



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

28. juni 2018\*

»Appel – statsstøtte – tysk skattelovgivning om visse fremførsler af underskud til fremtidige skatteår (»saneringsklausul«) – afgørelse, hvorved støtteordningen erklæres uforenelig med det indre marked – annulationsøgsmål – formaliteten – artikel 263, stk. 4, TEUF – individuelt berørt person – artikel 107, stk. 1, TEUF – begrebet »statsstøtte« – betingelsen om selektivitet – fastsættelse af referencerammen – retlig kvalificering af de faktiske omstændigheder«

I sag C-203/16 P,

angående appel i henhold til artikel 56 i statuten for Den Europæiske Unions Domstol, iværksat den 12. april 2016,

**Dirk Andres**, som kurator i konkursboet efter Heitkamp BauHolding GmbH, Düsseldorf (Tyskland), ved Rechtsanwältin W. Niemann, S. Geringhoff og P. Dodos,

appellant,

de øvrige parter i appelsagen:

**Europa-Kommissionen** ved R. Lyal, T. Maxian Rusche og K. Blanck-Putz, som befuldmægtigede,

sagsøgt i første instans,

**Forbundsrepublikken Tyskland** ved T. Henze og R. Kanitz, som befuldmægtigede,

intervenient i første instans,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne A. Rosas, C. Toader, A. Prechal og E. Jarašiūnas (refererende dommer),

generaladvokat: N. Wahl,

justitssekretær: fuldmægtig I. Illéssy,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 19. oktober 2017,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 20. december 2017,

\* Processprog: tysk.

afsagt følgende

### Dom

- 1 Dirk Andres, som kurator i konkursboet efter Heitkamp BauHolding GmbH (herefter »HBH«), har med sin appel nedlagt principal påstand om ophævelse af Den Europæiske Unions Rets dom af 4. februar 2016, Heitkamp BauHolding mod Kommissionen (T-287/11, herefter »den appellerede dom«, EU:T:2016:60), for så vidt som Retten herved frifandt Kommissionen i det søgsmål, som HBH havde anlagt med påstand om annullation af Kommissionens afgørelse 2011/527/EU af 26. januar 2011 om Tysklands statsstøtte C 7/10 (ex CP 250/09 og NN 5/10) Fremskrivning af skattemæssige underskud (»Sanierungsklausel«) (EUT 2011, L 235, s. 26, herefter »den omtvistede afgørelse«) samt om annullation af denne afgørelse.
- 2 Europa-Kommissionen har med sin kontraappel nedlagt påstand om ophævelse af den appellerede dom, for så vidt som Retten herved forkastede den formalitetsindsigelse, som Kommissionen havde fremsat over for dette søgsmål, samt følgelig om afvisning af søgsmålet anlagt i første instans.

### Twistens baggrund og den omtvistede afgørelse

- 3 Twistens baggrund og den omtvistede afgørelse, således som de fremgår af den appellerede doms præmis 1-35, kan sammenfattes som følger.

### Tysk ret

- 4 I Tyskland kan underskud, der er opstået i et skatteår, i henhold til § 10d, stk. 2, i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat, herefter »EStG«) fremføres til senere skatteår, idet de skattepligtige indkomster for de følgende år da nedsættes ved fradrag af disse underskud (herefter »reglen om underskudsfræmførsel«). I henhold til § 8, stk. 1, i Körperschaftsteuergesetz (lov om selskabsskat, herefter »KStG«) finder reglen om underskudsfræmførsel anvendelse på virksomheder, der er underlagt selskabsbeskatning.
- 5 Denne mulighed for fræmførsel af underskud afstedkom – med skattebesparelser som eneste formål – køb af virksomheder, der havde indstillet enhver kommerciel aktivitet, men som stadig havde underskud, der kunne fræmføres. For at forhindre sådanne transaktioner, der blev anset som et udtryk for misbrug, indførte den tyske lovgiver i 1997 KStG's § 8, stk. 4, der begrænsede muligheden for fræmførsel af underskud til virksomheder, som var juridisk og økonomisk identiske med de virksomheder, der havde lidt underskuddene.
- 6 KStG's § 8, stk. 4, blev med virkning fra den 1. januar 2008 ophævet ved Unternehmensteuerreformgesetz (virksomhedsskatte reformloven). Denne lov indførte en ny § 8c, stk. 1, i KStG (herefter ligeledes »reglen om fortabelse af underskud«), der begrænser eller endog udelukker muligheden for at fræmføre underskud i tilfælde af en erhvervelse af 25% eller mere af et selskabs kapitalandele (herefter »den sanktionerede erhvervelse af kapitalandele«). Det følger for det første af denne bestemmelse, at hvis 25% til 50% af den tegnede kapital, af medlemsrettighederne, af andelsrettighederne eller af stemmerettighederne i et selskab overdrages inden for fem år, går uudnyttede underskud tabt i forhold til den procentvise overdragelse af kapitalandele. For det andet kan uudnyttede underskud ikke længere fræfres, hvis mere end 50% af den tegnede kapital, af medlemsrettighederne, af andelsrettighederne eller af stemmerettighederne i et selskab overdrages til en erhverver.

- 7 Der var ikke fastsat nogen undtagelser til reglen om fortabelse af underskud. I henhold til et dekret fra Bundesministerium der Finanzen (forbundsfinansministeriet, Tyskland) af 27. marts 2003 kunne skattemyndighederne imidlertid i tilfælde af en sanktioneret erhvervelse af kapitalandele, der skete med henblik på sanering af en virksomhed i vanskeligheder, indrømme en skattefritagelse ud fra rimelighedsbetragtninger.
- 8 I juni 2009 blev KStG's § 8c, stk. 1a (herefter ligeledes »saneringsklausulen« eller »den omtvistede foranstaltning«), indsat ved Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (lov om sygeforsikring i forbindelse med afgiftslempelser for borgerne). I henhold til denne nye bestemmelse kan en enhed – selv i tilfælde af en sanktioneret erhvervelse af kapitalandele som omhandlet i KStG's § 8c, stk. 1 – foretage en fremførsel af underskud, når følgende betingelser er opfyldt: Kapitalandelene erhverves med henblik på en sanering af selskabet. Selskabet er på erhvervestidspunktet insolvent eller forgældet eller i risiko for at blive insolvent eller forgældet. Selskabets væsentlige strukturer opretholdes, hvilket i det væsentlige opnås ved opretholdelse af arbejdspladser, ved en væsentlig tilførsel af driftskapital eller ved eftergivelse af gæld, der stadig kan inddrives. Virksomheden skifter ikke branche inden for fem år efter erhvervelsen af kapitalandele, og selskabet havde på tidspunktet for erhvervelsen af kapitalandele ikke indstillet aktiviteterne.
- 9 Den omtvistede foranstaltning trådte i kraft den 10. juli 2009 og finder anvendelse med tilbagevirkende kraft fra den 1. januar 2008, som er den dato, hvor reglen om fortabelse af underskud trådte i kraft.

