

## KOMMISSIONENS BESLUT

av den 26 januari 2011

om det statliga stöd C 7/10 (f.d. CP 250/09 och NN 5/10) som Tyskland beviljat genom "KStG, Sanierungsklausel"

[delgivet med nr K(2011) 275]

(Endast den tyska texten är giltig)

(Text av betydelse för EES)

(2011/527/EU)

EUROPEISKA KOMMISSIONEN HAR ANTAGIT DETTA BESLUT

med beaktande av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget), särskilt artikel 108.2 första stycket <sup>(1)</sup>,

med beaktande av avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, särskilt artikel 62.1 a,

efter att i enlighet med nämnda bestämmelser ha gett berörda parter tillfälle att yttra sig <sup>(2)</sup>, och

av följande skäl:

## 1. FÖRFARANDE

- (1) Genom skrivelser av den 5 augusti 2009 och den 30 september 2009 bad kommissionen Tyskland om information om 8c § i lagen om bolagsskatt (*Körperschaftsteuergesetz*, nedan kallad KStG). De tyska myndigheterna svarade med skrivelser av den 20 augusti 2009 och den 5 november 2009. Genom sitt beslut av den 24 februari 2010 inledde kommissionen ett formellt granskningsförfarande på grundval av artikel 108.2 i EUF-fördraget.
- (2) Kommissionens beslut om att inleda förfarandet offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* <sup>(3)</sup>. I samband med detta uppmanades berörda parter att inkomma med synpunkter.
- (3) De tyska myndigheterna svarade genom en skrivelse av den 9 april 2010.
- (4) Två möten med företrädare för Tyskland ägde rum i Bryssel den 9 april respektive 3 juni 2010. Den 2 juli

<sup>(1)</sup> Med verkan från och med den 1 december 2009 har artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget ersatts av artikel 107 respektive artikel 108 i EUF-fördraget. Innehållet i bestämmelserna är dock i sak oförändrat. I detta beslut bör hänvisningar till artiklarna 107 och 108 i EUF-fördraget i förekommande fall förstås som hänvisningar till artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget.

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

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

2010 inkom Tyskland med ytterligare uppgifter. Kommissionen har inte mottagit några synpunkter från berörda parter.

## 2. BESKRIVNING AV STÖDET

## 2.1 Bakgrund

- (5) Företagsbeskattningen i Tyskland regleras huvudsakligen genom lagen om inkomstskatt (*Einkommensteuergesetz*, nedan kallad EStG) och KStG. Enligt 10d § punkt 2 EStG får de förluster som uppstår under ett beskattningsår föras över i ny räkning, dvs. skattepliktiga inkomster som uppstår under kommande beskattningsår kan i enlighet med principen om skatteförmåga minskas genom kvittning mot tidigare förluster upp till ett belopp om totalt 1 miljon euro per år. En sådan möjlighet till förlustöverföring medges i 8 § punkt 1 KStG även för företag som är omfattas av bolagsskatt.
- (6) Möjligheten till förlustöverföring ledde till uppköp av företag vars verksamhet sedan länge upphört men där det fortfarande fanns överförbara förluster (s.k. skalbolag eller *empty shell companies*).
- (7) För att motverka sådana skalbolagsköp begränsade de tyska lagstiftarna 1997 möjligheten till förlustöverföring genom att en skalbolagsregel infördes i 8 § punkt 4 KStG. Genom denna regel begränsades möjligheten till förlustöverföring till företag som i juridiskt och ekonomiskt hänseende är liktydiga med det företag inom vilket förlusten uppstod. Ingen definition ges emellertid för begreppet "ekonomisk liktydighet", men väl ett negativt och två positiva exempel:
  - a) Ekonomisk liktydighet föreligger inte om mer än hälften av aktieinnehavet överförs till ett kapitalbolag och om kapitalbolaget fortsätter eller återupptar sin näringsverksamhet med hjälp av huvudsakligen nya tillgångar.
  - b) Ekonomisk liktydighet föreligger däremot om tillförseln av nya tillgångar endast skett som en saneringsåtgärd för den näringsverksamhet som gett upphov till de kvarvarande förlustavdragsmöjligheterna och om bolaget under de nästföljande fem åren fortsätter med verksamheten i en med hänsyn till de samlade ekonomiska förhållandena jämförbar omfattning.

- c) Ekonomisk liktydighet föreligger även om köparen i stället för att tillföra nya tillgångar drar av de förluster som uppstått i det uppköpta företaget.
- (8) De båda sistnämnda exemplen brukade gå under benämningen *Sanierungsklausel* (saneringsklausul).
- (9) Genom 2008 års företagsbeskattningsreform, som trädde i kraft den 1 januari 2008, upphävdes 8 § punkt 4 KStG.
- (10) Genom 2008 års företagsbeskattningsreform infördes även en ny bestämmelse – 8c § punkt 1 KStG – som innebär en avsevärd begränsning av möjligheten till förlustöverföring i samband med förvärv av aktieinnehav jämfört med vad som angetts i det tidigare lagrummet 8 § punkt 4 KStG. Enligt den nya bestämmelsen gäller följande:
- a) Outnyttjade förluster kan inte längre dras av om en köpare övertar mer än 50 procent av ett bolags tecknade kapital, medlemskapsrättigheter, andelsrättigheter eller rösträttigheter.
- b) Om mer än 25 procent, dock högst 50 procent, av ett bolags tecknade kapital, medlemskapsrättigheter, andelsrättigheter eller rösträttigheter överförs inom fem år förfaller de outnyttjade förlusterna i förhållande till hur stor procentandel av andelarna som överförs.
- (11) Till att börja med medgav den nya bestämmelsen inga undantag för företag som samtidigt genomgår en sanering och ett betydande aktieinnehavsbyte.
- (12) Enligt de lagförarbeten som den tyska förbundsdagen antog i samband med 2008 års lagstiftning om en företagsbeskattningsreform ersattes 8 § punkt 4 KStG med 8c § punkt 1 KStG i syfte att dels förenkla bestämmelsen (av lagförarbetena kan man dra slutsatsen att den praktiska tillämpningen av 8 § punkt 4 KStG väckt en mängd komplicerade rättsfrågor), dels på ett mer riktat sätt få bukt med missbruk<sup>(4)</sup>. Lagstiftaren var medveten om att denna ändring innebar att det inte längre skulle bli möjligt att föra över förluster vid en sanering av ett företag i svårigheter som görs i samband med ett aktieinnehavsförvärv. Detta sågs dock som godtagbart eftersom skattemyndigheten i sådana situationer utifrån en skälighetsbedömning kan avstå från sina skattekrav även om det saknas uttrycklig lagstiftning<sup>(5)</sup>.

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

<sup>(5)</sup> Bundestagsdrucksache 16/4841, s. 76, hänvisning till en skrivelse från den tyska finansministern av den 27 mars 2003, BStBl I, s. 240.

## 2.2 Stödet

- (13) Genom en ändring av 8c § KStG infördes i juni 2009 en bestämmelse i form av 8c § punkt 1a KStG som innebär att det fortsättningsvis blir möjligt att överföra förluster om ett förvärv av ett företag i svårigheter sker i syfte att sanera företaget. Denna ändring ingick som en del av en lag om lättnader för medborgarna på sjukförsäkringsområdet<sup>(6)</sup>. Den nya bestämmelsen går även under benämningen saneringsklausulen eller (för att kunna skilja mellan denna och den tidigare bestämmelsen i 8 § punkt 4 KStG) den nya saneringsklausulen. Därmed skapades ett undantag när det gäller den begränsning i möjligheten till förlustöverföring som infördes genom 8c § punkt 1 KStG den 1 januari 2008.
- (14) Enligt 8c § punkt 1a KStG får ett företag föra över förluster även om det är fråga om ett förvärv i enlighet med 8c § punkt 1 KStG under följande förutsättningar:
- a) Förvärvet görs i syfte att sanera företaget<sup>(7)</sup>.
- b) Företaget är vid tidpunkten för förvärvet insolvent eller överskuldssatt, alternativt hotas av insolvens eller överskuldssättning<sup>(8)</sup>.
- c) Företagets struktur bibehålls i allt väsentligt, vilket förutsätter att
- företaget följer ett upprättat företagsavtal med tjänstebestämmelser, eller
- 80 procent av arbetstillfällena (beräknat utifrån de årliga genomsnittliga löneutgifterna) bibehålls under de fem första åren efter aktieinnehavsförvärvet, eller

<sup>(6)</sup> Lag om förbättrade skattemässiga hänsyn till socialförsäkringsavgifter (*Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung*) av den 16 juli 2009, BGBl I, nr 43, s. 1959.

<sup>(7)</sup> En sanering är en åtgärd som syftar till att förhindra eller få bukt med ett företags insolvens eller överskuldssättning. Följaktligen rör detta endast företag som vid tidpunkten för förvärvet är insolvent eller överskuldssatt eller som hotas av insolvens eller överskuldssättning.

<sup>(8)</sup> Begreppen "insolvens", "hotande insolvens" och "överskuldssättning" definieras i den insolvenslagstiftningen (*Insolvenzordnung*, nedan kallad *InsO*) på följande sätt: Insolvens (17 § *InsO*): Gälldenären är insolvent när denne inte är i stånd att fullfölja sina betalningsåtaganden. Om gälldenären ställer in sina betalningar kan man i regel anta att denne drabbats av insolvens. Hotande insolvens (18 § *InsO*): Gälldenären hotas av insolvens om det anses sannolikt att denne inte kommer att vara i stånd att fullfölja sina betalningsåtaganden på förfalldagen. Överskuldssättning (19 § *InsO*): Överskuldssättning innebär att gälldenärens tillgångar inte längre räcker till för att täcka skulderna, samtidigt som det efter omständigheterna anses sannolikt att företaget ändå kan leva vidare.

— företaget inom tolv månader tillförs betydande tillgångar eller beviljas lån som det finns säkerhet för; en tillförsel av betydande tillgångar föreligger om företagets nya tillgångar motsvarar minst 25 procent av företagets totala tillgångar föregående räkenskapsår; prestationer som sker inom kapitalassocierationen under de tre första åren efter tillförseln av de nya tillgångarna minskar värdet av de tillförda tillgångarna.

d) Inget branschbyte äger rum för företaget under de fem första åren efter förvärvet.

e) Företaget hade inte upphört med sin verksamhet vid tidpunkten för aktieinnehavsförvärvet.

(15) 8c § punkt 1a KStG trädde i kraft den 10 juli 2009 med retroaktiv verkan från och med den 1 januari 2008.

(16) 8c § punkt 1a KStG infördes ursprungligen med tidsbegränsad giltighet fram till den 31 december 2009. I samband med lagen om främjande av tillväxt 2009<sup>(9)</sup> antog emellertid den tyska förbundsdagen den 22 december 2009 en bestämmelse som innebär att denna tidsbegränsning i KStG ströks.

