Downloaded via the EU tax law app / web

UNIONIN YLEISEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

4 päivänä helmikuuta 2016 (*)

Valtiontuet – Saksan lainsäädäntö, joka koskee tappioiden siirtämistä seuraaville verovuosille (Sanierungsklausel) – Päätös, jolla tuki todetaan sisämarkkinoille soveltumattomaksi – Kumoamiskanne – Toimi koskee erikseen – Tutkittavaksi ottaminen – Valtiontuen käsite – Valikoivuus – Verojärjestelmän luonne ja rakenne

Asiassa T 287/11,

Heitkamp BauHolding GmbH, kotipaikka Herne (Saksa), edustajanaan aluksi asianajajat W. Niemann, M. Kiera-Nöllen ja S. Geringhoff, sittemmin asianajajat Niemann, Geringhoff ja P. Dodos,

kantajana,

jota tukee

Saksan liittotasavalta, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,

väliintulijana,

vastaan

Euroopan komissio, asiamiehinään aluksi R. Lyal, T. Maxian Rusche ja M. Adam, sittemmin Lyal, Maxian Rusche ja C. Egerer,

vastaajana,

jossa vaaditaan kumoamaan Saksan myöntämästä valtiontuesta C 7/10 (ex CP 250/09 ja NN 5/10) (”KStG-lain saneerauslauseke”) 26.1.2011 annettu komission päätös 2011/527/EU (EUVL L 235, s. 26),

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja G. Berardis sekä tuomarit O. Czúcz ja A. Popescu (esittelevä tuomari),

kirjaaja: hallintovirkamies K. Andová,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 8.7.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

on antanut seuraavan

tuomion

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

Tappiontasaussääntö

1 Verovuoden aikana syntyneitä tappioita voidaan Saksassa Einkommensteuergesetzin

(tuloverolaki) 10d §:n 2 momentin nojalla kirjata seuraaville verovuosille, mikä merkitsee, että kyseiset tappiot voidaan vähentää seuraavien vuosien verotettavista tuloista (jäljempänä tappiontasaussääntö).

2 Körperschaftsteuergesetzin (yhteisöverolaki, jäljempänä KStG) 8 §:n 1 momentin mukaan tappiontasausta sovelletaan myös yhteisöveron alaisiin yrityksiin.

Tappionmenettämisääntö

3 Tappiontasausmahdollisuus johti siihen, että vain verojen välttämiseksi hankittiin ”tyhjiä kuoria” eli yhtiöitä, jotka olivat lopettaneet kaiken liiketoimintansa jokin aika sitten mutta, joilla oli vielä siirtokelpoisia tappioita (nk. Mantelkauf -operaatiot).

4 Vuonna 1997 Saksan lainsäätäjä lisäsi KStG:n 8 §:ään 4 momentin (jäljempänä vanha tappionmenettämissääntö) estääkseen tällaisten ”tyhjien kuorien” hankkimisen. Säännöksellä rajattiin tappiontasausmahdollisuus niihin yrityksiin, joissa oli oikeudellisesti ja taloudellisesti kyse samasta yrityksestä kuin se, jolle tappiot olivat aiheutuneet. Uuden säännöksen mukaan yhtiöitä ei pidetty samoina, jos yli puolet pääomayhtiön osuuksista oli siirretty ja jos tämä yhtiö jatkoi toimintaansa tai aloitti sen uudelleen pääosin uudella käyttöpääomalla.

5 Vanhassa tappionmenettämissäännössä oli kuitenkin säädetty yhdestä poikkeuksesta, joka oli otettu KStG:n 8 §:n 4 momentin kolmanteen virkkeeseen ja jonka mukaan kyse oli taloudellisesti samasta yrityksestä, eikä tappionmenettämissääntöä sovellettu, kun hankinnan kohteena olevaa yhtiötä tervehdytettiin. Tilanne oli tämä kahdessa tapauksessa: yhtäältä silloin, kun uudella käyttöpääomalla ainoastaan tervehdytettiin liiketoimintaa, jonka tappioiden vähentämisestä oli kyse, ja kun tämän yrityksen liiketoimintaa jatkettiin samassa laajuudessa seuraavan viiden vuoden ajan ja toisaalta silloin, kun käyttöpääomaan sijoittamisen sijasta hankinnan suorittanut yritys kattoi tappiollisessa yrityksessä syntyneet tappiot.

6 Vuonna 2008 annetulla Unternehmensteuerreformgesetzillä (yritysten verotuksen uudistamisesta annettu laki) kumottiin vanha tappionmenettämissääntö ja lisättiin KStG:hen uusi 8c §:n 1 momentti (jäljempänä tappionmenettämissääntö). Tällä säännöksellä rajoitetaan tappioiden tasausmahdollisuutta tapauksissa, joissa hankinnan kohteena oli ainakin 25 prosenttia yhtiön osuuksista (jäljempänä ”haitallinen omistusosuuden hankinta”). Uudessa säännöksessä säädetään tarkemmin sanoen ensiksikin, että jos hankintaa seuraavien viiden vuoden aikana siirretään yli 25 mutta alle 50 prosenttia yhtiön osakepääomasta, jäsen-, omistus- tai äänioikeuksista, käyttämättömistä tappioista menetetään omistusrakenteen muutosta vastaava prosentuaalinen osuus ja että käyttämättömiä tappioita ei voida enää vähentää, jos yli 50 prosenttia yhtiön osakepääomasta, jäsen-, omistus- tai äänioikeuksista siirtyy hankinnan suorittaneelle.

7 Uuteen tappionmenettämissääntöön ei ollut alun perin minkäänlaisia poikkeuksia. Veroviranomaisilla oli kuitenkin tilanteessa, jossa oli kyse vaikeuksissa olevien yritysten tervehdyttämiseen tähtäävästä «haitallisesta omistusosuuden hankinnasta”, mahdollisuus myöntää verovapautuksia yritysten tervehdyttämisestä 27.3.2002 annetun, Saksan valtiovarainministeriön asetuksen (jäljempänä saneerausasetus) mukaisesti kohtuullisuussyistä.

Saneerauslauseke

8 Saksan liittohallitus teki syyskuussa 2007 Bundestagille (Saksan liittoparlamentin alahuone) esityksen nk. MoRaKG-laiksi pääomasijoituksia koskevien yleisten ehtojen uudistamisesta, jossa säädettiin muun muassa poikkeuksesta tappionmenettämissääntöön.

9 Lakiesitys ilmoitettiin Euroopan komissiolle SEUT 108 artiklan 3 kohdan nojalla, minkä jälkeen tämä kielsi suunnitellun poikkeuksen katsomalla sen sisämarkkinoille soveltumattomaksi valtiontueksi 30.9.2009 antamallaan päätöksellä tukijärjestelmästä C 2/09 (ex N 221/08 ja N 413/08), jonka Saksa aikoo toteuttaa pääomasijoituksia koskevien yleisten ehtojen uudistamiseksi (EUVL 2010, L 6, s. 32).

10 KStG:hen lisättiin vuonna 2009 annetulla Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherungilla (sairausvakuutuksesta kansalaisten verorasituksen keventämiseksi annettu laki) 8c §:n 1a momentti (jäljempänä saneerauslauseke tai riidanalainen toimenpide), jonka mukaan tappiontasaus oli edelleen mahdollista, jos vaikeuksissa oleva yritys hankittiin sen tervehdyttämiseksi. Lausekkeen mukaan yritys voi tasata tappiot myös silloin, kun kyse on ”haitallisesta omistusosuuden hankinnasta”, jos:

a) osuuksien hankinnan tarkoituksena on yrityksen tervehdyttäminen.

b) yritys on hankintahetkellä maksukyvytön tai ylivelkaantunut tai sitä uhkaa maksukyvyttömyys tai ylivelkaantuminen.

c) liiketoiminnan perusrakenteet säilytetään, mikä edellyttää, että

– yritys noudattaa yrityskohtaista työehtosopimusta, jossa on määrätty työpaikkojen säilyttämisestä

– tai 80 prosenttia työpaikoista (arvioituna keskimääräisten vuotuisten palkkamenojen perusteella) säilytetään ensimmäiset viisi vuotta omistusosuuden hankinnan jälkeen

– tai hankintaa seuraavien 12 kuukauden aikana yrityksen käyttöpääomaa lisätään huomattavasti tai kuoletetaan velkoja, joilla on edelleen taloudellista arvoa; käyttöpääoman lisäys on huomattava, jos se on vähintään 25 prosenttia edellisen tilikauden varoista; kaikki pääomayhtiön suorittamat maksut kolmen ensimmäisen vuoden aikana uuden käyttöpääoman lisäyksestä pienentävät uuden käyttöpääoman arvoa

d) yritys ei vaihda toimialaa omistusosuuden hankintaa seuraavien viiden vuoden aikana.

e) yritys ei ollut lopettanut liiketoimintaansa omistusosuuden hankintahetkellä.

11 Saneerauslauseke tuli voimaan 10.7.2009 taannehtivin vaikutuksin tappionmenettämissäännön voimaantulopäivästä 1.1.2008 alkaen.

Piileviä varauksia ja yritysryhmiä koskevat lausekkeet

12 Vuonna 2009 annetulla Wachstumsbeschleunigungsgesetzillä (talouskasvun nopeuttamisesta annettu laki) otettiin 1.1.2010 alkaen käyttöön kaksi uutta poikkeusta tappionmenettämissäännöstä, yhtäältä KStG:n 8c §:n 1 momentin viides virke (jäljempänä yritysryhmälauseke) ja toisaalta sen 8c §:n 1 momentin kuudes virke (jäljempänä piileviä varauksia koskeva lauseke).

13 Yritysryhmälausekkeessa säädetään, että tappiontasaus on edelleen mahdollista kaikkien sellaisten uudelleenjärjestelyjen osalta, jotka on toteutettu kaikilta osin yritysryhmässä, jonka johdossa on yksi henkilö tai yhtiö, joka omistaa sen osakkeista 100 prosenttia.

14 Piileviä varauksia koskevassa lausekkeessa säädetään, että tappiontasaus on mahdollista, jos haitallisen omistusosuuden hankintahetkellä tappiot vastasivat yhtiön käyttöpääoman piileviä

varauksia, kun piilevät varaukset ymmärretään oman pääoman – sellaisena kuin se käy kokonaisuutena ilmi verotusta varten määritetystä tuloksesta – ja omaa pääomaa vastaavien yhtiön osakkeiden arvon välisenä erotuksena.

Asian tosiseikat

15 Kantaja, Heitkamp BauHolding GmbH -niminen yhtiö oli vuodesta 2008 alkaen ollut vaarassa tulla maksukyvyttömäksi ja tarvitsi tervehdyttämistä.

16 Kantajan emoyhtiö Heitkamp KG osti 20.2.2009 kantajan osakkeita sulauttaakseen nämä kaksi yhtiötä.

17 Operaation toteutuspäivänä kantaja täytti saneerauslausekkeen soveltamisedellytykset, kuten Finanzamt Hernen (Hernen verohallinto) 11.11.2009 antamasta sitovasta ennakkopäätöksestä (jäljempänä sitova ennakkopäätös) käy ilmi.

18 Kantaja oli lisäksi saanut veroviranomaisilta 29.4.2010 verotuspäätöksen verovuoden 2009 yhteisöverotuksessa maksettavista ennakoista, jossa oli otettu huomioon saneerauslausekkeen nojalla tasatut tappiot.

19 Sen jälkeen kun komissio oli tehnyt päätöksen muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisesta (ks. jäljempänä 25 kohta), Saksan valtiovarainministeriö määräsi 30.4.2010 laatimassaan kirjeessä saneerauslausekkeen soveltamisen lopetettavaksi.

