvad angår Tysklands andet argument om, at undtagelsen i KStG's § 8c, stk. 1a, fra det generelle forbud mod underskudsfremførelse i tilfælde af en ændring af ejerforholdene i KStG's § 8c, stk. 1, er berettiget som følge af formålet med KStG's § 8c, stk. 1, da der ikke er nogen risiko for misbrug i forbindelse med omstruktureringen af en kriseramte virksomhed, konstaterer Kommissionen, at dette argument ikke begrundes, at KStG's § 8c, stk. 1a, begrænses til kriseramte virksomheder. Kommissionen understreger, at der heller ikke er nogen risiko for misbrug i forbindelse med erhvervelsen af en finansielt sund virksomhed. Der er kun risiko for misbrug i forbindelse med underskudsselskaber. Formålet med KStG's § 8c, stk. 1, går videre end til at forhindre misbrug. Den har også til formål at forhøje det tyske selskabsskattegrundlag og kompensere for nedsættelsen af selskabsskattesatsen fra 25 % til 15 %. Dette forklarer, hvorfor KStG's § 8c, stk. 1, også omfatter en række erhvervelser, hvor der ikke er nogen risiko for misbrug. Kommissionen afviser derfor Tysklands argument om, at den undtagelse, der er indført ved KStG's § 8c, stk. 1a, svarer til formålet med KStG's § 8c, stk. 1.
- (93) Vedrørende Tysklands tredje argument om, at revisorer i forbindelse med det konsoliderede koncernregnskab normalt ikke tillægger et finansielt kriseramte selskabs underskud værdi ved beregningen af eventuelle latente skatter, og muligheden for at fremføre underskud derfor ikke indvirker på købsprisen for det nødlidende selskab, bemærker Kommissionen først og fremmest, at dette er baseret på regnskabsmæssige kriterier og derfor uden betydning for skattemæssige overvejelser. Desuden konstaterer Kommissionen, at dette argument er i strid med Tysklands konstatering af, at den manglende mulighed for at fremføre underskud er en hindring for omstrukturering. Dette er kun tilfældet, hvis erhververen tillægger muligheden for at fremføre underskud en vis pengeværdi. Kommissionen afviser derfor også Tysklands tredje argument.
- (94) Endvidere påstår Tyskland, at andre medlemsstater også giver mulighed for skattelettelse i forbindelse med saneringer, og henviser i denne forbindelse eksempelvis til den franske ordning for overtagelse af kriseramte virksomheder. Kommissionen kan ikke tilslutte sig Tysklands argument i denne henseende, som er baseret på en sammenligning. For det første kan medlemsstaterne som begrundelse for en foranstaltning kun anvende de i deres skattesystem iboende principper som referencesystem, på grundlag af hvilket det undersøges, om en virksomhed opnår en fordel som omhandlet i statsstøttereglerne. Den omstændighed, at der i andre medlemsstater muligvis findes sammenlignelige skatteforanstaltninger, er uden betydning, da sådanne foranstaltninger ligeledes kunne falde ind under traktatens bestemmelser. For det andet er foranstaltningerne i den franske ordning knyttet til andre betingelser end i forbindelse med KStG's § 8c, stk. 1a. Den franske ordning fastsætter en skattefritagelse for nyoprettede virksomheder, der overtager en kriseramte virksomhed. Kommissionen anså i 2004 denne ordning for at være uforenelig med det fælles marked<sup>(36)</sup>, hvorefter Frankrig ændrede ordningen for at bringe den i overensstemmelse med statsstøttereglerne. Nogle af fordelene ved ordningen er nu minimale. De øvrige fordele er i overensstemmelse med statsstøttereglerne som regionalstøtte eller støtte til små og mellemstore virksomheder (i det følgende »SMV«)<sup>(37)</sup>.
- (95) På baggrund af ovenstående konkluderer Kommissionen derfor, at den foreliggende foranstaltning ikke er direkte affødt af hovedlinjerne i skattesystemet og ikke er berettiget på grundlag af skattesystemets karakter og opbygning.
- 5.2.4. *Forbindelsen mellem den gamle og den nye saneringsklausul*
- (96) Tyskland anfører, at KStG's § 8c, stk. 1a, i det væsentlige svarer til den gamle ordning i KStG's § 8, stk. 4, og at Kommissionen aldrig har anset KStG's § 8, stk. 4, for at udgøre statsstøtte.
- (36) Sag C 57/02, skattefritagelse for overtagelse af kriseramte virksomheder (EUT L 108 af 16.4.2004, s. 38).
- (37) Sag N 553/04, skattefritagelse for overtagelse af kriseramte virksomheder (EUT C 242 af 1.10.2005, s. 5).