(17) Det bör i detta sammanhang påpekas att den förlust som kan föras över kan kvittas endast mot den vinst som uppkommer i det företag som ska saneras. Den som förvärvat företaget kan således inte kvitta förlusten mot egna vinster.

(18) Detta gäller även om förvärvaren konsoliderar sina skattemässiga förpliktelser på koncernnivå, eftersom det enligt 15 § första stycket punkt 1 i KStG inte är tillåtet med en förlustöverföring om ett företag utgör en del av ett skatteintegreringssystem ("Organschaft")<sup>(10)</sup>.

(19) Enligt tysk bolagsskatterätt går dock inte sådana förluster förlorade, utan "frysas" bara i det dominerande bolaget och kan utnyttjas när företaget inte längre är konsoliderat. För sådana "frysta" förluster gäller inga tidsfrister för förlustöverföring.

(20) Förvärvaren gynnas indirekt av 8c § punkt 1a KStG med tanke på att en framgångsrik sanering minskar skattebördan för det sanerade företaget. En förvärvare kan desutom naturligtvis helt eller delvis föra in sin näringsverk-

samhet i det förvärvade företaget och på så sätt utnyttja de överförda förlusterna.

### 2.3 Jämförelse mellan 8c § punkt 1a KStG och 8 § punkt 4 KStG

(21) Den nya bestämmelsen 8c § punkt 1a KStG skiljer sig från den tidigare bestämmelsen, dvs. den upphävda 8 § punkt 4 KStG, i ett viktigt och för en stöbedömning avgörande avseende.

(22) Enligt 8c § punkt 1 KStG kan ett företag inte föra över en förlust om mer än hälften av aktieinnehavet har överlåtits, såvida inte saneringsklausulen är tillämplig. Huvudregeln är således att förlustöverföringsmöjligheterna går förlorade vid ett betydande aktieinnehavsbyte. Den nuvarande saneringsklausulen innebär således ett undantag från huvudregeln.

(23) Enligt den tidigare bestämmelsen i 8 § punkt 4 KStG innebär huvudregeln att det var möjligt med förlustöverföring även vid betydande aktieinnehavsbyten så länge som företaget hade en ekonomisk identitet. Syftet med detta undantag var att förhindra missbruk (t.ex. i form av skalbolagsköp).

### 3. BESLUT OM ATT INLEDA FÖRFARANDET

(24) Genom en skrivelse av den 24 februari 2010 underrättade kommissionen Tyskland om sitt beslut att med avseende på detta stöd inleda det granskningsförfarande som anges i artikel 108.2 i EUF-fördraget.

(25) I sitt beslut påpekade kommissionen att 8c § punkt 1a KStG innebär att åtskillnad görs mellan sunda företag som redovisar en förlust och (potentiellt) insolventa eller överskuldssatta företag genom att bestämmelsen endast gäller de sistnämnda. På så sätt utgör 8c § punkt 1a KStG ett undantag från huvudregeln enligt vilken ingen av dessa båda företagskategorier får göra en förlustöverföring. Eftersom villkoren i artikel 107.1 i EUF-fördraget verkade ha uppfyllts var kommissionens preliminära uppfattning att åtgärden är selektiv och utgör ett statligt stöd. Kommissionen förklarade avslutningsvis att man ställde sig tveksam till om åtgärden ska anses förenlig med artikel 107.3 b i EUF-fördraget i enlighet med den tolkning som ges i den tillfälliga gemenskapsramen<sup>(11)</sup> eller med artikel 107.3 c i EUF-fördraget i enlighet med den tolkning som ges i riktlinjerna för undsättning och omstrukturering av företag<sup>(12)</sup> och regionalstödsriktlinjerna<sup>(13)</sup>.

<sup>(11)</sup> Meddelande från kommissionen – Tillfällig gemenskapsram för statliga stödåtgärder för att främja tillgången till finansiering i den aktuella finansiella och ekonomiska krisen (EUT C 83, 7.4.2009, s. 1).

<sup>(12)</sup> Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till undsättning och omstrukturering av företag i svårigheter (EUT C 244, 1.10.2004, s. 2).

<sup>(13)</sup> Riktlinjer för statligt regionalstöd för 2007–2013 (EUT C 54, 4.3.2006, s. 13).

<sup>(9)</sup> Lag om främjande av tillväxt (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*) av den 22 december 2009 (BGBl. I s. 3950), 2 § punkt 3 led b.

<sup>(10)</sup> Förluster som uppstått före skatteintegreringen, se 15 § punkt 1 i KStG.

(26) Kommissionens beslut om att inleda förfarandet offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* <sup>(14)</sup>. Kommissionen har uppmanat Tyskland och berörda parter att inkomma med synpunkter på stödet i fråga.

(27) Efter att det formella granskningsförfarandet inletts uppmanade Tysklands finansministerium ansvariga skattemyndigheter att upphöra med tillämpningen av 8c § punkt 1a KStG till dess att kommissionen fattat ett slutgiltigt beslut i detta ärende samt att underrätta berörda företag om att redan utbetalade bidrag kan komma att återkrävas om kommissionens beslut blir negativt <sup>(15)</sup>.

#### 4. KOMMENTARER FRÅN TYSKLAND

(28) Tyskland anser inte att 8c § punkt 1a KStG innebär statligt stöd och hänvisar därvid till följande tre skäl:

a) Bestämmelsen ligger i linje med privatborgenärprincipen (se avsnitt 4.1).

b) Den är inte selektiv (se avsnitt 4.2).

c) Den är befogad med tanke på det tyska skattesystemets art och struktur (se avsnitt 4.3).

(29) Tyskland hävdar även att den nya saneringsklausulen i 8c § punkt 1a KStG i allt väsentligt överensstämmer med den gamla saneringsklausulen i 8 § punkt 4 KStG, en klausul som kommissionen inte haft några invändningar mot (se avsnitt 4.4), samt att det i flera andra medlemsstater finns liknande skattebestämmelser (se avsnitt 4.5).

##### 4.1 Privatborgenärprincipen

(30) En hänvisning till denna princip gjordes av Tyskland första gången i en skrivelse av den 2 juli 2010 där de tyska myndigheterna förklarar att privatborgenärprincipen bör gälla även i samband med skattefordringar eller skattelikhande fordringar <sup>(16)</sup>. Förhållandet mellan den tyska staten och skattebetalarna anses vara jämförbart med en skuldförbindelse på obestämd tid mellan en privat borgenär och en gäldenär, baserat på t.ex. ett hyres- eller anställningsavtal. Tyskland menar att en privat borgenär som ingått en skuldförbindelse på obestämd tid

skulle avstå från en del av sina framtida fordringar om detta skulle göra det möjligt för borgenären att överta ett annat företag och därmed att fortsätta skuldförbindelsen på obestämd tid.

##### 4.2 Avsaknad av selektivitet

(31) Tyskland menar att 8c § punkt 1a KStG utgör en allmän åtgärd eftersom den kan tillämpas på alla företag oberoende av vilken region eller bransch de tillhör eller företagets storlek. Tyskland hävdar att varje företag potentiellt sett kan hamna i finansiella svårigheter utan egen förskyllan och därmed kan bli föremål för en tillämpning av denna bestämmelse.

(32) Tyskland hänvisar till att kommissionen i sitt meddelande från 1998 om beskattning av företag själv angett att sådana rena skattetekniska åtgärder som t.ex. regler för balansering av förluster inte är selektiva "[f]örutsatt att de tillämpas utan åtskillnad för samtliga företag och all produktion" och att "[d]et faktum att vissa företag eller vissa sektorer drar mera nytta än andra av vissa av dessa skatteåtgärder [...] inte nödvändigtvis [leder] till att åtgärderna omfattas av tillämpningsområdet för konkurrensreglerna på området statligt stöd" <sup>(17)</sup>.

(33) Tyskland menar att sådana överväganden har stor betydelse inte bara för att man via skattemässiga åtgärder ska kunna främja forskning och utveckling, utan även på miljöskydds-, utbildnings- och sysselsättningsområdet. Skatteregler som gynnar företag som gör särskilda insatser på dessa områden är inte selektiva, anser Tyskland, eftersom de är tillgängliga för alla företag, även om det i praktiken är de företag som är verksamma inom vissa områden som gynnas mer av dem än andra. Tyskland anser att detta även bör gälla skatteregler som gynnar företag i svårigheter som köps upp av saneringsskäl.

(34) Tyskland påpekar att EU-domstolen och tribunalen godtagit att en åtgärd som uteslutande kommer ett företag i svårigheter till godo i princip kan utgöra en allmän åtgärd som inte ska anses vara selektiv. Tyskland hänvisar i detta sammanhang främst till DMT-målet där domstolen i samband med betalningslättnader som beviljats ett belgiskt företag i svårigheter slog fast följande <sup>(18)</sup>:

"Den franska regeringen har uppgivit att betalningslättnader avseende sociala avgifter inte utgör statligt stöd om de beviljas alla företag som har likviditetssvårigheter på samma villkor. Den menar att detta förefaller vara fallet i det system som har inrättats genom belgisk lagstiftning. Kommissionen menar däremot att ONSS har utrymme för skönsmässig bedömning när den beviljar betalningslättnader.

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

<sup>(15)</sup> Skrivelse från det tyska förbundsfinansministeriet av den 30 april 2010 till delstaternas (för skatteindrivning ansvariga) skattemyndigheter: [http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF\\_Startseite/Aktuelles/BMF\\_Schreiben/Veroeffentlichungen\\_zu\\_Steuerarten/koerperschaftsteuer\\_umwandlungsteuerrecht/009.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/koerperschaftsteuer_umwandlungsteuerrecht/009.html)

<sup>(16)</sup> Tyskland hänvisar till följande domar: EU-domstolens dom av den 14 september 2004 i mål C-276/02, Spanien mot kommissionen, REG 2004, s. I-8091, punkterna 15 och 32 samt EU-domstolens dom av den 29 juni 1999 i mål C-256/97, Déménagements-Manutention Transport SA (DMT), REG 1999, s. I-3913, punkterna 22 och 25.

<sup>(17)</sup> Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag (EGT C 384, 10.12.1998, s. 3, punkterna 13 och 14).

<sup>(18)</sup> EU-domstolens dom av den 29 juni 1999 i mål C-256/97, Déménagements-Manutention Transport SA (DMT), REG 1999, s. I-3913, skälen 26–28.