20 Veroennakoista 29.4.2010 tehty verotuspäätös korvattiin näin 27.12.2010 annetulla uudella päätöksellä verovuoden 2009 yhteisöverotuksessa maksettavista ennakoista, jossa ei otettu huomioon saneerauslauseketta. Kantaja sai tammikuussa 2011 päätöksen yhteisöverotuksessa maksettavista ennakoista tai muista veroista ja maksuista, jossa saneerauslauseke oli myös sivuutettu.

21 Kantaja sai 1.4.2011 verovuoden 2009 yhteisöverotusta ja yhtiöiltä kannettavaa kunnallisveroa (Gewerbesteuer) koskevan verotuspäätöksen. Saneerauslausekkeen soveltamatta jättämisen johdosta kantaja ei kyennyt tasaamaan sillä 31.12.2008 jäljellä olevia tappioita.

22 Verohallinto peruutti antamansa sitovan ennakkopäätöksen 19.4.2011.

23 Saksan liittotasavalta ilmoitti 22.7.2011 komissiolle riidanalaisen päätöksen määräysten (ks. jäljempänä 34 kohta) mukaisesti luettelon yrityksistä, joihin riidanalaista toimenpidettä oli sovellettu. Kantajan nimi mainitaan niiden yritysten joukossa, joiden osalta saneerauslausekkeen soveltamisesta annetut sitovat ennakkopäätökset oli peruutettu.

24 Kantaja valitti ennakoista tehdyistä päätöksistä ja muista verotuspäätöksistä veroviranomaisille ja toimivaltaisille tuomioistuimille. Finanzgericht Münster (Münsterin vero-oikeus) määräsi 1.8.2011 mainittujen päätösten täytäntöönpanon lykättäväksi.

Hallinnollinen menettely

25 Komissio pyysi 5.8.2009 ja 30.9.2009 päiväämillään kirjeillä Saksan liittotasavallalta tietoja KStG:n 8c §:stä. Saksan viranomaiset vastasivat pyyntöön 20.8. ja 5.11.2009 päiväämillään kirjeillä. Komissio aloitti 24.2.2010 tekemällään päätöksellä SEUT 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun muodollisen tutkintamenettelyn valtiontuesta C 7/10 (ex NN5/10) (EUVL C 90, s. 8; jäljempänä päätös menettelyn aloittamisesta).

26 Komission päätös menettelyn aloittamisesta julkaistiin Euroopan unionin virallisessa

lehdessä 8.4.2010 ja asian osapuolia kehotettiin esittämään huomautuksensa. Saksan viranomaiset vastasivat kehotukseen 9.4.2010 päiväämällään kirjeellä.

27 Komission yksiköt ja Saksan liittotasavallan edustajat tapasivat 9.4. ja 3.6.2010 pidetyissä kahdessa kokouksessa. Saksan liittotasavalta toimitti 2.7.2010 komissiolle lisätietoja. Komissio ei saanut huomautuksia asian muilta osapuolilta.

Riidanalainen päätös

28 Komissio antoi Saksan myöntämästä valtiontuesta C 7/10 (ex CP 250/09 ja NN 5/10) (”KStG-lain saneerauslauseke”) 26.1.2011 päätöksen 2011/527/EU (EUVL L 235, s. 26; jäljempänä riidanalainen päätös).

29 Komissio luonnehti ensin saneerauslausekkeen valtiontueksi.

30 Ensimmäiseksi komissio toi esiin sen, että Saksan hallituksen yrityksille myöntämä mahdollisuus keventää yhteisöverorasitustaan tappiontasauksilla johti valtion verotulojen menetyksiin, se oli siis myönnetty valtion varoista. Komissio totesi lisäksi, että tuki myönnettiin lain nojalla ja että näin ollen valtio vastasi siitä.

31 Toiseksi komissio katsoi, että saneerauslausekkeella otettiin käyttöön poikkeus pääsäännöstä, jossa vahvistettiin käyttämättä jääneiden tappioiden menettäminen yhtiöissä, joissa omistusrakennetta oli muutettu. Lauseke oli näin omiaan antamaan sellaisen valikoivan edun sen soveltamisedellytykset täyttäville yrityksille, jota ei voitu oikeuttaa järjestelmän luonteella eikä sen yleisellä rakenteella. Näin oli komission mukaan siksi, että saneerauslausekkeella pyrittiin ratkaisemaan talous- ja rahoituskriisistä johtuvia ongelmia, sen tavoite oli verotusjärjestelmän ulkopuolinen.

32 Kolmanneksi komissio totesi, että saneerauslauseketta sovellettiin kaikilla Saksan talouden aloilla, jotka olivat lähes kaikki mukana kilpailulle avoimilla markkinoilla, joilla käytiin jäsenvaltioiden välistä kauppaa. Toimenpide oli näin olla omiaan vaikuttamaan unionin sisäiseen kauppaan ja vääristämään kilpailua tai uhkaamaan vääristää sitä. Koska lisäksi kaikki toimenpiteestä mahdollisesti hyötyvät yritykset olivat valtiontuesta vaikeuksissa olevien yritysten pelastamiseksi ja rakenneuudistukseksi annetuissa yhteisön suuntaviivoissa (EUVL 2004, C 244, s. 2) tarkoitettuja vaikeuksissa olevia yrityksiä, mikään niistä ei kuulunut [EY] 87 ja [EY] 88 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen 15.12.2006 annetun komission asetuksen (EY) N:o 1998/2006 (EVYL 378, s. 5) soveltamisalaan.

33 Tämän jälkeen komissio tarkasteli sitä, voitiinko toimenpidettä pitää sisämarkkinoille soveltuvana ja katsoi, että tietyille tuensaajille voidaan myöntää rajallinen määrä tukea sisämarkkinoille soveltuvana, jos tuki täyttää komission valtiontukitoimenpiteille rahoituksen saatavuuden turvaamiseksi tämänhetkisessä finanssi- ja talouskriisissä vahvistettujen tilapäisten puitteiden (EUVL 2009, C 83, s. 1) nojalla hyväksymän saksalaisen tukiohjelman kaikki edellytykset. Komissio totesi sitä vastoin, ettei saneerauslauseketta voitu pitää sisämarkkinoille soveltuvana valtiontuesta vaikeuksissa olevien yritysten pelastamiseksi ja rakenneuudistukseksi annettujen suuntaviivojen, alueellisia valtiontukia vuosille 2007–2013 koskevien suuntaviivojen (EUVL 2006, C 54, s. 13), valtiontuesta ympäristösuojelulle annettujen yhteisön suuntaviivojen (EUVL 2008, C 82, s. 1) perusteella eikä SEUT 107 artiklan 3 kohdan kannalta arvioituna.

34 Lopuksi komissio määräsi Saksan liittotasavallan toteuttamaan kaikki tuensaajille sääntöjenvastaisesti myönnetyn tuen takaisin perimisen edellyttämät toimenpiteet. Lisäksi Saksan liittotasavallan piti laatia luettelo yrityksistä, jotka olivat saaneet tukea 1.1.2008 alkaen. Komissio määräsi lisäksi, että yhteisöveron vuosittainen maksupäivä oli katsottava päiväksi, jona kyseessä

oleva tuki oli annettu edunsaajien käyttöön ja että takaisinperittävän tuen määrä oli laskettava kyseessä olevien yritysten veroilmoitusten perusteella. Komission mukaan tuen määrä saatiin vähentämällä verosta, joka olisi pitänyt maksaa, ellei saneerauslauseketta olisi sovellettu, vero, joka oli todellisuudessa maksettu mainitun lausekkeen soveltamisen jälkeen.

35 Riidanalaisen päätöksen päätösosan sanamuoto on seuraava:

”1 artikla

[KStG:n] 8 c §:n 1 a momentin nojalla [sääntöjenvastaisesti] hyväksytty valtiontukiohjelma, jonka Saksa on pannut täytäntöön SEUT [– –] 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, ei sovellu sisämarkkinoille.

2 artikla

Edellä 1 artiklassa tarkoitetun ohjelman nojalla myönnetyt yksittäiset tuet soveltuvat sisämarkkinoille 107 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla tilapäisten puitteiden tulkinnan mukaan edellyttäen, että tuen määrä ei ole yli 500 000 euroa, tuensaaja ei ollut vaikeuksissa oleva yritys 1.7.2008 ja kaikki muut tilapäisten puitteiden 4.2.2 kohdassa [ja Saksan tukijärjestelmän hyväksymisestä annetussa päätöksessä] asetetut edellytykset täyttyvät.

3 artikla

Edellä 1 artiklassa tarkoitetun ohjelman nojalla myönnetyt yksittäiset tuet, jotka täyttivät myöntämisajankohtanaan sellaisen tukiohjelman edellytykset, jonka komissio on hyväksynyt muun oikeusperustan kuin [tiettyjen tukimuotojen toteamisesta yhteismarkkinoille soveltuviksi [EY] 87 ja [EY] 88 artiklan mukaisesti (yleinen ryhmäpoikkeusasetus) 6.8.2008 annetun komission asetuksen (EY) N:o 800/2008 (EUVL L 214, s. 3)], alueellista tukea koskevien suuntaviivojen tai tutkimus- ja kehitystyöhön sekä innovaatiotoimintaan myönnettävää valtiontukea koskevien yhteisön puitteiden (EUVL C 323, 30.12.2006, s. 1)] nojalla ja jonka ulkopuolelle ei jätetä vaikeuksissa olevia yrityksiä [mahdollisina tuensaajina], soveltuvat sisämarkkinoille kyseisenlaiseen tukeen sovellettavaan tuen enimmäismäärään asti.

4 artikla

1. Saksan on poistettava 1 artiklassa tarkoitettu tukiohjelma.

2. Saksan on perittävä 1 artiklassa tarkoitetun ohjelman nojalla myönnetyt sisämarkkinoille soveltumattomat tuet takaisin tuensaajilta.

[– –]

6 artikla

1. Saksan on toimitettava kahden kuukauden kuluessa tämän päätöksen tiedoksiantamisesta komissiolle seuraavat tiedot[:]

a) luettelo edunsaajista, jotka ovat saaneet tukea 1 artiklassa tarkoitetun ohjelman nojalla ja kunkin niistä ohjelman nojalla saaman tuen kokonaismäärä,

[– –]”

Oikeudenkäynti ja asianosaisten vaatimukset

36 Kantaja nosti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 6.6.2011 toimittamallaan

kannekirjelmällä nyt käsiteltävän kanteen.

37 Komissio esitti 2.5.1991 vahvistetun unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 114 artiklassa tarkoitetun oikeudenkäyntiväitteen unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 16.9.2012 toimittamallaan erillisellä asiakirjalla. Kantaja esitti 20.10.2012 tätä väitettä koskevat huomautuksensa.

38 Unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 29.8.2012 jättämällään väliintulohakemuksella Saksan liittotasavalta pyysi saada osallistua oikeudenkäyntiin esillä olevassa asiassa tukeakseen kantajan vaatimuksia. Unionin yleisen tuomioistuimen toisen jaoston puheenjohtaja hyväksyi väliintulohakemuksen 5.10.2012 antamallaan määräyksellä. Saksan liittotasavalta toimitti väliintulokirjelmänsä, jossa puututaan ainoastaan asian tutkittavaksi ottamisen edellytyksiin, ja muut osapuolet tätä koskevat huomautuksensa asetetuissa määräajoissa.

39 Unionin yleisen tuomioistuimen jaostojen kokoonpanoa on muutettu, minkä vuoksi esittelevä tuomari määrättiin kahdeksanteen jaostoon, jonka käsiteltäväksi esillä oleva asia tämän jälkeen siirrettiin.

40 Kahdeksannen jaoston puheenjohtaja määräsi 30.1.2012 kantajan pyynnöstä asian käsittelyä lykättäväksi 4.9.2012 saakka.

41 Unionin yleisen tuomioistuimen jaostojen kokoonpanoa muutettiin, minkä vuoksi esittelevä tuomari määrättiin yhdeksänteen jaostoon, jonka käsiteltäväksi esillä oleva asia tämän jälkeen siirrettiin.