- (97) Kommissionen bemærker, at Tyskland aldrig har anmeldt KStG's § 8, stk. 4, hvorfor Kommissionen endnu ikke har taget stilling til, om KStG's § 8, stk. 4, indebærer statsstøtte.
- (98) Denne procedure vedrører kun KStG's § 8c, stk. 1a, da indledningen af den formelle undersøgelsesprocedure kun omfatter denne bestemmelse. Tyskland kan som begrundelse for KStG's § 8c, stk. 1a, ikke basere sig på det argument, at Kommissionen aldrig har gjort formel indsigelse mod KStG's § 8, stk. 4, da Tyskland aldrig har anmeldt denne bestemmelse.
- (99) Kommissionen forbeholder sig ret til at undersøge KStG's § 8, stk. 4, på grundlag af statsstøttereglerne, såfremt det skulle vise sig, at denne bestemmelse har givet virksomheder en selektiv fordel.

#### 5.2.5. Lignende skattesystemer i andre medlemsstater

- (100) Den omstændighed, at andre medlemsstater har lignende eller identiske skattesystemer, som ikke er anmeldt til Kommissionen, har ingen indflydelse på vurderingen af spørgsmålet, om en bestemt foranstaltning udgør statsstøtte.
- (101) Kommissionen vil undersøge oplysningerne fra Tyskland på grundlag af artikel 10 i procedureforordningen<sup>(38)</sup>.

#### 5.2.6. Konklusion vedrørende tilstedeværelsen af en selektiv fordel

- (102) Kommissionen konkluderer, at KStG's § 8c, stk. 1a, giver de virksomheder, der falder ind under dens anvendelsesområde, en selektiv fordel.

### 5.3. Virkninger for den interne samhandel

- (103) Foranstaltningen skal kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne og fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene. KStG's § 8c, stk. 1a, er ikke sektorspecifik, dvs. alle erhvervssektorer kan omfattes af ordningen. Næsten alle brancher i tysk erhvervsliv er repræsenteret på markeder, hvor der er konkurrence og finder samhandel sted mellem medlemsstaterne. Derfor kunne foranstaltningen påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne og fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene.

<sup>(38)</sup> Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93 (EFT L 83 af 27.3.1999, s. 1).

- (104) Kommissionen konstaterer, at der ifølge oplysningerne fra Tyskland kan indledes en konkursbehandling i henhold til den tyske Insolvenzordnung for alle virksomheder, der kan omfattes af foranstaltningen (se betragtning 14 og fodnote 7). Alle dem, der potentielt begunstiges ved foranstaltningen, er derfor kriseramte virksomheder som omhandlet i punkt 10, litra c), i Fællesskabets rammebestemmelser for statsstøtte til redning og omstrukturering af kriseramte virksomheder (i det følgende »rammebestemmelserne for redning og omstrukturering«). Ingen af de begunstigede kan derfor modtage de minimis-støtte i henhold til Kommissionens forordning (EF) nr. 1998/2006 af 15. december 2006 om anvendelse af traktatens artikel 87 og 88 på de minimis-støtte<sup>(39)</sup>, da kriseramte virksomheder i henhold til denne forordnings artikel 1, litra h), er undtaget fra anvendelsesområdet.

### 5.4. Konklusion

- (105) Da alle betingelser i henhold til artikel 107, stk. 1, i TEUF er opfyldt, er Kommissionen af den opfattelse, at bestemmelserne i selskabsskatteoven om skattemæssig underskudsfræmførsel — saneringsklausulen — udgør statsstøtte som omhandlet i artikel 107 i TEUF.