Av lydelsen av artikel 92.1 i fördraget följer att allmänna åtgärder som inte enbart gynnar vissa företag eller viss produktion inte omfattas av bestämmelsen. När däremot det organ som beviljar de ekonomiska förmånerna har utrymme för skönsmässig bedömning, vilket ger det möjlighet att bestämma vilka som ska få förmåner eller vilka villkor som ska gälla för den beviljade åtgärden, kan det inte anses vara fråga om en allmän åtgärd (se i detta hänseende dom av den 26 september 1996 i mål C-241/94, Frankrike mot Europeiska kommissionen, REG 1996, s. I-4551, punkterna 23 och 24).

Det är den nationella domstolen som i det mål som är anhängigt vid denna ska avgöra huruvida ONSS skönsmässigt kan bevilja betalningslättnader och, om så inte är fallet, om de betalningslättnader som ONSS har beviljat ska anses vara allmänna åtgärder eller åtgärder som gynnar vissa företag.”

- (35) Tyskland har dessutom hänvisat till HANSA-målet i samband med vilket de spanska myndigheterna anfört att en åtgärd inte ska anses vara selektiv om den gäller för samtliga företag som befinner sig i svårigheter. Förstainstansrätten meddelade följande i detta mål <sup>(19)</sup>:

”Sökandens och Konungariket Spaniens argument att det i den spanska lagen av den 26 juli 1922 om betalningsinställelse föreskrivs ett allmänt förfarande, som är tillämpligt på alla företag med svårigheter, kan i förevarande fall inte godtas. Även om nämnda lag inte är ägnad att tillämpas selektivt till förmån för vissa slags företag eller viss slags verksamhet, konstaterar rätten dock att de skuldnedskrivningar som kommissionen har underkänt inte automatiskt följer av tillämpningen av nämnda lag, utan av de ifrågavarande offentliga organens skönsmässiga val. Det framgår av rättspraxis att en ekonomisk förmån inte kan betraktas som en allmän åtgärd i ett fall där det organ som beviljar förmånen skönsmässigt kan avgöra vilka som ska beviljas förmånen eller på vilka villkor den ska beviljas (domstolens dom av den 29 juni 1999 i mål C-256/97, DM Transport, REG 1999, s. I-3913, punkt 27).”

- (36) Tyskland hävdar att 8c § punkt 1a KStG – i motsats till de åtgärder som behandlades i DMT- och HANSA-målen – inte ger utrymme för något skönsmässigt val från det offentliga organets sida. Hur åtgärden tillämpas följer automatiskt av lagstiftningen. Tyskland drar därför den omvända slutsatsen att 8c § punkt 1a KStG inte ska anses vara selektiv.
- (37) Tyskland anser vidare att 8c § punkt 1a KStG utgör en norm i insolvenslagstiftningen. Man hänvisar till att ett företags stödberättigande grundar sig på begreppen insolvens, hotande insolvens och överskuldssättning, begrepp

som definieras i den tyska insolvenslagstiftningen (*Insolvenzordnung*) och som utgör grund för en konkursansökan.

- (38) När det gäller selektiviteten drar Tyskland slutsatsen att kommissionens uppfattning innebär att varje form av skattelättnad ska anses utgöra ett statligt stöd, även en skattelättnad som är allmänt tillämplig. Tyskland anser även att en sådan uppfattning strider mot EUF-fördraget.

#### 4.3 Motivering med hänsyn till skattesystemets art eller struktur

- (39) Tyskland menar att de undantag som följer av 8c § punkt 1a KStG motiveras av arten och strukturen hos det tyska systemet för bolagsbeskattning. Man menar att det finns en objektiv skillnad mellan företag i svårigheter som måste saneras och andra företag, och att denna objektiva skillnad motiverar en särbehandling av företag i svårigheter som förväras i saneringssyfte. Tyskland ger tre skäl för sitt resonemang.

- (40) För det första menar man att i motsats till ekonomiskt sunda företag som kan välja mellan finansiering via kapitalmarknaden och att hitta någon som köper upp företaget återstår för företag i svårigheter endast alternativet att hitta en uppköpare, eftersom ett sådant företag inte kan komma i fråga för vare sig extern finansiering på kapitalmarknaden eller banklån. Företag i svårigheter skulle därmed systematiskt gå miste om möjligheten att föra över förluster, medan ekonomiskt sunda företag alltid har möjlighet att välja mellan extern finansiering och att hitta en uppköpare.

- (41) För det andra menar Tyskland att syftet med 8c § punkt 1a KStG – dvs. att förhindra skalbolagsköp – inte behöver föranleda att förlustöverföringsmöjligheten går förlorad i de fall då ett förvärv sker i saneringssyfte och inte endast är motiverat av skatteskäl. Om inte 8c § punkt 1a KStG skulle vara begränsad till förvärv av företag i svårigheter i saneringssyfte, dvs. om även andra typer av förvärv skulle inkluderas, skulle normsyftet gå förlorat.

- (42) För det tredje menar Tyskland att 8c § punkt 1a KStG garanterar att priset vid ett aktieinnehavsförvärv endast baseras på företagets ekonomiska värde och att de ackumulerade förlusternas skatteplaneringsvärde inte tillåts påverka förvärvspriset. I de fall då ett företag i svårigheter förväras i saneringssyfte spelar emellertid inte värdet av eventuella ackumulerade förluster någon nämnvärd roll. Som stöd för detta resonemang anför Tyskland att revisorer i samband med handelsrättsliga koncernredovisningar inte tillmäter de möjligheter till förlustöverföringar som finns i ett företag med dålig ställning något värde.

<sup>(19)</sup> Förstainstansrättens dom av den 11 juli 2002 i mål T-152/99, Hijos de Andrés Molina, SA (HANSA) mot kommissionen, REG 2002, s. II-3049, punkt 157.

- (43) Kombinationen av dessa omständigheter gör att Tyskland anser att 8c § punkt 1a KStG i alla händelser är motiverad med hänsyn till det tyska bolagsskattesystemets art och struktur, även om denna bestämmelse *prima facie* kan anses vara selektiv.

#### 4.4 Kopplingen mellan den nya och den gamla saneringsklausulen

- (44) Tyskland påpekar att 8c § KStG den 1 januari 2008 ersatte en liknande bestämmelse – 8 § punkt 4 KStG – som då upphörde att gälla. Båda dessa bestämmelser hade samma syfte: att förhindra skalbolagsköp.
- (45) Tyskland hänvisar till att kommissionen inte hade några invändningar mot 8 § punkt 4 KStG och att denna bestämmelse således inte ansågs innebära något statligt stöd.
- (46) Tyskland anser därför att kommissionen är inkonsekvent i sin ståndpunkt i denna fråga.

#### 4.5 Liknande bestämmelser i andra skattesystem

- (47) Enligt vad Tyskland uppger finns det i flera andra medlemsstater bestämmelser som liknar 8c § punkt 1a KStG. Som exempel nämns Belgien, Finland, Italien, Luxemburg, Nederländerna och Österrike. Tyskland påpekar att trots att dessa system uppvisar stora likheter med det system som finns i Tyskland har kommissionen gentemot dessa medlemsstater inte vidtagit några av de åtgärder som kommissionen förfogar över när det gäller statligt stöd.
- (48) När det gäller punkt 34 i beslutet att inleda granskningsförfarandet, där kommissionen redogör för de åtgärder man vidtagit med avseende på det franska skattesystemet, framhåller Tyskland att det tyska systemet skiljer sig från det franska genom att det franska systemet begränsas till vissa bestämda näringsgrenar och innebär en total befrielse från bolagsskatt.

### 5. BEDÖMNING AV STÖDET

- (49) Enligt artikel 107.1 i EUF-fördraget är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrider konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

#### 5.1 Statliga medel och vem de ska tillskrivas

- (50) Ett statligt stöd ska finansieras med statliga medel, och användningen av statliga medel måste tillskrivas staten. En utebliven skatteintäkt ska likställas med en förbrukning av statliga medel i form av skatteutgifter. När den tyska regeringen tillåter företag att minska sin bolagsskattebörd med hjälp av förlustöverföringar går Tyskland

miste om intäkter, varför detta ska anses utgöra ett statligt stöd. Tyskland har informerat kommissionen om att åtgärden innebär minskade skatteintäkter om 900 miljoner euro årligen. Åtgärden innebär en förlust av statliga medel och finansieras således av statliga medel. Stödet beviljas med stöd i lagstiftningen och ska därför tillskrivas staten.

#### 5.2 Eventuell selektiv fördel

- (51) Ett statligt stöd ska dessutom innebära att en selektiv fördel skapas för stödmottagaren. Enligt fast rättspraxis omfattar stödbegreppet inte bara positiva insatser, utan även åtgärder som på olika sätt minskar den belastning som ett företag i normala fall skulle utsättas för<sup>(20)</sup>.
- (52) Enligt 8c § punkt 1 KStG leder vissa förändringar i ett företags aktieinnehavsstruktur till att möjligheten att av skatteskal föra över tidigare uppkomna förluster helt eller delvis går förlorad.
- (53) Genom 8c § punkt 1a KStG skapas ett undantag från denna regel i de fall då aktieinnehavsförvärvet gäller ett företag i svårigheter och sker i saneringssyfte.
- (54) 8c § punkt 1a KStG kan innebära en selektiv fördel för företag som uppfyller dessa villkor eftersom denna bestämmelse ger dessa företag möjlighet att vid beräkningen av de skattepliktiga inkomsterna kvitta kommande vinster mot tidigare redovisade förluster.
- (55) Tyskland hävdar att 8c § punkt 1a KStG inte medför någon sådan selektiv fördel (se skäl 28 ovan) och stöder sig därvid på följande tre skäl:
- a) 8c § punkt 1a KStG bygger på privatborgenärsprincipen (avsnitt 5.2.1).
- b) 8c § punkt 1a KStG är inte *prima facie* selektiv (avsnitt 5.2.2).
- c) 8c § punkt 1a KStG är motiverad med hänsyn till skattesystemets art eller struktur (avsnitt 5.2.3).
- (56) Vidare hänvisar Tyskland till de likheter som finns mellan 8c § punkt 1a KStG och föregångaren till denna regel, dvs. 8 § punkt 4 KStG (se avsnitt 5.2.4), och till det faktum att det i andra medlemsstater finns liknande regler (se avsnitt 5.2.5).

<sup>(20)</sup> EU-domstolens dom av den 22 juni 2006 i de förenade målen C-182/03 och C-217/03, Belgien mot kommissionen, REG 2006, s. I-5479, punkterna 86 och 87.