### *Den omtvistede afgørelse*

- 10 Kommissionen fastslog i den omtvistede afgørelses artikel 1, at »[d]en statslige støtteordning på grundlag af [KStG's] § 8c, stk. 1a, som [Forbundsrepublikken] Tyskland har gennemført ulovligt [...], er uforenelig med det indre marked«.
- 11 Med henblik på kvalificeringen af saneringsklausulen som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF fandt denne institution navnlig, at denne klausul indførte en undtagelse til den regel, der var fastsat i KStG's § 8c, stk. 1, og som foreskrev en fortabelse af de underskud, der ikke var blevet udnyttet af selskaber, hvis ejerforhold var blevet ændret, og at denne klausul derfor kunne give virksomheder, der opfyldte betingelserne for at anvende klausulen, en selektiv fordel, som ikke var begrundet i den almindelige karakter eller opbygning af skattesystemet, idet den omtvistede foranstaltning tilsigtede at bekæmpe problemerne som følge af den finansielle og økonomiske krise, hvilket udgjorde et formål, der lå uden for dette system. Kommissionen erklærede dog i denne afgørelses artikel 2 og 3, at visse former for individuel støtte, der var blevet tildelt i henhold til denne lovgivning, var forenelige med det indre marked, forudsat at visse betingelser blev overholdt.
- 12 Kommissionen pålagde i den omtvistede afgørelses artikel 4 Forbundsrepublikken Tyskland at tilbagesøge den uforenelige støtte, der var tildelt i henhold til den i denne afgørelses artikel 1 omhandlede lovgivning, fra støttemodtagerne. I henhold til afgørelsens artikel 6 skulle denne medlemsstat bl.a. tilsende Kommissionen en liste over disse støttemodtagere.

### *De faktiske omstændigheder, der ligger til grund for tvisten*

- 13 HBH er et selskab, der siden 2008 havde været i risiko for insolvens. Den 20. februar 2009 købte HBH's moderselskab aktierne i HBH med henblik på at fusionere med dette selskab for at sanere dette. På datoen for dette køb opfyldte HBH betingelserne for at anvende saneringsklausulen. Dette blev fastslået i en bindende forhåndsbesked afgivet den 11. november 2009 af Finanzamt Herne (skattemyndighederne i Herne, Tyskland) (herefter »den bindende forhåndsbesked«). I øvrigt modtog

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

- 14 Ved skrivelse af 24. februar 2010 underrettede Kommissionen Forbundsrepublikken Tyskland om sin afgørelse om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure efter artikel 108, stk. 2, TEUF i forhold til den omtvistede foranstaltning. Ved skrivelse af 30. april 2010 pålagde forbundsfinansministeriet de tyske skattemyndigheder ikke længere at anvende denne foranstaltning.
- 15 Den 27. december 2010 blev forskudsopgørelsen af 29. april 2010 erstattet med en ny forskudsopgørelse vedrørende selskabsskat for skatteåret 2009, som ikke gjorde brug af saneringsklausulen. I januar 2011 modtog HBH bl.a. forskudsopgørelser vedrørende selskabsskat for senere skatteår, som ligeledes så bort fra saneringsklausulen. Den 1. april 2011 modtog dette selskab en skatteansættelse vedrørende selskabsskat for skatteåret 2009. Eftersom KStG's § 8c, stk. 1a, ikke blev anvendt, kunne selskabet ikke fremføre de underskud, der forelå den 31. december 2008.
- 16 Den 19. april 2011 annullerede skattemyndighederne i Herne den bindende forhåndsbesked.
- 17 Den 22. juli 2011 tilsendte Forbundsrepublikken Tyskland Kommissionen en liste over de virksomheder, der havde nydt godt af den omtvistede foranstaltning. Denne medlemsstat fremsendte tillige en liste over de selskaber, for hvilke bindende forhåndsbeskeder vedrørende anvendelsen af saneringsklausulen var blevet annulleret, hvori HBH var opført.

### **Sagen for Retten og den appellerede dom**

- 18 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 6. juni 2011 anlagde HBH sag med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse.
- 19 Ved særskilt processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 16. september 2011 fremsatte Kommissionen en formalitetsindsigelse i medfør af artikel 114 i Rettens procesreglement af 2. maj 1991.
- 20 Den 29. august 2011 fremsatte Forbundsrepublikken Tyskland begæring om at måtte intervenere i sagen til støtte for HBH's påstande. Denne begæring blev imødekommet ved kendelse afsagt af formanden for Rettens Anden Afdeling den 5. oktober 2011.
- 21 Ved Rettens kendelse af 21. maj 2014 blev formalitetsindsigelsen i overensstemmelse med procesreglementets artikel 114, stk. 4, henskudt til afgørelsen af sagens realitet.
- 22 HBH fremsatte til støtte for sit søgsmål to anbringender, hvoraf det med det første gjordes gældende, at den omtvistede foranstaltning ikke havde en umiddelbart selektiv karakter, og det med det andet gjordes gældende, at denne foranstaltning var begrundet i skattesystemets karakter og opbygning.
- 23 Ved den appellerede dom forkastede Retten for det første formalitetsindsigelsen, idet den fastslog, at HBH var umiddelbart og individuelt berørt af den omtvistede afgørelse, hvorved Retten i det væsentlige henviste til, at selskabet allerede før vedtagelsen af afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure havde en erhvervet ret til en skattemæssig besparelse, som attesteret af de tyske skattemyndigheder, og at det desuden havde en søgsmålsinteresse. Retten frifandt for det andet Kommissionen i det søgsmål, som HBH havde anlagt.

## Parternes påstande og retsforhandlingerne ved Domstolen

- 24 HBH har med appellen nedlagt følgende påstande:
- Punkt 2 og 3 i den appellerede doms konklusion ophæves, og den omtvistede afgørelse annulleres.
  - Subsidiært ophæves punkt 2 og 3 i den appellerede doms konklusion, og sagen hjemvises til Retten.
  - Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.
- 25 Kommissionen har nedlagt påstand om, at appellen forkastes, og at HBH tilpligtes at betale sagsomkostningerne.
- 26 Kommissionen har med sin kontraappel nedlagt følgende påstande:
- Punkt 1 i den appellerede doms konklusion ophæves.
  - Søgsmålet anlagt i første instans afvises.
  - Appellen forkastes.
  - Punkt 3 i den appellerede doms konklusion ophæves, for så vidt som Kommissionen herved pålægges at bære en tredjedel af sine omkostninger.
  - HBH tilpligtes at betale sagsomkostningerne i forbindelse med sagen for Domstolen og i forbindelse med sagen for Retten.
- 27 HBH har nedlagt påstand om, at kontraappellen forkastes, og at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne i forbindelse med denne.
- 28 Forbundsrepublikken Tyskland har i retsmødet afgivet mundtligt indlæg, hvoraf det fremgår, at denne medlemsstat støtter HBH's påstande om, at kontraappellen forkastes, at den appellerede dom ophæves, for så vidt som Kommissionen herved blev frifundet i søgsmålet i første instans, og at den omtvistede afgørelse annulleres.

## Kontraappellen

- 29 Eftersom kontraappellen vedrører søgsmålet om, hvorvidt søgsmålet i første instans kunne antages til realitetsbehandling – hvilket spørgsmål må besvares før de spørgsmål om sagens realitet, der rejses i hovedappellen – skal der først ske en behandling af kontraappellen.

## Parternes argumenter

- 30 Kommissionen har gjort gældende, at Retten i den appellerede doms præmis 50-79 begik en retlig fejl ved sin fortolkning af begrebet individuelt berørt som omhandlet i artikel 263, stk. 4, TEUF.
- 31 For det første har Kommissionen under henvisning til dom af 19. oktober 2000, Italien og Sardegna Lines mod Kommissionen (C-15/98 og C-105/99, EU:C:2000:570), og af 9. juni 2011, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen (C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, EU:C:2011:368), gjort gældende, at det relevante kriterium ved fastlæggelsen af, om en sagsøger er individuelt berørt af en kommissionsafgørelse, hvorved en støtteordning erklæres uforenelig med det

indre marked, består i, hvorvidt denne sagsøger er en faktisk modtager eller en potentiel modtager af en støtte ydet i henhold til denne ordning. Alene de faktiske modtagere er individuelt berørt af en sådan afgørelse.