### 6. VURDERING AF FORANSTALTNINGENS FORENELIGHED MED DET INDRE MARKED

- (106) Kommissionen kan erklære støtte forenelig med det indre marked på grundlag af artikel 107, stk. 3, i TEUF. Ifølge Domstolens faste praksis skal medlemsstaten godtgøre, at en foranstaltning er forenelig med det indre marked<sup>(40)</sup>. Kommissionen konstaterer i denne forbindelse, at Tyskland trods den udtrykkelige opfordring hertil i Kommissionens beslutning om at indlede proceduren ikke har fremsendt oplysninger i denne henseende. Allerede af denne grund kan Kommissionen ikke erklære den foreliggende støtteforanstaltning forenelig med det indre marked.
- (107) Kommissionen har alligevel undersøgt, om foranstaltningen kan erklæres forenelig med det indre marked. Kommissionen har et vidt skøn i forbindelse med statsstøttesager, der falder ind under artikel 107, stk. 3, i TEUF<sup>(41)</sup>. Ved udøvelsen af dette skøn har den offentliggjort rammebestemmelser og meddelelser, som fastlægger de kriterier, hvorefter visse former for støtte kan erklæres forenelige med det indre marked på grundlag af artikel 107, stk. 3, i TEUF. Ifølge fast retspraksis er Kommissionen bundet af de rammebestemmelser og

<sup>(39)</sup> EUT L 379 af 28.12.2006, s. 5.

<sup>(40)</sup> Domstolens dom af 28.4.1993, sag C-364/90, Italien mod Kommissionen, Sml. I, s. 2097, præmis 20; Rettens dom af 15.12.1999, forenede sager T-132/96 og T-143/96, Freistaat Sachsen, Volkswagen AG og Volkswagen Sachsen GmbH mod Kommissionen, Sml. II, s. 3663, præmis 140; Domstolens dom af 29.4.2004, sag C-372/97, Italien mod Kommissionen, Sml. I, s. 3679, præmis 81.

<sup>(41)</sup> Domstolens dom af 21.3.1990, sag C-142/87, Belgien mod Kommissionen, Sml. 1990 I, s. 959, præmis 56; Domstolens dom af 11.7.1996, sag C-39/94, Syndicat français de l'Express international (SFEI) m.fl. mod La Poste m.fl., Sml. 1996 I, s. 3547, præmis 36.

meddelelser, der er offentliggjort i forbindelse med statsstøttekontrollen, såfremt disse ikke afviger fra bestemmelserne i TEUF og er anerkendt af medlemsstaterne <sup>(42)</sup>.

- (108) Det skal derfor først undersøges, om den anmeldte støtte er omfattet af anvendelsesområdet for en eller flere rammebestemmelser eller meddelelser og kan erklæres forenelig med det indre marked, da de deri fastlagte forenelighedskriterier er opfyldt.

### 6.1. Eventuel forenelighed med de midlertidige rammebestemmelser <sup>(43)</sup>

- (109) Da KStG's § 8c, stk. 1a, blev indført for at overvinde problemerne som følge af den finansielle og økonomiske krise, undersøgte Kommissionen, om ordningen kan erklæres forenelig med det indre marked på grundlag af artikel 107, stk. 3, litra b), i TEUF, som fortolket i de midlertidige rammebestemmelser.

- (110) På grund af den nuværende finansielle og økonomiske krise og de makroøkonomiske virkninger heraf i medlemsstaterne er Kommissionen af den opfattelse, at visse former for statsstøtte er berettiget i et vist tidsrum til at overvinde krisen og kan erklæres forenelige med det indre marked i henhold til artikel 107, stk. 3, litra b), i TEUF. De midlertidige rammebestemmelser fastlægger de betingelser, hvorpå Kommissionen erklærer sådanne støtteordninger forenelige med det indre marked.

- (111) KStG's § 8c, stk. 1a, falder imidlertid ikke ind under nogen af de foranstaltninger, der er nævnt i de midlertidige rammebestemmelser, da ordningen vedrører skattefordele til kriseramte virksomheder. De midlertidige rammebestemmelser fastsætter imidlertid ingen statsstøtte i form af skattefordele.

- (112) Kommissionen er derfor af den opfattelse, at KStG's § 8c, stk. 1a, ikke opfylder de nødvendige betingelser for at kunne betragtes som forenelig med det indre marked i henhold til artikel 107, stk. 3, litra b), i TEUF, som fortolket i de midlertidige rammebestemmelser.

<sup>(42)</sup> Domstolens dom af 24.3.1993, sag C-313/90, Comité international de la rayonne et des fibres synthétiques mod Kommissionen, Sml. I, s. 1125, præmis 36; Domstolens dom af 15.10.1996, sag C-311/94, IJssel-Vliet Combinatie BV mod Minister van Economische Zaken, Sml. 1996 I, s. 5023, præmis 43; Domstolens dom af 26.9.2002, sag C-351/98, Spanien mod Kommissionen, Sml. 2002 I, s. 8031, præmis 53.