### 5.2.1 Eventuell tillämpning av principen om en marknadsekonomiskt agerande privat borgenär

- (57) Tyskland hävdar att 8c § punkt 1a KStG är förenlig med privatborgenärprincipen eftersom regeln stämmer överens med hur en privat borgenär med en skuldförbindelse på obestämd tid till en gäldenär skulle agera i en marknadsekonomi.
- (58) Kommissionen anser av flera olika skäl att detta resonemang inte håller. Enligt rättspraxis i EU-domstolen och förstainstansrätten ska principen om en marknadsekonomiskt agerande privat borgenär tillämpas endast då staten agerar i egenskap av marknadsaktör. Denna princip ska dock inte tillämpas om staten agerar i egenskap av offentlig myndighet.<sup>(21)</sup> I förevarande ärende har staten i egenskap av offentlig myndighet fiskalt monopol.
- (59) Kommissionen anser för det första att den rättspraxis som Tyskland åberopar inte påverkar denna bedömning. 8c § punkt 1a KStG rör en uppkommen skatteskuld, medan de omständigheter som ledde till domarna i målen Spanien mot kommissionen<sup>(22)</sup> och DMT<sup>(23)</sup> gällde en situation där en förvaltningsmyndighet hade möjlighet att upphäva en befintlig skatteskuld. Detta är anledningen till att det i förevarande ärende inte är aktuellt med en tillämpning av principen om en marknadsekonomiskt agerande privat borgenär.
- (60) För det andra anser kommissionen att även om denna princip skulle vara tillämplig, vilket alltså kommissionen bestrider, skulle det vara fråga om en automatiskt beviljad skattelättnad där det inte på förhand fastställts vare sig hur stort belopp de samlade förlusterna uppgår till (ett belopp som är avgörande för hur stort belopp som skattelättnaden maximalt kan komma att uppgå till), i vilken utsträckning den som är föremål för skattelättnaden kommer att kunna återställa lönsamheten i sin verksamhet eller huruvida gäldenären har en strategiskt viktig roll. En marknadsekonomiskt agerande privat borgenär skulle under normala omständigheter inte acceptera en sådan automatisk avskrivning av framtida skulder utan att först ha skaffat sig en uppfattning om skuldavskrivningens omfattning och gäldenärens finansiella förutsättningar och strategiska betydelse.
- (61) För det tredje konstaterar kommissionen att 8c § punkt 1a KStG till skillnad från en långfristig skuldförbindelse inte gäller avskrivningar av befintliga skulder, utan en nedsättning av skulder som kan komma att uppstå i framtiden efter att gäldenären har sanerat sina finanser. Vid den tidpunkt då staten beviljat en förlustöverföring fanns det med andra ord inga utestående skulder alls.

<sup>(21)</sup> Förstainstansrättens dom av den 17 december 2008 i mål T-196/04, Ryanair Ltd mot kommissionen, REG 2008, s. II-3643, punkterna 84 och 85; EU-domstolens dom av den 29 april 2004 i mål C-334/99, Tyskland mot kommissionen, REG 2003, s. I-1139, punkterna 133 och 134.

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

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

- (62) För det fjärde påpekar kommissionen att vid insolvens brukar gäldenärens verksamhet övertas av ett annat företag, vilket innebär att staten på grund av sitt beskattningsmonopol ändå kan få in skatteintäkter. När en gäldenär lämnar marknaden träder således en annan gäldenär in i dennes ställe. I motsats till vad som gäller vid principen om en marknadsekonomiskt agerande privat borgenär spelar här inte lojaliteten mot en befintlig kund någon roll för statens beslut.
- (63) Kommissionen drar slutsatsen att principen om en marknadsekonomiskt agerande privat borgenär inte är tillämplig i förevarande ärende eftersom staten här agerar i egenskap av offentlig myndighet och inte i egenskap av ekonomisk aktör. Även om principen om en marknadsekonomiskt agerande privat borgenär hade varit tillämplig i förevarande ärende har kommissionen dessutom påpekat att en privat borgenär som hade befunnit sig i samma situation som staten i samband med en långfristig skuldförbindelse inte skulle ha vidtagit åtgärder som kan jämföras med 8c § punkt 1a KStG.

### 5.2.2 Selektivitet – prima facie

- (64) Enligt EU-domstolens rättspraxis när det gäller en skatteåtgärds selektiva karaktär ska det i enlighet med artikel 107.1 i EUF-fördraget bedömas huruvida en nationell åtgärd inom ramen för en viss rättsordning kan gynna "vissa företag eller viss produktion" i jämförelse med andra företag eller produktionsområden som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till den målsättning som ska uppfyllas genom den aktuella åtgärden<sup>(24)</sup>.
- (65) När kommissionen ska bedöma en skattelagstiftnings selektiva karaktär måste följaktligen kommissionen i första hand fastställa hur det aktuella skatteområdet brukar regleras i "normalfallet" enligt gällande skattesystem (hädanefter kallat referenssystemet). Nästa steg blir att undersöka och fastställa huruvida åtgärden utgör ett undantag från referenssystemet genom att den innebär att åtskillnad görs mellan olika ekonomiska aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till syftet med medlemsstatens skattesystem.

#### 5.2.2.1 Referenssystemet

- (66) Enligt kommissionens uppfattning utgörs referenssystemet här av det tyska bolagsskattesystemet i dess nuvarande utformning, i synnerhet bestämmelserna i 8c § punkt 1a KStG om företagets förlustavdragsmöjligheter. Såsom klargörs i skäl 10 innebär denna bestämmelse att

<sup>(24)</sup> EU-domstolens dom av den 8 november 2001 i mål C-143/99, Adria-Wien Pipeline, REG 2001, s. I-8365, punkt 41; EU-domstolens dom av den 29 april 2004 i mål C-308/01, GIL Insurance Ltd m.fl., REG 2004, s. I-4777, punkt 68; EU-domstolens dom av den 3 mars 2005 i mål C-172/03, Heiser, REG 2005, s. I-1627, punkt 40. Se även kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag.

outnyttjade förluster inte längre får dras av om mer än 50 procent av företagens aktieinnehav byter ägare. Om mer än 25 procent, dock högst 50 procent, av aktieinnehavet byter ägare förfaller avdragsrätten för sådana förluster i förhållande till hur stor andel av aktieinnehavet som köpts upp. Kommissionen drar av detta slutsatsen att normalfallet är att förlusterna förfaller och att detta därför ska anses utgöra referenssystemet i samband med ett aktieinnehavsbyte.

- (67) Kommissionen hänvisar till att kommissionen i ett tidigare ärende har bedömt att 8c § punkt 1 KStG ska utgöra referenssystem<sup>(25)</sup>. Kommissionen slog då fast att det inte är förenligt med den inre marknaden att bevilja undantag från 8c § punkt 1 KStG som innebär att ett företag som har övertagits av ett riskkapitalbolag tillåts föra över förluster trots andelsägarbytet. Motiveringen till detta beslut gäller även i förevarande ärende.

#### 5.2.2.2 Differentiering mellan företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation med tanke på skattesystemets syfte

- (68) Till skillnad från referensscenariot innebär 8c § punkt 1a KStG att ett företag som vid tidpunkten för ett aktieinnehavsförvärv som görs i omstrukturerings syfte är insolvent eller överskuldssatt eller som hotas av insolvens eller överskuldssättning får föra över förluster om vissa villkor har uppfyllts (se skäl 14).

- (69) Tyskland menar att 8c § punkt 1a KStG innebär att ett skattemässigt omstruktureringshinder för företag i svårigheter undanröjs. Med tanke på syftet med skattesystemet anser man därför att endast företag i svårigheter ska anses befina sig i en jämförbar situation i faktiskt och rättsligt hänseende. Eftersom 8c § punkt 1a KStG är tillämplig på alla företag i svårigheter anser Tyskland att 8c § punkt 1a KStG inte ska anses vara selektiv.

- (70) Tyskland menar att domarna i målen DMT<sup>(26)</sup> och HAMSA<sup>(27)</sup> ger stöd för denna ståndpunkt. Tyskland anför att domstolen och rätten i dessa mål drog slutsatsen att åtgärderna var selektiva eftersom det var fråga om ett skönmässigt val från myndigheternas sida. Tyskland menar att man av dessa domar omvänt kan dra slutsatsen att en åtgärd som är tillämplig på alla företag i svårigheter och som inte ger utrymme för myndigheternas skönmässiga val inte ska anses vara selektiv.

- (71) Kommissionen hänvisar i första hand till att syftet med skattesystemet ska fastställas på grundval av referenssystemet och inte på grundval av undantagsregeln<sup>(28)</sup>. Syftet med bolagsskattesystemet är att generera budgetintäkter. Frågan är om detta syfte beaktas om ett företag drastiskt kan minska sitt beskattningsunderlag genom att utnyttja möjligheten att dra av förluster från skalbolag. Genom 8c § punkt 1 KStG vill man förhindra att företag som genomgått ett andelsägarbyte medges möjligheter till förlustöverföring. Detta framgår av förarbetena till den lagstiftning genom vilken 8c § punkt 1 KStG infördes och 8 § punkt 4 KStG upphävdes<sup>(29)</sup>. Av detta följer att alla företag som genomgått ett andelsägarbyte ska anses befina sig i en jämförbar situation i faktiskt och rättsligt hänseende med tanke på syftet med skattesystemet.

- (72) Kommissionen påpekar att undantagsregeln i 8c § punkt 1a KStG är tillämplig uteslutande på företag i svårigheter. Även ett företag som vid tidpunkten för ett förvärv varken är insolvent eller överskuldssatt eller hotas av insolvens eller överskuldssättning kan redovisa en förlust men får trots detta inte göra någon förlustöverföring.

- (73) Kommissionen drar därför slutsatsen att 8c § punkt 1a KStG innebär att åtskillnad görs mellan förlustredovisande men i övrigt sunda företag och företag som är insolventa eller överskuldssatta, alternativt hotas av insolvens eller överskuldssättning, och att denna åtskillnad innebär att de sistnämnda gynnas. Av detta följer att 8c § punkt 1a KStG innebär en differentiering mellan företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation med tanke på skattesystemets syfte.

- (74) Kommissionen betonar dessutom att tvärtemot Tysklands uppfattning har rättspraxis i EU-domstolen och tribunalen aldrig visat på att en åtgärd som är tillämplig på alla företag i svårigheter och inte ger utrymme för myndigheternas skönmässiga val per definition skulle vara selektiv.

- (75) Det kan påpekas att den franska regeringens ståndpunkt i DMT-målet motsvarar Tysklands ståndpunkt och att domstolen i punkt 28 i sitt beslut i detta mål förklarar att även om en nationell myndighet inte skönmässigt vidtar en åtgärd åligger det ändå den nationella domstolen att avgöra om den aktuella åtgärden ska anses vara allmän eller selektiv till sin natur. Domstolen meddelar därmed implicit att en nationell åtgärd som står till förfogande för alla företag i svårigheter och som inte innebär något skönmässigt val från myndigheternas sida ändå kan anses vara selektiv.

