

Downloaded via the EU tax law app / web

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

18 juli 2013 (*)

„Staatssteun – Artikelen 107 VWEU en 108 VWEU – Voorwaarde van ‚selectiviteit‘ – Verordening (EG) nr. 659/1999 – Artikel 1, sub b-i – Bestaande steun – Nationale regeling inzake vennootschapsbelasting – Verliesverrekening – Niet-afrekbaarheid bij verandering van eigenaar – Machtiging voor afwijkingen – Beoordelingsbevoegdheid van belastingadministratie”

In zaak C-6/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Korkein hallinto-oikeus (Finland) bij beslissing van 30 december 2011, ingekomen bij het Hof op 3 januari 2012, in de procedure

P Oy

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, kamerpresident, A. Rosas, E. Juhász (rapporteur), D. Šváby en C. Vajda, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 22 november 2012,

gelet op de opmerkingen van:

- P Oy, vertegenwoordigd door O. A. Haapaniemi, asianajaja,
- de Finse regering, vertegenwoordigd door J. Heliskoski en S. Hartikainen als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door I. Koskinen, R. Lyal en T. Maxian Rusche als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 februari 2013,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de relevante Unierechtelijke bepalingen inzake staatssteun.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen P Oy (hierna: „P”) en de nationale autoriteiten die bevoegd zijn voor vennootschapsbelasting, over de weigering van die

autoriteiten, P toe te staan haar verliezen over het boekjaar te verrekenen – wat op grond van de toepasselijke nationale regeling in beginsel mogelijk is – of die verliezen over te dragen naar volgende boekjaren.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad van 22 maart 1999 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel [108 VWEU] (PB L 83, blz. 1), bepaalt in artikel 1, „Definities”:

„Voor de toepassing van deze verordening gelden de volgende definities:

[...]

b) ‚bestaande steun’:

i) onverminderd de artikelen 144 en 172 van de akte [inzake de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (PB 1994, C 241, blz. 21, en PB 1995, L 1, blz. 1; hierna: ‚toetredingsakte’)], alle steun die voor de inwerkingtreding van het Verdrag in de respectieve lidstaat bestond, dat wil zeggen steunregelingen en individuele steun die vóór de inwerkingtreding van het Verdrag tot uitvoering zijn gebracht en die na de inwerkingtreding nog steeds van toepassing zijn;

[...]”

Fins recht

4 Wet nr. 1535/1992 van 30 december 1992 op de inkomstenbelasting (Tuloverolaki; hierna: „TVL”) bepaalt in § 117, „Verliezen en verliesverrekening”:

„De vastgestelde verliezen worden verrekend met de inkomsten van volgende boekjaren overeenkomstig de in dit deel vastgestelde regels.

De verliezen worden verrekend in de volgorde waarin zij zijn ontstaan.”

5 § 119 van die wet, „Verliezen uit bedrijfsuitoefening of landbouwactiviteit”, luidt:

„De verliezen over het boekjaar uit bedrijfsuitoefening of landbouwactiviteit worden verrekend met de inkomsten uit de bedrijfsuitoefening of landbouwactiviteit gedurende de daaropvolgende tien jaren, al naargelang de inkomsten ontstaan.

Onder verliezen uit bedrijfsuitoefening wordt begrepen het bedrag van de verliezen zoals berekend overeenkomstig de laki elinkeinotulon verottamisesta (wet op de beroepsinkomstenbelasting), [...]”

6 § 122 TVL, „Gevolgen van een verandering van eigenaar voor de verliesverrekening”, bepaalt in de eerste alinea dat de verliezen van een vennootschap niet worden verrekend indien tijdens het verliesjaar of daarna meer dan de helft van de deelbewijzen of aandelen van eigenaar is veranderd op grond van een andere verwerving dan erfopvolging of legaat of meer dan de helft van de leden van die vennootschap is vervangen.

7 In § 122, derde alinea, TVL is bepaald dat onverminderd de eerste alinea het

belastingkantoor dat de heffing oplegt in bijzondere omstandigheden, wanneer het voor de voortzetting van de activiteiten van de vennootschap noodzakelijk is, op verzoek verliesverrekening kan toestaan.

8 Ter verduidelijking van § 122, derde alinea, TVL en om de administratieve praktijken op elkaar af te stemmen, heeft de Finse belastingdirectie op 14 februari 1996 instructie nr. 634/348/96 gepubliceerd, waarvan de relevante bepalingen hierna worden weergegeven.