- 32 Imidlertid støttede Retten i den appellerede doms præmis 62, 70 og 74 ikke sin afgørelse på denne retspraksis, men på domme, som ikke er relevante for den foreliggende sag. I den konkrete sag foreligger således ingen af de omstændigheder, der gjorde det muligt at konkludere, at sagsøgerne var individuelt berørt i de sager, der lå til grund for dom af 17. januar 1985, Piraiki-Patraiki m.fl. mod Kommissionen (11/82, EU:C:1985:18), af 22. juni 2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen (C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416), af 17. september 2009, Kommissionen mod Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556), af 27. februar 2014, Stichting Woonpunt m.fl. mod Kommissionen (C-132/12 P, EU:C:2014:100), og af 27. februar 2014, Stichting Woonlinie m.fl. mod Kommissionen (C-133/12 P, EU:C:2014:105), hvilke domme Retten støttede sig på i disse præmisser.
- 33 I modsætning til, hvad Retten tilkendegav i den appellerede doms præmis 63 og 74, afhænger bedømmelsen af spørgsmålet om, hvorvidt søgsmålet i første instans kunne antages til realitetsbehandling, således ikke af HBH's »faktiske og retlige situation« eller af forekomsten af en »erhvervet ret«, men udelukkende af spørgsmålet om, hvorvidt HBH faktisk har eller ikke har modtaget en støtte i henhold til den omhandlede støtteordning. Den appellerede doms præmis 75 og 76 er ligeledes behæftet med en fejl derved, at det af dom af 9. juni 2011, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen (C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, EU:C:2011:368) – som Retten støttede sig på i nævnte præmis 76 – kun kan udledes, at det med henblik på bedømmelsen af den individuelle berørthed er uden betydning, om Kommissionens afgørelse er eller ikke er ledsaget af et påbud om tilbagebetaling af den faktisk tildelte støtte.
- 34 For det andet har Kommissionen bemærket, at det afgørende forhold, som Retten lagde vægt på i sin analyse af HBH's »faktiske og retlige situation« for at fastslå, at dette selskab er individuelt berørt af den omtvistede afgørelse, består i forekomsten af en »erhvervet ret«, som anført i den appellerede doms præmis 74. Såfremt denne »erhvervede ret« skal forstås som en erhvervet ret i EU-retlig forstand, begik Retten imidlertid en retlig fejl. En sådan ret kan således alene anerkendes efter princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, og ifølge Domstolens praksis er retten til denne beskyttelse i princippet udelukket i forhold til støtte tildelt i strid med den anmeldelsespligt, der er fastsat i artikel 108, stk. 3, TEUF.
- 35 For det tredje har Kommissionen på grundlag af denne samme bemærkning gjort gældende, at Retten, dersom den med en »erhvervet ret« henviste til en erhvervet ret som omhandlet i national ret, også har begået en retlig fejl, idet opnåelsen af en erhvervet ret i medfør af national ret – under den foreliggende sags omstændigheder – ligeledes er i strid med retspraksis, der udelukker adgangen til en sådan ret i tilfælde af støtte tildelt i strid med artikel 108, stk. 3, TEUF.
- 36 Punkt 1 i den appellerede doms konklusion bør følgelig ophæves, og søgsmålet anlagt i første instans bør afvises, eftersom HBH ikke er en faktisk modtager i forhold til den omhandlede støtteordning.
- 37 HBH og Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende, at kontraappellen er grundløs.

### *Domstolens bemærkninger*

- 38 I henhold til artikel 263, stk. 4, TEUF kan enhver fysisk eller juridisk person på det grundlag, der er omhandlet i denne artikels stk. 1 og 2, indbringe klage med henblik på prøvelse af retsakter, der er rettet til vedkommende, eller som berører denne umiddelbart og individuelt, samt af regelfastsættende retsakter, der berører vedkommende umiddelbart, og som ikke omfatter gennemførelsesforanstaltninger.

- 39 I den foreliggende sag er det på den ene side ubestridt, at den omtvistede afgørelse som anført af Retten i den appellerede doms præmis 57 har Forbundsrepublikken Tyskland som sin eneste adressat. På den anden side, og som det fremgår af denne doms præmis 58-79, var det ud fra en vurdering af, at HBH var umiddelbart og individuelt berørt af denne afgørelse – og derfor i henhold til det andet tilfælde, der er omhandlet i denne bestemmelse – at Retten fastslog, at HBH havde søgsmålskompetence.
- 40 Kommissionen har med sit eneste anbringendes første led i det væsentlige gjort gældende, at Retten i den appellerede doms præmis 62, 63, 70 og 74-77 begik en retlig fejl ved at vurdere denne betingelse for at antage HBH's søgsmål til realitetsbehandling ud fra dette selskabs faktiske og retlige situation, til trods for, at det eneste relevante kriterium var, hvorvidt selskabet var en faktisk eller potentiel modtager i forhold til den omhandlede støtteordning.
- 41 I henhold til Domstolens faste praksis kan andre personer end en afgørelses adressater kun gøre gældende, at de berøres individuelt af denne afgørelse, hvis afgørelsen rammer dem på grund af visse egenskaber, som er særlige for dem, eller på grund af en faktisk situation, der adskiller dem fra alle andre og derfor individualiserer dem på lignende måde som adressaten (dom af 15.7.1963, Plaumann mod Kommissionen, 25/62, EU:C:1963:17, s. 223, og af 27.2.2014, Stichting Woonpunt m.fl. mod Kommissionen, C-132/12 P, EU:C:2014:100, præmis 57).
- 42 At det er muligt med større eller mindre nøjagtighed at fastlægge antallet eller endog identiteten af de retssubjekter, som denne foranstaltning finder anvendelse på, indebærer ikke, at de pågældende retssubjekter må anses for individuelt berørt af foranstaltningen, eftersom denne retsvirkning er baseret på objektive retlige eller faktiske kriterier, som er opstillet i den pågældende retsakt (dom af 16.3.1978, Unicme m.fl. mod Rådet, 123/77, EU:C:1978:73, præmis 16, og af 19.12.2013, Telefónica mod Kommissionen, C-274/12 P, EU:C:2013:852, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).
- 43 Domstolen har således præciseret, at en virksomhed i princippet ikke kan anfægte en afgørelse fra Kommissionen, der forbyder en støtteordning til fordel for en sektor, hvis virksomheden alene er berørt af denne afgørelse på grund af, at den tilhører den pågældende sektor, og den potentielt kan drage fordel af støtten. En sådan afgørelse fremtræder følgelig over for en sådan virksomhed som en generel foranstaltning, der finder anvendelse på objektive afgrænsede situationer og har retsvirkninger for en gruppe personer, der er bestemt generelt og abstrakt (dom af 19.10.2000, Italien og Sardegna Lines mod Kommissionen, C-15/98 og C-105/99, EU:C:2000:570, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis, og af 19.12.2013, Telefónica mod Kommissionen, C-274/12 P, EU:C:2013:852, præmis 49).
- 44 Når beslutningen derimod berører en gruppe personer, som var identificerede eller kunne identificeres på tidspunktet for vedtagelsen af retsaksen og på grundlag af kriterier, som er specifikke for medlemmerne af denne gruppe, kan disse antages at være individuelt berørt af denne retsakt, da de indgår i en sluttet gruppe af erhvervsdrivende (dom af 13.3.2008, Kommissionen mod Infront WM, C-125/06 P, EU:C:2008:159, præmis 71 og den deri nævnte retspraksis, og af 27.2.2014, Stichting Woonpunt m.fl. mod Kommissionen, C-132/12 P, EU:C:2014:100, præmis 59).
- 45 De faktiske modtagere af en individuel støtte, som er tildelt i henhold til en generel støtteordning, og som Kommissionen kræver tilbagesøgt, er således individuelt berørt i henhold til artikel 263, stk. 4, TEUF (jf. i denne retning dom af 19.10.2000, Italien og Sardegna Lines mod Kommissionen, C-15/98 og C-105/99, EU:C:2000:570, præmis 34 og 35; jf. ligeledes dom af 9.6.2011, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen, C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, EU:C:2011:368, præmis 53).
- 46 Som anført af Kommissionen følger det ganske vist af denne retspraksis, at Domstolen på den ene side anerkender, at de faktiske modtagere af individuel støtte tildelt i henhold til en støtteordning, der er uforenelig med det indre marked, er individuelt berørt af en kommissionsafgørelse, hvorved denne ordning erklæres uforenelig med det indre marked og pålægges tilbagesøgt, og på den anden side udelukker, at en sagsøger anerkendes som værende individuelt berørt, alene fordi vedkommende er en