<sup>(25)</sup> Stödordning C 2/09, MoRaKG, villkor för kapitalbolag (EUT L 6, 9.1.2010, s. 32).

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

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

<sup>(28)</sup> Förstainstansrättens dom av den 29 september 2000 i mål T-55/99, CETM, REG 2000, s. II-3207, punkt 53.

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

- (76) När det gäller HAMSA-målet påpekar kommissionen att domstolens *obiter dictum* i punkt 157 hänför sig till den allmänna spanska insolvensrätten. HAMSA-målet rör emellertid inte någon insolvensrättslig åtgärd, utan en fordringsavskrivning från de spanska myndigheternas sida som skett på frivillig basis och som myndigheterna inte var rättsligen förpliktade att bevilja och som till sin omfattning vida översteg privata långivares avskrivningar. Detta fall har således ingen relevans för bedömningen av förevarande åtgärd.
- (77) I sitt förslag till avgörande i Ecotrade-målet bekräftade generaladvokat Nial Fennelly att bestämmelser som gäller alla företag i svårigheter kan anses vara selektiva till sin natur och utgöra statligt stöd<sup>(30)</sup>.
- (78) Till skillnad från Tysklands ståndpunkt stämmer således kommissionens bedömning av förevarande åtgärd överens med EU-domstolens och tribunalens rättspraxis.
- (79) Kommissionen anser därför att 8c § punkt 1a KStG *prima facie* är selektiv till sin natur.
- 5.2.3 Åtgärdens berättigande med hänsyn till arten och strukturen hos det skattesystem som den utgör en del av
- (80) Enligt domstolens rättspraxis uppfylls emellertid inte detta selektivitetsvillkor i samband med en åtgärd som visserligen innebär en fördel för mottagaren men som är berättigad med hänsyn till arten och strukturen hos det system som den utgör en del av<sup>(31)</sup>.
- (81) När kommissionen som i förevarande ärende drar slutsatsen att en åtgärd *prima facie* verkar vara selektiv måste kommissionen fastställa om en sådan differentiering är berättigad med hänsyn till arten eller strukturen hos det skattesystem som åtgärden utgör en del av.
- (82) Kommissionen påpekar att enligt fast rättspraxis i domstolen måste den berörda medlemsstaten lägga fram bevis för att åtgärden är berättigad i detta hänseende<sup>(32)</sup>.
- (83) Av domstolens resonemang följer att det härvid måste göras åtskillnad mellan å ena sidan en viss skatteordnings syften som ligger utanför denna och å andra sidan mekanismer som utgör en del av själva skattesystemet och som krävs för att dessa syften ska kunna uppfyllas. Det är endast de sistnämnda mekanismerna som kan komma i fråga för att rättfärdiga en åtgärd med hänvisning till arten eller strukturen hos det skattesystem som åtgärden utgör en del av.
- (84) Kommissionen anser att man i förevarande ärende måste skilja mellan syftet med 8c § punkt 1 KStG och syftet med 8c § punkt 1a KStG.
- (85) Enligt Tysklands resonemang är syftet med 8c § punkt 1 KStG att förhindra upplägg i form av skalbolagsköp som görs för att missbruka de möjligheter till förlustöverföring som det tyska skattesystemet ger.
- (86) Kommissionen kan i detta sammanhang konstatera att 8c § punkt 1 KStG har ett vida större tillämpningsområde än den bestämmelse hade som den ersatte (8 § punkt 4 KStG). 8 § punkt 4 KStG innebar att två villkor måste ha uppfyllts för att förlustöverföringar inte skulle tillåtas: att ett aktieinnehavsförvärv gjorts av ett annat företag samt att företaget bytt verksamhetsområde. Det sistnämnda villkoret finns dock inte med i den nya saneringsklausulen. Villkoret om ett annat företags aktieinnehavsförvärv innebär fortfarande att förlustöverföringsmöjligheten går förlorad. Lagstiftaren var medveten om denna ändring i tillämpningsområdet eftersom lagändringens uttryckliga syfte var att finansiera en minskning av bolagsskattesatsen från 25 till 15 procent<sup>(33)</sup>.
- (87) Att förhindra upplägg i missbrukssyfte var däremot inte något syfte med 8c § punkt 1a KStG. Det framgår av den tyska förbundsdagens lagförarbeten i samband med den nya saneringsklausulen. Där heter det att 8c § punkt 1a KStG infördes som ett sätt att hantera problemen till följd av den finansiella och ekonomiska krisen<sup>(34)</sup>. Under krisen utgjorde de begränsade förlustöverföringsmöjligheterna ett särskilt hinder för omstruktureringar av företag.
- (88) Kommissionen konstaterar att Tyskland självt i sitt yttrande till kommissionens beslut att inleda förfarandet uttryckligen påpekar att det i samband med 8c § punkt 1a KStG inte rörde sig om en åtgärd för att förhindra ett missbruk av skattesystemet, utan att saneringsklausulen skulle ha införts för att stödja företag som hamnat i svårigheter under den finansiella och ekonomiska krisen.
- (89) Kommissionen drar slutsatsen att syftet med denna specifika åtgärd ligger utanför skattesystemet. Enligt relevant rättspraxis i domstolen kan ett sådant utanförliggande syfte inte anföras för att rättfärdiga åtgärden med hänvisning till arten och strukturen hos skattesystemet<sup>(35)</sup>. Detta förhållande kan endast undersökas i samband med att åtgärdens förenlighet med den inre marknaden granskas.

<sup>(30)</sup> Mål C-200/97, förslag till avgörande av den 16 juli 1998, punkterna 26–32.

<sup>(31)</sup> EU-domstolens dom av den 2 juli 1974 i mål 173/73, Italien mot kommissionen, REG 1974, s. 709, punkt 33; EU-domstolens dom av den 17 juni 1999 i mål C-75/97, Belgien mot kommissionen, REG 1999, s. I-3671, punkt 33; samt målen Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, citerat i fotnot 24, punkt 42; GIL Insurance, citerat i fotnot 24, punkt 72; Heiser, citerat i fotnot 24, punkt 43; EU-domstolens dom av den 15 december 2005 i mål C-148/04, Unicredito Italiano, REG 2005, s. I-11137, punkt 51; EU-domstolens dom av den 6 september 2006 i mål C-88/03, Portugal mot kommissionen, REG 2006, s. I-7145, punkt 52.

<sup>(32)</sup> Portugal mot kommissionen, citerat i fotnot 31, punkt 81.

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

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

<sup>(35)</sup> Portugal mot kommissionen, citerat i fotnot 31, punkt 82, där faktorer som social sammanhållning och regional utveckling anförs som utanförliggande politiska syften.

- (90) De tre argument som Tyskland anför ändrar inte denna bedömning.
- (91) När det gäller Tysklands argument att ett företag i svårigheter endast kan få tillgång till finansieringsmedel genom en investerare, medan ett ekonomiskt sunt företag som tillfälligt uppvisar förluster kan välja mellan att skaffa sig finansieringsmedel på kapitalmarknaden eller låta sig köpas upp av en investerare och i samband med detta skaffa sig nytt kapital, anser dock kommissionen att det med hänsyn till skatterättens syfte är oväsentligt hur ett företag finansierar sin verksamhet. Ett bolagskattesystem bygger på att man skattar för sina vinster och redovisar sina förluster. Även finansiellt sunda företag kan tillfälligt redovisa förluster, vilket kunnat konstateras under den finansiella och ekonomiska krisen. Enligt saneringsklausulen ska emellertid sådana finansiellt sunda företag inte komma i fråga för förlustöverföringar, vilket innebär att de i jämförelse med företag på obestånd som tillfälligt redovisar förluster missgynnas vid ett aktieinnehavsuppköp och vid den kapitaltillförsel som ett sådant uppköp medför. Kommissionen konstaterar vidare att det under den finansiella och ekonomiska krisen även för ekonomiskt sunda företag som tillfälligt redovisade förluster varit svårt att få tillgång till kapitalmarknaden. De faktiska förhållanden som det första argumentet grundar sig på föreligger således inte. Kommissionen avvisar därför Tysklands första argument.
- (92) Som argument nummer två har Tyskland anfört att det undantag som ges i 8c § punkt 1a KStG från det allmänna förbudet i 8c § punkt 1 KStG mot en förlustöverföring vid ett aktieinnehavsförvärv rättfärdigas genom syftet med 8c § punkt 1 KStG, eftersom det vid en omstrukturering av ett företag i svårigheter inte finns någon risk för missbruk. Kommissionen anser dock inte att detta argument rättfärdigar att 8c § punkt 1a KStG endast är tillämplig på företag i svårigheter. Kommissionen påpekar att det inte heller vid ett förvärv av ett ekonomiskt sunt företag föreligger någon risk för missbruk. En risk för missbruk föreligger endast i samband med skalbolagsköp. Syftet med 8c § punkt 1 KStG går längre än att bara förhindra missbruk. Syftet är också att öka det tyska bolagsskatteunderlaget och att uppväga sänkningen av företagsskattesatsen från 25 till 15 procent. Detta förklarar varför 8c § punkt 1 KStG även omfattar en rad sådana aktieinnehavsförvärv där det inte föreligger någon missbruksrisk. Kommissionen avvisar därför Tysklands påstående att det undantag som införts genom 8c § punkt 1a KStG skulle ligga i linje med syftet med 8c § punkt 1 KStG.
- (93) Som sitt tredje argument har Tyskland anfört att förluster i ett företag på obestånd i regel inte tillmäts något värde av revisorerna när uppskjuten skatt beräknas i samband med en konsoliderad koncernbalansräkning, vilket innebär att möjligheten att överföra förluster inte påverkar försäljningspriset för ett företag på obestånd. Kommissionen påpekar att det här är fråga om ett bokföringsmässigt kriterium, varför detta argument inte kan anföras i samband med skattemässiga överväganden. Kommissionen konstaterar dessutom att detta argument går stick i stäv mot Tysklands uppfattning att en avsaknad av möjligheten till förlustöverföring hämmar omstruktureringar. Detta gäller ju endast om förvärvaren tillmäter möjligheten att göra en förlustöverföring ett visst pengavärde. Kommissionen avvisar därför även Tysklands tredje argument.
- (94) Tyskland hävdar dessutom att även andra medlemsstater medger skattelättnader vid företagssaneringar och lyfter här fram den franska lagstiftningen för förvärv av företag i svårigheter som ett exempel. Kommissionen delar inte Tysklands uppfattning när det gäller detta jämförelsebaserade resonemang. För det första kan medlemsstaterna för att rättfärdiga en åtgärd endast anföra principer inom det egna skattesystemet som referenssystem utifrån vilket det ska bedömas huruvida ett företag gynnas ur ett stödrettsligt perspektiv. Det faktum att andra medlemsstater eventuellt vidtar jämförbara skatteåtgärder är irrelevant eftersom dessa åtgärder kan vara förenliga med fördragsbestämmelserna. För det andra gäller andra förutsättningar för åtgärderna i den franska lagstiftningen än vad som är fallet för 8c § punkt 1a KStG. Den franska lagstiftningen medger en skattebefrielse för nyetablerade företag som förvärvat ett företag i svårigheter. Kommissionen fastslog 2004 att denna lagstiftning inte var förenlig med den gemensamma marknaden<sup>(36)</sup>, vilket ledde till att Frankrike ändrade sin lagstiftning så att den stämmer överens med stödbestämmelserna. De fördelar som den franska lagstiftningen nu innebär är att betrakta som obetydliga. Övriga fördelar ska ses som regionalt stöd eller som stöd till små eller medelstora företag och ligger därmed i linje med stödbestämmelserna<sup>(37)</sup>.
- (95) Av ovanstående resonemang drar kommissionen således slutsatsen att förevarande åtgärd inte är ett direkt resultat av huvudprinciperna för skattesystemet och att den inte kan rättfärdigas med hänsyn till arten eller strukturen hos skattesystemet.