<sup>(43)</sup> Meddelelse fra Kommissionen — Midlertidige EF-rammebestemmelser for statsstøtte, der ydes for at lette adgangen til finansiering under den nuværende finansielle og økonomiske krise (EUT C 83 af 7.4.2009, s. 1). Med virkning fra 1. januar 2011 blev denne meddelelse erstattet af en ny udgave (EUT C 6 af 11.1.2011, s. 5). I henhold til kapitel 5 i denne nye udgave finder denne imidlertid kun anvendelse på ulovlig støtte, der blev ydet efter 1. januar 2011. Da Tyskland har udsat anvendelsen af foranstaltningen, blev der ikke ydet nogen støtte efter denne dato.

- (113) Kommissionen konstaterer imidlertid, at støtte til visse modtagere kan være forenelig som begrænset støtte, som er forenelig med det indre marked, i henhold til punkt 4.2 i de midlertidige rammebestemmelser, såfremt den opfylder alle betingelser i en tysk støtteordning, som Kommissionen har godkendt på dette retsgrundlag. For at kunne modtage denne form for støtte skal den begunstigede navnlig godtgøre, at denne pr. 1. juli 2008 ikke var en kriseramte virksomhed som omhandlet i rammebestemmelserne for redning og omstrukturering (med hensyn til store virksomheder) eller som omhandlet i artikel 1, stk. 7, i Kommissionens forordning (EF) nr. 800/2008 af 6. august 2008 om visse former for støttes forenelighed med fællesmarkedet i henhold til traktatens artikel 87 og 88 (Generel gruppefritagelsesforordning) <sup>(44)</sup> (med hensyn til SMV), og at støttens bruttosubventionsækvivalent ikke overstiger 500 000 EUR. Endvidere skal de andre betingelser i punkt 4.2.2 i de midlertidige rammebestemmelser og afgørelsen om at godkende den tyske støtteordning være opfyldt.

### 6.2. Eventuel forenelighed på grundlag af rammebestemmelserne for redning og omstrukturering <sup>(45)</sup>

- (114) Da KStG's § 8c, stk. 1a, vedrører skattefordele for kriseramte virksomheder, vurderede Kommissionen også foreneligheden på grundlag af rammebestemmelserne for redning og omstrukturering. I henhold til disse rammebestemmelser er kun kriseramte virksomheder støtteberettigede. En insolvent eller forgældet virksomhed kan ganske vist betragtes som kriseramte virksomhed som omhandlet i disse rammebestemmelser, men virksomheder, der tilhører eller er i færd med at blive overtaget af en større koncern, kan normalt ikke modtage rednings- eller omstrukturingsstøtte (punkt 13 i rammebestemmelserne for redning og omstrukturering). Blandt betingelserne for at anvende KStG's § 8c, stk. 1a, hører en erhvervelse af kapitalandele. Efter en sådan erhvervelse af kapitalandele er målvirksomheden muligvis del af en koncern. I dette tilfælde ville koncernen normalt skulle tage sig af den kriseramte virksomhed, som så ikke ville være støtteberettiget i henhold til rammebestemmelserne for redning og omstrukturering.

- (115) Desuden er endog i forbindelse med de begunstigede, der er berettiget til at modtage støtte i henhold til rammebestemmelserne for redning og omstrukturering, andre betingelser i disse rammebestemmelser ikke opfyldt.

- (116) I henhold til punkt 25, litra a), i rammebestemmelserne for redning og omstrukturering kan redningsstøtte kun ydes i form af lån eller lånegarantier. Den foreliggende skattefordel kan derfor ikke betragtes som redningsstøtte.

<sup>(44)</sup> EUT L 214 af 9.8.2008, s. 3.

<sup>(45)</sup> Fællesskabets rammebestemmelser for statsstøtte til redning og omstrukturering af kriseramte virksomheder (EUT C 244 af 1.10.2004, s. 2).



