



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
NILS WAHL
föredraget den 20 december 2017¹

Mål C-203/16 P

Dirk Andres (förvaltare för Heitkamp BauHolding GmbH), tidigare Heitkamp BauHolding GmbH
mot

Europiska kommissionen

”Överklagande – Statligt stöd – Tyska skattebestämmelser om överföring av underskott till kommande beskattningsår – Beslut att förklara stödet oförenligt med den inre marknaden – Talan om ogiltigförklaring – Upptagande till sakprövning – Artikel 263 fjärde stycket FEUF – Personligt berörd – Begreppet statligt stöd – Selektivitet – Referenslagstiftning – Jämförelse – Motivering”

1. Genom sitt överklagande har Heitkamp BauHolding GmbH (nedan kallat klaganden eller HBH) yrkat att domstolen ska upphäva tribunalens dom i mål T-287/11.² I den domen lämnade tribunalen klagandens ansökan om ogiltigförklaring av kommissionens beslut 2011/527/EU³ om statligt stöd som Tyskland beviljat genom ett system för förlustöverföring vid omstrukturering av företag i svårigheter, utan bifall.

2. Överklagandet rör två frågor som gäller själva kärnan statsstödsrätten.

3. Den första frågan rör förfarandet. Den gäller villkoren för privata sökandes talerätt enligt artikel 263 fjärde stycket FEUF – är klaganden personligen berörd av det överklagade beslutet i den mening som avses i den rättspraxis som utvecklats sedan domen i målet Plaumann?⁴ Mer specifikt är frågan om ett företag, när en skattelättnad inte har beslutats i ett slutligt beskattningsbeslut, ändå kan uppfylla villkoret om att vara personligen berörd? Domstolen har möjlighet att närmare bedöma den i skattesammanhang otydliga gränsen mellan företag som har talerätt och de som inte har det.

4. Den andra frågan rör reglerna i sak, närmare bestämt en av de grundläggande delarna i statligt stöd. Hur ska villkoret avseende selektivitet tolkas när det rör direktbeskattning? Domstolen kan följa upp domen i målet World Duty Free⁵ genom att lämna vägledning angående de parametrar som ligger till grund för definitionen av vad som är ett normalt skattesystem (referenslagstiftningen). Den frågan är av särskild betydelse eftersom referenslagstiftningen utgör det riktmärke utifrån vilken frågan om en skatteåtgärds selektivitet ska bedömas.⁶

1 Originalspråk: engelska.

2 Dom av den 4 februari 2016, Heitkamp BauHolding/kommissionen, T-287/11, EU:T:2016:60 (nedan kallad den överklagade domen).

3 Kommissionens beslut 2011/527/EU av den 26 januari 2011 om det statliga stöd C 7/10 (f.d. CP 250/09 och NN 5/10) som Tyskland beviljat genom ”KStG, Sanierungsklausel” (EUT L 235, 2011, s. 26, nedan kallat det omtvistade beslutet).

4 Dom av den 15 juli 1963, Plaumann/kommissionen, 25/62, EU:C:1963:17.

5 Dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981.

6 Dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56, och dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 55.

I. Bakgrund till tvisten

5. När det gäller tvistens bakgrund framgår följande av det omtvistade beslutet och den överklagade domen.

A. Tillämpliga nationella bestämmelser

6. I Tyskland grundas företagsbeskattning främst på Einkommensteuergesetz (lagen om inkomstskatt) och Körperschaftsteuergesetz (lagen om bolagsskatt, nedan kallad KStG).

7. Enligt 10d § andra punkten i lagen om inkomstskatt får underskott som uppkommer under ett beskattningsår föras över till nästkommande beskattningsår, vilket innebär att de aktuella underskotten får dras av från beskattningsbara inkomster under efterföljande år (nedan kallad regeln om överföring av underskott). Enligt 8 § första punkten KStG är regeln om överföring av underskott även tillämplig på företag som är skattskyldiga till bolagsskatt.

8. Möjligheten att föra över underskott ledde till uppköp av så kallade skalbolag enbart i syfte att minska skatten. Dessa bolags verksamhet hade sedan länge upphört, men förluster hade fortsatt att föras över.

9. För att motverka sådana skalbolagsköp infördes 8 § fjärde punkten KStG år 1997. Genom denna regel begränsades möjligheten att föra över underskott till att enbart omfatta företag som i juridiskt och ekonomiskt hänseende är liktydiga med det företag inom vilket underskottet uppstod (nedan kallad den tidigare regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag). I regeln gavs emellertid ingen definition av 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.”

10. Regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag (punkterna b och c) kallades allmänt för *Sanierungsklausel*, en klausul som gjorde det möjligt att omstrukturera företag i svårigheter.

11. I januari 2008 upphävdes den tidigare regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag i 8 § fjärde punkten KStG. En ny bestämmelse infördes i 8c § första punkten KStG (nedan kallad regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag). Denna bestämmelse innebär en avsevärd begränsning av möjligheten att föra över underskott i samband med förvärv av 25 procent eller mer av ett bolags aktier (nedan kallade skadliga förvärv). Närmare bestämt föreskrevs dels att om mellan 25 och 50 procent av ett bolags tecknade kapital, delägar rättigheter, andelsrättigheter eller rösträttigheter överläts inom fem år förfaller de outnyttjade underskotten i förhållande till hur stor procentandel av andelarna som överläts, dels att outnyttjade underskott inte längre kan dras av om en köpare förvärvar mer än 50 procent av ett bolags tecknade kapital, delägar rättigheter, andelsrättigheter eller rösträttigheter.

12. Den nya bestämmelsen om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag innehöll till en början inga undantag. Skattemyndigheterna kunde emellertid i en situation då ett skadligt förvärv genomförs i syfte att rekonstruera ett företag i svårigheter, efter en skälighetsbedömning, avstå från sitt skattekrav med tillämpning av ett dekret om företagsrekonstruktion som antagits av det tyska finansministeriet den 27 mars 2003.

13. I juni 2009 infördes ytterligare en bestämmelse, nämligen 8c § punkt 1a KStG. Enligt denna bestämmelse blev det åter möjligt att göra en överföring av underskott när ett företag i svårigheter förvärvats i syfte att genomföra en företagsrekonstruktion (nedan kallad bestämmelsen om företagsrekonstruktion eller den omtvistade åtgärden).

14. Enligt bestämmelsen kan, mer specifikt, överföring av underskott även äga rum i samband med ett skadligt förvärv, om följande villkor är uppfyllda: i) Förvärvet görs i syfte att rekonstruera företaget. ii) Företaget är eller riskerar vid tidpunkten för förvärvet att bli insolvent eller överskuldssatt. iii) Företagets struktur bibehålls i allt väsentligt. iv) Inget branschbyte äger rum för företaget under de fem första åren efter förvärvet av andelarna. v) Företaget hade inte upphört med sin verksamhet vid tidpunkten för förvärvet.

15. Bestämmelsen om företagsrekonstruktion trädde i kraft den 10 juli 2009. Den tillämpas retroaktivt från och med den 1 januari 2008, som var den tidpunkt när regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag trädde i kraft.

B. Det omtvistade beslutet

16. Det omtvistade beslutet antogs den 26 januari 2011. Enligt dess artikel 1 var det statliga stöd som Tyskland genom 8c § punkt 1a KStG olagligen har genomfört i strid med artikel 108.3 FEUF oförenligt med den inre marknaden.

17. Angående förekomsten av statligt stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF ansåg kommissionen i synnerhet att bestämmelsen om företagsrekonstruktion utgjorde en avvikelse från den allmänna regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag som inte utnyttjats av företag som genomgått ett förändrat ägande. Bestämmelsen i fråga kunde enligt kommissionen medföra en selektiv fördel för företag som uppfyllde villkoren för dess tillämpning. Den skillnaden i behandling var inte motiverad av dess art eller av systemets allmänna uppbyggnad. Enligt kommissionen syftade bestämmelsen om företagsrekonstruktion vidare till att bekämpa de problem som uppkommit på grund av den ekonomiska och finansiella krisen, vilket utgjorde ett syfte som inte berör skattesystemet.

18. I artiklarna 2 och 3 i det omtvistade beslutet förklarades emellertid begränsat individuellt stöd till vissa mottagare enligt systemet för omstrukturering i § 8c punkt 1a förenligt med den inre marknaden under förutsättning att vissa villkor var uppfyllda.

19. I artiklarna 4 och 6 i det omtvistade beslutet beslutade kommissionen att Tyskland skulle återkräva det otillåtna stöd som lämnats i enlighet med denna stödordning och att överlämna en förteckning över stödmottagarna till kommissionen.

C. Bakgrund till överklagandet

20. När det omtvistade beslutet antogs riskerade HBH att bli insolvent. Den 20 februari 2009 köpte HBH:s moderföretag, Heitkamp KG, aktierna i HBH i syfte att fusionera bolagen. När transaktionen skedde uppfyllde klaganden villkoren för tillämpning av bestämmelsen om företagsrekonstruktion. Detta framgår av bindande upplysningar från Finanzamt Herne (Skattemyndigheten i Herne,

Tyskland) av den 11 november 2009 (nedan kallade det bindande beskedet). Den 29 april 2010 mottog klaganden från skattemyndigheterna ett meddelande om förskottsbetalning för bolagsskatt för beskattningsåret 2009, i vilket det underskott som förts över med tillämpning av bestämmelsen om företagsrekonstruktion beaktats.

21. Den 24 februari 2010 informerade kommissionen Förbundsrepubliken Tyskland om att den hade beslutat att inleda det förfarande som föreskrivs i artikel 108.2 FEUF med avseende på den ifrågavarande åtgärden. I en skrivelse av den 30 april 2010 uppmanade det tyska finansministeriet skattemyndigheterna att inte tillämpa bestämmelsen om företagsrekonstruktion.

22. Den 27 december 2010 ersattes meddelandet om förskottsbetalning av den 29 april 2010 av ett nytt meddelande om bolagsskatt för beskattningsåret 2009. I det meddelandet beaktades inte bestämmelsen om företagsrekonstruktion.

23. Den 1 april 2011 erhöll sökanden ett förhandsbesked angående bolagsskatt och basbolagsskatten för verksamhetsåret 2009. På grund av att bestämmelsen om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag inte var tillämplig, kunde sökanden inte dra av underskotten per den 31 december 2008.

24. Den 19 april 2011 upphävde skattemyndigheten det bindande beskedet.

25. Den 22 juli 2011 överlämnade Förbundsrepubliken Tyskland, i enlighet med föreskrifterna i det angripna beslutet, en förteckning över de företag som omfattats av den omtvistade åtgärden till kommissionen. Den sände även kommissionen en förteckning över bolag i förhållande till vilka ett bindande besked angående bestämmelsen om företagsrekonstruktion hade upphävts. HBH upptogs i den senare förteckningen.