#### 5.2.4 Kopplingen mellan den gamla och den nya saneringsklausulen

- (96) Tyskland anför att 8c § punkt 1a KStG i allt väsentligt överensstämmer med den tidigare 8 § punkt 4 KStG samt att kommissionen aldrig uttryckt åsikten att 8 § punkt 4 KStG skulle ha utgjort ett statligt stöd.

<sup>(36)</sup> Stöd C 57/02 gällande skattebefrielse vid övertagande av verksamhet från företag i svårigheter (EUT L 108, 16.4.2004, s. 38).

<sup>(37)</sup> Stöd N 553/04 gällande skattebefrielse vid övertagande av verksamhet från företag i svårigheter (EUT C 242, 1.10.2005, s. 5).

- (97) Kommissionen påpekar att Tyskland aldrig har anmält 8 § punkt 4 KStG, vilket innebär att kommissionen ännu inte tagit ställning till huruvida det i samband med 8 § punkt 4 KStG rör sig om statligt stöd.
- (98) Det nu inledda förförandet rör endast 8c § punkt 1a KStG, eftersom beslutet om att inleda det formella granskningsförfarandet endast omfattar denna bestämmelse. Tyskland kan inte stödja sin motivering till varför 8c § punkt 1a KStG skulle vara berättigad på det faktum att kommissionen inte kommit med några formella invändningar mot 8 § punkt 4 KStG eftersom Tyskland aldrig har anmält denna klausul.
- (99) Om det skulle visa sig att 8 § punkt 4 KStG ger upphov till selektiva fördelar förbehåller sig kommissionen rätten att granska denna klausul gentemot stödbestämmelserna.

#### 5.2.5 Liknande skattesystem i andra medlemsstater

- (100) Det faktum att det i andra medlemsstater finns liknande eller identiska skattesystem som inte har anmälts till kommissionen påverkar inte bedömningen huruvida en viss åtgärd utgör ett statligt stöd eller inte.
- (101) Den information som Tyskland tillhandahållit kommer att granskas av kommissionen i enlighet med artikel 10 i tillämpningsförfordningen <sup>(38)</sup>.

#### 5.2.6 Slutsatser om förekomsten av en selektiv fördel

- (102) Kommissionen drar slutsatsen att 8c § punkt 1a KStG innebär selektiva fördelar för de företag som faller inom denna bestämmelses tillämpningsområde.

### 5.3 Konsekvenser för handeln inom gemenskapen

- (103) Ett statligt stöd måste ge effekter för handeln mellan medlemsstaterna och snedvrیدا konkurrensen, alternativt hota att snedvrیدا konkurrensen. 8c § punkt 1a KStG är inte sektorsspecifik, dvs. denna klausul kan komma alla verksamhetsområden till godo. Nästan alla sektorer inom den tyska ekonomin finns företrädda på marknader där det råder konkurrens och där det förekommer handel mellan medlemsstaterna. Åtgärden kan därför komma att påverka handeln mellan medlemsstaterna och snedvrیدا konkurrensen, alternativt innebära en risk för att konkurrensen snedvrیدs.

<sup>(38)</sup> Rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 93 i EG-fördraget (EGT L 83, 27.3.1999, s. 1).

- (104) Kommissionen konstaterar att den information som Tyskland inkommit med ger vid handen att samtliga företag som omfattas av åtgärden skulle kunna bli föremål för ett insolvensförfarande i enlighet med den tyska insolvenslagstiftningen (se skäl 14 och fotnot 7). Alla potentiella förmånstagare utgörs således av företag i svårigheter i enlighet med definitionen i punkt 10 c i "Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till undsättning och omstrukturering av företag i svårigheter" (nedan kallade *undsättnings- och omstruktureringsriktlinjerna*). Ingen av förmånstagarna kommer heller i fråga för s.k. stöd av mindre betydelse i enlighet med kommissionens förordning (EG) nr 1998/2006 av den 15 december 2006 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i fördraget på stöd av mindre betydelse <sup>(39)</sup>, eftersom det i artikel 1 h i denna förordning anges att företag i svårigheter ska undantas från tillämpningsområdet för sådant stöd.

### 5.4 Slutsatser

- (105) Med tanke på att alla villkor i artikel 107.1 i EUF-fördraget uppfylls anser kommissionen att den tyska bolags-skattelagstiftningens bestämmelser om skattemässiga förlustöverföringar – *Sanierungsklausel* – utgör ett statligt stöd i enlighet med artikel 107 i EUF-fördraget.

## 6. BEDÖMNING AV OM ÅTGÄRDEN ÄR FÖRENLIG MED DEN INRE MARKNADEN

- (106) Kommissionen kan med stöd i artikel 107.3 i EUF-fördraget förklara ett stöd förenligt med den inre marknaden. Enligt fast rättspraxis i EU-domstolen måste medlemsstaten lägga fram bevis för att en åtgärd är förenlig med den inre marknaden <sup>(40)</sup>. Kommissionen konstaterar därvid att Tyskland inte har inkommit med några sådana bevis, trots att kommissionen i sitt beslut om att inleda granskningsförfarandet uttryckligen uppmanar Tyskland att göra detta. Redan av denna anledning kan kommissionen förklara förevarande stödåtgärd oförenlig med den inre marknaden.
- (107) Kommissionen har dock ändå undersökt om åtgärden skulle kunna anses förenlig med den inre marknaden. När det gäller bedömningen av stöd som faller under artikel 107.3 i EUF-fördraget ges kommissionen ett stort utrymme för egen bedömning <sup>(41)</sup>. Inom ramen för sitt arbete med dessa bedömningar har kommissionen offentliggjort riktlinjer och meddelanden där kriterier fastställs för hur man med utgångspunkt i artikel 107.3 i EUF-fördraget kan avgöra om vissa typer av stöd ska anses förenliga med den inre marknaden eller inte. Enligt fast

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

<sup>(40)</sup> EU-domstolens dom av den 28 april 1993 i mål C-364/90, Italien mot kommissionen, REG 1993, s. I-2097, punkt 20; förstainstansrättens dom av den 15 december 1999 i de förenade målen T-132/96 och T-143/96, Freistaat Sachsen, Volkswagen AG och Volkswagen Sachsen GmbH mot kommissionen, REG 1999, s. II-3663, punkt 140; EU-domstolens dom av den 29 april 2004 i mål C-372/97, Italien mot kommissionen, REG 2004, s. I-3679, punkt 81.

<sup>(41)</sup> EU-domstolens dom av den 21 mars 1990 i mål C-142/87, Belgien mot kommissionen, REG 1990, s. I-959, punkt 56; EU-domstolens dom av den 11 juli 1996 i mål C-39/94, Syndicat français de l'Express international (SFEI) m.fl. mot La Poste m.fl., REG 1996, s. I-3547, punkt 36.

rättspraxis är kommissionen bunden till de riktlinjer och meddelanden som kommissionen offentliggjort på området för kontroll av statligt stöd, förutsatt att dessa inte avviker från EUF-fördragets bestämmelser och att de har godkänts av medlemsstaterna <sup>(42)</sup>.

- (108) Det som i första hand ska undersökas är således om det anmälda stödet faller inom tillämpningsområdet för något eller flera av kommissionens riktlinjer eller meddelanden och kan anses som förenligt med den inre marknaden med hänvisning till att det uppfyller de förenlighetskriterier som fastställs i dessa riktlinjer eller meddelanden.

### 6.1 Eventuell förenlighet med den inre marknaden i enlighet med den tillfälliga gemenskapsramen <sup>(43)</sup>

- (109) Eftersom 8c § punkt 1a KStG infördes för att få bukt med problemen till följd av den finansiella och ekonomiska krisen har kommissionen undersökt huruvida bestämmelsen kan anses förenlig med den inre marknaden på grundval av artikel 107.3 b i EUF-fördraget, såsom denna artikel tolkas i den tillfälliga gemenskapsramen.
- (110) Med tanke på den rådande finansiella och ekonomiska krisen och de samhällsekonomiska konsekvenser som krisen fått i medlemsstaterna anser kommissionen att det kan vara motiverat med vissa typer av statligt stöd under en begränsad tid i krishanteringssyfte och att de av denna anledning kan anses vara förenliga med den inre marknaden i enlighet med artikel 107.3 b i EUF-fördraget. I den tillfälliga gemenskapsramen fastställs de villkor som ska vara uppfyllda för att kommissionen ska kunna förklara sådana stödordningar förenliga med den inre marknaden.
- (111) 8c § punkt 1a KStG kan dock inte hänföras till någon av de åtgärder som tas upp i den tillfälliga gemenskapsramen för stödordningar, eftersom denna bestämmelse rör skattemässiga fördelar för företag i svårigheter. Den tillfälliga gemenskapsramen omfattar inga statliga stöd i form av skattemässiga fördelar.
- (112) Kommissionen anser därför att 8c § punkt 1a KStG inte uppfyller villkoren för att i enlighet med artikel 107.3 b i EUF-fördraget, såsom den tolkas i den tillfälliga gemenskapsramen, kunna anses vara förenlig med den inre marknaden.

<sup>(42)</sup> EU-domstolens dom av den 24 mars 1993 i mål C-313/90, Comité international de la rayonne et des fibres synthétiques mot kommissionen, REG 1993, s. I-1125, punkt 36; EU-domstolens dom av den 15 oktober 1996 i mål C-311/94, Ijssel-Vliet Combinatie BV mot Minister van Economische Zaken, REG 1996, s. I-5023, punkt 43; EU-domstolens dom av den 26 september 2002 i mål C-351/98, Spanien mot kommissionen, REG 2002, s. I-8031, punkt 53.