- (117) Med hensyn til omstrukturingsstøtte skal der i henhold til rammebestemmelserne for redning og omstrukturering fremlægges en bæredygtig omstrukturingsplan, der gør det muligt at genoprette virksomhedens rentabilitet. Støtten skal begrænses til det nødvendige minimum. I henhold til rammebestemmelserne for redning og omstrukturering skal modtageren yde et egetbidrag til omstrukturingsomkostningerne. Endvidere skal der i henhold til rammebestemmelserne for redning og omstrukturering træffes kompenserende modrydelse for at forhindre urimelige konkurrencefordrejninger.
- (118) Alle disse betingelser opfyldes ikke af KStG's § 8c, stk. 1a. Det er ganske vist anført i lovbemærkningerne, at målvirksomheden skal fremlægge en saneringsplan med en positiv forretningsplan, men det fremgår ikke, at en sådan plan ville opfylde kravene i rammebestemmelserne for redning og omstrukturering, og at støttebeløbet er begrænset til det nødvendige minimum. Støttebeløbet retter sig nemlig efter de underskud, som en virksomhed har haft tidligere. Desuden foreskriver KStG's § 8c, stk. 1a, hverken et egetbidrag eller kompenserende modrydelse.
- (119) Endelig skal rednings- og omstrukturingsstøtte til store virksomheder anmeldes individuelt. Den kan ikke ydes på grundlag af en ordning. I KStG's § 8c, stk. 1a, sondres der imidlertid ikke mellem store virksomheder og SMV.
- (120) Endog med hensyn til SMV, hvor rednings- og omstrukturingsstøtte principielt kan ydes i form af en ordning, konstaterer Kommissionen, at de særlige krav, der er fastsat til en sådan ordning i punkt 82 i rammebestemmelserne for redning og omstrukturering, ikke er opfyldt af de grunde, der er anført i denne afgørelses betragtning 117.
- (121) Kommissionen er derfor af den opfattelse, at KStG's § 8c, stk. 1a, ikke er forenelig med det indre marked som omstrukturingsstøtte.

### 6.3. Eventuel forenelighed på grundlag af retningslinjerne for regionalstøtte <sup>(46)</sup>

- (122) KStG's § 8c, stk. 1a, skal også undersøges på grundlag af retningslinjerne for regionalstøtte.
- (123) Potentielle modtagere af regionalstøtte skal i Tyskland være etableret i en region, der er berettiget til regionalstøtte. Ved anvendelsen af KStG's § 8c, stk. 1a, er dette ikke nødvendigvis tilfældet, da ordningen finder anvendelse på virksomheder i alle dele af Tyskland.

<sup>(46)</sup> Retningslinjer for statsstøtte med regionalt sigte for 2007-2013 (EUT C 54 af 4.3.2006, s. 13).

- (124) Endvidere er kriseramte virksomheder som omhandlet i rammebestemmelserne for redning og omstrukturering ikke omfattet af anvendelsesområdet for retningslinjerne for regionalstøtte (se punkt 9 i retningslinjerne for regionalstøtte). Derfor kan støtte til virksomheder i støtteberettigede regioner heller ikke erklæres forenelig med det indre marked på grundlag af retningslinjerne for regionalstøtte.
- (125) Kommissionen er derfor af den opfattelse, at foranstaltningen ikke er forenelig med det indre marked som regionalstøtte.

### 6.4. Eventuel forenelighed på grundlag af retningslinjerne for miljøstøtte <sup>(47)</sup>

- (126) KStG's § 8c, stk. 1a, skal endvidere undersøges på grundlag af retningslinjerne for miljøstøtte.
- (127) Hovedformålet med retningslinjerne for miljøstøtte er at sikre, at statsstøtteforanstaltninger medfører et højere miljøbeskyttelsesniveau, end der ville være uden støtten, og at de positive følger af støtten overstiger de negative følger, hvad angår konkurrenceforvriddning, under hensyntagen til forurenere betaler-princippet som fastsat i artikel 191 i TEUF.
- (128) Dette mål opfyldes ikke af KStG's § 8c, stk. 1a. I lovbemærkningerne er der ikke anført nogen af de mål, der er omhandlet i retningslinjerne for miljøstøtte.
- (129) Som anført i punkt 20 i rammebestemmelserne for redning og omstrukturering kan en kriseramt virksomhed, da det er selve virksomhedens overlevelse, der er i fare, ikke betragtes som et velegnet instrument til at fremme andre politiske mål, før der er skabt sikkerhed for dens levedygtighed. Da alle potentielle begunstigede i forbindelse med KStG's § 8c, stk. 1a, er kriseramte virksomheder som omhandlet i punkt 10, litra c), i rammebestemmelserne for redning og omstrukturering, er Kommissionen af den opfattelse, at KStG's § 8c, stk. 1a, ikke er forenelig med det indre marked som miljøbeskyttelsesstøtte.