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

II. Förfarandet vid tribunalen och den överklagade domen

27. HBH väckte den 6 juni 2011 talan vid tribunalen om ogiltigförklaring av det omtvistade beslutet.

28. Genom särskild handling som ingavs den 16 september 2011 gjorde kommissionen invändning om rättegångshinder.

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

30. Genom tribunalens beslut av den 21 maj 2014 fastställdes att invändningen om rättegångshinder skulle anstå till den slutliga domen.

31. HBH åberopade två grunder till stöd för sin talan. Den första var att åtgärden i fråga inte var selektiv. Den andra var att åtgärden var motiverad med hänsyn till skattesystemets beskaffenhet och systematik.

32. När det gäller yrkandet om avvisning gjorde kommissionen gällande att HBH saknade talerätt (*locus standi*) i den mening som avses i artikel 263 fjärde stycket FEUF. Mer specifikt anförde den att HBH inte var personligen berört av det omtvistade beslutet och att det beslutet innebär genomförandeåtgärder. Sökanden gjorde dessutom gällande att eftersom HBH inte var mottagare av stödet hade bolaget inte något intresse av att få saken prövad.

33. Tribunalen lämnade i den överklagade domen avvisningsyrkandet utan bifall. Den slog fast att HBH var direkt och personligen berört av det omtvistade beslutet. Tribunalen lämnade därefter HBH:s talan i sak utan bifall.

III. Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden

34. HBH har yrkat att domstolen ska

- upphäva den överklagade domen i den del talan lämnades utan bifall i sak (punkterna 2 och 3 i domslutet) och ogiltigförklara det omtvistade beslutet;
- alternativt upphäva den överklagade domen i den del talan lämnades utan bifall i sak (punkterna 2 och 3 i domslutet) och återförvisa målet till tribunalen för förnyad prövning och
- förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

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

36. Kommissionen har i sitt anslutningsöverklagande yrkat att domstolen ska

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

37. HBH har yrkat att domstolen ska lämna anslutningsöverklagandet utan bifall och förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

38. HBH, kommissionen och den tyska regeringen yttrade sig muntligen vid förhandlingen den 19 oktober 2017.

IV. Bedömning

39. HBH har åberopat två grunder till stöd för sitt överklagande. Den första grunden är att tribunalen i den överklagade domen brustit i sin motiveringsskyldighet. Domskälen är således otillräckliga eller motstridiga. Den andra grunden är att tribunalen gjort en felaktig tolkning av artikel 107.1 FEUF. HBH har hänfört sig till felaktig rättstillämpning på flera punkter när det gäller åtgärdens selektivitet.

40. Kommissionen har gjort gällande att överklagandet antingen ska avvisas eller lämnas utan bifall.

41. Kommissionen har också anslutningsvis överklagat domen. Den har åberopat en grund för överklagandet, nämligen att tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning när den upptog HBH:s talan om ogiltigförklaring till sakprövning. Enligt kommissionen saknar HBH talerätt eftersom det inte är personligen berört av det omtvistade beslutet. Den talan som HBH väckt vid tribunalen skulle således ha avvisats.

42. HBH gör gällande att anslutningsöverklagandet ska lämnas utan bifall.

43. Av förfarandeskäl ska jag först pröva anslutningsöverklagandet.

A. Anslutningsöverklagandet – är HBH personligen berört av det omtvistade beslutet?

44. Kommissionen har gjort gällande att tribunalen i den överklagade domen gjort en felaktig tolkning av begreppet personligen berörd i den mening som avses i artikel 263 fjärde stycket FEUF.⁷ Den har i synnerhet anført att den överklagade domen, genom att HBH i den tillerkänts talerätt, avviker från domstolens fasta praxis om det villkoret i det särskilda sammanhang som talan om ogiltigförklaring av ett beslut genom vilket kommissionen förklarat en stödordning oförenlig med den inre marknaden utgör.

45. Kommissionen har gjort gällande att den överklagade domen gör den klara gränsdragningen i rättspraxis mellan faktiska stödmottagare som har talerätt och möjliga, framtida stödmottagare som inte har talerätt, otydlig. Mer specifikt har kommissionen invänt mot att tribunalen i sin bedömning av villkoret personligen berörd hänvisat till att HBH hade en "förvärvad rätt" till nedsättning av skatten.

46. HBH bestrider detta.

47. För att förklara varför jag anser att HBH har talerätt ska jag inledningsvis göra några anmärkningar avseende villkoret personligen berörd i det särskilda sammanhang som statsstödsrätten utgör.

1. Inledande anmärkningar om villkoret personligen berörd i statsstödsrätten

48. Rätt att väcka talan vid domstol och – i förlängningen – till domstolsprövning utgör grundstenen i ett rättssystem som bygger på ansvarsprincipen och rättsstatsprincipen. Det är därför inte utan skäl som frågan om talerätt för enskilda sökande i EU-rätten har fångat intresset hos EU-rättsintresserade jurister sedan domstolens mycket viktiga avgörande i målet Plaumann.⁸ Genom den domen lades grunden till det som fortfarande gäller vid tolkningen av villkoren för talerätt enligt artikel 263 fjärde stycket FEUF.

49. Som en allmän regel får en enskild sökande föra talan om ogiltigförklaring av en rättsakt från EU:s institutioner som inte är riktad till den personen om vederbörande visar att han eller hon är direkt och personligen berörd av rättsakten. Detta gäller dock inte i den särskilda situationen att det rör sig om en regleringsakt som inte medför genomförandeåtgärder, vilken det hänvisas till i artikel 263 fjärde stycket FEUF. I det fallet är det tillräckligt att visa att sökanden är direkt berörd av rättsakten.

⁷ Punkterna 50–79 i den överklagade domen.

⁸ Dom av den 15 juli 1963, Plaumann/kommissionen, 25/62, EU:C:1963:17.

50. När det gäller beslut rörande statligt stöd måste ett företag som för talan om ogiltigförklaring av ett beslut som antagits av kommissionen i vilket stöd förklarats vara oförenligt med den inre marknaden visa att det är direkt och personligen berört av beslutet.⁹

51. Domstolen har intagit en restriktiv hållning till villkoren för talerätt för enskilda sökande. Kriteriet personligen berörd är särskilt svårt att uppfylla.

52. I domen i målet Plaumann slog domstolen fast att andra personer än dem som ett beslut är riktat till kan göra anspråk på att vara personligen berörda endast om beslutet angår dem på grund av vissa egenskaper som är utmärkande för dem eller på grund av en faktisk situation som särskiljer dem i förhållande till alla andra personer och därigenom försätter dem i en ställning som motsvarar den som gäller för en person som ett beslut är riktat till.¹⁰

53. Domstolen har envist hållit fast vid denna inställning, trots möjligheten att överväga alternativa tolkningar av detta villkor och förslag i vilka alternativ till denna tecknats.¹¹

54. Villkoret har även anpassats till det särskilda sammanhang som statsstödsrätten utgör, där de beslut som kommissionen antar riktar sig enbart till den berörda medlemsstaten.

55. I detta särskilda sammanhang anses ett företag som önskar föra talan mot ett beslut från kommissionen genom vilket en stödordning förklaras otillåten inte uppfylla villkoret personligen berörd enbart av det skälet att det tillhör den ifrågavarande sektorn och är en potentiell mottagare enligt den stödordningen.¹² Domstolen har i detta avseende uttalat att möjligheten att mer eller mindre exakt fastställa antalet rättssubjekt som berörs av en rättsakt inte automatiskt innebär att dessa rättssubjekt skall anses personligen berörda av rättsakten.¹³

56. Mer specifikt krävs det, för att vara personligen berörd, tillhörighet till en sluten och identifierbar grupp vid den tid när det omtvistade beslutet antogs.¹⁴ Detta gäller i synnerhet faktiska stödmottagare, det vill säga de företag som erhållit en positiv förmån.¹⁵ Men inte enbart dessa. Domstolen har även, under vissa specifika förhållanden, godtagit talerätt för konkurrenter till stödmottagare i mål om statligt stöd.¹⁶

9 Jag konstaterar att tribunalen nyligen har ansett att ett beslut som fattats av kommissionen – i vilket den delvis slog fast att åtgärden inte utgjorde statligt stöd och delvis förklarade stödet oförenligt med den inre marknaden, utan att besluta om återkrav av stödet – utgjorde en regleringsakt som inte innefattade genomförande i den mening som avses i artikel 263 fjärde stycket FEUF. Se dom av den 15 september 2016, Ferracci/kommissionen, T-219/13, EU:T:2016:485, punkterna 50–55, och i mål Scuola Elementare Maria Montessori/kommissionen, ej publicerad, T-220/13, EU:T:2016:484. Domstolen har emellertid ännu inte avgjort dessa frågor slutligt (Scuola Elementare Maria Montessori/kommissionen, C-622/16, kommissionen/Scuola Elementare Maria Montessori, C-623/16 och kommissionen/Ferracci, C-624/16, pågående mål).

10 Dom av den 15 juli 1963, Plaumann/kommissionen, 25/62, EU:C:1963:17, punkt 60.

11 Framför allt i generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i mål Unión de Pequeños Agricultores/rådet, C-50/00 P, EU:C:2002:197, punkt 59 och följande punkter, och dom av den 3 maj 2002, Jégo-Quéré/kommissionen, T-177/01, EU:T:2002:112, punkt 49. Lagstiftaren har däremot visat en större öppenhet för möjligheten att lätta upp villkoren för enskilda sökandes talerätt. Den öppenheten visas genom införandet av kategorin ”regleringsakt” i artikel 263 fjärde stycket FEUF genom Lissabonfördraget.

12 Se, bland många avgöranden, dom av den 2 februari 1988, Kwekerij van der Kooy m.fl./kommissionen, 67/85, 68/85, och 70/85, EU:C:1988:38, punkt 15, dom av den 19 oktober 2000, Italien och Sardegna Lines/kommissionen, C-15/98 och C-105/99, EU:C:2000:570, punkt 33, och dom av den 19 december 2013, Telefónica/kommissionen, C-274/12 P, EU:C:2013:852, punkt 49.

13 Dom av den 22 november 2001, Antillean Rice Mills/rådet, C-451/98, EU:C:2001:622, punkt 52.

14 Dom av den 27 februari 2014, Stichting Woonpunt m.fl./kommissionen, C-132/12 P, EU:C:2014:100, punkterna 59–62, och dom av den 27 februari 2014, Stichting Woonlinie m.fl./kommissionen, C-133/12 P, EU:C:2014:105, punkterna 46–49.