potentielt begunstiget af denne ordning. Det kan dog ikke som hævdet af Kommissionen heraf udledes, at det eneste relevante kriterium ved vurderingen af, om en sagsøger er individuelt berørt som omhandlet i artikel 263, stk. 4, TEUF af en kommissionsafgørelse, hvorved en støtteordning erklæres uforenelig med det indre marked, består i, hvorvidt denne sagsøger er en faktisk modtager eller en potentiel modtager af en støtte ydet i henhold til denne ordning.

- 47 Som generaladvokaten ligeledes i det væsentlige har påpeget i punkt 57, 59, 67 og 68 i forslaget til afgørelse, er den retspraksis, der er anført i nærværende doms præmis 43 og 45, og som er udviklet i en specifik statsstøttesammenhæng, således kun et særligt udtryk for det relevante retlige kriterium med henblik på bedømmelsen af den individuelle berørthed som omhandlet i artikel 263, stk. 4, TEUF, der udspringer af dom af 15. juli 1963, Plaumann mod Kommissionen (25/62, EU:C:1963:17). Ifølge denne dom er en sagsøger individuelt berørt af en afgørelse, der er stilet til en anden person, når denne afgørelse rammer sagsøgeren på grund af visse egenskaber, som er særlige for vedkommende, eller på grund af en faktisk situation, der adskiller den pågældende fra alle andre (jf. ligeledes på statsstøtteområdet dom af 19.10.2000, Italien og Sardegna Lines mod Kommissionen, C-15/98 og C-105/99, EU:C:2000:570, præmis 32, og af 9.6.2011, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen, C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, EU:C:2011:368, præmis 52, samt, på andre områder, dom af 17.1.1985, Piraiki-Patraiki m.fl. mod Kommissionen, 11/82, EU:C:1985:18, præmis 11, 19 og 31, og af 13.3.2018, European Union Copper Task Force mod Kommissionen, C-384/16 P, EU:C:2018:176, præmis 93).
- 48 Hvorvidt en sagsøger kan eller ikke kan være omfattet af kategorien af de faktiske modtagere eller de potentielle modtagere af en individuel støtte ydet i henhold til en støtteordning, der er blevet erklæret uforenelig med det indre marked ved en kommissionsafgørelse, kan følgelig ikke være afgørende med henblik på at afgøre, om denne sagsøger er individuelt berørt af denne afgørelse, når det under alle omstændigheder er påvist, at sagsøgeren i øvrigt rammes af denne afgørelse på grund af visse egenskaber, som er særlige for vedkommende, eller på grund af en faktisk situation, der adskiller den pågældende fra alle andre.
- 49 Det følger af det ovenstående, at Retten ikke begik nogen retlig fejl, da den – efter i den appellerede doms præmis 60-62 at have henvist til den retspraksis, der er gennemgået i nærværende doms præmis 41-44 – i den appellerede doms præmis 63 gik over til at »undersøge[...], om [HBH], henset til dennes faktiske og retlige situation, [skulle] anses for at være individuelt berørt af den [omtvisedede] afgørelse«.
- 50 Det følger i øvrigt heraf, at Retten heller ikke begik nogen retlig fejl, da den i den appellerede doms præmis 62, 70 og 74 til støtte for sin analyse støttede sig på de domme, der er anført i nærværende doms præmis 32, eftersom disse domme alle er sager om anvendelse af det kriterium om at være individuelt berørt, der udspringer af dom af 15. juli 1963, Plaumann mod Kommissionen (25/62, EU:C:1963:17), i sammenhænge, hvor det som i den foreliggende sag ikke forekommer relevant at gøre brug af det særlige udtryk for denne retspraksis, der har form af en sondring mellem de faktiske modtagere og de potentielle modtagere af en individuel støtte ydet i henhold til en støtteordning, der er blevet erklæret uforenelig med det indre marked.
- 51 På tilsvarende vis begik Retten heller ikke nogen retlig fejl, da den i den appellerede doms præmis 75 og 76 forkastede Kommissionens argumentation om, at det alene ved en fordel, der var faktisk tildelt ved hjælp af statsmidler, kunne påvises, at HBH var individuelt berørt, idet Retten støttede sig på dom af 9. juni 2011, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen (C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, EU:C:2011:368). Med henblik på at påvise, at en sagsøger er individuelt berørt som omhandlet i artikel 263, stk. 4, TEUF af en kommissionsafgørelse, hvorved en støtteordning erklæres uforenelig med det indre marked, er det relevante kriterium således som allerede fastslået i nærværende doms præmis 47, hvorvidt sagsøgeren rammes af denne afgørelse på grund af visse



egenskaber, som er særlige for vedkommende, eller på grund af en faktisk situation, der adskiller den pågældende fra alle andre, hvilket Retten i øvrigt også med føje anførte i den appellerede doms præmis 76.

- 52 Da kontraappellens eneste anbringendes første led er ugrundet, skal det følgelig forkastes.
- 53 Hvad angår dette eneste anbringendes andet og tredje led skal det bemærkes, at Kommissionen med disse har foreholdt Retten, at den i den appellerede doms præmis 74 begik en retlig fejl ved at fastslå, at HBH var individuelt berørt med henvisning til, at dette selskab havde en »erhvervet ret« til at modtage støtte i medfør af den omtvistede foranstaltning.
- 54 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Retten i denne præmis 74 navnlig anførte, at »i den foreliggende sag [...] er [det] fastslået, at [HBH] på grund af den konkrete tyske skattelovgivning havde en erhvervet ret til en skattemæssig besparelse, som attesteret af de tyske skattemyndigheder [...], idet denne omstændighed adskiller sagsøgeren fra de andre erhvervsdrivende, som kun var berørte i deres egenskab af potentielt begunstigede af den omtvistede foranstaltning«, idet Retten i denne anledning henviste til samme doms præmis 68.
- 55 I denne præmis 68 fastslog Retten, at de omstændigheder, som den i den appellerede doms præmis 66 og 67 havde identificeret som kendetegnende for HBH's faktiske og retlige situation som omhandlet i dom af 15. juli 1963, Plaumann mod Kommissionen (25/62, EU:C:1963:17), var blevet attesteret af de tyske skattemyndigheder, især ved hjælp af den bindende forhåndsbesked. Disse omstændigheder bestod dels i det forhold, at HBH før Kommissionens indledning af den formelle undersøgelsesprocedure rådede over en ret til at fremføre sine underskud i henhold til den tyske lovgivning, idet de i saneringsklausulen foreskrevne betingelser var opfyldt, dels i det forhold, at HBH i løbet af 2009 havde genereret skattepligtige overskud, hvori selskabet kunne foretage fradrag af de i henhold til saneringsklausulen fremførte underskud.
- 56 Retten udledte heraf i den appellerede doms præmis 69, at »[d]et [...] i henhold til den tyske lovgivning på tidspunktet for afslutningen af skatteåret 2009 [var] sikkert, at [HBH] ville have opnået en skattemæssig besparelse, som denne i øvrigt var i stand til at beregne præcist«, eftersom »[d]e tyske myndigheder [ikke] rådede [...] over noget skøn med hensyn til anvendelsen af den omtvistede foranstaltning, således at realiseringen af denne skattemæssige besparelse [...] kun var et spørgsmål om tid, henset til skattesystemets gennemførelsesbestemmelser«. Retten fastslog i denne samme præmis 69, at HBH derfor »rådede [...] over en erhvervet ret til denne skattemæssige besparelse, som de tyske skattemyndigheder havde attesteret før vedtagelsen af først indledningsafgørelsen og dernæst den [omtvistede] afgørelse, hvilket, såfremt disse afgørelser ikke var blevet vedtaget, ville have udmøntet sig i en skatteansættelse, der tillod fremførelse af underskud og den deraf følgende angivelse deraf i sagsøgerens regnskab«, og at »[HBH] [...] derfor let [kunne] identificeres af de tyske skattemyndigheder og Kommissionen«.
- 57 Retten konkluderede herudfra i den appellerede doms præmis 70, at HBH »ikke kun [kan] anses for at være en virksomhed, der er berørt af den [omtvistede] afgørelse, fordi den tilhører den pågældende sektor og potentielt kan blive omfattet af støtten, men [...] derimod [må] anses for at være en del af en lukket kreds af erhvervsdrivende, som var identificerede, eller i det mindste let identificerbare, på tidspunktet for vedtagelsen af den [omtvistede] afgørelse som omhandlet i dom [af 15. juli 1963, Plaumann mod Kommissionen (25/62, EU:C:1963:17)]«.
- 58 Det fremgår således af en samlet læsning af de relevante passager i den appellerede dom, at Rettens brug i dommens præmis 74 af udtrykket »erhvervet ret« udelukkende tilsigtede at henvise kortfattet til den særlige faktiske og retlige situation, der gjorde sig gældende for HBH, og som gav grundlag for at anse selskabet for at være individuelt berørt af den omtvistede afgørelse som omhandlet i dom af 15. juli 1963, Plaumann mod Kommissionen (25/62, EU:C:1963:17).