### 6.5. Eventuel forenelighed med det indre marked på grundlag af artikel 107, stk. 3, i TEUF

- (130) Kommissionen konstaterer, at den anmeldte foranstaltning er omfattet af anvendelsesområdet for både midlertidige rammebestemmelser og rammebestemmelserne for redning og omstrukturering. Ved udøvelsen af sit skøn i henhold til artikel 107, stk. 3, litra b) og c), i TEUF er den derfor bundet af disse to tekster af de grunde, der er anført i betragtning 109 ff.

<sup>(47)</sup> EF-retningslinjer for statsstøtte til miljøbeskyttelse (EUT C 82 af 1.4.2008, s. 1).

- (131) Hvis der fremføres tvungende argumenter herfor, kan Kommissionen imidlertid igen udøve sit skøn på den betingelse, at den handler inden for de rammer, der er fastsat i TEUF og de grundlæggende retsprincipper — navnlig ligebehandlingsprincippet, som fortolket i Domstolens retspraksis<sup>(48)</sup>. I denne forbindelse kan Kommissionen ifølge Domstolens retspraksis erklære statsstøtte forenelig med det indre marked, når statsstøtten tager sigte på at afhjælpe en alvorlig forstyrrelse i en medlemsstats økonomi (artikel 107, stk. 3, litra b), i TEUF) eller forfølger et mål af fælles interesse (artikel 107, stk. 3, litra c), i TEUF)<sup>(49)</sup>, er nødvendig for at nå dette mål<sup>(50)</sup> og ikke ændrer samhandelsvilkårene på en måde, der strider mod den fælles interesse.
- (132) I den foreliggende sag har Tyskland ikke fremført argumenter for, at støtten er forenelig med det indre marked direkte på grundlag af artikel 107, stk. 3, litra b) eller c), i TEUF.
- (133) Kommissionen konstaterer at på grundlag af foranstaltningens udformning, afhænger støttens størrelse af de underskud, som den begunstigede har haft tidligere. Der er derfor ingen forbindelse mellem det støttebeløb, som en virksomhed modtager, og det mål, der forfølges med støtteordningen, dvs. fjernelse af hindringer for sanering og støtte til kriseramte virksomheder under den finansielle og økonomiske krise. Kommissionen konkluderer derfor, at støtteordningen ikke er begrænset til det, der er nødvendigt for at nå målet. Den fordrejer således konkurrencevilkårene på det indre marked i et omfang, der strider mod den fælles interesse.
- (134) Kommissionen konkluderer derfor, at foranstaltningen ikke kan erklæres forenelig med det indre marked direkte på grundlag af artikel 107, stk. 3, litra b) eller c), i TEUF.

## 7. TILBAGEBETALING

- (135) Da støtteordningen ikke blev anmeldt, udgør den ulovlig støtte.
- (136) På grundlag af Kommissionens faste beslutningspraksis skal enhver støtte, der er ydet ulovligt, og som ikke er forenelig med det indre marked i henhold til artikel 107, i TEUF, kræves tilbagebetalt fra modtagerne. Denne beslutningspraksis blev bekræftet ved artikel 14 i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93<sup>(51)</sup>, som fastsætter følgende: »I negative beslutninger om ulovlig støtte bestemmer Kommis-

sionen, at den pågældende medlemsstat skal træffe alle nødvendige foranstaltninger til at kræve støtten tilbagebetalt fra støttemodtageren.«