15 Dom av den 9 juni 2011, Comitato ”Venezia vuole vivere” m.fl./kommissionen, C-71/09 P och C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 53.

16 Se, till exempel, dom av den 28 januari 1986, COFAZ/kommissionen, EU:C:1986:42, 169/84, punkt 25, dom av den 19 maj 1993, Cook/kommissionen, C-198/91, EU:C:1993:197, punkt 23, dom av den 13 december 2005, kommissionen/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, EU:C:2005:761, punkt 37 och där angiven rättspraxis, samt dom av den 9 juli 2009, 3F, C-319/07 P, EU:C:2009:435, punkt 34 och där angiven rättspraxis.

57. Enligt domstolens praxis i fråga om statsstödsrätt, är villkoret personligen berörd såsom det anges i domen i målet Plaumann uppfyllt när en enskild sökande kan individualiseras utifrån vissa specifika särdrag. Dessa särdrag kan avse bland annat stödets faktiska verkan för konkurrenten eller marknaden eller det faktum att företaget faktiskt har erhållit en positiv förmån av statliga medel.

58. I den överklagade domen ansåg tribunalen att HBH, utifrån den specifika faktiska och rättsliga situationen som gällde för företaget, var personligen berörd i den mening som avses i domen i målet Plaumann. Tribunalen grundade detta ställningstagande på att HBH skulle ha omfattats av bestämmelsen om företagsrekonstruktion vid slutet av beskattningsåret (2009). De tyska myndigheterna saknade utrymme för skönsässig bedömning vid tillämpning av den bestämmelsen. Tribunalen poängterade den omständigheten att HBH hade en "förvärvad rättighet", vilket bekräftats av de tyska myndigheterna genom det bindande beskedet. Detta särskilde HBH från varje annat företag som uppfyllde villkoren för att omfattas av bestämmelsen om företagsrekonstruktion.¹⁷

59. Kommissionen menar att tribunalen därigenom gjort en felaktig rättstillämpning. Tvärtemot vad kommissionen antytt är fastställandet av huruvida en enskild sökande är personligt berörd av ett kommissionsbeslut på statsstödsområdet emellertid inte på något sätt en aritmetisk övning. Rättspraxis grundas inte på någon absolut distinktion mellan möjliga och faktiska stödmottagare. Såsom jag ska illustrera nedan är det avgörande vid tillämpningen av domen i målet Plaumann – såsom den tillämpas inom statsstödsrätten – att sökanden kan särskiljas från andra företag på grundval av särskilda särdrag. Vilka dessa är kan variera från fall till fall.

2. Prövning av villkoret personligen berörd när det gäller skatteåtgärder – förevarande mål

60. Såsom illustreras av förevarande mål är det en omdebatterad fråga hur begreppet faktisk stödmottagare bör förstås i det särskilda sammanhang som skatteåtgärder utgör. Det kan vara svårt att dra någon skarp gräns mellan möjliga och faktiska stödmottagare i detta sammanhang, eftersom skatteåtgärder sällan består i en konkret stödutbetalning.

61. Kommissionen har väsentligen gjort gällande att denna distinktion är avgörande, mot bakgrund av att enbart faktiska stödmottagare uppfyller villkoret att vara personligen berörd. Det är bara dessa stödmottagare som har rätt att väcka talan om ogiltigförklaring av ett beslut i vilket stöd förklaras vara oförenligt med den inre marknaden.

62. Som jag kommer att förklara nedan har kommissionens ståndpunkt inte stöd i rättspraxis. Enligt min mening söker kommissionen att på ett konstlat sätt från domstolens praxis extrapolera en allmänt tillämplig rättsregel som helt enkelt inte finns.

63. Kommissionen har till stöd för sin inställning väsentligen hänvisat till två uppsättningar rättsfall. Den grundar sin tolkning på den praxis som utvecklats utifrån domstolens domar i målen Italien och Sardegna Lines¹⁸ och Comitato "Venezia vuole vivere".¹⁹ I båda målen har domstolen godtagit att mottagare av individuellt stöd, som lämnats enligt en stödordning för vilken kommissionen beslutat om att återkrav ska ske är, på denna grund, personligt berörda i den mening som avses i artikel 263 fjärde stycket FEUF. Därutöver följer det av domen i målet Italien och Sardegna Lines att till skillnad från dessa har möjliga stödmottagare som enbart tillhör en viss sektor inte talerätt.²⁰

¹⁷ Punkt 66–79 i den överklagade domen.

¹⁸ Dom av den 19 oktober 2000, Italien och Sardegna Lines/kommissionen, C-15/98 och C-105/99, EU:C:2000:570.

¹⁹ Dom av den 9 juni 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" m.fl./kommissionen, C-71/09 P, C-73/09 P och C-76/09 P, EU:C:2011:368.

²⁰ Dom av den 9 juni 2011, Comitato "Venezia vuole vivere" m.fl./kommissionen, C-71/09 P, C-73/09 P och C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 53, och dom av den 19 oktober 2000, Italien och Sardegna Lines/kommissionen, C-15/98 och C-105/99, EU:C:2000:570, punkterna 33 och 34.

64. Enligt min mening är de slutsatser som kan dras utifrån dessa avgöranden begränsade. Å ena sidan bekräftar de att faktiska stödmottagare (det vill säga de som faktiskt har mottagit stöd för vilket det beslutats om återkrav) har talerätt mot ett beslut där stödet förklaras vara oförenligt med den inre marknaden. Å andra sidan omfattar den rätten inte de företag som enbart är möjliga framtida mottagare inom en stödordning.

65. Den underliggande logiken i dessa avgöranden är att gruppen faktiska mottagare kan särskiljas – i den mening som avses i domen i målet Plaumann – från företag som inte har mottagit stöd. Denna distinktion är särskilt värdefull när det rör sig om stödordningar som innefattar en överföring av medel från staten till berörda företag.

66. Det är emellertid enligt min mening inte möjligt att dra någon bestämd slutsats utifrån dessa avgöranden med avseende på ett företag som under särskilda omständigheter kan anses vara personligt berört av ett beslut att förklara stöd oförenligt med den inre marknaden.

67. På ett grundläggande plan är distinktionen mellan faktiska och möjliga stödmottagare helt enkelt ett terminologiskt verktyg som används för att abstrakt särskilja vissa kategorier av företag som är eller inte är personligt berört av ett sådant beslut.

68. Enligt mitt synsätt är den relevanta prövningen den som anges i domen i målet Plaumann. Tillhör sökanden en avgränsad grupp som kan identifieras utifrån specifika särdrag som särskiljer sökanden från andra?

69. Ur det perspektivet står det klart att andra särdrag än de som avser sökandens egenskap som en faktisk stödmottagare kan vara relevanta vid den bedömningen. Uppenbarligen kan inte frågan om vilka dessa särdrag är bestämmas abstrakt. Den bedömningen får snarare per definition grundas på omständigheterna i det enskilda fallet.

70. Mot den bakgrunden har jag svårt att godta kommissionens påstående att domarna i målen Belgien och Forum 187²¹ och FrieslandCampina²² inte är relevanta i förevarande mål. Dessa mål, vilka hade sin bakgrund i övergångsbestämmelser rörande stöd som förklarats oförenligt med den inre marknaden, illustrerar domstolens villighet att tillerkänna talerätt för sökande som vidtagit nödvändiga steg för att erhålla stöd genom den omtvistade nationella åtgärden utan att faktiskt ha mottagit något stöd.²³

71. Jag har även svårt att förstå kommissionens argument att domarna i målen Stichting Woonpunt²⁴ och Stichting Woonlinie²⁵ inte skulle vara relevanta i förevarande mål. I dessa mål ansåg domstolen att villkoret personligen berörd var uppfyllt genom att sökandena innan beslutet i fråga fattats hade förvärvat en rätt till den skattemässiga förmån som senare förklarades vara oförenlig med den inre marknaden.²⁶

21 Dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416.

22 Dom av den 17 september 2009, kommissionen/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EU:C:2009:556.

23 Dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkterna 60–63, och dom av den 17 september 2009, kommissionen/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EU:C:2009:556, punkterna 56–58. Se även dom av den 17 januari 1985, Piraiki-Patraiki m.fl./kommissionen, 11/82, EU:C:1985:18, punkt 19.

24 Dom av den 27 februari 2014, Stichting Woonpunt m.fl./kommissionen, C-132/12 P, EU:C:2014:100.

25 Dom av den 27 februari 2014, Stichting Woonlinie m.fl./kommissionen, C-133/12 P, EU:C:2014:105.

26 Dom av den 27 februari 2014, Stichting Woonpunt m.fl./kommissionen, C-132/12 P, EU:C:2014:100, punkterna 59–62, och dom av den 27 februari 2014, Stichting Woonlinie m.fl./kommissionen, C-133/12 P, EU:C:2014:105, punkterna 46–49.

72. Givet arten av den åtgärd som är i fråga här framstår det som om tribunalen sökte inspiration i de ovannämnda avgörandena. När det omtvistade beslutet fattades uppfyllde HBH inte bara de allmänna villkoren för en abstrakt tillämpning av bestämmelsen om företagsrekonstruktion. Det hade också mottagit bindande upplysningar och besked avseende en förskottsbetalning för bolagsskatt beskattningsåret 2009, enligt vilket förluster överförts enligt bestämmelsen om företagsrekonstruktion. Detta är vad tribunalen beskrev som en "förvärvad rättighet".

73. Just till följd av det bindande beskedet och meddelandet om förskottsbetalning skiljer sig HBH:s ställning på ett grundläggande sätt från företag som enbart uppfyllde de allmänna villkoren för tillämpning av bestämmelsen om företagsrekonstruktion.²⁷ Detta är skälet till att sökanden uppfyller villkoret att vara personligen berörd.

74. Tribunalens ordval är visserligen olyckligt. Såsom illustreras av kommissionens argument kan det ordvalet leda till att oönskade jämförelser görs med principen om skydd för berättigade förväntningar som följer av EU-rätten. Jag uppfattar emellertid hänvisningen till en "förvärvad rättighet" som ett försök att beskriva den faktiska och rättsliga situation som i just detta mål särskiljer HBH från andra företag när det gäller villkoret personligen berörd i den mening som avses i domen i målet Plaumann.

75. Jag ska framhålla att det, när det gäller skatt, kan vara särskilt svårt att fastställa den avgörande punkten vid vilken ett företag faktiskt har mottagit stöd. Att slå fast en viss tidpunkt är i någon mån godtyckligt. Är det när det bindande beskedet lämnades eller när HBH tog emot meddelandet om förskottsbetalning? Eller är det, som kommissionen gjort gällande, när skattelättnaden bekräftas i ett slutligt beskattningsbeslut (och ett sådant beslut kan fattas flera år efter det att beskattningsåret i fråga löpt ut)? Eller är det vid någon annan tidpunkt?