- 59 Da kontraappellens eneste anbringendes andet og tredje led således hviler på en urigtig læsning af den appellerede dom, skal de forkastes som ugrundede, og følgelig skal kontraappellen forkastes i sin helhed.

### **Hovedappellen**

- 60 HBH har til støtte for sin appel fremsat to anbringender, hvoraf det med det første gøres gældende, at der er sket en tilsidesættelse af den begrundelsespligt, der påhviler Retten, og med det andet gøres gældende, at der er sket en tilsidesættelse af artikel 107 TEUF. Dette andet appelanbringende skal undersøges først.

### ***Parternes argumenter***

- 61 HBH har med sit andet appelanbringende for det første gjort gældende, at Retten tilsidesatte artikel 107 TEUF derved, at den ved at tiltræde Kommissionens holdning om, at reglen om fortabelse af underskud udgør den relevante referenceramme i den foreliggende sag, fastsatte denne referenceramme urigtigt. Retten identificerede i den appellerede doms præmis 103 og 106 i første omgang korrekt den almindelige skatteordning, dvs. reglen om underskudsfremførsel. Det var imidlertid den regel om fortabelse af underskud, der er fastsat i KStG's § 8c, stk. 1 – og derfor undtagelsen til denne almindelige ordning – som Retten anså for at udgøre den relevante fælles eller normale skatteordning med henblik på analysen af betingelsen om selektivitet. Retten undlod fejlagtigt at tage hensyn til reglen om underskudsfremførsel. Ved således at kvalificere en undtagelse til den almindelige skatteordning som »referenceramme« begik Retten en retlig fejl eller fordrejede i det mindste det for den forelagte bevismateriale eller de nationale regler.
- 62 Det er ligeledes udtryk for en retlig fejl at fastsætte den almindelige eller normale skatteordning ved at udlede essensen af en hovedregel og en undtagelse, for så vidt som de regler, som Retten i den appellerede doms præmis 104 udledte essensen af, ikke befinder sig på det samme normative plan, idet reglen om underskudsfremførsel er et udtryk for det forfatningsmæssige princip om beskatning i henhold til skatteevne.
- 63 Det fremgår desuden af den appellerede doms præmis 104 og 107, at Retten ved identificeringen af referencerammen tillige »sidestillede« det første og det andet trin i undersøgelsen af betingelsen om selektivitet og således anvendte retspraksis urigtigt.
- 64 For det andet tilsidesatte Retten artikel 107 TEUF ved sin undersøgelse af, om den omtvistede foranstaltning havde en umiddelbar selektiv karakter. Dels begik den en retlig fejl ved at fastslå, at den faktiske og retlige situation for henholdsvis virksomheder med behov for sanering og sunde virksomheder var sammenlignelige. Navnlig er det formål om at generere skatteindtægter, der forfølges med enhver skattebestemmelse, ikke tilstrækkeligt til at gøre de pågældende erhvervsdrivendes situationer sammenlignelige.
- 65 Dels er saneringsklausulen en generel foranstaltning. Den appellerede doms præmis 141 er i modstrid med den retspraksis, hvorefter det eneste relevante forhold i henseende til bedømmelsen af en foranstaltnings generelle karakter er, om denne foranstaltning finder anvendelse uafhængigt af arten af eller genstanden for virksomhedens aktivitet, eller om foranstaltningens anvendelse kræver, at virksomheden ændrer sin aktivitet.

- 66 For det tredje tilsidesatte Retten artikel 107 TEUF ved at forkaste begrundelsen for saneringsklausulen. I den appellerede doms præmis 158-160 og 164-166 fastslog Retten fejlagtigt, at formålet med denne klausul er at begunstige sanering af virksomheder i vanskeligheder, og den konkluderede, at dette formål ligger uden for skattesystemet. I denne doms præmis 166-170 forkastede Retten tillige fejlagtigt den begrundelse, der er udledt af princippet om beskatning i henhold til skatteevne.
- 67 HBH har i øvrigt gjort gældende, at dets andet appelanbringende kan antages til realitetsbehandling, eftersom det alene rejser retlige spørgsmål. Navnlig vedrører dette appelanbringende ikke vurderingen af de faktiske omstændigheder, men anvendelsen af fejlagtige kriterier til fastsættelse af referencerammen samt den retlige kvalificering, som Retten foretog af de faktiske omstændigheder, hvilket er omfattet af Domstolens prøvelse i forbindelse med en appel.
- 68 Kommissionen har principalt gjort gældende, at dette andet appelanbringende skal afvises fra realitetsbehandling. Appelanbringendets første og tredje led vedrører fastlæggelsen af national ret og følgelig faktiske spørgsmål. For så vidt som HBH med dette appelanbringendes første led har foreholdt Retten, at den fastsatte referencerammen under hensyntagen til en lovgivning, der udelukkende gjaldt en given gruppe af virksomheder, hviler dette led under alle omstændigheder på en urigtig læsning af den appellerede doms præmis 103-109. Det fremgår heraf, at Retten begrænsede sig til at identificere den for alle virksomheder gældende ret, idet det er den økonomiske identitet og kontinuitet, der udgør det afgørende forhold i forhold til spørgsmålet om underskudsfræførslen, og der var tale om faktiske spørgsmål.
- 69 Det andet appelanbringendes andet led skal ligeledes afvises fra realitetsbehandling. For det første er spørgsmålet om sammenligneligheden af de erhvervsdrivendes situation og spørgsmålet om identificeringen af det i denne forbindelse relevante formål faktiske spørgsmål. For det andet begik Retten en retlig fejl, da den ikke afviste den argumentation, som den fik forelagt af HBH angående kvalificeringen af den omtvistede foranstaltning som en generel foranstaltning, eftersom den ikke kunne anses for at være en udvidelse af det for Retten fremsatte første anbringendes første led.
- 70 Subsidiært er dette andet appelanbringende ugrundet. For det første understøttes det synspunkt, som HBH har forfægtet med hensyn til definitionen af referencerammen, hverken af den omhandlede tyske lov eller af de for Retten fremlagte dokumenter. Desuden har den tyske lovgiver selv defineret reglen om fortabelse af underskud som værende den nye grundregel. Retten begik derfor ikke nogen fejl ved at konstatere, at den nye hovedregel i tysk skatteret efter indførelsen af KStG's § 8c, stk. 1, er, at underskudsfræførslen bortfalder i tilfælde af en sanktioneret erhvervelse af kapitalandele.
- 71 For det andet udspringer HBH's argumentation om den angiveligt manglende sammenlignelighed mellem situationen for de omhandlede erhvervsdrivende af en urigtig forståelse af den appellerede dom. Dels er der i henseende til ændringen af den økonomiske identitet ingen forskel på de virksomheder, der har behov for sanering, og de virksomheder, der ikke har et sådant behov.
- 72 Dels er saneringsklausulen ikke en generel foranstaltning, men en selektiv foranstaltning. I denne forbindelse kan dom af 7. november 2014, Autogrill España mod Kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939), ikke med føje støtte HBH's synspunkt.
- 73 For det tredje fastslog Retten korrekt under den bedømmelse af de faktiske omstændigheder, som alene den har kompetence til at foretage, at saneringsklausulen har til formål at hjælpe virksomheder i vanskeligheder. Under alle omstændigheder er argumentet om, at denne klausul har til formål at forhindre en overbeskatning, uvirksomt, idet Retten i den appellerede doms præmis 167-173 fastslog, at en begrundelse er udelukket, selv hvis det lægges til grund, at dette formål foreligger. Desuden forkastede Retten tillige med rette de argumenter, der var støttet på tysk forfatningsret og fiktive overskud.