„2. Machtigingsprocedure voor afwijkingen

2.1 Voorwaarden voor machtiging

Overeenkomstig § 122 TVL kan een [vennootschap] wanneer het voor de voortzetting van haar activiteiten noodzakelijk is, op verzoek worden gemachtigd om de vastgestelde verliezen te verrekenen.

Als bijzondere omstandigheden kunnen met name worden aanvaard:

- overdracht verbonden aan generatieopvolging;
- verkoop van een onderneming aan werknemers;
- aankoop van een lege niet-operationele vennootschap;
- wijziging van aandeelhouders binnen een concern;
- wijziging van aandeelhouders in samenhang met een sanering;
- bijzondere werkgelegenheidseffecten, en
- wijziging van aandeelhouders van een beursgenoteerde vennootschap.

2.1.1 Bijzondere voorwaarden

Het doel van de bepalingen van § 122 TVL is te voorkomen dat verlieslatende vennootschappen handelswaar worden. Wanneer een verandering van eigenaar van een onderneming de genoemde kenmerken niet heeft, kan verliesverrekening worden toegestaan.

[...]

2.1.2 Voortzetting van de activiteiten

Verliesverrekening kan worden toegestaan wanneer zij noodzakelijk is voor de voortzetting van de activiteiten van de [vennootschap]. Als absolute voorwaarde kan worden gesteld dat de [vennootschap] haar activiteiten voortzet nadat zij van eigenaar is veranderd. Wanneer de [vennootschap] in de praktijk haar activiteiten heeft stopgezet en haar waarde in hoofdzaak wordt bepaald door de vastgestelde verliezen, wordt geen afwijking toegestaan.”

9 Circulaire nr. 2/1999, die de Finse belastingdirectie op 17 februari 1999 heeft gepubliceerd, vermeldt daarnaast als bijzondere omstandigheid uitbreiding van de activiteiten door buy-out.

Hoofddeding en prejudiciële vragen

10 Blijkens de aan het Hof overgelegde stukken heeft P, een in 1998 opgerichte vennootschap, op 3 september 2008 de bevoegde belastingadministratie overeenkomstig § 122, derde alinea,

TVL toestemming gevraagd om haar verliezen over de boekjaren 1998 tot en met 2004 te verrekenen, ofschoon zij in augustus 2004 van eigenaar was veranderd. De onderneming heeft haar bedrijfsactiviteiten voortgezet na die eigendomsoverdracht, alsook na latere wijzigingen van eigenaar. De bevoegde belastingadministratie heeft dat verzoek op 24 oktober 2008 afgewezen op grond dat P geen bijzondere omstandigheden had aangevoerd die konden rechtvaardigen dat machtiging moest worden verleend ondanks de eigendomsoverdrachten die zich hadden voorgedaan.

11 Bij beslissing van 2 december 2009 heeft de Helsingin hallinto-oikeus (bestuursrechter Helsinki) het beroep van P verworpen om dezelfde redenen als de bevoegde belastingadministratie. P heeft tegen die beslissing hoger beroep ingesteld bij de Korkein hallinto-oikeus, die zich in wezen afvraagt of de Unierechtelijke bepalingen inzake staatssteun, en in het bijzonder het criterium van selectiviteit zoals uitgelegd uit het oogpunt van de beoordelingsbevoegdheid waarover de belastingadministratie in casu beschikt, zich verzetten tegen een besluit op grond waarvan een vennootschap haar verliezen mag verrekenen ondanks een verandering van eigenaar, wanneer die maatregel niet bij de Europese Commissie is aangemeld overeenkomstig artikel 108, lid 3, VWEU.

12 Volgens de verwijzende rechter moet, om te beoordelen of een maatregel selectief is, worden onderzocht of deze maatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling een voordeel verschaft aan bepaalde ondernemingen ten opzichte van andere ondernemingen, die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. De vaststelling van het referentiekader daarvoor is des te belangrijker bij belastingmaatregelen, daar het bestaan van een voordeel slechts ten opzichte van een „normale” belasting kan worden vastgesteld.