42 Oikeudenkäyntiväite siirrettiin ratkaistavaksi yhdessä pääasian kanssa 21.5.2014 annetulla unionin yleisen tuomioistuimen (yhdeksäs jaosto) määräyksellä 2.5.1991 vahvistetun unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 114 artiklan 4 kohdan mukaisesti.

43 Komissio toimitti vastineensa 3.7.2014. Kantaja toimitti vastauksensa 15.8.2014 ja komissio 13.12.2014.

44 Saksan liittotasavalta toimitti väliintulokirjelmänsä 21.8.2014 ja muut osapuolet sitä koskevat huomautuksensa asetetuissa määräajoissa.

45 Unionin yleinen tuomioistuin (yhdeksäs jaosto) esitti 2.5.1991 vahvistetun työjärjestyksensä 64 artiklassa tarkoitettujen prosessinjohtotoimien puitteissa 19.5.2015 osapuolille kirjallisia kysymyksiä, joihin nämä vastasivat asetetussa määräajassa.

46 Osapuolten suulliset lausumat ja niiden unionin yleisen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin antamat vastaukset kuultiin 8.7.2015 pidetyssä istunnossa.

47 Kantaja, jota väliintulijana tukee Saksan liittotasavalta, vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin:

– hylkää komission esittämän oikeudenkäyntiväitteen

– kumoaa riidanalaisen päätöksen ja

– velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

48 Komissio vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin

– jättää kanteen tutkimatta tai toissijaisesti hylkää sen perusteettomana

– velvoittaa kantajan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Oikeudellinen arviointi

Kanteen tutkittavaksi ottaminen

49 Oikeudenkäyntiväitteensä tueksi komissio esittää, että kanne on jätettävä tutkimatta, koska kantaja ei ole esittänyt näyttöä SEUT 263 artiklan neljännessä kohdassa vahvistettujen edellytysten täyttymisestä eikä tarpeestaan oikeussuojaan.

SEUT 263 artiklan neljännessä kohdassa tarkoitettu asiavaltuus

50 Komissio kiistää kantajan asiavaltuuden esittämällä ensin, ettei riidanalainen päätös koske tätä erikseen.

51 Komissio esittää, ettei kantaja ole niiden yksittäisten tukien tosiasiallinen edunsaaja, jotka on myönnetty saneerauslausekkeen nojalla ja jotka komissio on määrännyt perittäviksi takaisin. Näin on komission mukaan siksi, että verovelasta tulee oikeudellisesti velvoittava Saksan verolain 155 §:n 1 momentin mukaan vasta tehdyllä verotuspäätöksellä.

52 Koska verotuspäätöstä, jolla kantajan verovelka olisi vahvistettu riidanalaisen toimenpiteen mukaisesti, ei ole tehty, kantaja ei voi perustaa veroennakoista tehtyihin päätöksiin eikä sitoviin ennakkopäätöksiin sitä, että päätös koskee sitä erikseen. Se ei voi komission mukaan myöskään pätevästi vedota SEUT 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun asianosaisasemaan. Komissio pitää tässä yhteydessä toisistaan erillään veron syntymisen ja sen erääntymisen maksettavaksi ja esittää, että vain sellainen verotuspäätös, jossa verovelan alentaminen olisi todettu oikeudellisesti velvoittavalla tavalla, olisi osoittanut toimenpiteen koskevan kantajaa erikseen.

53 Riidanalaisessa päätöksessä ei näin ollen määrätä kantajalle jo myönnetyn tuen palauttamisesta vaan velvoitetaan valtion viranomaiset tekemään verotuspäätöksissä ratkaisut, joita tukijärjestelmän soveltumattomuus sisämarkkinoille edellyttää. Verotuspäätöksistä voidaan valittaa kansallisiin tuomioistuimiin, kuten käsiteltävässä asiassa onkin tehty, ja Finanzgericht on määrännyt kyseessä olevien verotuspäätösten täytäntöönpanon lykättäväksi.

54 Toiseksi komissio korostaa, että kanne ei täytä tutkittavaksi ottamisen edellytyksiä myöskään SEUT 263 artiklan neljännessä kohdassa olevan kolmannen vaihtoehdon perusteella, koska riidanalainen päätös edellyttää täytäntöönpanotoimia eli verotuspäätöksen tekemistä.

55 Kantaja väittää Saksan liittotasavallan tukemana, että kanne täyttää tutkittavaksi ottamisen edellytykset.

56 SEUT 263 artiklan neljännen kohdan mukaan ”luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö voi – – nostaa kanteen hänelle osoitetusta säädöksestä tai säädöksestä, joka koskee häntä suoraan ja erikseen, sekä sääntelytoimesta, joka koskee häntä suoraan ja joka ei edellytä täytäntöönpanotoimenpiteitä.”

57 Ennen muuta on huomattava, ettei riidanalaista päätöstä ole osoitettu kantajalle, vaan sen ainoana adressaattina on Saksan liittotasavalta.

58 On myös tuotava esiin se, että koska Saksan liittotasavalta velvoitetaan riidanalaisen päätöksen 4 artiklassa kumoamaan päätöksen 1 artiklassa mainittu tuki ja perimään se takaisin

tuensaajilta, päätöksen on katsottava koskevan kantajaa suoraan. Näin on siksi, että oikeuskäytännössä vahvistetut kriteerit siitä, milloin päätös koskee suoraan eli yhtäältä se, että kyseessä olevalla toimella on välittömiä vaikutuksia kantajan oikeusasemaan, ja toisaalta se, ettei toimi jätä niille, joille se on osoitettu ja joiden tehtävänä on sen täytäntöönpano, minkäänlaista harkintavaltaa, täyttyvät käsiteltävässä asiassa (ks. vastaavasti tuomio 17.9.2009, komissio v. Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, Kok., EU:C:2009:556, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Komissio ei olekaan millään tavoin vastustanut tätä.

59 Koska on vahvistettu se, että päätös koskee kantajaa suoraan, on selvitettävä, koskeeko riidanalainen päätös kantajaa myös erikseen, ja ilman että olisi tarpeen selvittää, jos näin on, onko riidanalainen päätös sääntelytoimi, joka ei edellytä täytäntöönpanotoimenpiteitä.

60 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan muut kuin ne, joille päätös on osoitettu, eivät voi väittää päätöksen koskevan niitä erikseen, ellei päätös vaikuta niiden oikeudelliseen asemaan tiettyjen niille tunnusomaisten erityispiirteiden tai sellaisen tosiasiallisen tilanteen takia, jonka perusteella nämä oikeussubjektit erottuvat kaikista muista ja ne voidaan yksilöidä samalla tavalla kuin se, jolle päätös on osoitettu (tuomio 15.7.1963, Plaumann v. komissio, 25/62, Kok., EU:C:1963:17, s. 223; tuomio 9.6.2011, Comitato ”Venezia vuole vivere” ym. v. komissio, C-71/09 P, C-73/09 P et C 76/09 P, Kok., EU:C:2011:368, 52 kohta ja tuomio 19.12.2013, Telefónica v. komissio, C- 274/12 P, Kok., EU:C:2013:852, 46 kohta).

61 Yrityksen kannetta sellaisen toimialakohtaisen tuen kieltämisestä tehdyn komission päätöksen kumoamiseksi, joka koskee tätä yritystä vain siksi, että yritys toimii kysymyksessä olevalla alalla ja voisi olla kyseisen järjestelmän mahdollinen edunsaaja, ei näin ollen lähtökohtaisesti voida ottaa tutkittavaksi. Tällainen päätös on nimittäin kantajana olevan yrityksen kannalta yleisesti sovellettava toimenpide, jota sovelletaan objektiivisesti määriteltyihin tilanteisiin ja jonka oikeusvaikutukset kohdistuvat yleisesti ja abstraktisti määriteltyyn henkilöryhmään (ks. tuomio 29.4.2004, Italia v. komissio, C-298/00 P, Kok., EU:C:2004:240, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 11.6.2009, Acegas v. komissio, T-309/02, Kok., EU:T:2009:192, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tältä kannalta tarkastellen mahdollisuus vaihtelevalla täsmällisyydellä määritellä niiden oikeussubjektien lukumäärä, joihin tiettyä toimenpidettä sovelletaan tiettynä ajankohtana, tai jopa nimetä nämä oikeussubjektit, ei millään tavoin merkitse, että kyseisen toimenpiteen olisi katsottava koskevan näitä oikeussubjekteja erikseen, jos tällainen soveltaminen perustuu kyseisessä toimenpiteessä määriteltyyn objektiiviseen oikeudelliseen tai tosiasialliseen tilanteeseen (edellä 60 kohdassa mainittu tuomio Telefónica v. komissio, EU:C:2013:852, 47 kohta).

62 Jos päätös sitä vastoin vaikuttaa sellaiseen henkilöryhmään, jonka jäsenet oli toimenpiteen toteuttamishetkellä yksilöity tai ne olivat yksilöitävissä ryhmän jäsenille ominaisten kriteerien perusteella, toimenpide voi koskea niitä erikseen taloudellisten toimijoiden rajoitetun ryhmän jäseninä (tuomio 17.1.1985, Piraiki-Patraiki ym. v. komissio, 11/82, Kok., EU:C:1985:18, 31 kohta; tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, Kok., EU:C:2006:416, 60 kohta ja edellä 58 kohdassa mainittu tuomio komissio v. Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, 54–57 kohta).

63 Sitä, koskeeko riidanalainen päätös kantajaa erikseen sen tosiasiallisen ja oikeudellisen tilanteen kannalta arvioituna, on tarkasteltava tämän oikeuskäytännön valossa.

64 Aluksi on torjuttava kantajan väite siitä, että SEUT 108 artiklan 2 kohdassa käytetty käsite ”se, jota asia koskee”, voisi antaa sille erityisaseman, joka merkitsisi sitä, että päätös koskee sitä erikseen, jo siitäkin syystä, ettei kantaja ole käyttänyt tähän perustuvia menettelyllisiä oikeuksia, kuten esittänyt huomautuksiaan muodollisessa tutkintamenettelyssä (ks. vastaavasti tuomio 13.12.2005, komissio v. Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, Kok.,

EU:C:2005:761, 37 kohta).

65 Edellä 54 kohdassa mainitussa tuomiossa Plaumann (EU:C:1963:17) tarkoitetun erikseen koskemisen osalta on huomattava, että kantajan tosiasiallinen ja oikeudellinen tilanne on sille ominaisilta erityispiirteiltään seuraavanlainen.

66 Ensiksikin on niin, että verovuoden 2009 päättyessä eli ennen komission aloittaman menettelyn vireilletuloa kantajalla oli Saksan lainsäädännön nojalla oikeus tappioiden tasaamiseen siitä syystä, että saneerauslausekkeessa vahvistetut edellytykset täyttyivät.

67 Toiseksi on mainittava, että kantajalle oli vuonna 2009 syntynyt veronalaista tuloa, josta se oli vähentänyt saneerauslausekkeen nojalla siirtämänsä tappiot.

68 Saksan veroviranomaiset olivat vahvistaneet nämä seikat sitovalla ennakkopäätöksellä ja vuoden 2009 yhteisöverotuksessa maksettavista ennakoista tehdyllä päätöksellä, jossa otettiin huomioon saneerauslausekkeen nojalla tasatut tappiot (ks. edellä 17 ja 18 kohta). Se, että kantaja oli saanut sitovan ennakkopäätöksen johti lisäksi siihen, että sen nimi tuli myöhemmin merkityksi luetteloon, jonka Saksan viranomaiset toimittivat komissiolle riidanalaisen päätöksen 6 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti.