- 74 Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende, at Retten i lighed med Kommissionen begik en retlig fejl ved fastsættelsen af referencerammen. Denne medlemsstat har – under henvisning til dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), og af 21. december 2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981) – anført, at Kommissionen for at kvalificere en foranstaltning som »sektiv« først skal identificere den normale skatteordning, der gælder i den pågældende medlemsstat, og dernæst skal påvise, at den undersøgte foranstaltning indfører differentieringer mellem virksomheder, der i forhold til det med denne ordning forfulgte formål befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation. I dette øjemed kan en fremgangsmåde, der alene er støttet på lovgivningsteknikken, ikke tiltrædes.
- 75 I den foreliggende sag var Kommissionens fremgangsmåde imidlertid udelukkende baseret på lovgivningsteknikken, og Retten begik en retlig fejl ved ikke at anfægte denne fremgangsmåde på trods af, at den var i strid med Domstolens praksis. Retten fastslog således i den appellerede dom korrekt indholdet og rækkevidden af de relevante skattebestemmelser, men den gav dem en urigtig retlig kvalificering.

### *Domstolens bemærkninger*

- 76 HBH har med sit andet appelanbringendes første led – støttet af Forbundsrepublikken Tyskland – i det væsentlige gjort gældende, at Retten i den appellerede doms præmis 103-107 foretog en urigtig fastsættelse af den referenceramme, inden for hvilken den omtvistede foranstaltnings selektive karakter skulle undersøges.
- 77 Da Kommissionen med henvisning til, at dette første led vedrører faktiske spørgsmål, har bestridt, at det kan antages til realitetsbehandling, skal det bemærkes, at bedømmelsen af de faktiske omstændigheder og bevismaterialet ganske vist ikke udgør et retsspørgsmål, der som sådant er undergivet Domstolens prøvelsesret i forbindelse med en appel, medmindre der er tale om en urigtig gengivelse af disse faktiske omstændigheder og dette bevismateriale. Når Retten har fastlagt eller vurderet de faktiske omstændigheder, er Domstolen dog i henhold til artikel 256 TEUF kompetent til at gennemføre en kontrol med den retlige kvalificering af disse faktiske omstændigheder og de retlige konsekvenser, som er blevet draget heraf (dom af 3.4.2014, Frankrig mod Kommissionen, C-559/12 P, EU:C:2014:217, præmis 78 og den deri nævnte retspraksis, og af 20.12.2017, Comunidad Autónoma del País Vasco m.fl. mod Kommissionen, C-66/16 P – C-69/16 P, EU:C:2017:999, præmis 97).
- 78 Hvad således under en appelsag angår Rettens vurderinger i forhold til national ret – som på statsstøtteområdet udgør vurderinger af de faktiske omstændigheder – er Domstolen kun kompetent til at efterprøve, om denne ret er blevet gengivet forkert (jf. i denne retning dom af 3.4.2014, Frankrig mod Kommissionen, C-559/12 P, EU:C:2014:217, præmis 79 og den deri nævnte retspraksis, og af 20.12.2017, Comunidad Autónoma del País Vasco m.fl. mod Kommissionen, C-66/16 P – C-69/16 P, EU:C:2017:999, præmis 98). Eftersom undersøgelsen under en appelsag af den retlige kvalificering, som Retten på grundlag af en EU-retlig bestemmelse har givet denne nationale ret, udgør et retligt spørgsmål, er denne undersøgelse derimod omfattet af Domstolens kompetence (jf. i denne retning dom af 3.4.2014, Frankrig mod Kommissionen, C-559/12 P, EU:C:2014:217, præmis 83, og af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 61-63).
- 79 I den foreliggende sag må det konstateres, at HBH med det nævnte første led ikke har anfægtet indholdet eller rækkevidden af national ret, således som dette indhold og denne rækkevidde blev fastslået af Retten, men den kvalificering som »referenceramme«, som Retten – i lighed med Kommissionen i den omtvistede afgørelse – gav reglen om fortabelse af underskud.

- 80 Begrebet »referenceramme« henviser imidlertid til det første trin i analysen af den betingelse om, at fordelingen skal være selektiv, som ifølge Domstolens praksis selv er en grundlæggende del af begrebet »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 74 og den deri nævnte retspraksis, og af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 54).
- 81 Da HBH's argumentation således tilsigter at rejse tvivl om den af Retten foretagne retlige kvalificering af de faktiske omstændigheder, kan det andet appelanbringendes første led antages til realitetsbehandling.
- 82 Hvad angår sagens realitet skal det bemærkes, at en national foranstaltning for at kunne kvalificeres som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, ifølge Domstolens faste praksis skal opfylde samtlige nedenstående betingelser. For det første skal der være tale om et statsligt indgreb, eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater. For det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene (dom af 10.6.2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, EU:C:2010:335, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis, og af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 53).
- 83 Hvad angår betingelsen om, at fordelingen skal være selektiv, følger det af en ligeledes fast praksis fra Domstolen, at bedømmelsen af denne betingelse kræver en stillingtagen til, om en national foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation og således er udsat for en differentieret behandling, der i det væsentlige kan betegnes som forskelsbehandling (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).
- 84 Når den pågældende foranstaltning er tilsigtet som en generel støtteforanstaltning og ikke en individuel støtte, påhviler det desuden Kommissionen at godtgøre, at denne foranstaltning, selv om den fastsætter en generel fordel, indebærer fordele alene for visse virksomheder eller visse erhvervssektorer (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).
- 85 Hvad angår navnlig nationale foranstaltninger, som tildeler en skattemæssig fordel, skal det bemærkes, at en foranstaltning af denne art, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de omfattede virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre afgiftspligtige, kan indebære en selektiv fordel for de omfattede og dermed udgøre statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Derimod udgør en skattemæssig fordel, der følger af en generel foranstaltning, som finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende, ikke en sådan støtte som omhandlet i denne bestemmelse (jf. i denne retning dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmiss 72 og 73 og den deri nævnte retspraksis; jf. ligeledes dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 56).
- 86 I denne sammenhæng skal Kommissionen for at kvalificere en national skatteforanstaltning som »selektiv« først identificere, hvad der er den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat, og derefter godtgøre, at den omhandlede skatteforanstaltning udgør en afvigelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende medlemsstats

skattesystem, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).