<sup>(43)</sup> Meddelande från kommissionen – Tillfällig gemenskapsram för statliga stödåtgärder för att främja tillgången till finansiering i den aktuella finansiella och ekonomiska krisen (EUT C 83, 7.4.2009, s. 1). Den 1 januari 2011 ersattes detta meddelande med en ny version: "Tillfälliga unionsramen för statliga stödåtgärder för att främja tillgången till finansiering i den aktuella finansiella och ekonomiska krisen" (EUT C 6, 11.1.2011, s. 5). I enlighet med avsnitt 5 i denna nya version gäller meddelandet dock endast olagliga stöd som beviljats efter den 1 januari 2011. Eftersom Tyskland stoppat tillämpningen av åtgärden har inget stöd beviljats efter detta datum.

- (113) Kommissionen påpekar emellertid att stöd till vissa bestämda förmånstagare i enlighet med punkt 4.2 i den tillfälliga gemenskapsramen kan vara tillåtet om det kan betraktas som ett begränsat stöd som är förenligt med den inre marknaden, förutsatt att det uppfyller alla villkor som ställs i den tyska stödordning som kommissionen har godkänt på basis av denna rättsliga grund. För att kunna komma i fråga för denna typ av stöd måste ett företag kunna bevisa att det fram till den 1 juli 2008 inte var ett företag i svårigheter i enlighet med definitionen i undsättnings- och omstruktureringsriktlinjerna (om det rör sig om ett stort företag), alternativt i enlighet med villkoren i artikel 1.7 i kommissionens förordning (EG) nr 800/2008 av den 6 augusti 2008 genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den gemensamma marknaden enligt artiklarna 87 och 88 i fördraget (allmän gruppundantagsförordning) <sup>(44)</sup> (om det rör sig om ett litet eller medelstort företag) och att stödets bruttobidragsekivalent inte överstiger 500 000 euro. Även övriga villkor i punkt 4.2.2 i den tillfälliga gemenskapsramen och i beslutet om godkännande av den tyska stödordningen måste ha uppfyllts.

### 6.2 Eventuell förenlighet med den inre marknaden i enlighet med riktlinjerna för undsättning och omstrukturering av företag <sup>(45)</sup>

- (114) Eftersom 8c § punkt 1a KStG rör skattemässiga fördelar för företag på obestånd har kommissionen gjort en förenlighetsbedömning även gentemot riktlinjerna för undsättning och omstrukturering av företag. Enligt dessa riktlinjer ska endast företag i svårigheter vara stödberättigade. Även om ett insolvent eller överskuldssatt företag enligt dessa riktlinjer kan anses vara ett företag i svårigheter är dock i regel inte företag som ingår i eller håller på att tas över av en koncern berättigade till undsättnings- eller omstruktureringsstöd (punkt 13 i riktlinjerna för undsättning och omstrukturering). Ett av villkoren för en tillämpning av 8c § punkt 1a KStG är att ett aktieinnehavsförvärv ska ha skett. Ett sådant aktieinnehavsförvärv kan innebära att målföretaget tagits över av en koncern. I så fall är det koncernens sak att ta hand om detta företag i svårigheter, som då inte är stödberättigat enligt riktlinjerna för undsättning och omstrukturering.
- (115) Även om företagen i enlighet med riktlinjerna för undsättning och omstrukturering i sig kan anses berättigade till stöd finns det dock andra villkor i dessa riktlinjer som inte uppfylls.
- (116) I enlighet med punkt 25 a i riktlinjerna för undsättning och omstrukturering får ett undsättningsstöd endast beviljas i form av lån eller lånegarantier. Förevarande skattefördel kan således inte anses utgöra ett undsättningsstöd.

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

<sup>(45)</sup> Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till undsättning och omstrukturering av företag i svårigheter (EUT C 244, 1.10.2004, s. 2).

- (117) När det gäller omstruktureringssöd anger riktlinjerna för undsättning och omstrukturering att det måste finnas en genomförbar omstruktureringsplan över hur företagets lönsamhet ska kunna återställas. Stödet ska begränsas till ett minimum. Enligt riktlinjerna för undsättning och omstrukturering måste stödmottagaren bidra med ett eget belopp till omstruktureringsskostnaderna. Riktlinjerna för undsättning och omstrukturering anger dessutom att kompensationsåtgärder ska vidtas för att förhindra en alltför stor snedvridning av konkurrensen.
- (118) Inget av dessa villkor uppfylls i samband med 8c § punkt 1a KStG. I lagförarbetena anges visserligen att målföretaget måste presentera en saneringsplan med positiv verksamhetsprognos, men det framgår inte om en sådan plan uppfyller kraven i riktlinjerna för undsättning och omstrukturering. Det framgår inte heller om stödbeloppet är begränsat till ett minimum, bara att stödbeloppet bestäms på grundval av de förluster som ett företag tidigare har redovisat. I 8c § punkt 1a KStG sägs heller ingenting om något eget bidrag eller några kompensationsåtgärder.
- (119) Avslutningsvis anføres här att undsättnings- och omstruktureringssöd till stora företag måste anmälas individuellt. De kan inte beviljas på grundval av en stödordning. I 8c § punkt 1a KStG görs dock ingen åtskillnad mellan stora och små/medelstora företag.
- (120) Även när det gäller små och medelstora företag, som i princip kan beviljas undsättnings- och omstruktureringssöd inom ramen för en stödordning, kan kommissionen, med hänvisning till de skäl som anges i punkt 117 i detta beslut, konstatera att de särskilda krav som enligt punkt 82 i undsättnings- och omstruktureringsriktlinjerna ska gälla för en sådan stödordning inte uppfylls.
- (121) Kommissionen anser därför att 8c § punkt 1a KStG inte utgör ett omstruktureringssöd som är förenligt med den inre marknaden.

### 6.3 Eventuell förenlighet med den inre marknaden i enlighet med regionalstödsriktlinjerna <sup>(46)</sup>

- (122) 8c § punkt 1a KStG ska även prövas mot regionalstödsriktlinjerna.
- (123) I Tyskland måste en potentiell regionalstödsomtagare vara lokaliserad i ett sådant område som kan komma i fråga för regionalstöd. I samband med en tillämpning av 8c § punkt 1a KStG är så inte nödvändigtvis fallet, eftersom saneringsklausulen gäller hela Tyskland.

<sup>(46)</sup> Riktlinjer för statligt regionalstöd för 2007–2013 (EUT C 54, 4.3.2006, s. 13).

- (124) Företag i svårigheter, i den mening som avses i riktlinjerna för undsättning och omstrukturering, faller dessutom inte inom regionalstödsriktlinjernas tillämpningsområde (se punkt 9 i regionalstödsriktlinjerna). Detta innebär att regionalstödsriktlinjerna inte kan användas som grund för att ett stöd till företag i stödområden ska anses vara förenligt med den inre marknaden.
- (125) Kommissionen anser därför att åtgärden inte utgör ett regionalstöd som är förenligt med den inre marknaden.

### 6.4 Eventuell förenlighet med inre marknaden i enlighet med riktlinjerna för statligt stöd till miljöskydd <sup>(47)</sup>

- (126) 8c § punkt 1a KStG ska även prövas mot riktlinjerna för statligt stöd till miljöskydd.
- (127) Syftet med riktlinjerna för miljöskyddsstöd är i första hand att säkerställa att de statliga stödåtgärderna leder till miljövinster som inte annars skulle ha uppnåtts och att de positiva effekterna av stödet uppväger de negativa konsekvenserna – dvs. de konkurrenssnedvridningar som stödet orsakar – varvid den i artikel 191 i EUF-fördraget angivna principen om att förorenaren betalar ska beaktas.
- (128) Detta syfte uppfylls inte med 8c § punkt 1a KStG. I lagförarbetena nämns inget syfte i den mening som anges i riktlinjerna för miljöskyddsstöd.
- (129) I enlighet med punkt 20 i riktlinjerna för undsättning och omstrukturering kan ett företag i svårigheter, med tanke på att dess fortlevnad hotas, inte anses vara ett lämpligt medel för att främja andra politiska mål förrän dess lönsamhet har säkerställts. Eftersom det i samband med alla potentiella stödmottagare inom ramen för 8c § punkt 1a KStG rör sig om företag i svårigheter i den mening som anges i punkt 10 c i riktlinjerna för undsättning och omstrukturering anser kommissionen att 8c § punkt 1a KStG inte är ett miljöskyddsstöd som är förenligt med den inre marknaden.

### 6.5 Eventuell förenlighet med inre marknaden i enlighet med artikel 107.3 i EUF-fördraget

- (130) Kommissionen konstaterar att den anmälda åtgärden faller inom tillämpningsområdet för såväl den tillfälliga gemenskapsramen som riktlinjerna för undsättning och omstrukturering. Detta innebär att kommissionen, av de skäl som anförs i skäl 109 ff., är bunden av dessa båda dokument i samband med den bedömning som kommissionen har att göra i enlighet med artikel 107.3 b och c i EUF-fördraget.

<sup>(47)</sup> Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd (EUT C 82, 1.4.2008, s. 1).

- (131) Om övertygande skäl skulle läggas fram kan kommissionen dock på nytt komma att använda sig av sitt handlingsutrymme, under förutsättning att kommissionen håller sig inom de ramar som fastställs genom EUF-fördraget och de allmänna rättsprinciperna – i synnerhet likabehandlingsprincipen, såsom den kommer till uttryck i domstolens rättspraxis<sup>(48)</sup>. I enlighet med EU-domstolens rättspraxis kan kommissionen förklara ett statligt stöd förenligt med den inre marknaden om syftet med det statliga stödet är att avhjälpa en allvarlig störning i en medlemsstats ekonomi (artikel 107.3 b i EUF-fördraget) eller att främja ett gemensamt intresse (artikel 107.3 c)<sup>(49)</sup>, förutsatt att stödet är nödvändigt för att uppnå dessa syften<sup>(50)</sup> och inte påverkar handeln i negativ riktning i en omfattning som strider mot det gemensamma intresset.
- (132) I förevarande ärende har Tyskland inte fört fram några argument som visar att stödet direkt på grundval av artikel 107.3 b eller c i EUF-fördraget är förenligt med den inre marknaden.
- (133) Kommissionen konstaterar att åtgärden är utformad på ett sådant sätt att stödbeloppets storlek baseras på stödmottagarens tidigare redovisade förluster. Därmed finns det ingen koppling mellan det stödbelopp som ett företag erhåller och syftet med stödordningen, dvs. att undanröja saneringshinder och stödjade företag som råkat i svårigheter under den finansiella och ekonomiska krisen. Kommissionen drar därför slutsatsen att stödordningen inte är begränsad till det allra nödvändigaste för att de fastställda syftena ska kunna uppnås. Stödordningen snedvrider därmed konkurrensen på den inre marknaden i en omfattning som strider mot det gemensamma intresset.
- (134) Kommissionen anser därför att åtgärden inte direkt på grundval av artikel 107.3 b eller c i EUF-fördraget kan förklaras förenlig med den inre marknaden.