69 Saksan lainsäädännön mukaan oli siis varmaa, että kantajalle olisi verovuoden 2009 päättyessä syntynyt verosäästö, jonka suuruuden se oli sitä paitsi itsekin kykenevä tarkasti määrittämään. Koska Saksan viranomaisilla ei ollut minkäänlaista harkintavaraa riidanalaisen toimenpiteen soveltamisen osalta, kyseisen verosäästön toteutuminen sitä kautta, että veroa maksettiin vähemmän, oli verojärjestelmän yksityiskohtaisten soveltamisääntöjen mukaan nimittäin vain ajan kysymys. Kantajalle oli siis muodostunut Saksan viranomaisten ennen menettelyn aloittamispäätöksen tekemistä ja riidanalaisen päätöksen antamista vahvistama oikeus kyseiseen verosäästöön, joka olisi toteutunut, ellei mainittuja päätöksiä olisi tehty ja annettu, verotuspäätöksellä, jolla tappiontasaus ja sen kirjaaminen tämän jälkeen kantajan taseeseen olisi hyväksytty. Verosäästö oli tästä syystä helposti niin Saksan veroviranomaisten kuin komissionkin yksilöitävissä.

70 Kantajaa ei näin ollen voida pitää yrityksenä, jota riidanalainen päätös koskee siksi, että se kuuluu kyseessä olevalle toimialalle ja että se on mahdollinen edunsaaja, vaan sen on katsottava kuuluvan sellaisten taloudellisten toimijoiden suljettuun ryhmään, jotka oli yksilöity tai jotka olivat ainakin helposti yksilöitävissä riidanalaisen päätöksen antamishetkellä edellä 54 kohdassa mainitussa tuomiossa Plaumann v. komissio (EU:C:1963:17) tarkoitetulla tavalla (ks. analogisesti myös edellä 62 kohdassa mainittu tuomio Belgia ja Forum 187 v. komissio, EU:C:2006:416, 63 kohta; edellä 60 kohdassa mainittu tuomio komissio v. Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556,57 kohta; edellä 60 kohdassa mainittu tuomio Comitato ”Venezia vuole vivere” ym. v. komissio, EU:C:2011:368, 56 kohta; tuomio 27.2.2014, Stichting Woonpunt ym. v. komissio, C-132/12 P, Kok., EU:C:2014:100, 59–61 kohta ja tuomio 27.2.2014, Stichting Woonlinie ym. v. komissio, C-133/12 P, Kok., EU:C:2014:105, 46–48).

71 Tätä päätelmää ei kyseenalaista se, että Saksan viranomaiset toteuttivat menettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen ja riidanalaisen päätöksen jälkeen toimenpiteitä, joilla on tähdätty saneerauslausekkeen jättämiseen soveltamatta, kuten sitovan ennakkopäätöksen peruuttaminen ja sen verovuotta 2009 koskevan yhteisöverotuspäätöksen tekeminen, jossa ei enää otettu huomioon saneerauslausekkeen nojalla tasattuja tappioita (ks. edellä 21 kohta).

72 Saksan viranomaiset päättivät nimittäin keskeyttää saneerauslausekkeen soveltamisen sitä kuitenkaan kumoamatta ja antaa verotuspäätöksen sitä soveltamatta nimenomaisesti menettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen ja riidanalaisen päätöksen noudattamiseksi. Tutkittaessa

sellaisen kanteen tutkittavaksi ottamisen edellytyksiä, jolla on riitautettu päätös, jossa komissio on katsonut riidanalaisen toimen valtiontueksi ja todennut sen sisämarkkinoille soveltumattomaksi, komissio ei näin ollen voi saada etua siitä, että Saksan viranomaiset ovat välittömästi toteuttaneet kaikki toimenpiteet huolehtiakseen päätöksen noudattamisesta sitä vastaan mahdollisesti nostetun kanteen ratkaisua odotettaessa.

73 Tätä päätelmää ei kyseenalaista myöskään oikeuskäytäntö, johon komissio on kirjelmissään ja istunnossa viitannut ja josta mainittakoon muun muassa edellä 60 kohdassa mainittu tuomio Telefónica v. komissio (C-274/12 P, EU:C:2013:852), tuomio 11.6.2009, AMGA v. komissio (T-300/02, Kok., EU:T:2009:190), edellä 61 kohdassa mainittu tuomio Acegas v. komissio (EU:T:2009:192) ja tuomio 8.3.2012, Iberdrola v. komissio (T-221/10, Kok., EU:T:2012:112).

74 Mainituissa asioissa kyseessä olleet tosiseikat eivät näet ole rinnastettavissa tosiseikkoihin, joista on kyse käsiteltävässä asiassa, jossa on todettu, että kantajalle oli muodostunut Saksan verolainsäädännön ominaispiirteiden vuoksi oikeus verosäästöön, jonka Saksan veroviranomaiset olivat vahvistaneet (ks. edellä 68 kohta), koska tämä erottaa kantajan muista toimijoista, joita asia koskee ainoastaan riidanalaisen toimen potentiaalisina edunsaajina (ks. vastaavasti edellä 52 kohdassa mainittu tuomio komissio v. Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, 55 kohta).

75 Edellä 69 kohdassa tehtyyn päätelmään ei myöskään vaikuta komission väite, jonka mukaan vain valtion varoista myönnetty etu voisi olla osoituksensa siitä, että päätös koskee kantajaa erikseen, ja jonka mukaan valtiolle ei olisi koitunut taloudellista rasitusta ennen kuin veronalennus olisi todettu verotuspäätöksellä.

76 On näet muistettava, että seikat, joille SEUT 263 artiklan neljännessä kohdassa tarkoitetun erikseen koskemisen katsotaan oikeuskäytännössä perustuvan (ks. edellä 60–62 kohta), eivät välttämättä ole samat kuin ne, joista valtiontuen katsotaan muodostuvan SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaan (ks. analogisesti edellä 60 kohdassa mainittu tuomio ”Comitato Venezia vuole vivere” ym. v. komissio, EU:C:2011:368, 56, 63 ja 64 kohta). Edellä 60 kohdassa mainitun tuomion Plaumann v. komissio (EU:C:1963:17, s. 223) mukaan päätös koskee muuta oikeussubjektia, kuin sitä, jolle se on osoitettu, erikseen, jos päätös vaikuttaa siihen tiettyjen sille tunnusomaisten erityispiirteiden tai sellaisen tosiasiallisen tilanteen vuoksi, jonka perusteella se erottuu kaikista muista, ja jos se näin kuluu taloudellisten toimijoiden rajattuun ryhmään.

77 Käsiteltävässä asiassa on kuitenkin muistettava, että kansallisen lainsäädännön mukaan kantajalle oli ennen menettelyn aloittamisesta tehtyä päätöstä ja riidanalaista päätöstä muodostunut Saksan veroviranomaisten vahvistama oikeus verosäästöön verovuodelta 2009. Komissio on sitä paitsi itse todennut riidanalaisen päätöksen 50 perustelukappaleessa, että Saksan hallituksen tietyille yrityksille tarjoama pelkkä mahdollisuus keventää verorasitustaan tappiontasauksella johti verotulojen menetykseen ja että sitä oli pidettävä valtiontukena.

78 Edellä esitetyn perusteella on katsottava, että pääasiassa vallitsevissa olosuhteissa riidanalainen päätös koskee kantajaa suoraan ja erikseen.

79 Kantajalla on näin ollen SEUT 263 artiklan neljännessä kohdassa tarkoitettu asiavaltuus.

Oikeussuojan tarve

80 Komissio väittää, ettei kantaja ole tuensaaja eikä siis voi millään tavoin hyötyä siitä, että unionin yleinen tuomioistuin kumoaa riidanalaisen päätöksen. Saksan liittotasavallalla ei ole riidanalaisen päätöksen antamisen jälkeen velvollisuutta periä tukea takaisin kantajalta ja riippumatta siitä, kumotaanko riidanalainen päätös, Saksan viranomaiset voivat millä hetkellä hyvänsä päättää kumota riidanalaisen toimenpiteen kokonaan.

81 Kantaja kiistää Saksan liittotasavallan tukemana nämä väitteet.

82 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön nostama kumoamiskanne voidaan tutkia vain siltä osin kuin kantajalla on intressi saada riidanalainen toimi kumotuksi. Tällainen intressi edellyttää, että riidanalaisen toimen kumoamisella voi itsessään olla oikeusvaikutuksia ja että kanne voi tuloksellaan tuottaa kanteen nostaneelle hyötyä (edellä 58 kohdassa mainittu tuomio komissio v. Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, 63 kohta; edellä 70 kohdassa mainittu tuomio Stichting Woonpunt ym. v. komissio, EU:C:2014:100, 50–54 kohta ja edellä 70 kohdassa mainittu tuomio Stichting Woonlinie ym. v. komissio, EU:C:2014:105, 54 kohta).

83 Kanteen tutkittavaksi ottamisen edellytyksiä arvioidaan kanteen nostamishetkellä, tämän vaikuttamatta oikeussuojan tarpeen poistumista koskevaan, erilliseen kysymykseen (ks. tuomio 21.3.2002, Shaw ja Falla v. komissio, T-131/99, Kok., EU:T:2002:83, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

84 Käsiteltävässä tapauksessa kantaja täytti saneerauslausekkeen soveltamisen edellytykset, ja se oli saanut tähän lausekkeeseen perustuvaa etua, kuten edellä 66–69 kohdassa todetusta käy ilmi.

85 Vaikka saneerauslausekkeen soveltaminen keskeytettiin riidanalaisen päätöksen antamisen jälkeen, sitä voitaisiin KStG:n 34 §:n 6 momentin nojalla soveltaa taannehtivasti, mikäli päätös kumottaisiin, kaikkiin yrityksiin, joiden verotuspäätös ei olisi vielä tullut lopulliseksi, kantaja mukaan lukien, minkä vuoksi riidanalaisen päätöksen kumoamisesta on hyötyä kantajalle.

86 Ja vaikka olisikin niin, kuten komissio on esittänyt, ettei kantaja tulevaisuudessa kykenisi voitolliseen tulokseen, koska se on asetettu maksukyvyttömyystilaan, sillä on kuitenkin oikeus siinä tapauksessa, että riidanalainen päätös kumotaan, vaatia saneerauslausekkeen soveltamista ainakin vuoden 2009 tulojen verotuksessa, koska sille on syntynyt voittoa ennen riidanalaisen päätöksen tekemistä.

87 Näin ollen kantajalla on tarve oikeussuojaan riidanalaista päätöstä vastaan.

88 Kanne täyttää siis tutkittavaksi ottamisen edellytykset.

Asiakysymys

89 Kantaja on vedonnut kanteessaan kahteen kanneperusteeseen, joiden mukaan riidanalaista toimenpidettä ei voida pitää valikoivana.

90 Tässä yhteydessä on aluksi muistutettava, että SEUT 107 artiklan 1 kohdassa kielletään tuet, jotka ”suosivat jotakin yritystä tai tuotannonalaa”, eli valikoivat tuet.

91 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisen verotoimenpiteen katsominen valikoivaksi edellyttää ensin sitä, että alustavasti määritetään ja tutkitaan asianomaisessa jäsenvaltiossa yleisesti tai tavanomaisesti sovellettava verojärjestelmä. Tähän yleiseen tai tavanomaiseen verojärjestelmään vertaamalla on tämän jälkeen arvioitava, onko

verotoimenpiteellä myönnetty etu valikoiva, ja todettava tämä osoittamalla, että toimenpiteellä poiketaan mainitusta yleisestä järjestelmästä, koska sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (ks. vastaavasti 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C- 80/08, Kok., EU:C:2011:550, 50 ja 54 kohta, ja tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, Kok., EU:C:2011:732, 75 kohta). Tutkinnan näiden kahden ensimmäisen vaiheen jälkeen toimenpide voidaan luonnehtia valikoivaksi prima facie.