13 De verwijzende rechter merkt op dat dit referentiekader op twee manieren kan worden vastgesteld. De eerste mogelijkheid houdt in dat de in de §§ 117 en 119 TVL neergelegde algemene regel voor overdracht van verliezen dat kader vormt. Volgens die regel kan een toegestane afwijking in geval van eigendomsoverdracht voor de begunstigde vennootschap niet leiden tot een gunstiger situatie dan die van de algemene regel. Krachtens de tweede mogelijkheid wordt het referentiekader gevormd door de regel van § 122, eerste alinea, TVL, op grond waarvan verliezen niet kunnen worden verrekend na eigendomsoverdracht. Ten opzichte van dat referentiekader verleent de afwijkende regel van § 122, derde alinea, TVL de belastingadministratie een beoordelingsbevoegdheid die de begunstigde onderneming in een voordeliger positie zou kunnen plaatsen dan een onderneming waaraan geen recht op aftrek werd verleend in de machtigingsprocedure.

14 De verwijzende rechter merkt voorts op dat volgens vaste rechtspraak van het Hof overheidsmaatregelen die tussen ondernemingen differentiëren, en derhalve a priori selectieve maatregelen zijn, kunnen worden gerechtvaardigd wanneer deze differentiatie het gevolg is van de aard en de opzet van het stelsel waarvan zij deel uitmaken. Hij merkt in dat verband op dat het door de regeling in het hoofdgeding ingevoerde belastingstelsel ertoe strekt te voorkomen dat de verliezen van ondernemingen handelswaar worden of worden misbruikt. Dat risico hangt vooral samen met inactieve ondernemingen met verliezen, waarvan andere ondernemingen op verschillende manieren zouden kunnen proberen in bezit te komen om die verliezen te verrekenen met hun eigen winsten. De beoordelingsbevoegdheid waarover de belastingadministratie in casu beschikt, kan worden gezien in het kader van dat belastingstelsel als een geheel, waarvan het doel is om verliesverrekening toe te staan in alle gevallen waarin wordt vastgesteld dat geen risico op misbruik bestaat.

15 Gelet op die overwegingen heeft de Korkein hallinto-oikeus de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) Dient de voorwaarde van selectiviteit van artikel 107, lid 1, VWEU in een goedkeuringsprocedure als die van § 122, derde alinea, [TVL] aldus te worden uitgelegd dat zij in de weg staat aan de verlening van het recht op aftrek bij een aandeelhouderswisseling indien de procedure van artikel 108, lid 3, laatste volzin, VWEU niet in acht is genomen?
- 2) Dient bij de uitlegging van de voorwaarde van selectiviteit, met name wat de vaststelling van de referentiegroep betreft, belang te worden gehecht aan de in de §§ 117 en 119 [TVL] tot uitdrukking gebrachte hoofdregel, volgens welke een vennootschap de vastgestelde verliezen in mindering kan brengen, of dient bij de uitlegging van de voorwaarde van selectiviteit belang te worden gehecht aan de bepalingen betreffende wisselingen in het aandeelhouderschap?
- 3) Kan, gesteld dat in beginsel is voldaan aan de voorwaarde van selectiviteit van artikel 107 VWEU, een regeling als die van § 122, derde alinea, [TVL] gerechtvaardigd zijn omdat het gaat om een voorziening die inherent is aan het belastingstelsel, die bijvoorbeeld noodzakelijk is om belastingontwijking te verhinderen?
- 4) Welk belang moet, bij de beoordeling of er een rechtvaardigingsgrond aanwezig is en of er sprake is van een voorziening die inherent is aan het belastingstelsel, worden toegekend aan de omvang van de discretionaire bevoegdheid van de autoriteiten? Moet aan de voorziening die inherent is aan het belastingstelsel, de eis worden gesteld dat de rechtstoepasser daarbij over geen enkele discretionaire bevoegdheid beschikt en dat de voorwaarden voor toepassing van de afwijking nauwkeurig zijn vastgelegd in de wetgeving?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Tweede tot en met vierde vraag

16 Met zijn tweede tot en met vierde vraag, die samen en als eerste moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een belastingregeling zoals die welke voortvloeit uit § 122, eerste en derde alinea, TVL de voorwaarde van selectiviteit – een bestanddeel van het begrip „steunmaatregelen van de staten” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU – vervult, en zo ja, of de uitzondering in § 122, derde alinea, wordt gerechtvaardigd door de omstandigheid dat zij inherent is aan het belastingstelsel. De verwijzende rechter wenst voorts van het Hof te vernemen welk belang moet worden gehecht aan de omvang van de beoordelingsbevoegdheid van de bevoegde autoriteiten wanneer zij die regeling toepassen.

17 Voorafgaand zij eraan herinnerd dat artikel 107, lid 1, VWEU in beginsel steunmaatregelen verbiedt die „[...] bepaalde ondernemingen of bepaalde producties [begunstigen]”, dat wil zeggen selectieve steunmaatregelen.