- (137) Da den omhandlede foranstaltning udgør ulovlig støtte, der uforenelig med det indre marked, skal støtten kræves tilbagebetalt med henblik på at genskabe den situation, der herskede på markedet, før den blev ydet. Tilbagebetaling skal derfor ske fra det tidspunkt, hvor fordelingen blev givet til modtageren, dvs. fra det tidspunkt, hvor støtten blev stillet til rådighed for modtageren, og der påløber renter indtil den faktiske tilbagebetaling af støtten.
- (138) Kommissionen er af den opfattelse, at den årlige forfaldsdato for selskabsskat er relevant for fastsættelsen af det tidspunkt, hvor støtten blev stillet til rådighed for modtagerne.
- (139) Tyskland skal træffe alle nødvendige foranstaltninger til at kræve støtten tilbagebetalt fra modtagerne. For at fastslå antallet af tilfælde, hvor der skal ske tilbagebetaling, skal Tyskland udarbejde en liste over de virksomheder, der har været omfattet af den omhandlede foranstaltning siden den 1. januar 2008. I denne forbindelse konstaterer Kommissionen, at Tyskland ikke har anvendt foranstaltningen efter den 30. april 2010. Forbundsfinansministeriet gav myndighederne med ansvar for skatteopkrævningen besked om ikke længere at anvende saneringsklausulen, indtil Kommissionen har truffet endelig afgørelse i den foreliggende sag<sup>(52)</sup>.
- (140) Den statsstøtte, der skal tilbagebetales, beregnes på grundlag af selvangivelserne fra de pågældende virksomheder, dvs. de begunstigede i forbindelse med KStG's § 8c, stk. 1a. Støttebeløbet beregnes som forskellen mellem det skattebeløb, der skulle betales uden anvendelse af KStG's § 8c, stk. 1a, og det skattebeløb, der faktisk blev betalt efter anvendelse af KStG's §8c, stk. 1a.
- (141) Dette gælder uanset muligheden for, at støtten kan erklæres forenelig med det indre marked på grundlag af artikel 107, stk. 3, litra b), i TEUF, som fortolket i de midlertidige rammebestemmelser, og en af Kommissionen godkendt tysk støtteordning, hvis den samlede tildelte støtte ikke overstiger en bruttosubventionsækvivalent på 500 000 EUR, og hvis alle andre betingelser i punkt 4.2.2 i de midlertidige rammebestemmelser og i den kommissionsafgørelse, hvorved en tysk støtteordning godkendes på dette grundlag, er opfyldt, navnlig betingelsen om, at virksomheden ikke var kriseramt pr. 1. juli 2008. Overstiger den samlede støtte 500 000 EUR, skal det beløb, der overstiger dette beløb, tilbagebetales.

<sup>(48)</sup> Se navnlig Domstolens dom af 24.3.1993, sag C-313/90, *Comité International de la Rayonne et des Fibres Synthétiques (CIRFS)* mod Kommissionen, Sml. 1993 I, s. 1125.

<sup>(49)</sup> Rettens dom af 14.1.2009, sag T-162/06, *Kronoply* mod Kommissionen, Sml. 2009 II, s. 1, navnlig præmis 65, 66, 74, 75.

<sup>(50)</sup> Rettens dom af 7.6.2001, sag T-187/99, *Agrana Zucker und Stärke* mod Kommissionen, Sml. 2001 II, s. 1587, præmis 74; Rettens dom af 14.5.2002, sag T-126/99, *Graphischer Maschinenbau* mod Kommissionen, Sml. 2002 II, s. 2427, præmis 41-43; Domstolens dom af 15.4.2008, sag C-390/06, *Nuova Agricast Srl* mod Ministero delle Attività Produttive, Sml. 2008 I, s. 2577, præmis 68-69.

<sup>(51)</sup> EFT L 83 af 27.3.1999, s. 1.

<sup>(52)</sup> Se fodnote 15.

(142) Kommissionen gør Tyskland opmærksom på, at støtten ikke kan erklæres forenelig med det indre marked i henhold til »de minimis«-reglerne<sup>(53)</sup>, en ordning, der er omfattet af den generelle gruppefritagelsesforordning<sup>(54)</sup>, eller en støtteordning på grundlag af retningslinjerne for regionalstøtte eller rammebestemmelserne for statsstøtte til forskning og udvikling og innovation<sup>(55)</sup>, da alle disse retsakter udelukker, at der ydes statsstøtte til kriseramte virksomheder<sup>(56)</sup>. I forbindelse med alle andre godkendte støtteordninger skal Tyskland undersøge, om afgørelsen om godkendelse af støtteordningen undtager kriseramte virksomheder fra det godkendte anvendelsesområde. I modsat fald kan støtten i givet fald erklæres forenelig med det indre marked i henhold til disse ordninger, såfremt Tyskland godtgør, at alle betingelser i de pågældende ordninger var opfyldt på det tidspunkt, hvor støtten blev ydet.

### 8. KONKLUSIONER

(143) På baggrund af ovenstående konkluderer Kommissionen, at KStG's § 8c, stk. 1a, (saneringsklausul) udgør statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, i TEUF og blev gennemført ulovligt i strid med artikel 108, stk. 3, i TEUF. Ordningen er ikke forenelig med det indre marked.