- 87 Begrebet »statsstøtte« omfatter imidlertid ikke foranstaltninger, der indfører en differentiering mellem virksomheder, som i forhold til det formål, der forfølges med den omhandlede retlige ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation og dermed umiddelbart er selektive, når den berørte medlemsstat for det tredje kan godtgøre, at denne differentiering er begrundet, eftersom den følger af karakteren eller den almindelige opbygning af den ordning, som foranstaltningerne er en del af (jf. i denne retning dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 52; jf. ligeledes dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).
- 88 Undersøgelsen af betingelsen om selektivitet indebærer derfor i princippet, at den referenceramme, som den pågældende foranstaltning indgår i, på forhånd skal fastsættes, idet denne fastsættelse har en forstærket betydning ved skatteforanstaltninger, eftersom selve tilstedeværelsen af en fordel kun kan godtgøres i forhold til en beskatning, der betegnes »normal« (jf. i denne retning dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 56, og af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 55).
- 89 Fastlæggelsen af samtlige de virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, afhænger således af den forudgående afgrænsning af den retlige ordning, ud fra hvis formål der i givet fald skal ske en undersøgelse af sammenligneligheden mellem den respektive faktiske og retlige situation for de virksomheder, der er begunstiget af den pågældende foranstaltning, og de virksomheder, der ikke er det (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 60).
- 90 Kvalificeringen af et skattesystem som »selektivt« er dog ikke betinget af, at det skal være udformet på en sådan måde, at de virksomheder, der eventuelt drager fordel af en selektiv fordel, generelt set skal være underlagt de samme skattebyrder som de øvrige virksomheder, men skal være omfattet af undtagelsesbestemmelser, således at den selektive fordel kan identificeres som forskellen mellem den normale skattebyrde og den, som de førstnævnte selskaber er underlagt (dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 91).
- 91 En sådan forståelse af kriteriet om selektivitet ville således forudsætte, at en skatteordning for at kunne anses for »selektiv« skulle være udformet ved hjælp af en bestemt lovgivningsteknik, hvilket ville have til følge, at nationale skattebestemmelser fra starten ville undslippe statsstøttekontrollen alene på grund af den omstændighed, at de var udformet ved hjælp af en anden lovgivningsteknik, selv om de – ved justering og kombination af forskellige skatteregler – havde de samme retlige og/eller faktiske følger. En sådan forståelse er i strid med den faste retspraksis, hvorefter artikel 107, stk. 1, TEUF ikke sonderer ud fra grundene til eller formålet med de statslige interventioner, men definerer disse i kraft af deres virkninger og således uafhængigt af de anvendte teknikker (jf. i denne retning dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 87, 92 og 93 og den deri nævnte retspraksis).
- 92 Når anvendelsen af en given lovgivningsteknik ifølge denne retspraksis ikke kan give mulighed for, at de nationale skatteregler fra starten undslipper den i EUF-traktaten fastsatte statsstøttekontrol, er brugen af den anvendte lovgivningsteknik heller ikke tilstrækkelig til at definere den relevante referenceramme med henblik på analysen af betingelsen om selektivitet, medmindre de statslige indgrebs form på afgørende vis skal have forrang for deres virkninger. Som generaladvokaten tillige i det væsentlige har påpeget i punkt 108 i forslaget til afgørelse, kan den anvendte lovgivningsteknik følgelig ikke være et afgørende element ved fastlæggelsen af referencerammen.

- 93 Når dette er sagt, følger det endvidere af denne samme retspraksis, at selv om den anvendte lovgivningsteknik ikke er afgørende med henblik på at godtgøre, at en skatteforanstaltning er selektiv, således at det ikke altid er nødvendigt, at denne foranstaltning har karakter af en afvigelse i forhold til en fælles skatteordning, er den omstændighed, at foranstaltningen ved at anvende denne lovgivningsteknik har en sådan karakter, relevant med henblik på nævnte formål, når det følger af foranstaltningen, at der sondres mellem to kategorier af erhvervsdrivende, som umiddelbart undergives en forskellig behandling, dvs. de erhvervsdrivende, der henhører under undtagelsesordningen, og dem, der fortsat henhører under den fælles skatteordning, selv om begge kategorier befinder sig i en sammenlignelig situation i forhold til det formål, der forfølges med den nævnte ordning (jf. i denne retning dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 77).
- 94 Det bemærkes desuden, at den omstændighed, at det kun er de skattepligtige, som opfylder betingelserne for anvendelse af en foranstaltning, der er omfattet heraf, ikke i sig selv er tilstrækkelig til at give denne en selektiv karakter (dom af 29.3.2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 42, og af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 59).
- 95 Det er i lyset af disse betragtninger, at det skal undersøges, om Retten som anført af HBH og Forbundsrepublikken Tyskland i den konkrete sag tilsidesatte artikel 107, stk. 1, TEUF, således som fortolket af Domstolen, ved at vurdere, at Kommissionen ikke havde begået nogen fejl ved at fastslå, at den relevante referenceramme til bedømmelse af den omtvistede foranstaltnings selektive karakter alene udgjordes af reglen om fortabelse af underskud.
- 96 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Retten i den appellerede doms præmis 103 anførte, at »Kommissionen i den [omtvistede] afgørelse [...] fastlagde reglen om fortabelse af underskud som den almindelige regel, med hensyn til hvilken det skal undersøges, om der sondres mellem virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, mens [HBH] henviser til den mere almindeligt gældende regel om fremførsel af underskud, som finder anvendelse på enhver skattepålæggelse«.
- 97 Den anførte ligeledes i denne doms præmis 104, at »reglen om fremførsel af underskud udgør en mulighed, som tilkommer alle selskaber ved pålæggelse af selskabsskat«, og at »reglen om fortabelse af underskud begrænser denne mulighed ved en erhvervelse af en andel på 25% eller mere af kapitalen og fjerner den ved en erhvervelse af en andel på mere end 50% af kapitalen«, hvorefter den fastslog, at »[d]enne sidstnævnte regel finder således systematisk anvendelse på alle tilfælde af ændringer i aktionærkredsen på 25% eller mere af kapitalen, uden at der sondres alt efter de berørte virksomheders art eller kendetegn«.
- 98 Retten tilføjede i den appellerede doms præmis 105, at »[e]ndvidere er saneringsklausulen formuleret som en undtagelse til reglen om fortabelse af underskud og finder kun anvendelse på klart definerede situationer, som er underlagt denne regel«.
- 99 Retten udledte heraf i samme doms præmis 106, at »[d]et må [...] konstateres, at reglen om fortabelse af underskud ligesom reglen om fremførsel af underskud udgør en del af den lovmæssige ramme, som den omtvistede foranstaltning indskriver sig i«, at »[m]ed andre ord består den relevante lovgivningsmæssige ramme i den foreliggende sag af den almindelige regel om fremførsel af underskud som begrænset af reglen om fortabelse af underskud, og [at] det [netop er] inden for denne ramme, at det skal undersøges, om den omtvistede foranstaltning har medført sondringer mellem erhvervsdrivende, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation som omhandlet i [...] retspraksis«.