76. För att avgöra om ett företag är personligt berört av ett beslut genom vilket stöd förklarats oförenligt med den inre marknaden skulle ett val av något av dessa alternativ tveklöst framstå som osäkert och godtyckligt.

77. Mot bakgrund av dessa osäkerheter bör frågan huruvida sökanden faktiskt mottagit stöd vara sekundär i detta sammanhang. Snarare är, såsom klart framgår av rättspraxis, villkoret personligen berörd uppfyllt när sökanden kan, utifrån specifika särdrag, särskiljas från andra företag.²⁸ Så är fallet när det gäller HBH.

78. Av dessa skäl anser jag att bedömningen i den överklagade domen av villkoret personligen berörd i den mening som avses i artikel 263 fjärde stycket FEUF är helt korrekt. Kommissionens anslutningsöverklagande ska därför lämnas utan bifall.

B. Överklagandet – Var det felaktigt av tribunalen att slå fast att åtgärden i fråga ger en selektiv fördel till bolag i svårigheter?

79. HBH har åberopat två grunder till stöd för överklagandet. Dessa hör intimt samman.

²⁷ Som en parentes ska påpekas att de omständigheter som låg till grund för domen av den 19 december 2013, Telefónica/kommissionen, C-274/12 P, EU:C:2013:852, också skiljer sig fundamentalt från omständigheterna i förevarande mål. I det målet hade sökanden investerat utifrån nationella åtgärder som kommissionen senare förklarat vara oförenliga med den inre marknaden. Företaget hade således dragit nytta av den omtvistade nationella åtgärden. Där stannar emellertid likheterna. Sökandens investeringar hade genomförts före den relevanta stoppdagen, och kommissionens beslut föreskrev en uttrycklig möjlighet för fortsatt tillämpning när det gällde investeringar som genomförts innan beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet antogs. Se i detta avseende punkterna 47–50. Se även beslut av den 21 mars 2012, Telefónica/kommissionen, ej publicerat, T-228/10, EU:T:2012:140, punkterna 36–40.

²⁸ Av det skälet saknar kommissionens invändning att sökanden inte vid tribunalen gjort gällande att bolaget mottagit stöd relevans i förevarande mål.

80. Den första grunden rör tribunalens skäl. HBH har gjort gällande att tribunalen i den överklagade domen underlåtit att uppfylla motiveringsskyldigheten eftersom dess skäl är otillräckliga eller motstridiga när det gäller 1) fastställande av referenslagstiftningen, 2) bedömningen av den rättsliga och faktiska situationen för de företag som krävde omstrukturering och av bestämmelsen om företagsrekonstruktion som en "allmän åtgärd" och 3) motiveringen av den ifrågavarande åtgärden.

81. Den andra grunden rör samma aspekter av domen, men ur ett materiellt perspektiv. HBH har gjort gällande att den överklagade domen utgör ett åsidosättande av artikel 107.1 FEUF till följd av felaktig rättstillämpning eller missuppfattningar av nationell rätt vid 1) fastställande av referenslagstiftningen, 2) bedömningen av den rättsliga och faktiska situationen för de företag som krävde omstrukturering och av bestämmelsen om företagsrekonstruktion som en "allmän åtgärd" och 3) motiveringen av den ifrågavarande åtgärden.

82. Kommissionen har bestritt klagandens argument. När det gäller den första grunden menar kommissionen huvudsakligen att den grundas på en felaktig tolkning av den överklagade domen. När det gäller den andra grunden för överklagandet har kommissionen gjort gällande att den inte ska prövas i sak eller, alternativt, att den är felaktig.

83. Eftersom de båda grunderna går in i varandra ska jag pröva dem tillsammans, steg för steg. Detta är särskilt nödvändigt eftersom HBH genom den första grunden snarare än att göra gällande att det saknas en motivering menar att den bedömning i sak som tribunalen gjort skulle vara felaktig.

84. Jag ska först pröva frågan om fastställande av referenslagstiftningen. Av skäl som redovisas nedan anser jag att talan ska bifallas på den första delen av den andra grunden. Den överklagade domen liksom det omtvistade beslutet ska upphävas i den mån som referenslagstiftningen för att pröva den ifrågavarande åtgärdens selektivitet fastställdes på ett felaktigt sätt.

85. För det fall att domstolen inte skulle dela min bedömning av den första delen av den andra grunden för överklagandet ska jag även kort beröra de övriga argument som klaganden fört fram.

86. Därför ska jag pröva de argument som anförts beträffande bedömningen av den rättsliga och faktiska situationen för de företag som krävde omstrukturering och av bestämmelsen om företagsrekonstruktion som en "allmän åtgärd". Slutligen ska jag även pröva de argument som förts fram avseende motiveringen av den ifrågavarande åtgärden.

87. Innan jag gör detta ska jag lämna några inledande anmärkningar rörande begreppet selektivitet i det särskilda sammanhang som skatter utgör.

1. Inledande anmärkningar om bedömningen av selektivitet i samband med direkt beskattning

a) Begreppet selektivitet – en bedömning i tre steg

88. Det kan först vara värdefullt att göra några inledande anmärkningar angående de skäl som ligger till grund för begreppet selektivitet och det syfte som detta tjänar. Det kan också vara värdefullt att påminna om det analytiska ramverk inom vilket bedömningen av selektivitet sker och de svårigheter som uppkommer vid tillämpning av detta ramverk i samband med direkt beskattning.

89. Enligt artikel 107.1 FEUF är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna. Följaktligen måste fyra kumulativa villkor vara uppfyllda för att en

åtgärd av en medlemsstat ska omfattas av den bestämmelsen. För det första måste det uppstå en fördel. För det andra måste fördelen vara selektiv. För det tredje måste det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det fjärde måste denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna.

90. När det gäller beskattning är den kanske mest kontroversiella frågan vad som utgör en selektiv fördel.

91. Allmänt syftar villkoret om selektivitet till att identifiera åtgärder som gynnar vissa företag (skattebetalare) eller viss produktion framför annan.

92. Fördelar som följer av en "allmän åtgärd" som är tillämplig på samtliga ekonomiska aktörer utan åtskillnad utgör inte statligt stöd, eftersom en sådan åtgärd inte är selektiv. En åtgärd som däremot ger mottagaren i en gynnsammare ställning än andra skattebetalare kan medföra en selektiv fördel för mottagarna och därmed utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.²⁹

93. Svårigheten i bedömningen ligger därmed i jämförelsen av företag. Som domstolen slagit fast är den fråga som ska avgöras huruvida en åtgärd gynnar vissa företag eller viss tillverkning i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF i *jämförelse med* andra företag som befinner sig i en jämförbar rättslig och faktisk situation.³⁰

94. Innan det kan bedömas huruvida mottagare och andra företag befinner sig i jämförbara situationer måste emellertid referenslagstiftningen fastställas.

95. I domstolens nyligen meddelade dom i målet *World Duty Free*³¹ anges utifrån vilka kriterier det ska bedömas om en skatteåtgärd är selektiv. Domstolen har identifierat tre steg i den bedömningen.

96. För att en nationell skatteåtgärd ska kunna kvalificeras som selektiv ska kommissionen enligt domstolen först slå fast vilket allmänt skattesystem eller normalt skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten (steg ett). Därefter ska kommissionen visa att skatteåtgärden avviker från det allmänna systemet i det att den medför att skillnader görs i behandlingen av ekonomiska aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med detta allmänna skattesystem (steg två).³² Om så är fallet ska det prövas om skillnaden i behandling är motiverad, eftersom den följer av arten av eller strukturen på det system som åtgärderna utgör en del av (steg tre).³³

29 Dom av den 21 december 2016, kommissionen/*World Duty Free Group* m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 56 och där angiven rättspraxis.

30 Det finns vissa diskrepanser i rättspraxis när det gäller frågan huruvida jämförelsen mellan företag ska ske utifrån syftet med skattereglerna som helhet eller utifrån den omtvistade nationella åtgärden. Till exempel uttalade domstolen i domen i målet *Adria-Wien Pipeline* att företagen skulle jämföras mot bakgrund av det syfte som eftersträvades med *ifrågavarande åtgärd* (dom av den 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline* och *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 41 och där angiven rättspraxis). Däremot har domstolen, efter detta, uttalat i domen i målet *World Duty Free*, att företag ska jämföras utifrån syftet med referenslagstiftningen (dom av den 21 december 2016, kommissionen/*World Duty Free Group* m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

31 Dom av den 21 december, kommissionen/*World Duty Free Group* m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981.

32 Dom av den 21 december 2016, kommissionen/*World Duty Free Group* m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57 och där angiven rättspraxis.

33 Domstolens dom av den 21 december 2016, kommissionen/*World Duty Free*, C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 58 och där angiven rättspraxis.

97. Mer specifikt förklarade domstolen att villkoret avseende selektivitet är uppfyllt när kommissionen visar att åtgärden avviker från det allmänna eller ”normala” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten, i och med att åtgärden genom sina konkreta effekter inför en skillnad i behandling mellan olika aktörer, trots att de aktörer som gynnas av skattefördelen och de som inte gynnas av denna fördel, med hänsyn till målsättningen med nämnda skattesystem i denna medlemsstat, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation.³⁴

98. Förevarande överklagande illustrerar svårigheterna med att (materiellt) fastställa huruvida en skatteåtgärd är selektiv på grundval av dessa kriterier. I synnerhet visar det svårigheterna med att, på grundval av objektiva kriterier, fastställa referenslagstiftningen i steg ett.³⁵ Därför kan det vara värdefullt med några inledande anmärkningar om de kriterier som bör ligga till grund för fastställandet av referenslagstiftningen, innan överklagandet provas mer i detalj.

b) Den avgörande betydelse referenslagstiftningen har vid selektivitetsbedömningen och de kriterier som ska användas vid fastställande av detta system

99. Syftet med kriteriet selektivitet är att identifiera åtgärder som medför omotiverad särbehandling av företag som befinner sig i rättsligt och faktiskt jämförbara situationer. Ändå blir en sådan jämförelse begriplig först när den sker mot ett riktmärke. Detta är skälet till att ett korrekt fastställande av referenslagstiftningen är av avgörande betydelse för bedömningen av selektivitet.³⁶

100. Icke desto mindre saknas rättspraxis från domstolen i fråga om hur den relevanta referenslagstiftningen ska fastställas. Domstolen har enbart hänvisat till att referenslagstiftningen är det allmänna eller ”normala” skattesystem som tillämpas i den aktuella medlemsstaten.³⁷ Som bedömningskriterium är det anmärkningsvärt onyttigt.