(144) Kommissionen er af den opfattelse, at Tyskland skal træffe alle nødvendige foranstaltninger til at kræve støtten tilbagebetalt fra de begunstigede i forbindelse med saneringsklausulen —

VEDTAGET DENNE AFGØRELSE:

#### Artikel 1

Den statslige støtteordning på grundlag af § 8c, stk. 1a, i Körperschaftsteuergesetz (lov om selskabsskat), som Tyskland har gennemført ulovligt i strid med artikel 108, stk. 3, i TEUF, er uforenelig med det indre marked.

#### Artikel 2

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

<sup>(53)</sup> Kommissionens forordning (EF) nr. 1998/2006 af 15.12.2006 om anvendelse af traktatens artikel 87 og 88 på de minimis-støtte (EUT L 379 af 28.12.2006, s. 5).

<sup>(54)</sup> Se fodnote 44.

<sup>(55)</sup> Rammebestemmelserne for statsstøtte til forskning og udvikling og innovation (EUT C 323 af 30.12.2006, s. 1).

<sup>(56)</sup> Se artikel 1, stk. 6, litra c), i den generelle gruppefritagelsesforordning, punkt 9 i retningslinjerne for regionalstøtte, kapitel 2.1 (sidste afsnit) i rammebestemmelserne for statsstøtte til forskning og udvikling og innovation.

#### Artikel 3

Individuel støtte, der tildeles i henhold til den i artikel 1 omhandlede ordning, og som på tildelingstidspunktet opfylder betingelserne i en støtteordning, som blev godkendt af Kommissionen på et andet retsgrundlag end den generelle gruppefritagelsesforordning, retningslinjerne for regionalstøtte eller rammebestemmelserne for statsstøtte til forskning og udvikling og innovation og ikke udelukker kriseramte virksomheder som potentielle støttemodtagere, er forenelig med det indre marked, så længe den ikke overstiger den maksimale støtteintensitet, der gælder for den pågældende støttetype.

#### Artikel 4

1. Tyskland ophæver den i artikel 1 omhandlede støtteordning.

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

3. De beløb, der skal tilbagesøges, pålægges renter regnet fra det tidspunkt, hvor støtten blev stillet til støttemodtagernes rådighed, og indtil tilbagebetaling er sket.

4. Beløbet beregnes med renters rente i overensstemmelse med kapitel V i Kommissionens forordning (EF) nr. 794/2004<sup>(57)</sup>.

5. Tyskland indstiller med virkning fra denne afgørelses offentliggørelse enhver resterende udbetaling i forbindelse med den i artikel 1 omhandlede støtteordning.

#### Artikel 5

1. Tilbagesøgningen af støtte, der er tildelt i henhold til den i artikel 1 omhandlede støtteordning, iværksættes omgående og effektivt.

2. Tyskland sikrer, at denne afgørelse efterkommes senest fire måneder efter meddelelsetidspunktet.

#### Artikel 6

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

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

<sup>(57)</sup> EUT L 140 af 30.4.2004, s. 1.

- b) oplysning om, hvor stort et beløb (hovedstol og renter), der skal tilbagesøges hos de enkelte støttemodtagere
- c) en detaljeret beskrivelse af, hvilke foranstaltninger der er truffet eller vil blive truffet for at efterkomme denne afgørelse
- d) dokumentation for, at støttemodtagerne har fået påbud om at tilbagebetale støtten.

2. Tyskland underretter Kommissionen om udviklingen i de foranstaltninger, der træffes for at efterkomme denne afgørelse, indtil den støtte, der er tildelt i henhold til den i artikel 1 omhandlede støtteordning, er fuldt tilbagebetalt. På Kommissionens anmodning fremsender Tyskland omgående oplysninger

om de foranstaltninger, der er truffet eller vil blive truffet for at efterkomme denne afgørelse. Desuden fremsender Tyskland udførlige oplysninger om de støttebeløb og renter, støttemodtagerne allerede har tilbagebetalt.

#### *Artikel 7*

Denne afgørelse er rettet til Forbundsrepublikken Tyskland.

Udfærdiget i Bruxelles, den 26. januar 2011.

*På Kommissionens vegne*

Joaquín ALMUNIA

*Næstformand*