18 Een maatregel waarbij de overheid aan bepaalde ondernemingen een gunstige fiscale behandeling verleent die, hoewel in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, de financiële situatie van de begunstigen verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, is derhalve als een steunmaatregel van de staat in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU aan te merken. Voordelen die voortvloeien uit een algemene maatregel die zonder onderscheid van toepassing is op alle marktdeelnemers vormen daarentegen geen steunmaatregelen van de staat in de zin van artikel 107 VWEU (arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, Jurispr. blz. I-11113, punten 72 en 73 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

19 Volgens de rechtspraak van het Hof veronderstelt de kwalificatie van een nationale belastingmaatregel als „selectief” in de eerste plaats dat wordt bepaald en onderzocht welke algemene of „normale” belastingregeling geldt in de betrokken lidstaat. Vervolgens moet ten opzichte van die algemene of „normale” belastingregeling worden beoordeeld en vastgesteld of het door de betrokken belastingmaatregel verschaft voordeel eventueel selectief is door te bewijzen dat die maatregel van voornoemde algemene regeling afwijkt, voor zover hij differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van het belastingstelsel van die lidstaat, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden (zie arrest van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08–C-80/08, Jurispr. blz. I-7611, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 In dat verband zij opgemerkt dat die kwalificatie niet enkel kennis veronderstelt van de inhoud van de relevante rechtsregels, maar ook vereist dat de draagwijdte daarvan wordt onderzocht op basis van de bestuurlijke praktijk en de rechtspraak en de gegevens over de persoonlijke werkingssfeer van die regels.

21 Aangezien de verwijzende rechter geen van deze gegevens heeft verstrekt, kan het Hof geen standpunt innemen over deze kwalificatie.

22 Volgens de rechtspraak van het Hof voldoet een maatregel niet aan de voorwaarde van selectiviteit indien hij, hoewel de begunstigde erdoor wordt bevoordeeld, gerechtvaardigd wordt door de aard of de opzet van het stelsel waarvan hij deel uitmaakt (arrest van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Jurispr. blz. I-8365, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van het algemene belastingstelsel vormt, kan dus gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat deze maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van zijn belastingstelsel voortvloeit (zie arrest Paint Graphos e.a., reeds aangehaald, punt 65 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 In dat verband moet worden opgemerkt dat het bestaan van een machtigingssysteem op zich een dergelijke rechtvaardiging niet uitsluit.

24 Rechtvaardiging is immers mogelijk wanneer de beoordelingsbevoegdheid van de bevoegde autoriteit in het kader van een machtigingsprocedure enkel inhoudt dat zij de voorwaarden die zijn opgesteld met het oog op een identificeerbaar fiscaal doel toetst en de criteria die deze autoriteit moet toepassen inherent zijn aan het belastingstelsel.

25 Wat de bevoegdheid van de bevoegde autoriteit betreft, kan volgens de rechtspraak van het Hof een discretionaire bevoegdheid op grond waarvan die autoriteit de begunstigden kan kiezen of de voorwaarden kan bepalen waaronder de maatregel wordt toegekend, niet als algemeen worden aangemerkt (zie in die zin arrest van 29 juni 1999, DM Transport, C-256/97, Jurispr. blz. I-3913, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 De toepassing van een machtigingssysteem zoals dat in het hoofdgeding, op grond waarvan verliezen naar volgende belastingjaren mogen worden overgedragen, kan dus in beginsel niet als selectief worden beschouwd indien de bevoegde autoriteiten, wanneer zij beslissen welk gevolg aan een verzoek om machtiging wordt gegeven, slechts beschikken over een beoordelingsbevoegdheid die is afgebakend door objectieve criteria die niet vreemd zijn aan het door de betrokken regeling ingestelde belastingstelsel, zoals de doelstelling handel in verliezen te voorkomen.

27 Indien de bevoegde autoriteiten daarentegen beschikken over een ruime beoordelingsbevoegdheid om de begunstigden te kiezen en de voorwaarden te bepalen waaronder de maatregel wordt toegekend op basis van criteria die vreemd zijn aan het belastingstelsel, zoals het behoud van de werkgelegenheid, moet de uitoefening van die bevoegdheid worden beschouwd als begunstiging van „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” ten opzichte van andere, die zich, gelet op de nagestreefde doelstelling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden (zie in die zin arrest Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, reeds aangehaald, punt 75).