101. Domstolens tveksamhet till att ange exakta kriterier för detta är emellertid förståelig. Fastställandet av referenslagstiftningen innefattar att den allmänna skattenivån som gäller för företag i ett nationellt skattesystem måste identifieras. I motsats till vad som gäller för andra typer av stödordningar är ett precist fastställande av ett så allmänt och generellt tillämpligt system fullt med osäkerhetsmoment i skattesammanhang. Med komplexiteten i varje skattesystem och de variabler som används för att bestämma skattebördan för företagen i åtanke förefaller det omöjligt att säkert fastställa vad den ”normala situationen” är.

102. Så är inte fallet med positiva fördelar. När det, till exempel, gäller lån på förmånliga villkor eller tillstånd till gruvverksamhet som bara ges till ett begränsat antal företag är det en tämligen enkel manöver att identifiera den ”normala situation” som rådde innan den ifrågasatt åtgärden.

103. Symptomatiskt nog beskriver kommissionen referenslagstiftningen så, att den består av en uppsättning enhetliga regler som tillämpas på grundval av objektiva kriterier på alla företag som omfattas av systemets tillämpningsområde, såsom detta definieras av dess syfte. Vanligtvis anger dessa regler inte endast systemets tillämpningsområde, utan också de villkor på vilka det tillämpas,

34 Domstolens dom av den 21 december 2016, kommissionen mot World Duty Free, C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkterna 57 och 67.

35 När det gäller dessa svårigheter, se till exempel O. Peiffert, ”Comparaison n’est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d’une aide d’État”, *Concurrences*, nr 3, 2017, s. 52 på s. 60.

36 För en motsatt uppfattning angående betydelsen av att identifiera det allmänna skattesystemet, se generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande ANGED, C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 88.

37 Dom av den 8 september 2011, Paint Graphos, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49 och där angiven rättspraxis, dom av den 18 juli 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 19, och dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free, C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57.

rättigheter och skyldigheter för de företag som omfattas av systemet och de tekniska aspekterna av dess funktion. Vad gäller skatter baseras referenslagstiftningen på sådana faktorer som beskattningsunderlaget, de beskattningsbara personerna, den beskattningsgrundande händelsen och skattesatserna.³⁸

104. Det kan göras gällande att ett stort antal skattebestämmelser eller kombinationer av sådana kan passa in i denna beskrivning.

105. Kommissionen fick frågor angående detta vid förhandlingen. När den tillfrågades om vilka kriterier som ska ligga till grund för fastställandet av referenslagstiftningen kunde kommissionen inte förklara på vilka grunder den fastställer detta system. Den beskrev processen som ett sökande efter systemets uppbyggnad. Om något tycks kommissionens svar bekräfta att fastställandet av referenslagstiftningen i själva verket inte grundas på en uppsättning objektiva kriterier.

106. Med detta sagt kan vissa slutsatser dras av domstolens praxis. En genomläsning av denna praxis tyder, om något, på att en helhetsbedömning är att föredra vid fastställande av referenslagstiftningen. Vid en sådan bedömning beaktas alla relevanta bestämmelser som en helhet eller i vidast möjliga perspektiv.³⁹ Vidare framgår det av rättspraxis att fastställandet av referenslagstiftningen inte bör formaliseras.⁴⁰

107. Jag noterar till exempel att domstolen i domen i målet *World Duty Free* instämde i kommissionens uppfattning att det relevanta riktmärket inte var bestämmelserna om investeringar utomlands, utan snarare det spanska skattesystemet som helhet. Mot detta riktmärke hade kommissionen bedömt att en selektiv fördel getts en viss kategori av företag. Företag som var föremål för beskattning i Spanien och förvärvade minst fem procent i utländska bolag behandlades gynnsammare än företag som var föremål för beskattning i Spanien och gjorde identiska förvärv i inhemska bolag, trots att dessa två kategorier av företag befann sig i jämförbara situationer med hänsyn till de ändamål som eftersträvades med det allmänna spanska systemet för företagsbeskattning.⁴¹

108. Å andra sidan bekräftade domstolen i domen i målet *Gibraltar* att referenslagstiftningen kan bestå av ett antal olika skatteregler. Det var på den grunden kommissionen kom fram till att vissa företag (offshoreföretag) hade fått en selektiv fördel. Detta gällde trots att dessa företag i formell mening hade samma skattskyldighet som andra företag. Domstolen bekräftade i det målet även att valet av regleringsteknik inte skulle ges någon betydelse vid fastställandet av referenslagstiftningen.⁴²

109. Enkelt uttryckt följer det av rättspraxis att domstolen främjat ett synsätt i vilket samtliga regler som påverkar företagens skattebörda identifieras. Enligt min mening är det en klok strategi. Den säkerställer att en skatteåtgärds selektivitet bedöms mot en ram som innefattar alla relevanta bestämmelser och inte mot bestämmelser som tagits ur ett bredare lagstiftningsssammanhang. Den

38 Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, C/2016/2946 (EUT C 262, s. 1), tillgängligt på webbplatsen [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?qid=1513109871323&uri=Celex:52016XC0719\(05\), punkterna 133 och 134.](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?qid=1513109871323&uri=Celex:52016XC0719(05), punkterna 133 och 134.)

39 Se, för ett sådant synsätt, dom av den 22 juni 2006, *Belgien och Forum 187/kommissionen*, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkterna 95, 104, 107 och 122, dom av den 6 september 2006, *Portugal/kommissionen*, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56, dom av den 17 september 2009, *kommissionen/Koninklijke FrieslandCampina*, C-519/07 P, EU:C:2009:556, punkterna 2–7, och dom av den 21 december 2016, *ommissionen/World Duty Free*, C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 68.

40 Dom av den 15 november 2011, *kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket*, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 92 och 93.

41 Dom av den 21 december 2016, *kommissionen/World Duty Free*, C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkterna 22 och 67–69.

42 Dom av den 15 november 2011, *kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket*, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 92–95.

säkerställer också att steg ett och steg två inte sammanblandas i bedömningen av selektivitet. En mer begränsad strategi skulle nämligen innefatta ett krav på identifiering av de företag som befinner sig i jämförbara rättsliga och faktiska situationer. Det får nämligen inte glömmas bort att fastställandet av referenslagstiftningen ska föregå jämförelsen av företag.

110. Jag ska pröva förevarande överklagande mot bakgrund av dessa överväganden.

2. Steg ett: fastställande av referenslagstiftningen

a) Parternas argument

111. HBH har inom ramen för den första delen av den första grunden för överklagandet gjort gällande att tribunalens skäl är otillräckliga eller motstridiga när det gäller fastställandet av referenslagstiftningen.⁴³ Frågan om selektivitet när det gäller bestämmelsen om företagsrekonstruktion i den överklagade domen bedöms, enligt klaganden, mot regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, trots att tribunalen erkände att åtgärden i fråga skulle bedömas mot en mer allmän regel, nämligen regeln om överföring av underskott.⁴⁴

112. Kommissionen har gjort gällande att tribunalens skäl är riktiga och inte på något sätt motstridiga.

113. HBH har inom ramen för den första delen av den andra grunden för överklagandet gjort gällande att tribunalen gjort en felaktig tolkning av artikel 107.1 FEUF genom de felaktigheter som förekommit vid fastställandet av referenslagstiftningen.⁴⁵ Klaganden har även gjort gällande att tribunalen i den överklagade domen felaktigt har sammanblandat steg ett med steg två i bedömningen av selektivitet.⁴⁶

114. Kommissionen har i första hand gjort gällande att vad sökanden anfört rör sakfrågor och därför inte ska upptas till sakprövning. I andra hand har kommissionen gjort gällande att talan inte ska bifallas på denna grund. Det finns enligt kommissionen inget i handlingarna som stödjer HBH:s påstående att regeln om överföring av underskott borde ha ansetts vara den relevanta regeln för bedömning av selektiviteten för bestämmelsen om företagsrekonstruktion.

115. Jag ska inledningsvis pröva frågan om upptagande till sakprövning.

b) Bedömning

1) Fastställandet av referenslagstiftningen är en rättsfråga som kan prövas inom ramen för ett överklagande

116. I vad som blivit den vanliga ordningen har kommissionen anfört invändningar mot att klagandens argument prövas i sak. Den har gjort gällande att klagandens argument avseende fastställandet av referenslagstiftningen inte kan prövas av domstolen, eftersom de rör fastställandet av sakförhållanden.

117. Vad kommissionen anfört bör lämnas utan avseende.

⁴³ Punkt 103–106 i den överklagade domen.

⁴⁴ Punkt 107–109 i den överklagade domen.

⁴⁵ Punkt 103–106 i den överklagade domen.

⁴⁶ Punkt 104 i den överklagade domen.

118. Visserligen är tribunalen, enligt artikel 58 i domstolens stadga och artikel 256 FEUF, ensam behörig att fastställa och bedöma fakta. Överklaganden till domstolen får enbart avse rättsfrågor. Enligt fast rättspraxis är fastställandet av innehållet i nationell rätt en del av bedömnigen av sakomständigheter som inte kan prövas inom ramen för ett överklagande.⁴⁷

119. Domstolen är emellertid behörig att pröva tribunalens rättsliga bedömning av dessa omständigheter och de rättsliga följderna tribunalen slagit fast utifrån dessa.⁴⁸ Den får också pröva huruvida nationell rätt missuppfattades, när en sådan prövning kan ske utan att fakta eller bevis prövas på nytt.⁴⁹

120. De argument som HBH lagt fram angående fastställandet av referenslagstiftningen kan inte undgå prövning inom ramen för överklagandet.

121. En sak som inte ska förbises i detta sammanhang är att parterna är överens om innehållet i nationell rätt. Trots det, har de olika uppfattningar om den lagstiftningens syfte. De är även oense om den *rättsliga kvalificeringen* av den lagstiftningen mot bakgrund av EU:s statsstödsregler. Mer specifikt, vad gäller steg ett, är vad som är i fråga den rättsliga bedömning avseende selektivitet som tribunalen gjort på grundval av de relevanta omständigheterna.

122. Den korrekta utformningen av begreppet selektivitet är helt klart en rättsfråga och inte en sakfråga.

123. Ett godtagande av den stränga syn som kommissionen förespråkar skulle innebära att en fråga av grundläggande betydelse för bedömnigen av selektivitet systematiskt skulle undgå att omfattas av domstolens behörighet. Då jag menar att fastställandet av referenslagstiftningen är av avgörande betydelse för de följande två stegen i selektivitetsbedömnigen kan ett sådant synsätt inte godtas. Såsom tidigare anförts utgör referenslagstiftningen det riktmärke mot vilket frågan om en skatteåtgärds selektivitet ska prövas.