92 Valikoivuusedellytys ei kuitenkaan täyty, jos toimenpide on – siitä huolimatta, että jokin edunsaaja saa siitä etua – oikeutettu sen järjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi, johon se kuuluu (ks. vastaavasti tuomio 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Kok., EU:C:2001:598, 42 kohta ja edellä 100 kohdassa mainittu tuomio Paint Graphos ym., EU:C:2011:550, 64 kohta). Tutkinnan tämän kolmannen vaiheen jälkeen toimenpide voidaan luonnehtia valikoivaksi.

93 On muistettava, että näyttääkseen toteen, että kyseessä olevaa toimenpidettä sovelletaan valikoivasti tiettyihin yrityksiin tai tiettyihin tuotannonaloihin, komission on osoitettava, että toimenpiteellä on otettu käyttöön erilainen kohtelu sellaisten yritysten välillä, jotka ovat kyseessä olevan järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, kun taas jäsenvaltion, joka on ottanut käyttöön tällaisen erilaisen kohtelun yritysten välillä niihin kohdistuvan verorasituksen osalta, on osoitettava, että toimenpide on todella oikeutettu kyseessä olevan järjestelmän luonteen ja yleisen rakenteen vuoksi (ks. vastaavasti tuomio 8.9.2011, komissio v. Alankomaat, C-279/08 P, Kok., EU:C:2011:551, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

94 Kantajan esittämät kaksi kanneperustetta on tutkittava tämän oikeuskäytäntöön perustuvan kolmivaiheisen tarkastelun mukaisesti. Ensimmäisessä kanneperusteessaan se väittää pääasiallisesti, ettei riidanalainen toimenpide ole valikoiva prima facie, ja toisessa, että toimenpide on oikeutettu verojärjestelmän luonteen ja rakenteen vuoksi.

Ensimmäinen kanneperuste, joka koskee sitä, ettei riidanalainen toimenpide ole valikoiva prima facie

95 Ensimmäisessä kanneperusteessa on kolme osaa. Ensimmäinen osa koskee virhettä viitejärjestelmän määrittelyssä. Toinen koskee virhettä tervehdyttämistä tarvitsevien yritysten oikeudellisen ja tosiasiallisen tilanteen arvioinnissa ja sitä, että komissio ei ole halunnut luonnehtia saneerauslauseketta yleiseksi toimenpiteeksi. Kolmas osa puolestaan koskee luottamuksensuojan periaatteen loukkaamista.

– Ensimmäinen osa, joka koskee virhettä viitejärjestelmän määrittelyssä

96 Komissio on riidanalaisessa päätöksessä ottanut toimenpiteen valikoivuutta arvioidessaan huomioon ensin yleisesti sovellettavan tappiontasaussäännön, toiseksi tappionmenettämissäännön, jolla poiketaan ensin mainitusta säännöstä tapauksissa, joissa on kyse haitallisista omistusosuuden hankinnoista, ja kolmanneksi saneerauslausekkeen, jonka nojalla voidaan poiketa toisesta säännöstä ja soveltaa ensimmäistä sääntöä tietyissä erityistapauksissa.

97 Näiden seikkojen perusteella komissio on riidanalaisen päätöksen 66 perustelukappaleessa todennut, että Saksan yhteisöverojärjestelmässä tappionmenettämissääntö oli viitejärjestelmä eli pääsääntö, jota sovellettiin kaikissa tilanteissa, joissa omistusrakenne muuttuu, ja että saneerauslauseke oli poikkeus tästä säännöstä.

98 Kantaja on Saksan liittotasavallan tukemana esittänyt, että komissio on tehnyt virheen määritellessään viitejärjestelmän toimenpiteen valikoivuuden arvioimista varten. Komissio on ollut niiden mukaan väärässä katsoessaan, että tappionmenettämissääntöä on pidettävä pääsääntönä ja että tappiontasaussääntö on poikkeus tästä säännöstä.

99 Kantajan mukaan viitejärjestelmänä on pidettävä tappiontasaussääntöä, joka on johdettavissa suoraan siitä perustuslaintasoisesta periaatteesta, jonka mukaan verottaminen tapahtuu veronmaksukyvyn mukaan. Tappionmenettämissääntö on poikkeus mainitusta periaatteesta, eikä sitä voida pitää viitejärjestelmänä, kun taas saneerauslausekkeella, jolla on otettu käyttöön poikkeus tästä poikkeuksesta, pääsääntö eli tappiontasaussääntö vain palautetaan, aivan niin kuin muillakin poikkeuksilla, kuten yritysryhmälausekkeella ja piileviä varauksia koskevalla lausekkeella.

100 Komissio esittää aluksi väitteen siitä, ettei ensimmäisen kanneperusteen ensimmäinen osa täytä tutkittavaksi ottamisen edellytyksiä, koska se perustuu uusiin tosiseikkoihin, joihin ei ole vedottu hallinnollisessa menettelyssä. Se toteaa määritelleensä tappionmenettämissäännön viitesäännökseksi menettelyn aloittamisesta tekemässään ja MoRaKG-lakia koskevissa päätöksissään ilman, että kantaja, Saksan liittotasavalta tai mikään muukaan osapuoli olisi kiistänyt määritelmää hallinnollisessa menettelyssä. Se toteaa myös, että kansallinen vero-oikeus on unionin oikeuden kannalta asian tosiseikka, josta sillä ei ollut kaikkia mahdollisia tietoja riidanalaista päätöstä tehtäessä ja josta sillä ei ollut velvollisuutta omasta aloitteestaan hankkia tietoja.

101 Komissio kiistää kantajan väitteet asiakysymyksen osalta.

102 Komission esittämä oikeudenkäyntiväite on ensin hylättävä. Sen oikeuskäytännön mukaan, johon komissio on väitteensä tueksi vedonnut, päätöksen lainmukaisuuden arviointi niiden tietojen perusteella, jotka komissiolla on käytettävissään päätöstä tehdessään, on itse asiassa kanneperusteen aineellisen oikeellisuuden eikä sen tutkittavaksi ottamisen edellytysten arviointia (ks. vastaavasti tuomio 26.9.1996, Ranska v. komissio, C-241/94, Kok., EU:C:1996:353, 33 kohta; tuomio 24.9.2002, Falck ja Acciaierie di Bolzano v. komissio, C- 74/00 P ja C-75/00 P, Kok., EU:C:2002:524, 168 kohta ja tuomio 7.12.2010, Frucona Košice v. komissio, T-11/07, Kok., EU:T:2010:498, 49 kohta).

103 Kantajan esittämien väitteiden oikeellisuudesta on todettava, että komissio on riidanalaisessa päätöksessä määritellyt tappionmenettämissäännön pääsäännöksi, jonka kannalta arvioitiin sitä, kohdeltiinko tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa olevia yrityksiä eri tavalla, kun taas kantaja nojautuu tappiontasausta koskevaan yleisempään sääntöön, jota sovelletaan kaikkeen verotukseen.

104 On muistettava, että tappiontasaussääntöä on pidettävä kaikille yhtiöille yhteisöverotusta sovellettaessa tarjottuna mahdollisuutena ja että tappionmenettämissääntö rajoittaa tätä mahdollisuutta, kun omistusosuuden hankinta on vähintään 25 prosenttia kohteen pääomasta, ja poistaa sen, kun omistusosuuden hankinta ylittää 50 prosenttia kohteen pääomasta. Jälkimmäistä sääntöä sovelletaan siis systemaattisesti kaikissa sellaisissa omistusrakenteen muutoksissa, joissa pääomasta hankitaan vähintään 25 prosenttia siitä riippumatta, minkä tyyppisestä yrityksestä on kyse tai mitkä ovat sen ominaispiirteet.

105 Lisäksi mainittakoon, että saneerauslauseke on muotoiltu poikkeukseksi tappionmenettämissäännöstä, ja sitä sovelletaan vain sellaisiin tarkasti määriteltyihin tilanteisiin, jotka kuuluvat tämän säännön alaan.

106 On siis todettava, että tappionmenettämissääntö on tappiontasaussäännön tavoin osa lainsäädännöllistä viitejärjestelmää, johon riidanalainen toimenpide kuuluu. Toisin sanoen käsiteltävän asian kannalta merkityksellisenä lainsäädännöllisenä viitejärjestelmänä on pidettävä yleistä tappiontasaussääntöä siihen tappionmenettämissäännöstä johtuvine rajoituksineen, ja sitä, onko riidanalaisella toimenpiteellä otettu käyttöön tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa olevien toimijoiden erilainen kohtelu edellä 91 kohdassa lainatussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla, on arvioitava juuri tämän viitejärjestelmän puitteissa. Kysymys tästä onkin esitetty ensimmäisen kanneperusteen toisessa osassa.

107 On siis katsottava, ettei komissio ole syyllistynyt virheeseen todetessaan, että olemassa oli yleisempi sääntö, tappiontasaussääntö, mutta vahvistaessaan, että viitejärjestelmänä riidanalaisen toimen valikoivuuden arvioinnissa oli pidettävä tappionmenettämissääntöä.

108 Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa kantajan tästä esittämillä väitteillä, jotka koskevat kansallisten tuomioistuinten epäilyjä tappionmenettämissäännön perustuslainmukaisuudesta ja siitä, onko sääntöä tulkittava perustuslaillisten periaatteiden vuoksi suppeasti. Nämä kantajan väitteet eivät näet estä toteamasta, että kyseinen sääntö on osa kansallista oikeutta niin kauan kuin sitä ei ole kumottu ja että saneerauslauseketta sovelletaan ainoastaan tämän säännön soveltamisen perusteella. Näin ollen komissio ei voinut sivuuttaa tappionmenettämissääntöä viitejärjestelmää määritellessään, edes sitä tarvittaessa suppeasti tulkitsemalla.

109 Väitteillä, joilla kantaja on halunnut osoittaa tappionmenettämissäännön luonteen poikkeussäännöksenä perustuslaillisten periaatteiden kannalta arvioituna, ei myöskään ole merkitystä, koska mainitun säännön luonnehdinta poikkeukseksi maksukyvyn mukaisen verotuksen periaatteen kaltaisesta ylemmäntasoisesta oikeussäännöstä ei estä sitä, että se on osa viitejärjestelmää, johon riidanalainen toimenpide kuuluu ja jonka kannalta tämän toimenpiteen valikoivuutta on arvioitava.

110 Ensimmäisen kanneperusteen ensimmäinen osa on siis hylättävä.

– Toinen osa, joka koskee virhettä niiden yritysten oikeudellisen ja tosiasiallisen tilanteen arvioinnissa, jotka tarvitsivat tervehdyttämistä, ja saneerauslausekkeen luonnehdinnassa yleiseksi toimenpiteeksi

111 Komissio on riidanalaisessa päätöksessä katsonut, että tappionmenettämissääntö oli soveltamisalaltaan laajempi kuin vanha sääntö (10 perustelukappale), ettei säännöstä alun perin ollut säädetty poikkeuksia (11 perustelukappale) ja että – niin kuin yritysten verotuksen uudistamisesta vuonna 2008 annetun lain perusteluista käy ilmi (ks. edellä 6 kohta) – säännöllä oli kaksiosainen tavoite: yhtäältä yksinkertaistaa lainsäädäntöä ja toisaalta puuttua tarkemmin väärinkäytöksiin (12 perustelukappale). Komissio on myös korostanut sitä, että sellaisen

nimenomaisen poikkeuksen puuttumista, joka sallisi tappiontasauksen tervehdyttämistilanteessa, oli kompensoitu veroviranomaisille annetulla mahdollisuudella luopua kohtuullisuussyistä verosaatavista saneerausasetuksen perusteella (12 perustelukappale, ks. edellä 7 kohta).