28 In dat verband blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de Finse belastingdirectie een in punt 8 van het onderhavige arrest vermelde instructie heeft uitgevaardigd, waarin als „bijzondere omstandigheid” om een afwijking van het verbod op verliesverrekening toe te staan onder andere bijzondere werkgelegenheidseffecten worden vermeld.

29 In dat verband zij eraan herinnerd dat het Hof heeft geoordeeld dat een beleid van regionale ontwikkeling of sociale cohesie op zich niet volstaat om een in het kader van dit beleid vastgestelde maatregel als gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het nationale belastingstelsel aan te merken (zie in die zin arrest van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, Jurispr. blz. I-7115, punt 82).

30 Hoewel in dat verband uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat bovenvermelde instructie juridisch niet bindend is, moet worden opgemerkt dat als de bevoegde autoriteit de begunstigden van de verliesverrekening zou kunnen bepalen op basis van criteria die vreemd zijn aan het belastingstelsel, zoals het behoud van werkgelegenheid, een dergelijke uitoefening van die bevoegdheid moet worden aangemerkt als begunstiging van „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” ten opzichte van andere, die zich, gelet op de nagestreefde doelstelling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.

31 Het Hof beschikt echter niet over voldoende gegevens om te beoordelen of de mogelijk selectieve belastingregeling in het hoofdgeding gerechtvaardigd is.

32 In die omstandigheden moet op de tweede tot en met de vierde vraag worden geantwoord dat een belastingregeling zoals die in het hoofdgeding de voorwaarde van selectiviteit – een bestanddeel van het begrip „steunmaatregelen van de staten” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU – kan vervullen indien wordt vastgesteld dat het referentiestelsel, te weten het „normale” stelsel, wordt gevormd door het verbod op verliesverrekening in geval van verandering van eigenaar in de zin van § 122, eerste alinea, TVL, waarop het in de derde alinea van § 122 neergelegde machtigingssysteem een uitzondering vormt. Een dergelijke regeling kan worden

gerechtvaardigd door de aard of de algemene opzet van het stelsel waarvan het deel uitmaakt, voor zover daarbij wordt uitgesloten dat de bevoegde nationale autoriteit bij de machtiging tot afwijking van het verbod op verliesverrekening een discretionaire bevoegdheid heeft op grond waarvan zij haar machtigingsbeslissingen kan baseren op criteria die vreemd zijn aan dat belastingstelsel. Het Hof beschikt echter niet over voldoende gegevens om definitief uitspraak te doen over die kwalificaties.

33 Voor het overige zij eraan herinnerd dat selectiviteit slechts een van de bestanddelen van met de interne markt onverenigbare staatssteun is. Bij gebreke van informatie dienaangaande onderzoekt het Hof evenmin de andere bestanddelen.

Eerste vraag

34 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het in artikel 108, lid 3, VWEU neergelegde verbod op uitvoering van voorgenomen steunmaatregelen zich verzet tegen de toepassing van de belastingregeling van § 122, eerste en derde alinea, TVL.

35 Wat betreft de controle of de lidstaten de hun krachtens de artikelen 107 VWEU en 108 VWEU opgelegde verplichtingen naleven, zij herinnerd aan het verband tussen het laatstbedoelde artikel en de bevoegdheden en verantwoordelijkheden waarmee dat artikel de Commissie enerzijds en de lidstaten anderzijds belast.

36 Artikel 108 VWEU stelt verschillende procedures in al naargelang de steunmaatregelen reeds bestaan of nieuw zijn. Terwijl nieuwe steunmaatregelen overeenkomstig artikel 108, lid 3, VWEU vooraf bij de Commissie moeten worden aangemeld en niet tot uitvoering kunnen worden gebracht voordat de procedure tot een eindbeslissing heeft geleid, kunnen bestaande steunmaatregelen overeenkomstig artikel 108, lid 1, VWEU regelmatig tot uitvoering worden gebracht zolang de Commissie deze niet onverenigbaar met de interne markt heeft verklaard (arrest van 29 november 2012, Kremikovtzi, C-262/11, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 In het kader van dit controlestelsel hebben de Commissie en de nationale rechter verschillende verantwoordelijkheden en bevoegdheden (arrest van 9 augustus 1994, Namur-Les assurances du crédit, C-44/93, Jurispr. blz. I-3829, punt 14).