- 100 Retten konkluderede herudfra i den appellerede doms præmis 107, at »Kommissionen ikke begik en fejl, da den – samtidig med, at den konstaterede, at der fandtes en mere generel regel, nemlig reglen om fremførsel af underskud – fastslog, at det lovgivningsmæssige referencesystem for vurderingen af, om den omtvistede foranstaltning er selektiv, udgøres af reglen om fortabelse af underskud«.
- 101 Som anført af HBH og Forbundsrepublikken Tyskland førte dette ræsonnement Retten til fejlagtigt kun at kvalificere reglen om fortabelse af underskud som referenceramme som omhandlet i retspraksis vedrørende artikel 107, stk. 1, TEUF, og samtidig udelukke den almindelige regel om fremførsel af underskud fra denne referenceramme.
- 102 Det fremgår således af dette ræsonnement, at Retten – selv om den fastslog, at der fandtes en generel skatteregel, der gjaldt for alle selskabsskattepligtige virksomheder, dvs. reglen om underskuds fremførsel – ikke desto mindre vurderede, at Kommissionen ikke havde begået nogen fejl ved at fastslå, at den relevante referenceramme med henblik på undersøgelsen af den omtvistede foranstaltnings selektive karakter alene udgjordes af reglen om fortabelse af underskud, og dette til trods for, at det var ubestridt, at denne sidstnævnte regel selv udgjorde en undtagelse til reglen om underskuds fremførsel, og til trods for, at helhedsundersøgelsen af disse bestemmelser indhold burde have givet grundlag for at fastslå, at saneringsklausulen bevirkede, at der blev defineret en situation, der var omfattet af den almindelige regel om fremførsel af underskud.
- 103 Som generaladvokaten tillige i det væsentlige har påpeget i punkt 109 i forslaget til afgørelse, fremgår det imidlertid af den praksis fra Domstolen, der er gengivet i nærværende doms præmis 90-93, at en skatteforanstaltningens selektivitet ikke med rimelighed kan vurderes ud fra en referenceramme bestående af nogle bestemmelser, som kunstigt er udskilt fra en bredere lovgivningsmæssig ramme. Ved således at udelukke den almindelige regel om underskuds fremførsel fra den relevante referenceramme i den konkrete sag definerede Retten følgelig denne referenceramme på en åbenbart for snæver måde.
- 104 For så vidt som Retten for at nå frem til denne konklusion støttede sig på den omstændighed, at den omtvistede foranstaltning var formuleret som en undtagelse til reglen om fortabelse af underskud, skal det bemærkes, at den anvendte lovgivningsteknik som allerede påpeget i nærværende doms præmis 92 ikke kan være et afgørende element ved fastlæggelsen af referencerammen.
- 105 Desuden kan der i den foreliggende sag ikke til støtte for den appellerede dom udledes noget brugbart argument af dom af 18. juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525), eftersom Domstolen i denne dom ikke udtalte sig om, hvad der skulle være referencerammen i den sag, der var blevet indbragt for den.
- 106 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at HBH's andet appelanbringendes første led er velbegrundet, uden at det i denne forbindelse er fornødent at undersøge den anden del af den argumentation, der er fremført til støtte for dette appelanbringende. Det skal ligeledes bemærkes, at det var på grundlag af sin urigtige retlige bedømmelse – ifølge hvilken Kommissionen ikke havde begået nogen fejl ved at fastslå, at den relevante referenceramme i den konkrete sag til bedømmelse af den omtvistede foranstaltningens selektive karakter alene udgjordes af reglen om fortabelse af underskud – at Retten analyserede den videre argumentation, som HBH fremførte for den, og som tilsigtede at godtgøre, dels at den omtvistede foranstaltning ikke havde en umiddelbar selektiv karakter, dels at den omtvistede foranstaltning var begrundet i skattesystemets karakter og opbygning.
- 107 Som det fremgår af den retspraksis, der er gengivet i nærværende doms præmis 83 og 86-89, bevirker en fejl ved fastsættelsen af den referenceramme, ud fra hvilken en foranstaltningens selektive karakter skal bedømmes, imidlertid nødvendigvis, at hele analysen af betingelsen om selektivitet er mangelfuld. Under disse omstændigheder skal appellen tages til følge og punkt 2 og 3 i den appellerede doms konklusion ophæves, uden at det er fornødent at undersøge det andet appelanbringendes andet og tredje led eller det første appelanbringende.



## Om søgsmålet for Retten

- 108 I overensstemmelse med artikel 61, stk. 1, i statuten for Den Europæiske Unions Domstol kan Domstolen, når den ophæver den af Retten truffede afgørelse, selv træffe endelig afgørelse, hvis sagen er moden til påkendelse.
- 109 Dette er tilfældet i den foreliggende sag. Det er i denne forbindelse tilstrækkeligt at bemærke, at det følger af de begrundelser, der er angivet i nærværende doms præmis 82-107, at det første led i det første anbringende i HBH's søgsmål ved Retten er velbegrundet, eftersom det har til formål at påvise, at Kommissionen begik en fejl ved fastsættelsen af den relevante referenceramme med henblik på bedømmelsen af den omtvistede foranstaltningens selektive karakter, da den definerede denne referenceramme som alene bestående af reglen om fortabelse af underskud. Idet Kommissionen således bedømte den omtvistede foranstaltningens selektive karakter ud fra en fejlagtigt fastsat referenceramme, skal den omtvistede afgørelse annulleres.

## Sagsomkostninger

- 110 Det bestemmes i artikel 184, stk. 2, i Domstolens procesreglement, at såfremt appellen ikke tages til følge, eller såfremt appellen tages til følge, og Domstolen selv endeligt afgør sagen, træffer den afgørelse om sagsomkostningerne.
- 111 I henhold til procesreglementets artikel 138, stk. 1, der i medfør af samme procesreglements artikel 184, stk. 1, finder anvendelse i appelsager, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom.
- 112 Da Kommissionen har tabt kontraappelsagen og hovedappelsagen, da den omtvistede afgørelse er blevet annulleret, og da HBH har nedlagt påstand om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne, pålægges det Kommissionen at bære sine egne omkostninger og betale de omkostninger, som HBH har afholdt såvel i sagen i første instans som i appelsagen.
- 113 I medfør af samme procesreglements artikel 184, stk. 4, kan en intervenient i første instans, som ikke selv har iværksat appel, kun pålægges at betale sagsomkostninger i appelsagen, hvis den pågældende har deltaget i den skriftlige eller den mundtlige del af retsforhandlingerne for Domstolen. Deltager en intervenient i første instans i appelsagen, kan Domstolen bestemme, at den pågældende skal bære sine egne omkostninger.
- 114 Forbundsrepublikken Tyskland, der var intervenient i første instans og har deltaget i den mundtlige del af retsforhandlingerne for Domstolen, har ikke nedlagt påstand om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne. Det bestemmes under disse omstændigheder, at denne medlemsstat bærer sine egne omkostninger i forbindelse med appelsagen.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Anden Afdeling):

- 1) **Kontraappellen forkastes.**
- 2) **Punkt 2 og 3 i konklusionen i Den Europæiske Unions Rets dom af 4. februar 2016, Heitkamp BauHolding mod Kommissionen (T-287/11, EU:T:2016:60), ophæves.**
- 3) **Kommissionens afgørelse 2011/527/EU af 26. januar 2011 om Tysklands statsstøtte C 7/10 (ex CP 250/09 og NN 5/10) Fremskrivning af skattemæssige underskud (»Sanierungsklausel«) annulleres.**

- 4) **Europa-Kommissionen bærer sine egne omkostninger og betaler de omkostninger, som Dirk Andres, som kurator i konkursboet efter Heitkamp Bau Holding GmbH, har afholdt såvel i sagen i første instans som i appelsagen.**
- 5) **Forbundsrepublikken Tyskland bærer sine egne omkostninger i forbindelse med appelsagen.**

Underskrifter