2) Tribunalens fastställande av referenslagstiftningen var felaktigt

i) Den rättsliga ram inom vilket den ifrågavarande åtgärden förekommer och tribunalens bedömning

124. Den rättsliga ram till vilken bestämmelsen om företagsrekonstruktion hör omfattar tre uppsättningar regler.

125. För det första är regeln om överföring av underskott tillämplig på alla företag enligt 8 § första punkten KStG. Den återspeglar principen att skattskyldiga beskattas utifrån sin betalningsförmåga. För det andra är regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, såsom den anges i 8c § första punkten KStG, ett undantag från den regeln, eftersom den utesluter skadliga förvärv av aktier (25 procent eller mer) från den allmänna regelns tillämpningsområde. För det tredje innebär bestämmelsen om företagsrekonstruktion i 8c § punkt 1a KStG en reducering av tillämpningsområdet för den regeln (regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag) i vissa specifika situationer. Till följd av den åtgärden omfattas inte längre de situationer som definieras där (omstrukturerade företag i svårigheter) av regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag. Dessa situationer omfattas i stället av den mer allmänna regeln, som gör det möjligt att överföra underskottsavdrag.

⁴⁷ Se, till exempel, dom av den 24 oktober 2002, Aéroports de Paris/kommissionen, C-82/01 P, EU:C:2002:617, punkt 63, dom av den 21 december 2011, A2A/kommissionen, ej publicerad, C-318/09 P, EU:C:2011:856, punkt 125, och dom av den 3 april 2014, Frankrike/kommissionen, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkterna 78 och 79 samt där angiven rättspraxis.

⁴⁸ Se, bland många exempel, dom av den 17 december 1998, Baustahlgewebe/kommissionen, C-185/95 P, EU:C:1998:608, punkt 23 och där angiven rättspraxis, samt dom av den 3 april 2014, Frankrike/kommissionen, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkt 78 och där angiven rättspraxis.

⁴⁹ Dom av den 3 april 2014, Frankrike/kommissionen, C-559/12 P, EU:C:2014:217, punkterna 79 och 80 samt där angiven rättspraxis.

126. Mot bakgrund av den valda regleringstekniken beror frågan huruvida åtgärden är selektiv i hög grad på vilket perspektiv som väljs. Beroende på huruvida den allmänna regeln om överföring av underskottsavdrag eller undantaget till den regeln, nämligen regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, används som riktmärke vid bedömningen av huruvida bestämmelsen om företagsrekonstruktion är selektiv, kommer slutsatsen i fråga om selektivitet att se mycket annorlunda ut.⁵⁰

127. Mer specifikt – om regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag utgör en begränsning av den mer omfattande regeln om överföring av underskott, förvandlas bestämmelsen om företagsrekonstruktion till ett undantag från den regeln. I motsatt fall är, om regeln om överföring av underskottsavdrag innefattas i referenslagstiftningen, bestämmelsen om företagsrekonstruktion inte längre något uppenbart undantag från referenslagstiftningen som kan medföra en selektiv fördel till vissa företag. Den blir då snarare en del av själva referenslagstiftningen.

128. Den överklagade domen är i detta avseende inget under av klarhet.

129. I synnerhet kan följande uttalande vara en källa till förvirring: "... det kan således konstateras att regeln om en begränsning av möjligheterna att överföra underskott, liksom regeln om överföring av underskott, utgör en del av den lagstiftning i vilken den omtvistade åtgärden ingår. Den relevanta lagstiftningen består i förevarande fall med andra ord av den allmänna regeln om överföring av underskott, såsom den inskränks genom regeln om en begränsning av möjligheten till underskottsavdrag, och det är just i förhållande till dessa bestämmelser som tribunalen ska undersöka om den omtvistade åtgärden innebär en åtskillnad mellan aktörer som befinner sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation ...".⁵¹

130. Taget för sig kunde detta uttalande förstås (såsom klaganden gör) så att tribunalen ansåg att regeln om överföring av underskott *och* regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag tillsammans utgjorde referenslagstiftningen. Klagandens argument om att motiveringen är otillräcklig och motsägelsefull grundas emellertid enligt min mening på en felaktig tolkning av den överklagade domen.

131. En närmare granskning av den överklagade domen visar att tribunalen tog sin utgångspunkt i att regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag utgjorde referenslagstiftningen.

132. Visserligen godtog tribunalen förekomsten av en mer allmän regel (regeln om överföring av underskott). Den konstaterade också att det referenssystem som kommissionen fastställt utgjorde ett undantag till denna allmänna regel. Den förklarade emellertid därefter varför den ansåg att regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag utgjorde den relevanta referenslagstiftningen för bedömning av selektiviteten hos bestämmelsen om företagsrekonstruktion.

133. Mer specifikt förklarade tribunalen att regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag inskränker användningen av regeln om överföring av underskott vid förvärv av en andel som motsvarar eller överskrider 25 procent av aktiekapitalet och helt undanröjer möjligheten vid ett förvärv av en andel som överstiger 50 procent av aktiekapitalet. Den sistnämnda regeln tillämpas således systematiskt på samtliga fall som rör ändringar av aktieägarkretsen motsvarande eller överstigande 25 procent av aktiekapitalet, utan att det görs någon åtskillnad i förhållande till karaktären på eller de särskilda egenskaperna hos de berörda företagen.⁵² Tribunalen anförde vidare att bestämmelsen om företagsrekonstruktion har formulerats som ett undantag från regeln om en

⁵⁰ För ett liknande resonemang, se dom av den 18 juli 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 13 där domstolen parafraserar den hänskjutande domstolens inställning angående de tillgängliga alternativen för fastställande av referenslagstiftningen.

⁵¹ Punkt 106 i den överklagade domen.

⁵² Punkt 104 i den överklagade domen.

begränsning av möjligheten till underskottsavdrag och tillämpas enbart i de noggrant avgränsade situationer som omfattas av denna sistnämnda regel.⁵³ På denna grund slog tribunalen fast att det var korrekt av kommissionen att fastställa att referenslagstiftningen bestod av regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag.⁵⁴

134. Jag kan i detta avseende inte finna att tribunalen skulle ha åsidosatt motiveringsskyldigheten i den överklagade domen. Jag menar emellertid att tribunalen i den överklagade domen gjort en felaktig rättstillämpning vid fastställandet av referenslagstiftningen. Denna felaktighet utgör en felaktig rättstillämpning av artikel 107.1 FEUF.

135. För att förstå varför är det även nödvändigt att närmare granska skälen i det omtvistade beslutet, eftersom tribunalen bekräftar kommissionens bedömning av det rättsliga ramverk inom vilket bestämmelsen om företagsrekonstruktion tillämpas.

ii) Tribunalen fastställde referenslagstiftningen mot bakgrund av vilken lagstiftningsteknik som använts och blandade därmed samman steg ett med steg två

136. Kommissionen förklarade i det omtvistade beslutet, efter att ha redovisat den nationella lagstiftningen och de ändringar som skett i denna i kronologisk ordning, att regeln om företagsrekonstruktion i 8c § punkt 1a KStG skiljer sig från den förstnämnda regeln i ett väsentligt avseende. Denna skillnad var enligt kommissionen av avgörande betydelse vad gäller statligt stöd.⁵⁵

137. Mer specifikt förklarade kommissionen att enligt 8c § punkt 1 KStG kan ett företag inte föra över en förlust om mer än hälften av aktieinnehavet har överlåtits om inte bestämmelsen om företagsrekonstruktion är tillämplig. Huvudregeln är således att möjligheten att överföra förluster går förlorad vid ett betydande byte av aktieinnehav och bestämmelsen om företagsrekonstruktion i 8c § punkt 1a KStG utgör ett undantag till denna regel.⁵⁶

138. Däremot innebar den tidigare regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag (fastslagen i den upphävda 8 § punkt 4 KStG) att huvudregeln var att det var möjligt med överföring av förluster även vid betydande aktieinnehavsbyten så länge som företaget hade samma ekonomiska identitet. Syftet med detta undantag var att förhindra missbruk, till exempel i form av förvärv av skalbolag.⁵⁷

139. Vid första anblicken är förklaringen till varför regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag ska anses utgöra referenslagstiftning tilltalande. Vid en närmare granskning är det emellertid uppenbart att den förklaringen grundas på en distinktion där det inte finns någon skillnad.

140. Detta beror på att den enda skillnad som finns mellan den gamla och den nya lagstiftningen ligger i åtgärdens *form*. Den påstådda skillnaden bygger på den lagstiftningsteknik som den berörda medlemsstaten använt sig av. Med domstolens praxis utifrån domen i målet Gibraltar i åtanke är ett sådant angreppssätt långt ifrån godtagbart.⁵⁸

⁵³ Punkt 105 i den överklagade domen.

⁵⁴ Punkt 107 i den överklagade domen.

⁵⁵ Punkt 21 i det omtvistade beslutet.

⁵⁶ Punkt 22 i det omtvistade beslutet.

⁵⁷ Punkt 23 i det omtvistade beslutet.

⁵⁸ Bedömningen av frågan om selektivitet ska inte bero på formen. Se för ett liknande synsätt dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 92 och 93.

141. Det ska inte förbises att enligt den överklagade domen anses regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag vara den relevanta referenslagstiftningen eftersom bestämmelsen om företagsrekonstruktion utgjorde ett undantag från den regeln. Så var inte fallet enligt den tidigare regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag.

142. En jämförelse mellan den tidigare regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag och den nya visar på felaktigheterna att grunda bedömningen på valet av lagstiftningsteknik. Jämförelsen visar att de två reglerna helt enkelt närmar sig frågan om begränsning av möjligheterna till överföring av förluster från olika håll.

143. Enligt den tidigare regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag sattes fokus på den ekonomiska identiteten av det förvärvade företaget. Medan företag som behöll sin ekonomiska identitet kunde överföra underskottsavdrag var så inte fallet för de företag som ändrat ekonomisk identitet till följd av ett förändrat ägande. Uttryckt som ett exempel på "ekonomisk identitet" var bestämmelsen om företagsrekonstruktion en inneboende del av den förstnämnda regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag.⁵⁹

144. Medan den nya regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag kan sägas vara mer precis (vilket också gäller för bestämmelsen om företagsrekonstruktion) har jag svårt att se hur ändrad lagstiftningsteknik – med förbättrad precision i de ifrågavarande bestämmelserna – kan anses vara av avgörande betydelse för frågan om statligt stöd. Precis som den tidigare regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag innebär (den nya) regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag endast att möjligheterna att i framtiden göra avdrag för förluster som tidigare uppstått begränsats till klart definierade situationer rörande förändringar i ägandet. Även med ett förhållande av detta undantag är det alltså möjligt att överföra underskottsavdrag.