112 Näiden seikkojen perusteella komission totesi aluksi riidanalaisen päätöksen 68–79 kohdassa, että yhteisöverojärjestelmän tavoitteena oli tuottaa rahaa valtion budjettiin ja että tappionmenettämissäännön tavoitteena oli estää se, että yritykset, joiden omistusrakennetta oli muutettu, tasaavat tappioitaan. Tämän jälkeen se totesi, että tämän tavoitteen kannalta arvioiden kaikki yritykset, joiden omistusrakenne oli muuttunut ainakin 25 prosentilla osuuksista, olivat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa. Lopuksi komissio totesi, että saneerauslausekkeella erotetaan toisistaan tappiota tekevät yritykset, jotka ovat muuten terveitä, ja yritykset, jotka ovat saneerauslausekkeessa vahvistettujen edellytysten mukaan maksukyvyttömiä tai ylivelkaantuneita tai joita uhkaa maksukyvyttömyys tai ylivelkaantuminen.

113 Kantaja esittää ensiksi, että saneerauslausekkeen soveltamisalaan kuuluvien yritysten tosiasiallinen ja oikeudellinen tilanne ei ole lainsäädännöllä tavoitellun väärinkäytösten torjumispäämäärän kannalta arvioituna rinnastettavissa niiden yritysten tilanteeseen, joihin sovelletaan tappionmenettämissääntöä. Kantajan mukaan tappionmenettämissääntöä ei sovelleta yritysten tervehdyttämistilanteissa, joihin ei sisälly vaaraa yritysjärjestelyjen väärinkäytöstä.

114 Kantaja esittää Saksan liittotasavallan tukemana toiseksi, että saneerauslauseke on yleinen toimenpide, sillä sitä sovelletaan kaikkiin vaikeuksissa oleviin yrityksiin riippumatta niiden koosta, toimialasta tai liiketoiminnan laajuudesta.

115 Komissio esittää ennen vastaustaan pääasiakysymykseen, että väitteet tervehdyttämistä tarvitsevien yritysten oikeudellisesta ja tosiasiallisesta tilanteesta ja saneerauslausekkeen luonnehdinnasta yleiseksi toimenpiteeksi ovat uusia perusteita, joihin kantaja on vedonnut vastauksessaan, eikä niitä näin ollen voida ottaa tutkittavaksi.

116 Pääasiakysymyksen osalta komissio kiistää kantajan väitteet.

117 Kantajan esittämien väitteiden tutkittavaksi ottamiseen on todettava, että 2.5.1991 vahvistetun unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 48 artiklan 2 kohdan mukaan asiaa käsiteltäessä ei saa vedota uuteen perusteeseen, ellei se perustu asian käsittelyn aikana esille tulleisiin tosiseikkoihin tai oikeudellisiin seikkoihin. Peruste tai väite, jolla laajennetaan aikaisemmin – nimenomaisesti tai implisiittisesti – kannekirjelmässä esitettyä perustetta ja jolla on läheinen yhteys tähän perusteeseen, on kuitenkin otettava tutkittavaksi (tuomio 11.7.2013, Ziegler v. komissio, C-439/11 P, Kok., EU:C:2013:513, 46 kohta). Näin on toimittava myös kanneperusteen tueksi esitetyn väitteen osalta (tuomio 21.3.2002, Joynson v. komissio, T-231/99, Kok., EU:T:2002:84, 156 kohta ja tämän vahvistava määräys 10.12.2003, Joynson v. komissio, C-204/02 P, Kok., EU:C:2003:660).

118 Sitä, onko kantajan vastauksessaan esittämiä väitteitä tervehdyttämistä tarvitsevien yritysten oikeudellisesta ja tosiasiallisesta tilanteesta ja saneerauslausekkeen luonnehdinnasta yleiseksi toimenpiteeksi pidettävä uusina perusteina vai onko niillä pikemminkin katsottava laajennetun ensimmäisen kanneperusteen ensimmäistä osaa, on siis tarkasteltava edellä lainatun oikeuskäytännön valossa.

119 On muistettava, että ensimmäisen kanneperusteen ensimmäisessä osassa, joka koskee virhettä viitejärjestelmän määrittelyssä, kantaja väittää, että yksi SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuista valtiontuen perustavista tekijöistä puuttuu eli että toimenpiteen valikoivuusedellytys ei täyty. Yhtäältä tervehdyttämistä tarvitsevien yritysten oikeudellisen ja tosiasiallisen tilanteen rinnastuskelvottomuutta koskevalla väitteellä ja toisaalta saneerauslausekkeen luonnehdintaa

yleiseksi toimenpiteeksi koskevalla väitteellä on kuitenkin pyritty riitauttamaan valikoivuus eri näkökulmista.

120 Edellä 91 kohdassa lainatun vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotoimenpiteen luonnehdinta valikoivaksi prima facie edellyttää näet edellyttää aluksi sitä, että ensin määritetään ja tutkitaan asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai tavanomainen verojärjestelmä ja että tämän jälkeen osoitetaan, että toimenpiteellä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavissa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.

121 Todettakoon, että käsiteltävässä asiassa kantaja on ensimmäisessä kanneperusteessaan kiistänyt komission arvion riidanalaisen toimenpiteen valikoivuudesta prima facie ja erityisesti viitejärjestelmän määrittelyn.

122 Lisäksi on tuotava esiin, että tervehdyttämistä tarvitsevien yritysten oikeudellista ja tosiasiallista tilannetta ja saneerauslausekkeen luonnehdintaa yleiseksi toimenpiteeksi koskevat yksityiskohtaisemmat väitteet on tuotu esiin vastauksessa komission väitteisiin, jotka se on vastineessaan muotoillut tarkentamalla, että viitejärjestelmää ei voitu määritellä suhteessa verojärjestelmään yleensä vaan suhteessa yrityksiin, joiden se katsoi olevan tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen osalta tilanteessa, joka voitiin rinnastaa niiden yritysten tilanteeseen, joihin saneerauslauseketta sovellettiin. Asianosaiset eivät ole yhtä mieltä siitä, onko toisiinsa tosiasiallisesti ja oikeudellisesti rinnastettavassa tilanteessa olevien yritysten yksilöinti suoritettava kyseessä olevan tutkinnan ensimmäisessä vai toisessa vaiheessa.

123 On siis katsottava, että – komission väitteistä poiketen – kyseessä olevalla väitteellä on laajennettu ensimmäisen kanneperusteen ensimmäistä osaa, eikä kyseessä ole uusi peruste.

124 Toisen kanneperusteen toinen osa täyttää siis tutkittavaksi ottamisen edellytykset.

125 Mitä tulee kantajan väitteiden oikeellisuuteen ensin on selvitettävä – koska viitejärjestelmän on katsottu muodostuvan tappionmenettämissäännöstä – onko asiassa merkityksellisen verojärjestelmän tavoitteiden kannalta katsottava, että yritykset, jotka voivat soveltaa saneerauslauseketta, ovat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti tilanteessa, joka voidaan rinnastaa niiden muiden yritysten tilanteeseen, joihin sovelletaan tappionmenettämissääntöä, mikä komission on osoitettava edellä 93 kohdassa lainatussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla.

126 Komission mukaan asiassa merkityksellisen verojärjestelmän pääasiallisena tavoitteena on estää se, että yritykset, joiden omistusrakenne on muuttunut, tasaavat tappionsa, minkä vuoksi kaikki yritykset, joiden omistusrakenne on muuttunut, ovat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa siitä riippumatta, voivatko ne soveltaa saneerauslauseketta vai eivät. Riidanalainen toimenpide on siis valikoiva prima facie, koska siitä voivat hyötyä vain ne yritykset, jotka täyttävät lausekkeen soveltamisedellytykset.

127 Kantajan mukaan kyseessä olevan järjestelmän tavoitteena on estää tappiontasauksen väärinkäyttö, minkä vuoksi ainoastaan ne yritykset, jotka täyttävät saneerauslausekkeen soveltamisedellytykset, ovat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa, sillä ne eivät voi käyttää tappiontasausta väärin.

128 Kuten edellä 106 kohdassa on todettu, asiassa merkityksellinen lainsäädännöllinen viitejärjestelmä muodostuu tappiontasausta koskevasta pääsäännöstä tappionmenettämissäännöstä siihen johtuvine rajoituksineen. On siis katsottava, kuten riidanalaisen päätöksen 71 perustelukappaleesta käy ilmi, että verotusta koskevan viitejärjestelmän tarkoituksena on estää tappiontasaus, kun yrityksen omistusrakenne muuttuu.

Toisin sanoen, mahdollisuutta tappiontasaukseen on rajoitettu tai sitä ei ole, kun vähintään 25 prosenttia yrityksen osuuksista muodostavan omistusosuuden hankinnan jälkeen yritys, jolle tappioita on kertynyt, muuttaa omistusrakennettaan merkittävällä tavalla.

129 Tästä seuraa, että kaikki yritykset, joiden omistusrakennetta on merkittävällä tavalla muutettu, ovat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa siitä riippumatta, ovatko ne saneerauslausekkeessa tarkoitetulla tavalla vaikeuksissa vai eivät.

130 Riidanalaisen toimenpiteen kohteena eivät sitä vastoin ole kaikki yritykset, joiden omistusrakennetta on merkittävällä tavalla muutettu, vaan sitä sovelletaan tarkasti määriteltyyn yritysten ryhmään eli yrityksiin, jotka ovat hankintahetkellä saneerauslausekkeen sanamuodon mukaan ”maksukyvyttömiä tai ylivelkaantuneita tai niitä uhkaa maksukyvyttömyys tai ylivelkaantuminen” (jäljempänä vaikeuksissa olevat yritykset).

131 Tämä ryhmä ei tietenkään kata kaikkia niitä yrityksiä, jotka ovat kyseessä olevan verojärjestelmän tavoitteen kannalta arvioituna tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa.

132 Vaikka oletettaisiin, niin kuin kantaja on esittänyt, että verojärjestelmän olennainen tavoite olisi torjua tappiontasauksen väärinkäyttöä estämällä ”tyhjiksi kuoriksi” kutsuttujen yritysten hankkiminen, riidanalaista toimenpidettä sovelletaan kuitenkin vain tietyt edellytykset täyttäviin yrityksiin, kuten vaikeuksissa oleviin yrityksiin.

133 Vaikka lähdettäisiin siitä, että tilanteissa, joita riidanalainen toimenpide koskee, ei olisi tarkasteltavan tavoitteen mukaisesti väärinkäytön vaaraa, on kuitenkin todettava, että toimenpide ei salli tappioiden tasaamista kyseessä olevan yhtiön omistusrakenteen muuttuessa merkittävällä tavalla, ellei muutos koske vaikeuksissa olevaa yritystä, vaikka omistusrakenteen muutos ei kohdistuisikaan toimintansa lopettaneen yhtiön kaltaisen ”tyhjän kuoren” hankkimiseen eikä näin loisi väärinkäytön vaaraa. Tappioiden tasaaminen on kielletty, vaikka muut saneerauslausekkeen soveltamisedellytykset, kuten saneerauslausekkeen c–e kohdassa luetellut liiketoiminnan perusrakenteiden säilyttämiseen liittyvät vaatimukset, täyttyvät. Toisin sanoen saneerauslausekkeen a ja b kohdassa mainitut edellytykset eivät liity väärinkäytösten torjumistavoitteeseen. Niillä suositaan vaikeuksissa olevia yrityksiä.

134 Tämän perusteella on siis katsottava, ettei komissio ole syyllistynyt virheeseen katsoessaan, että riidanalaisella toimenpiteellä otettiin käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat verojärjestelmälle asetetun tavoitteen kannalta arvioiden tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa edellä 91 kohdassa lainatussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla.

135 Tätä päätelmää ei horjuta se kantajan esiintuoma seikka, että muilla, yritysryhmiä koskevan lausekkeen ja piileviä varauksia koskevan lausekkeen kaltaisilla poikkeuksilla katetaan tilanteet, joissa vaaraa väärinkäytöksistä ei ole.