## 7. ÅTERKRAV

- (135) Eftersom stödordningen aldrig anmäldes utgör den ett olagligt stöd.
- (136) Enligt kommissionens fasta beslutspraxis ska varje stöd som beviljats på ett rättsvidrigt sätt och som inte är förenligt med artikel 107 i EUF-fördraget återkrävas från stödmottagaren. Denna beslutspraxis bekräftas i artikel 14 i rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 93 i EG-fördraget<sup>(51)</sup>, där följande slås fast: "Vid negativa beslut i fall av olagligt stöd ska kommissionen besluta att den berörda medlemsstaten ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att återkräva stödet från mottagaren."
- (137) Eftersom den ifrågavarande åtgärden utgör ett olagligt stöd som inte är förenligt med den inre marknaden måste stödet återkrävas, så att marknaden kan återgå till den situation som rådde innan stödet beviljades. Återbetalningskravet ska därför fullgöras från den tidpunkt då stödmottagaren tillhandahållits fördelen, dvs. när stödet ställdes till stödmottagarens förfogande. Ränta tas ut fram till den dag den faktiska återbetalningen av stödet sker.
- (138) Kommissionen anser att det datum då den årliga bolagskatten förfaller till betalning ska anses vara den tidpunkt då stödet ska ha ställts till stödmottagarens förfogande.
- (139) Tyskland ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att återkräva stödet från mottagarna. För att kunna fastställa hur många fall av återkrav som ska göras ska Tyskland upprätta en förteckning över de företag som sedan den 1 januari 2008 mottagit stöd genom ifrågavarande åtgärd. Kommissionen kan i detta sammanhang konstatera att Tyskland inte har använt sig av åtgärden sedan den 30 april 2010. Tysklands finansministerium har uppmanat ansvariga skattemyndigheter att inte tillämpa saneringsklausulen förrän kommissionen fattat ett slutgiltigt beslut i detta ärende<sup>(52)</sup>.
- (140) Det statliga stöd som ska återkrävas ska beräknas på grundval av de deklARATIONER som lämnats in av de berörda företagen, dvs. de företag som mottagit stöd baserat på 8c § 1a KStG. Stödbeloppet beräknas som differensen mellan det skattebelopp som skulle ha betalats in om inte 8c § punkt 1a KStG hade tillämpats och det skattebelopp som faktiskt betalades efter en tillämpning av 8c § punkt 1a KStG.
- (141) Detta påverkar inte möjligheten att kommissionen i linje med artikel 107.3 b i EUF-fördraget, såsom denna tolkas i den tillfälliga gemenskapsramen, kan anse att stödet utgör en tysk stödordning som är förenlig med den inre marknaden om bruttobidragsekvivalenten för det totala stödbeloppet för det på detta sätt beviljade stödet inte överstiger 500 000 euro och om alla andra villkor uppfylls, dvs. villkoren i punkt 4.2.2 i den tillfälliga gemenskapsramen och villkoren i det kommissionsbeslut genom vilket den tyska stödordningen godkändes på denna grund, och då särskilt villkoret att företaget per den 1 juli 2008 inte utgjorde ett företag i svårigheter. Om det totala stödbeloppet överstiger 500 000 euro ska det överstigande beloppet återkrävas.

<sup>(48)</sup> Se särskilt EU-domstolens dom av den 24 mars 1993 i mål C-313/90, Comité international de la rayonne et des fibres synthétiques mot kommissionen, REG 1993, s. I-1125.

<sup>(49)</sup> Förstainstansrättens dom av den 14 januari 2009 i mål T-162/06, Kronoply mot kommissionen, REG 2009, s. II-1, särskilt punkterna 65, 66, 74 och 75.

<sup>(50)</sup> Förstainstansrättens dom av den 7 juni 2001 i mål T-187/99, Agrana Zucker und Stärke mot kommissionen, REG 2001, s. II-1587, punkt 74; förstainstansrättens dom av den 14 maj 2002 i mål T-126/99, Graphischer Maschinenbau mot kommissionen, REG 2002, s. II-2427, punkterna 41–43; EU-domstolens dom av den 15 april 2008 i mål C-390/06, Nuova Agricast Srl mot Ministero della Attività Produttive, REG 2008, s. I-2577, punkterna 68 och 69.

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

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

- (142) Kommissionen påpekar att stödet inte kan förklaras förenligt med den inre marknaden vare sig på grundval av reglerna för stöd av mindre betydelse<sup>(53)</sup>, någon av reglerna i den allmänna gruppundantagsförordningen<sup>(54)</sup> eller någon stödordning i enlighet med regionalstödsriktlinjerna eller rambestämmelserna för statligt stöd till forskning, utveckling och innovation<sup>(55)</sup>, eftersom ingen av dessa rättsakter gäller statligt stöd till företag i svårigheter<sup>(56)</sup>. För var och en av andra godkända stödordningar måste Tyskland undersöka huruvida det i det beslut genom vilket stödordningen godkändes anges att företag i svårigheter ska uteslutas från tillämpningsområdet. Om så inte är fallet kan stödet enligt dessa bestämmelser komma att förklaras förenligt med den inre marknaden, förutsatt att Tyskland kan visa att samtliga villkor i relevanta bestämmelser hade uppfyllts vid den tidpunkt då stödet beviljades.

### 8. SLUTSATSER

- (143) Mot bakgrund av ovanstående resonemang anser kommissionen att 8c § punkt 1a KStG (*Sanierungsklausel*) utgör ett statligt stöd i enlighet med artikel 107.1 i EUF-fördraget och att den tillämpats på ett rättsvidrigt sätt i strid med artikel 108.3 i EUF-fördraget. Stödordningen är inte förenlig med den inre marknaden.
- (144) Kommissionen anser att Tyskland ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att återkräva stödet från de företag som mottagit stöd i enlighet med saneringsklausulen.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

#### Artikel 1

Det statliga stöd som Tyskland genom 8c § punkt 1a *Körperschaftsteuergesetz* (lagen om bolagsskatt) olagligen har genomfört i strid med artikel 108.3 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt är oförenligt med den inre marknaden.

#### Artikel 2

Individuellt stöd som beviljats enligt den stödordning som avses i artikel 1 är förenligt med den inre marknaden i enlighet med artikel 107.3 b i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, såsom denna artikel tolkas i den tillfälliga gemenskapsramen, under förutsättning att stödbeloppet inte överstiger 500 000 euro, att stödmottagaren per den 1 juli 2008 inte utgjorde ett företag i svårigheter och att alla andra villkor i såväl punkt 4.2.2 i den tillfälliga gemenskapsramen som det beslut genom vilket den tyska stödordningen godkändes är uppfyllda.

<sup>(53)</sup> Kommissionens förordning (EG) nr 1998/2006 av den 15 december 2006 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i fördraget på stöd av mindre betydelse (EUT L 379, 28.12.2006, s. 5).

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

<sup>(55)</sup> Gemenskapens rambestämmelser för statligt stöd till forskning, utveckling och innovation (EUT C 323, 30.12.2006, s. 1).

<sup>(56)</sup> Se artikel 1.6 c i den allmänna gruppundantagsförordningen, punkt 9 i regionalstödsriktlinjerna respektive punkt 2.1 (sista stycket) i gemenskapens rambestämmelser för statligt stöd till forskning, utveckling och innovation.

#### Artikel 3

Individuellt stöd som har beviljats enligt den stödordning som avses i artikel 1 och som vid den tidpunkt då det beviljades uppfyller de villkor som anges i en stödordning, som godkänts av kommissionen i enlighet med någon annan rättslig grund än den allmänna gruppundantagsförordningen, regionalstödsriktlinjerna eller gemenskapens rambestämmelser för statligt stöd till forskning, utveckling och innovation, enligt vilken företag i svårigheter inte utesluts som potentiella stödmottagare är förenligt med den inre marknaden upp till högsta tillämpliga stödnivå för detta slags stöd.

#### Artikel 4

1. Tyskland ska upphäva den stödordning som avses i artikel 1.

2. Tyskland ska från stödmottagarna återkräva det oförenliga stöd som har beviljats enligt den stödordning som avses i artikel 1.

3. Det belopp som ska återkrävas ska innefatta ränta från och med den dag stödet ställdes till stödmottagarens förfogande till och med den dag det har återbetalats.

4. Röntan ska beräknas i enlighet med kapitel V i kommissionens förordning (EG) nr 794/2004<sup>(57)</sup>.

5. Tyskland ska upphöra med alla utbetalningar av utestående stöd enligt den stödordning som avses i artikel 1, med verkan från och med den dag då detta beslut delges.

#### Artikel 5

1. Återkravet av det stöd som har beviljats enligt den stödordning som avses i artikel 1 ska genomföras omedelbart och effektivt.

2. Tyskland ska säkerställa att detta beslut genomförs inom fyra månader efter den dag då detta beslut har delgivits.

#### Artikel 6

1. Inom två månader efter den dag då detta beslut har delgivits ska Tyskland lämna följande uppgifter till kommissionen:

- a) En förteckning över de stödmottagare som har tagit emot stöd enligt den stödordning som avses i artikel 1 och det totala stödbelopp som var och en av dem har tagit emot genom stödordningen.

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

- b) Det totala belopp (kapital och räntor) som ska återkrävas från varje stödmottagare.
- c) En detaljerad beskrivning av de åtgärder som redan har vidtagits eller som planeras för att detta beslut ska kunna genomföras.
- d) Dokument som visar att stödmottagarna har anmodats att betala tillbaka stödet.

2. Tyskland ska hålla kommissionen underrättad om utvecklingen vad gäller de nationella åtgärder som har vidtagits för att genomföra detta beslut till dess att återkravet av det stöd som beviljats enligt den stödordning som avses i artikel 1 har slutförts. Tyskland ska på kommissionens begäran omgående lämna

uppgifter om de åtgärder som redan har vidtagits eller som planeras för att detta beslut ska kunna genomföras. Tyskland ska också lämna detaljerade uppgifter om de stödbelopp och räntebelopp som redan har återbetalats av stödmottagarna.

#### *Artikel 7*

Detta beslut riktar sig till Förbundsrepubliken Tyskland.

Utfärdad i Bryssel den 26 januari 2011.

*På kommissionens vägnar*

Joaquín ALMUNIA

*Vice ordförande*