145. I sak innebär därmed bestämmelsen om företagsrekonstruktion enbart en begränsning av tillämpningsområdet för regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag.⁶⁰ I den meningen utgör de båda oskiljaktiga delar av den allmänna regeln om företagsrekonstruktion, nämligen regeln om överföring av underskott.

146. Bortsett från valet av lagstiftningsteknik finns det inget i handlingarna i målet som kan förklara varför regeln om överföring av underskott inte, inom den ifrågavarande ordningen, skulle vara en del av referenslagstiftningen.

147. I detta avseende kan ett ytterligare problem anas i den överklagade domen. Genom valet av ett snävt synsätt grundat på lagstiftningsteknik och genom att lyfta ut regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag från det mer omfattande regelverket görs det i den överklagade domen också en sammanblandning av steg ett och steg två i selektivitetsbedömningen. Tribunalen grundade sig på jämförbarheten hos de företag vars ägande förändras för att fastställa referenslagstiftningen. En närmare granskning visar att tribunalen i sin bedömning utgick från antagandet att alla företag som genomgått en väsentlig förändring i sitt ägande faktiskt och med nödvändighet befinner sig i jämförbara situationer, snarare än att först fastställa referenslagstiftningen.⁶¹ Det är enbart möjligt att slå fast att regeln om överföring av underskott inte är en del av referenslagstiftningen om det antas att företag som genomgår en ägarförändring befinner sig i jämförbara situationer.

⁵⁹ Se punkt 9 ovan.

⁶⁰ Det kan också vara värdefullt att notera att bestämmelsen om företagsrekonstruktion inte är den enda regel som begränsar tillämpningsområdet för regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag. I december 2009 infördes två nya undantag från den regeln. Å ena sidan skulle, vid en omstrukturering som helt sker inom en koncern där ägaren är en enskild person eller ett bolag som äger samtliga aktier, överföring av underskottsavdrag alltså vara möjliga. Å andra sidan skulle så också vara fallet när förlusterna vid tidpunkten för ett skadligt förvärv motsvarade dolda reserver i bolagets tillgångar.

⁶¹ Se punkt 133 ovan angående tribunalens resonemang.

148. Jag anser därför att tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning vid fastställandet av referenslagstiftningen. Mer specifikt har den, genom att grunda sin bedömning på den valda lagstiftningstekniken och på jämförbarheten hos företag som genomgått en väsentlig ägarförändring, på ett konstlat sätt begränsat referenslagstiftningen så att den inte innefattar regeln om överföring av underskott.

149. Jag menar att överklagandet mot denna bakgrund ska bifallas på den första delen av den andra grunden.

150. För att avsluta detta vill jag framhålla att i den överklagade domen används regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag som riktmärke för bedömningen av huruvida åtgärden i fråga är selektiv (steg två och steg tre). Om domstolen skulle dela min bedömning och bifalla överklagandet på den första delen av den andra grunden, saknas skäl att pröva resterande argument som anförts angående selektivitetsbedömningen med avseende på steg två och steg tre, eftersom bedömningen av åtgärden i fråga slutligen beror på fastställandet av referenslagstiftningen.

151. Om domstolen inte skulle dela min uppfattning ska jag ändå lämna följande synpunkter på den bedömningen.

3. Steg två: jämföra företagens rättsliga och faktiska situation

a) Parternas argument

152. HBH har, inom ramen för den andra delen av den första grunden, gjort gällande att tribunalens motivering är otillräcklig eller motstridig. Mer specifikt menar HBH i en första samling argument att tribunalen, utifrån hur referenslagstiftningen fastställdes i den överklagade domen, inte på ett adekvat sätt förklarade hur det skulle vara möjligt att jämföra den rättsliga och faktiska situationen för företag som behöver omstruktureras med motsvarande situation för sunda företag.⁶² HBH har i en andra samling argument vidare invänt mot de skäl som anförts i den överklagade domen som förklaring till att bestämmelsen om företagsrekonstruktion inte skulle anses som en "allmän åtgärd" som var öppen för alla företag.⁶³

153. Kommissionen har gjort gällande att tribunalens motivering är korrekt och tillräcklig.

154. HBH har, i den andra delen av den första grunden för överklagandet, gjort gällande att artikel 107.1 FEUF har åsidosatts. Bolaget har gjort gällande att tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning av huruvida åtgärden i fråga vid första anblicken (*prima facie*) var selektiv. Tribunalen gjorde enligt klaganden en felaktig rättstillämpning när den slog fast att företag i svårigheter och sunda företag befann sig i jämförbara situationer i ljuset av syftet med skattereglerna.⁶⁴

155. Mer specifikt har HBH gjort gällande att tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning vid fastställandet av syftet med regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag (den första grenen).⁶⁵ Vidare har klaganden gjort gällande att tribunalen genom att slå fast att åtgärden i fråga vid första anblicken var selektiv och inte en "allmän åtgärd" gjorde en felaktig rättstillämpning (andra grenen),⁶⁶ eftersom den i den överklagade domen avvek från den rättspraxis som följer av tribunalens dom i målet Autogrill.⁶⁷

62 Punkterna 133 och 134 i den överklagade domen.

63 Punkt 141 i den överklagade domen.

64 Punkterna 126–133 i den överklagade domen.

65 Punkterna 128–131 i den överklagade domen.

66 Punkt 141 i den överklagade domen.

67 Dom av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen, C-219/10, EU:T:2014:939.

156. Kommissionen anser att den överklagade domen är korrekt såvitt gäller selektivitetsbedömningen.

157. Kommissionens primära invändning är emellertid att den andra delen av den andra grunden inte kan prövas i sak. De argument som framförts inom ramen för den första delen rör bedömningen av sakfrågor. Den fråga som berörs i den andra delen har inte prövats i målet vid tribunalen. Tribunalens prövning av klagandens argument rörande frågan om kvalificering av åtgärden i fråga som en allmän åtgärd gick således utanför talans föremål (*ultra petita*).⁶⁸

b) Bedömning

1) Klagandens argument rörande definitionen av referenslagstiftningens syfte

158. Å ena sidan rör HBH:s argument om otillräcklig eller motstridig motivering i den första grenen av den andra delen av den första grunden något som tribunalen prövat för fullständighetens skull. Dessa argument grundas på samma (felaktiga) utgångspunkt nämligen att tribunalen skulle ha ansett att både regeln om överföring av underskott och regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag utgör referenslagstiftningen. Såsom visats ovan fastställde tribunalen i den överklagade domen att regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag ensam utgjorde den relevanta referenslagstiftningen.⁶⁹ Dessa argument ska således lämnas utan avseende.

159. Å andra sidan är även klagandens argument rörande åsidosättande av artikel 107.1 FEUF i den första grenen av den andra delen av den andra grunden för överklagandet sådana att de inte kan godtas. Dessa argument kan delvis inte prövas och är delvis verkningslösa.

160. För det första innebär dessa argument en upprepning av den (felaktiga) inställningen att tribunalen skulle ha ansett att regeln om överföring av underskott och regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag tillsammans skulle utgöra referenslagstiftningen. Såsom förklarats ovan grundas detta på en felaktig tolkning av den överklagade domen.

161. För det andra innebär argumenten att klaganden ifrågasätter tribunalens konstaterande att regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag är utformad för att säkerställa att underskottsavdrag inte överförs vid en väsentlig förändring av ägandet i ett företag som ackumulerat förluster.⁷⁰ Enligt klagandens uppfattning syftar regeln enbart till att bekämpa missbruk genom att förhindra handel med skalbolag.

162. Visserligen kan varje skattesystem ha ett stort antal olika syften. Dessa syften kan innefatta, men är inte begränsade till, att generera intäkter till statsbudgeten, styra konsumenters och företags beteende och bekämpa missbruk såsom undvikande av skatt. Ett skattesystem kan även utformas för att komma till rätta med verkningarna av en ekonomisk svacka.

163. På samma sätt som fastställandet av referenslagstiftning är jämförbarheten av skattebetalare mot bakgrund av skattesystemets syfte i steg två i selektivitetsbedömningen enligt min mening en rättsfråga. Den frågan rör den rättsliga kvalifikationen av de relevanta nationella bestämmelserna enligt EU:s statsstödsregler.⁷¹

⁶⁸ Punkt 122 i den överklagade domen.

⁶⁹ Se punkterna 131 och följande punkter ovan.

⁷⁰ Punkt 128 i den överklagade domen.

⁷¹ Se punkt 118 ovan.

164. Här vill klaganden emellertid att domstolen (på nytt) ska fastställa syftet med regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag. Det är inte något denna domstol är behörig att göra inom ramen för ett överklagande. Jag delar kommissionens uppfattning att domstolens behörighet inte omfattar en förnyad bedömning av referenslagstiftningens *syfte*. Det är en ren sakfråga som rör bedömningen av innehållet i nationell rätt. Den sortens frågor kan inte överklagas, förutom när det är uppenbart utifrån handlingarna i målet att det skett en missuppfattning. Så är inte fallet här.

165. För det tredje och sista har HBH i den första grenen av den andra delen av den andra grunden för överklagandet åter ifrågasatt en bedömning som tribunalen gjort för fullständighetens skull. I den överklagade domen prövade tribunalen även den hypotes som HBH lagt fram om att det relevanta syftet med referenslagstiftningen var att förhindra missbruk av regeln om överföring av underskott genom att förhindra skalbolagsaffärer. Tribunalen konstaterade att även om så vore fallet skulle sunda företag och företag i svårigheter som genomgått väsentliga förändringar i ägandet finnas i jämförbara situationer.⁷²

166. Mot bakgrund av att klaganden inte lyckats visa att tribunalen gjort en felaktig rättstillämpning i sin primära bedömning är de argument som framförts avseende denna alternativa bedömning sådana att de kan lämnas utan avseende.

2) Klagandens argument avseende tribunalens slutsats att bestämmelsen om företagsrekonstruktion inte är en allmän åtgärd

167. Klagandens argument avseende tribunalens bedömning att bestämmelsen om företagsrekonstruktion inte är någon "allmän åtgärd" som kan vara tillämplig för alla företag kan behandlas helt kort.

168. När det, för det första, gäller den andra grenen av den andra delen av den första grunden för överklagandet (frågan om motiveringen) anges kort men klart i den överklagade domen skälen till att åtgärden i fråga inte är någon allmän åtgärd som kan vara tillämplig för alla företag – den gäller bara företag som befinner sig i en specifik situation, nämligen i svårigheter.⁷³

169. Än mer grundläggande är, vad gäller den andra grenen av den andra delen av den andra grunden för överklagandet, att tribunalen i den överklagade domen tillämpade relevant rättspraxis på ett korrekt sätt.