136 Vaikka tällaiset poikkeukset voitaisiinkin saneerauslausekkeen tavoin oikeuttaa sillä, että ne koskevat tilanteita, joissa niiden kohteena olevat yritykset eivät voi käyttää väärin tappiontasausta, kyseessä olevalla lainsäädännöllä kohdellaan tosiasiallisesti eri tavoin toimijoita, jotka ovat merkityksellisen verojärjestelmän tavoitteen kannalta tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa.

137 Kahta edellä mainittua poikkeusta lukuun ottamatta yritys ei nimittäin voi välttää tappionmenettämistä, vaikka kyseessä ei olisikaan minkäänlainen väärinkäytön vaara. Unionin tuomioistuin on lisäksi todennut, että yrityksille, jotka vapautetaan normaalista verosta,

myönnettävän valikoivan taloudellisen edun olemassaoloa ei voida kiistää sillä perusteella, että muita vapautuksia samasta verosta on myönnetty muille yrityksille (ks. vastaavasti edellä 62 kohdassa mainittu tuomio Belgia ja Forum 187 v. komissio, EU:C:2006:416, 120 kohta ja tuomio 1.7.2010, BNP Paribas ja BNL v. komissio, T-335/08, Kok., EU:T:2010:271, 162 kohta).

138 Joka tapauksessa on niin, kuten edellä 133 kohdassa todettiin, että saneerauslausekkeessa itsessään tehdään sen soveltamista varten ero, joka ei perustu merkityksellisen verojärjestelmän tavoitteisiin, sellaisena kuin se on edellä 106 kohdassa määritelty, lausekkeen c–e kohdassa mainitut ehdot täyttävien yritysten ja niiden yritysten, jotka täyttävät näiden lisäksi lausekkeen a ja b kohdassa mainitut ehdot, eli vaikeuksissa olevien yritysten välillä.

139 Toiskesi todettakoon kantajan ja väliintulijan väitteeseen, jonka mukaan riidanalainen toimenpide on yleinen toimenpide siksi, että sitä sovelletaan kaikkiin vaikeuksissa oleviin yrityksiin, ettei sekään voi menestyä.

140 Näin on yhtäältä siksi, että vastaus siihen, onko toimenpide luonteeltaan yleinen, riippuu verotoimenpiteen valikoivuutta tutkittaessa vastauksesta kysymykseen siitä, onko kyseessä olevalla toimenpiteellä suhteessa yleiseen tai tavanomaiseen verojärjestelmään otettu käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat järjestelmän tavoitteen kannalta arvioituna tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa. Kuten edellisissä kohdissa on esitetty, komissio on ollut oikeassa katsoessaan, että riidanalaisella toimenpiteellä on otettu käyttöön erilainen kohtelu yhtäältä niiden yritysten, jotka täyttävät kyseessä olevassa toimenpiteessä asetetut edellytykset, ja toisaalta niiden yritysten välillä, jotka ovat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti näihin rinnastettavassa tilanteessa kyseessä olevan järjestelmän tavoitteen kannalta arvioituna. Vaikka toimenpiteen tavoitteena olisikin kantajan väittämällä tavalla tappiontasauksen väärinkäytön torjuminen, on todettava, että riidanalaisen toimenpiteen – sellaisenaan tai yhdessä kahden edellä mainitun muun poikkeuksen kanssa – kohteena eivät ole kaikki ne yritykset, joissa ”haitallisen omistusosuuden” hankinta ei luo vaaraa tällaisesta väärinkäytöstä.

141 Toisaalta on todettava, että kantajan väitteistä poiketen riidanalainen toimenpide ei ole yleinen toimenpide siksi, että se on potentiaalisesti kaikkien yritysten käytettävissä 7.11.2014 annetussa valituksenalaisessa tuomiossa Autogrill España v. komissio (T-219/10, Kok., EU:T:2014:939, 44 ja 45 kohta) tarkoitetulla tavalla. Riidanalaisessa toimenpiteessä näet määritellään sen henkilöllinen soveltamisala. Sen kohteena on vain yksi erityisessä tilanteessa olevien yritysten, nimittäin vaikeuksissa olevien yritysten ryhmä. Tästä syystä toimenpide on valikoiva prima facie.

142 Lopuksi on torjuttava kantajan väite, jonka mukaan, jos komissio myöntää, ettei tappiontasaussäännön soveltamatta jättämistä omistusosuuden muutokseen, joka koskee alle 25 prosenttia pääomasta, ole pidettävä valtiontukena sillä perusteella, ettei tällainen muutos anna valtaa vaikuttaa yrityksen päätöksiin, näin on myös niiden yrityksen tervehdyttämistä varten toteutettujen omistusrakenteen muutosten osalta, jotka eivät myöskään anna mahdollisuutta vaikuttaa yrityksen päätöksiin. Ellei näin olisi, kantajan mukaan komission päättely johtaisi siihen, että valtiontueksi olisi katsottava tappiontasauksen säilyttäminen myös silloin, kun kyse on alle 25 prosentin suuruisesta omistusosuuden hankinnasta.

143 Tässä yhteydessä on todettava, että tappiontasaussäännön soveltaminen perustuu yleisiin kriteereihin, joita voidaan soveltaa kaikkiin yrityksiin. Mainittakoon eritoten, kuten komissio on todennut, että 25 prosenttiin vahvistettua rajaa voidaan pitää kohtuullisena kynnyksenä, jonka ylittyessä voidaan lähteä siitä, että vaikutusvaltaa hankitussa yrityksessä on ja että on olemassa mahdollisuus siihen, että omistusosuuden hankkinut käyttää hyväkseen tämän yrityksen tappiontasausta varten siirtämiä tappioita. Saneerauslausekkeen kohteena on kuitenkin vain yksi

erityinen, vaikeuksissa olevista yrityksistä muodostuva ryhmä.

144 Joka tapauksessa on niin, että väite on tehoton, sillä sen sijaan, että sillä kumottaisiin päätelmä, jonka mukaan saneerauslauseke on valikoiva, sillä pyritään itse asiassa osoittamaan, että on olemassa muita tilanteita, joissa omistusosuuden hankinta jää 25 prosentin kynnyksen alapuolelle ja jotka siksi, ettei niihin sovelleta tappionmenettämissääntöä, voivat johtaa SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun valikoivaan etuun. Tähän on todettava, että kantaja ei voi vedota sellaisten muiden toimenpiteiden olemassaoloon, jotka saatettaisiin katsoa valtiontueksi, osoittaakseen, ettei riidanalaista toimenpidettä ole pidettävä valtiontukena.

145 Ensimmäisen kanneperusteen ensimmäinen osa on siis hylättävä.

– Kolma osa, joka koskee luottamuksensuojan periaatteen loukkaamista

146 Kantaja on vastauksessaan esittänyt, että komission tiedonannolla valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen (EYVL 1998, C 384, s. 3) on luotu perusteltu luottamus siihen, ettei komissio katsoisi saneerauslauseketta valikoivaksi toimenpiteeksi.

147 Komissio on vastannut tähän, että väite, joka koskee luottamuksensuojan periaatteen loukkaamista on uusi peruste, koska kantaja on vedonnut siihen vastauksessaan, minkä vuoksi sitä ei voida ottaa tutkittavaksi. Se esittää lisäksi, että väite on joka tapauksessa hylättävä.

148 Todettakoon, että käsiteltävässä asiassa luottamuksensuojan loukkaamista koskevaa väitettä ei ole nimenomaisesti eikä implisiittisesti tuotu esiin kannekirjelmässä. Sillä ei myöskään voida katsoa laajennetun jotakin kannekirjelmässä esitettyä kanneperustetta.

149 Näin ollen kyseessä oleva väite on katsottava uudeksi perusteeksi, johon on vedottu ensimmäisen kerran kantajan vastauksessa ja joka ei perustu asian käsittelyn aikana esille tulleisiin oikeudellisiin seikkoihin tai tosiseikkoihin. Edellä 117 kohdassa lainatun oikeuskäytännön mukaan tätä väitettä ei näin ollen voida unionin yleisen tuomioistuimen 2.5.1991 vahvistetun työjärjestyksen 48 artiklan 2 kohdan mukaisesti ottaa tutkittavaksi.

150 Kanneperusteen kolmas osa ja näin ollen ensimmäinen kanneperuste on siis hylättävä kokonaisuudessaan.

Toinen kanneperuste, joka koskee riidanalaisen toimenpiteen oikeuttamista verojärjestelmän luonteella ja rakenteella

151 Kantaja esittää, että saneerauslauseke mahdollistaa verojärjestelmän tavoitteisiin erottamattomasti kuuluvan, veronmaksukyvyn mukaista verotusta koskevan periaatteen soveltamisen. Saneerauslauseketta voidaan siis kantajan mukaan pitää oikeutettuna verojärjestelmän luonteen ja rakenteen vuoksi.

152 Lisäksi kantaja väittää, että saneerauslauseketta on pidettävä oikeasuhteisena tavoiteltuun päämäärään nähden yhtäältä, koska saneerausasetukseen perustunut aikaisemmin voimassa ollut järjestelmä oli osoittautunut riittämättömäksi maailmanlaajuisen talouskriisin vuoksi, ja toisaalta koska uudessa järjestelmässä veroviranomaisille ei ole myönnetty lainkaan harkintavaltaa saneerauslausekkeen soveltamisen osalta.

153 Komissio esittää ensin, että toinen kanneperuste on jätettävä tutkimatta, koska se perustuu uusiin tosiseikkoihin eli valtiosääntöoikeudellisiin ja Saksan vero-oikeutta koskeviin väitteisiin, joihin ei ole vedottu hallinnollisessa menettelyssä.

154 Tämän jälkeen se esittää, että toinen kanneperuste ei ole ymmärrettävä. Kantaja ei

ensinnäkään ole selittänyt syitä, joiden vuoksi maksukyvyn mukaista verotusta koskevaa periaatetta olisi pidettävä verojärjestelmän luonteeseen ja rakenteeseen perustuvana oikeutuksena eikä oikeutuksena, joka perustuu järjestelmän ulkopuoliseen ja yleiseen, verotuksen kohtuullisuutta koskevaan tavoitteeseen, eikä sitä, miten lainsäätäjä on rajoittanut laajaa valtaansa harkintansa mukaan soveltaa mainittua periaatetta, kun se on säätänyt tappiontasaussäännön, niin että saneerauslausekkeen käyttöön ottamisesta olisi tullut välttämätöntä.

155 Komissio kiistää kantajan väitteiden oikeellisuuden.

156 Ensin on hylättävä komission esittämä oikeudenkäyntiväite kanneperusteen tutkittavaksi ottamisen edellytysten puuttumisesta, kuten edellä 102 kohdassa on tehty. Sen oikeuskäytännön mukaan, johon komissio on väitteensä tueksi vedonnut, päätöksen lainmukaisuuden arviointi niiden tietojen perusteella, jotka komissiolla on käytettävissään päätöstä tehdessään, on näet kanneperusteen aineelliseen oikeellisuuden eikä sen tutkittavaksi ottamisen edellytysten arviointia.

157 Kanneperusteen ymmärrettävyydestä todettakoon, että kuten kantaja on todennut, komissiolla on ollut mahdollisuus tutkia kantajan pääasiaväitteet, erityisesti maksukyvyn mukaisen verotuksen periaatetta koskeva väite, joka, kuten on todettu, oli mainittu riidanalaisessa päätöksessä.

158 Kantajan väitteiden oikeellisuuden osalta on muistettava, että edellä 92 kohdassa lainatun oikeuskäytännön mukaan, valikoivuusedellytystä ei täytä toimenpide, joka siitä huolimatta, että se johtaa sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat merkityksellisen verojärjestelmän tavoitteen kannalta arvioituna tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa, voidaan oikeuttaa sen järjestelmän luonteella ja rakenteella, johon se kuuluu.

159 Toisistaan on tässä yhteydessä erotettava yhtäältä tietylle verojärjestelmälle asetetut tavoitteet, jotka ovat järjestelmään nähden ulkoisia, ja toisaalta itse verojärjestelmään olennaisena osana kuuluvat mekanismit, jotka ovat tarpeen mainitunlaisten tavoitteiden saavuttamiseksi, koska nämä tavoitteet ja mekanismit voivat kyseessä olevan verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteina olla osoitus tällaisesta oikeutuksesta, mistä jäsenvaltion on esitettävä näyttö (ks. edellä 100 kohdassa mainittu tuomio Paint Graphos ym., EU:C:2011:550, 65 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 7.3.2012, British Aggregates v. komissio, T-210/02 RENV, Kok., EU:T:2012:110, 84 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Verovapautukset, jotka perustuvat sen verotusjärjestelmän ulkopuoliseen tavoitteeseen, johon vapautukset kuuluvat, eivät voi jäädä SEUT 107 artiklan 1 kohdasta ilmenevien vaatimusten soveltamisalan ulkopuolelle (edellä 91 kohdassa mainittu tuomio Paint Graphos ym., EU:C:2011:550, 70 kohta).

160 On myös muistettava, että kansallista toimenpidettä ei voida oikeuttaa kyseessä olevan verojärjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella, ellei toimenpide ole johdonmukainen kyseessä olevan verojärjestelmän ominaispiirteisiin ja sen toimeenpanoon nähden, minkä lisäksi sen on oltava suhteellisuusperiaatteen mukainen, eikä sillä mennä pidemmälle kuin on tarpeellista siinä mielessä, että tavoiteltua oikeutettua päämäärää ei voitaisi saavuttaa muilla, rajoitetummilla toimenpiteillä (ks. vastaavasti edellä 91 kohdassa mainittu tuomio Paint Graphos ym., EU:C:2011:550, 73–75).

161 Komissio on riidanalaisessa päätöksessään erottanut toisistaan yhtäältä tappionmenettämissäännön ja toisaalta saneerauslausekkeen tavoitteet.

162 Tappionmenettämissäännön tavoitteen osalta komissio on siitä huolimatta, että Saksan viranomaiset olivat hallinnollisessa menettelyssä vedonneet tavoitteeseen estää tappiontasausten väärinkäyttöä toimintansa lopettaneiden yritysten ostamisella (riidanalaisen päätöksen 85 perustelukappale), todennut, että tavoitteena oli rahoittaa yritysten tuloverokannan laskeminen 25

prosentista 15 prosenttiin (riidanalaisen päätöksen 86 perustelukappale), kuten vanhaan tappionmenettämissääntöön uudella säännöllä tehdyistä muutoksista käy ilmi.

163 Komission mukaan saneerauslausekkeen tavoitteena oli sitä vastoin talous- ja rahoituskriisistä johtuvien ongelmien ratkaiseminen (riidanalaisen päätöksen 87 ja 88 perustelukappale) ja kriisin aikana vaikeuksissa olevien yritysten tukeminen (riidanalaisen päätöksen 89 perustelukappale). Komissio katsoi, että tämän lausekkeen tavoite oli verojärjestelmän ulkopuolinen (riidanalaisen päätöksen 89 perustelukappale).

164 Todettakoon, että riidanalaisen toimenpiteen sanamuodosta käy selvästi ilmi, että sen tavoitteena on helpottaa vaikeuksissa olevien yritysten tervehdyttämistä. Ellei näin olisi, ei voitaisi selittää, miksi KStG:n 8c §:n 1a momentin a kohdan ja KStG:n 8c §:n 1a momentin b kohdan (ks. edellä 10 kohta) soveltaminen edellyttää kummassakin tapauksessa, että osuudenhankinnan tarkoituksena on yrityksen tervehdyttäminen ja että yritys on hankintahetkellä maksukyvytön tai ylivelkaantunut tai sitä uhkaa maksukyvyttömyys tai ylivelkaantuminen. Kantaja on sitä paitsi itse myöntänyt, että riidanalaisella toimenpiteellä lainsäätäjä on myös halunnut antaa kriisin ravistelemille maksukyvyttömille yrityksille mahdollisuuden tervehtymiseen.

165 On siis selvää, että riidanalaisen toimenpiteen tavoite tai ainakin sen pääasiallinen tavoite on helpottaa vaikeuksissa olevien yritysten tervehdyttämistä.

166 Tähän on todettava, ettei mainittu tavoite kuulu verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteisiin, eikä se ole järjestelmän sisäinen vaan sen ulkopuolinen tavoite (ks. vastaavasti analogian perusteella tuomio 6.7.2006, Portugali v. komissio, C-88/03, Kok., EU:C:2006:511, 82 kohta ja tuomio 18.7.2013, P, C- 6/12, Kok., EU:C:2013:525, 30 kohta), ilman että olisi tarpeen selvittää, onko toimenpide oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään.

167 Joka tapauksessa on niin, ettei riidanalaista toimenpidettä voida oikeuttaa myöskään kantajan ja väliintulijan väitteillä.

168 Toimenpidettä ei ensiksikään voida oikeuttaa maksukyvyn mukaisen verotuksen periaatteella.

169 Siitä huolimatta, että tämä oikeutusperuste ei käy ilmi kyseessä olevan lain perusteluista, se näyttää liittyvän tappionmenettämissääntöön sisältyvään tavoitteeseen torjua tappiontasaukseen liittyviä väärinkäytöksiä. Koska tappionmenettämissäännöllä pyritään välttämään väärinkäytöksiä ja koska tervehdyttämistilanteissa ei väärinkäytöksiä tapahdu, seuraisi tästä tämän argumentaation mukaan, että saneerauslausekkeen soveltaminen perustuu samaan ajatusrakennelmaan kuin se, joka on tappionmenettämissäännön soveltamisen taustalla, ja merkitsee pelkästään tappiontasaussäännön palauttamista ilmauksena veronmaksukyvyn mukaisen verotuksen periaatteesta.

170 Vaikka tämä tulkinta olisi oikea, on kuitenkin todettava, että riidanalainen toimenpide ei ole osoittautunut johdonmukaiseksi tavoiteltuun päämäärään nähden. Kuten ensimmäistä kanneperustetta tarkasteltaessa selitettiin, riidanalaista toimenpidettä sovelletaan näet vain vaikeuksissa oleviin yrityksiin. Näin ollen on vaikea ymmärtää, miksi veronmaksukyvyn mukaisen verotuksen periaate edellyttäisi, että vaikeuksissa oleva yritys voi hyödyntää tappiontasausta kun tämä kuitenkin evätään terveeltä yritykseltä, jolle on syntynyt tappiota ja joka täyttää muut saneerauslausekkeen soveltamisen edellytykset.

171 Riidanalaista toimenpidettä eivät oikeuta myöskään yhtäältä haitallisen omistusosuuden hankinnan ja tervehdyttämiseen tähtäävän omistusosuuden hankinnan ja toisaalta verovelvollisten väliset objektiiviset erot. Kantaja on Saksan liittotasavallan tukemana esittänyt, että kun kyse on

tervehdyttämiseen tähtäävästä omistusosuuden hankinnasta, uudella osakkaalla ei ole valtaa yksin määrätä tappioiden käyttämisestä. Tervehdyttämistä tarvitsevilla yrityksillä ei terveiden yritysten tavoin ole mahdollisuutta hankkia rahoitusta pääomamarkkinoilta tai hakea uutta omistajaa. Niillä ei myöskään ole mahdollisuutta säilyttää tappioitaan piileviä varauksia koskevan lausekkeen nojalla.

172 Tähän on todettava yhtäältä, että väite määräysvallan puuttumisesta tappioiden käytön osalta, ei ole johdonmukainen. Muillakin yrityksillä, joiden osalta saneerauslausekkeen soveltamisedellytykset eivät täyty, voi olla taloudellisia vaikeuksia, eivätkä ne kykene hallitsemaan tappioiden käyttämistä, mistä huolimatta niihin ei sovelleta saneerauslauseketta. Toisaalta sillä, että tervehdyttämistä tarvitsevien yritysten ja terveiden yritysten mahdollisuudet saada pääomaa tai käyttää piileviä varauksia ovat erilaiset, ei ole käsiteltävässä asiassa merkitystä. Kuten komissio on riidanalaisen päätöksen 91 perustelukappaleessa perustellusti tuonut esiin, mahdollinen tavoite turvata pääoman saatavuus vaikeuksissa oleville yrityksille, ei kuulu erottamattomana osana verojärjestelmään.

173 On siis katsottava, etteivät kantaja eikä Saksan liittotasavalta kumpikaan ole kyenneet esittämään seikkoja, joilla riidanalainen toimenpide voitaisiin oikeuttaa edellä 158–160 kohdassa lainatun oikeuskäytännön mukaisesti.

174 Toinen kanneperuste ja tästä syystä kanne kokonaisuudessaan on näin ollen hylättävä.

Oikeudenkäyntikulut

175 Unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 134 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Työjärjestyksen 134 artiklan 3 kohdan mukaan unionin yleinen tuomioistuin voi kuitenkin, jos asiassa osa vaatimuksista ratkaistaan toisen asianosaisen ja osa toisen asianosaisen hyväksi, päättää, että asianosainen vastaa omista kuluistaan ja se velvoitetaan korvaamaan suhteellinen osuus vastapuolen kuluista, jos tämä on perusteltua asiassa ilmenneiden seikkojen vuoksi.

176 Pääasiassa on yhtäältä sekä oikeudenkäyntiväite, jonka komissio on esittänyt 2.5.1991 vahvistetun unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 114 artiklan nojalla, että kanne kaikilta osin perusteettomana.

177 Näiden seikkojen perusteella kantaja on velvoitettava vastaamaan omista kuluistaan ja korvaamaan kaksi kolmasosaa komission kuluista, ja komissio vastaamaan kolmasosasta omia kulujaan.

178 Lisäksi työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot, jotka ovat olleet asiassa väliintulijoina, vastaavat omista oikeudenkäyntikuluistaan. Saksan liittotasavalta vastaa siis omista oikeudenkäyntikuluistaan.

Näillä perusteilla

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto)

on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Oikeudenkäyntiväite hylätään.**

2) **Kanne hylätään perusteettomana.**

3) **Heitkamp BauHoding GmbH vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan ja kahdesta kolmasosasta Euroopan komission kuluja. Komissio vastaa yhdestä kolmasosasta omia kulujaan.**

4) **Saksan liittotasavalta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.**

Berardis

Czúcz

Popescu

Julistettiin Luxemburgissa 4 päivänä helmikuuta 2016.

Allekirjoitukset

Sisällys

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

Tappiontasaussääntö

Tappionmenettämisääntö

Asian tosiseikat

Hallinnollinen menettely

Riidanalainen päätös

Oikeudenkäynti ja asianosaisten vaatimukset

Oikeudellinen arviointi

Kanteen tutkittavaksi ottaminen

SEUT 263 artiklan neljännessä kohdassa tarkoitettu asiavaltuus

Asiakysymys

Ensimmäinen kanneperuste, joka koskee sitä, ettei riidanalainen toimenpide ole valikoiva prima facie

– Ensimmäinen osa, joka koskee virhettä viitejärjestelmän määrittelyssä

– Toinen osa, joka koskee virhettä niiden yritysten oikeudellisen ja tosiasiallisen tilanteen arvioinnissa, jotka tarvitsivat tervehdyttämistä, ja saneerauslausekkeen luonnehdinnassa yleiseksi toimenpiteeksi

– Kolma osa, joka koskee luottamuksensuojan periaatteen loukkaamista

Toinen kanneperuste, joka koskee riidanalaisen toimenpiteen oikeuttamista verojärjestelmän luonteella ja rakenteella

Oikeudenkäyntikulut

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.