170. Efter det att den skriftliga delen av förfarandet i detta mål avslutats ändrades den dom från tribunalen som klaganden här grundar sig på efter överklagande.⁷⁴ Tvärtemot vad HBH gjort gällande följer det således inte av rättspraxis att en åtgärd måste vara tillämplig på enbart en viss kategori av företag för att den ska anses vara selektiv.

171. I domen i målet *World Duty Free* bekräftade domstolen detta. Den slog fast att det inte är nödvändigt, för att en skatteåtgärd ska anses vara selektiv, att den enbart är tillämplig på en särskild kategori företag som kan särskiljas med hänvisning till specifika egenskaper som är gemensamma och karaktäristiska för dem. Snarare innefattar fastställandet av en åtgärds selektivitet en prövning av huruvida ett uteslutande av vissa företag från en skatteförmån som uppkommer med avvikelse från ett allmänt skattesystem utgör en diskriminering av dessa aktörer.⁷⁵

⁷² Punkterna 132–134 i den överklagade domen.

⁷³ Punkt 141 i den överklagade domen.

⁷⁴ Dom av den 7 november 2014, *Autogrill España/kommissionen*, T-219/10, EU:T:2014:939, och dom av den 21 december 2016, *kommissionen/World Duty Free*, C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981.

⁷⁵ Dom av den 21 december 2016, *kommissionen mot World Duty Free*, C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkterna 69–71 och där angiven rättspraxis.

172. Detta är den analysmodell som tribunalen tillämpat i den överklagade domen.⁷⁶ Den överklagade domen är således inte felaktig på den grunden att det i denna gjorts en felaktig rättstillämpning av relevant rättspraxis avseende bedömningen (*prima facie*) av selektivitet.

173. Den andra delen av den första såväl som den andra grunden för överklagandet ska således delvis inte upptas till sakprövning, delvis lämnas utan avseende.⁷⁷

4. Steg tre: fastställande av förekomsten av en motivering utifrån skattesystemets beskaffenhet

a) Parternas argument

174. Klaganden har, inom ramen för den tredje delen av den första grunden, gjort gällande att tribunalen inte tillräckligt har motiverat varför den avfärdat de argument klaganden hade framfört angående motiveringen av bestämmelsen om företagsrekonstruktion, nämligen att åtgärden i fråga säkerställer att den skatterättsliga principen om att skatt ska betalas efter betalningsförmåga efterlevs.⁷⁸

175. Kommissionen anser att tribunalens motivering är korrekt.

176. HBH har, inom ramen för den tredje delen av den andra grunden för överklagandet, gjort gällande att tribunalen har tillämpat artikel 107.1 FEUF felaktigt genom att slå fast att bestämmelsen om företagsrekonstruktion syftar till att underlätta rekonstruktion av företag i svårigheter och därmed eftersträvar ett ändamål som är främmande för skattesystemet.⁷⁹

177. Kommissionen anser att tribunalen korrekt har identifierat syftet med åtgärden i fråga på grundval av sin exklusiva behörighet att fastställa sakomständigheterna. Vad gäller argumentet avseende principen om beskattning efter betalningsförmåga är detta enligt kommissionens mening irrelevant eller felaktigt.

b) Bedömning

178. Klaganden har, inom ramen för den tredje delen av den första och den andra grunden för överklagandet, invänt mot tribunalens bedömning att syftet med bestämmelsen om företagsrekonstruktion inte var internt i förhållande till skattesystemet, det vill säga att säkerställa att beskattningen bygger på den skatskyldiges betalningsförmåga.

179. Påståendet att tribunalen gjort en felaktig rättstillämpning genom att brista i sin identifiering av syftet med åtgärden i fråga kan inte prövas i sak. Såsom gäller för referenslagstiftningens syfte är fastställandet av *syftet* med bestämmelsen om företagsrekonstruktion en sakfråga.⁸⁰ Med undantag för fall av uppenbar missuppfattning är domstolen inte behörig att överpröva en sådan bedömning. I förevarande mål framgår det inte av handlingarna att det förekommit någon sådan missuppfattning.

⁷⁶ Punkterna 140 och 141 i den överklagade domen.

⁷⁷ Eftersom talan inte ska bifallas på den andra grenen av den andra delen av den andra grunden för överklagandet är det inte nödvändigt att pröva vad kommissionen anfört om att tribunalen gått utöver parternas yrkanden.

⁷⁸ Punkterna 165 och 166 i den överklagade domen.

⁷⁹ Punkterna 158–160 och 164–170 i den överklagade domen.

⁸⁰ Se punkt 164 ovan.

180. Vad klaganden i övrigt anfört ska lämnas utan avseende. De argument som rör påstådd felaktig rättstillämpning i skälen i den överklagade domen och de som gäller bedömningen av HBH:s argument att bestämmelsen om företagsrekonstruktion är utformad för att säkerställa att skatten bestäms utifrån den skattskyldiges betalningsförmåga är något som tribunalen bedömde enbart för fullständighetens skull.

181. Jag delar med andra ord kommissionens uppfattning att klagandens argument inom ramen för den tredje delen av den första och den andra grunden för överklagandet delvis inte ska upptas till sakprövning och delvis är verkningslösa.

182. Jag drar slutsatsen att det kan vara särskilt mödosamt att rätta en skatteåtgärd på detta tredje stadium av selektivitetsbedömningen.

183. Domstolen har intagit en restriktiv hållning till frågan om motivering. En sådan kan enbart godtas när den härrör från de grundläggande eller vägledande principerna för skattesystemet. Annorlunda uttryckt kan en åtgärd som vid närmare påseende visat sig vara selektiv motiveras enbart med hänvisning till skäl som härrör från skattesystemets beskaffenhet eller allmänna systematik. Domstolen har i detta avseende gjort en åtskillnad mellan å ena sidan sådana mål som uppställts för en viss skatteordning och som ligger utanför denna ordning och å andra sidan mekanismer som utgör en del av själva skattesystemet och som är nödvändiga för att kunna uppnå sådana mål.⁸¹

184. Även om den distinktionen kan förefalla tydlig i teorin är verkligheten betydligt mer komplex.

185. För det första utgår den distinktionen från antagandet att enbart skäl som hör samman med upprätthållandet av skattebasen (det vill säga behovet av att säkerställa intäkter till statsbudgeten) får åberopas. Detta illustreras av de exempel som kommissionen angett – till exempel kan behovet att förhindra skatteflykt, behovet att beakta specifika bokföringskrav, administrativ hanterlighet och principen om skatteneutralitet liksom behovet att undvika dubbelbeskattning utgöra skäl som kan motivera en skatteåtgärd.⁸² Jag är inte övertygad om att dessa skäl kan särskiljas på ett meningsfullt sätt från andra syften som staten eftersträvar med sin beskattning. Det ska inte förbises att beskattning i dagens samhälle också är ett verktyg som staten använder för att styra beteenden. Med andra ord är skäl som enligt domstolens terminologi är interna i förhållande till skattesystemet oskiljaktigt förbundna med syften som grundas på ett vidare samhällsperspektiv. Det jag tänker på är syften såsom att bekämpa arbetslöshet, skydda miljön och säkerställa regional utveckling eller likabehandling av skattebetalarna.

186. För det andra, och än mer betydelsefullt, innebär varje skatteåtgärd som vid första påseende befunnits medföra selektiva fördelar för vissa företag att skattebasen eroderas, eftersom en selektiv skatteförmån lättar på den skattebörda som åligger vissa företag.

187. Det är därför inte förvånande att domstolen hittills, såvitt jag vet, aldrig har godtagit de skäl som medlemsstaterna åberopat inom ramen för det tredje steget av selektivitetsbedömningen. Av detta kan man dra slutsatsen att det vi har att göra med är en i praktiken icke motbevisbar utgångspunkt att skatteåtgärder som vid första påseende befunnits vara selektiva i praktiken också är det.

⁸¹ Se, till exempel, dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, punkterna 81 och 82, dom av den 8 september 2011, Paint Graphos, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 69, dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 42, och dom av den 18 juli 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 29.

⁸² För dessa och andra exempel, se kommissionens tillkännagivande, citerat ovan i punkt 138. Det följer vidare av domstolens dom i målet Paint Graphos att undvikandet av dubbelbeskattning kan anses utgöra ett skäl som är internt i förhållande till skattesystemet. Dom av den 8 september 2011, Paint Graphos, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 71.

C. Konsekvenser av bedömningen

188. Enligt artikel 61 första stycket i domstolens stadga ska domstolen upphäva tribunalens dom, om överklagandet är välgrundat. Domstolen kan själv slutligt avgöra målet, om detta är färdigt för avgörande, eller annars återförvisa målet till tribunalen.

189. Jag har föreslagit att talan ska bifallas på den första delen av den andra grunden för överklagandet. Om domstolen delar min uppfattning anser jag att domstolen bör avgöra målet slutligt.

190. Den felaktiga rättstillämpning som gjorts vid fastställandet av referenslagstiftning medför att den överklagade domen bör upphävas i den mån som klagandens talan i denna lämnats utan bifall, eftersom selektivitetsbedömningen avseende åtgärden i fråga blivit felaktig till följd av den felaktiga rättstillämpningen. Vidare ledde den felaktiga rättstillämpningen tribunalen till att slå fast att kommissionens fastställande av referenslagstiftning i det omtvistade beslutet var korrekt. Selektiviteten hos bestämmelsen om företagsrekonstruktion har därför prövats mot ett riktmärke (regeln om begränsning av möjligheten till underskottsavdrag) som jag menar är rättsligt felaktigt. Med andra ord utgår selektivitetsbedömningen i det omtvistade beslutet från felaktiga premisser. Det innebär att det beslutet också måste upphävas.

191. Skulle domstolen däremot inte dela min uppfattning i denna fråga ska hela överklagandet lämnas utan bifall.

D. Rättegångskostnader

192. Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats.

193. Om domstolen delar min bedömning beträffande överklagandet, ska kommissionen följaktligen, i enlighet med artiklarna 137, 138 och 184 i rättegångsreglerna, ersätta rättegångskostnaderna i förevarande mål, både i första instans och i målet om överklagande.

V. Förslag till avgörande

194. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen beslutar följande:

- Kommissionen anslutningsöverklagande lämnas utan bifall.
- Tribunalens dom av den 4 februari 2016 i mål T-287/11, Heitkamp BauHolding/kommissionen upphävs i den del talan lämnades utan bifall.
- Kommissionens beslut 2011/527/EU av den 26 januari 2011 om det statliga stöd C 7/10 (f.d. CP 250/09 och NN 5/10) som Tyskland beviljat genom (*Sanierungsklausel*) ogiltigförklaras.
- Kommissionen förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.