38 Bij deze rechter kunnen gedingen aanhangig worden gemaakt waarin deze zich genoodzaakt ziet het begrip steunmaatregel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU uit te leggen en toe te passen, in het bijzonder teneinde vast te stellen of een overheidsmaatregel die zonder inachtneming van de voorafgaande controleprocedure van artikel 108, lid 3, VWEU is getroffen, daaraan al dan niet had moeten worden onderworpen. Hij is daarentegen niet bevoegd om uitspraak te doen over de verenigbaarheid van staatssteun met de interne markt (arrest van 18 juli 2007, Lucchini, C-119/05, Jurispr. blz. I-6199, punten 50 en 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Terwijl de Commissie moet onderzoeken of de voorgenomen steunmaatregel verenigbaar is met de interne markt, zelfs wanneer de lidstaat het in artikel 108, lid 3, laatste volzin, VWEU neergelegde verbod op uitvoering van de steunmaatregelen schendt, dient de nationale rechter in een dergelijke situatie slechts, hangende de eindbeslissing van de Commissie, de rechten van de justitiabelen te beschermen tegen een eventuele schending van dat verbod door de nationale autoriteiten (zie in die zin arrest van 12 februari 2008, CELF en ministre de la Culture et de la Communication, C-199/06, Jurispr. blz. I-469, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Met betrekking tot bestaande steunmaatregelen is de Commissie ingevolge artikel 108, lid

1, VWEU, bevoegd deze tezamen met de lidstaten aan een voortdurend onderzoek te onderwerpen. Dat onderzoek kan ertoe leiden dat de Commissie aan de betrokken lidstaat dienstige maatregelen voorstelt die voor de geleidelijke ontwikkeling of de werking van de gemeenschappelijke markt vereist zijn, en, in voorkomend geval, beslist om een steunmaatregel die zij onverenigbaar acht met de interne markt in te trekken of te wijzigen.

41 Deze steunmaatregelen moeten rechtmatig worden geacht zolang de Commissie niet heeft vastgesteld dat zij onverenigbaar zijn met de interne markt (arrest van 18 november 2010, NDSHT/Commissie, C-322/09 P, Jurispr. blz. I-11911, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak). In dergelijke omstandigheden verleent artikel 108, lid 3, VWEU de nationale rechter niet de bevoegdheid om de uitvoering van een bestaande steunmaatregel te verbieden.

42 Krachtens artikel 1, sub b-i, van verordening nr. 659/1999 wordt, onverminderd de artikelen 144 en 172 van de toetredingsakte onder „bestaande steun” verstaan alle steun die vóór de inwerkingtreding van het Verdrag in de respectieve lidstaat bestond, dat wil zeggen steunregelingen en individuele steun die vóór die inwerkingtreding tot uitvoering zijn gebracht en die na die inwerkingtreding nog steeds van toepassing zijn.

43 Volgens de informatie in de aan het Hof overgelegde stukken, en zoals door de Finse regering en de Commissie is opgemerkt, is de regeling van § 122, eerste en derde alinea, TVL ingevoerd vóór de inwerkingtreding – op 1 januari 1994 – van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3), en is zij sinds die datum nog steeds van toepassing. De Republiek Finland is op 1 januari 1995 tot de Europese Unie toegetreden.

44 Voorts zijn, zoals de Commissie heeft opgemerkt, de in de artikelen 144 en 172 van de toetredingsakte neergelegde omstandigheden, waarin artikel 1, sub b-i, van verordening nr. 659/1999 betreffende de definitie van het begrip „bestaande steun” niet van toepassing zou zijn, niet relevant in de onderhavige zaak.

45 In herinnering zij gebracht dat de wijziging van de toepassingsvoorwaarden voor een steunregeling er in bepaalde omstandigheden toe kan leiden dat een dergelijke regeling als nieuwe steun wordt gekwalificeerd.

46 Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of de toepassingsvoorwaarden voor de regeling in het hoofdgeding niet zijn gewijzigd.

47 Indien hij vaststelt dat door eventuele wijzigingen de omvang van de regeling is uitgebreid, kan het nodig zijn de steun als nieuw aan te merken, zodat de aanmeldingsprocedure van artikel 108, lid 3, VWEU moet worden gevolgd.

48 Bijgevolg moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 108, lid 3, VWEU zich er niet tegen verzet dat een belastingregeling zoals die van § 122, eerste en derde alinea, TVL, indien zij wordt gekwalificeerd als „steunmaatregelen van de staten”, in de lidstaat die deze belastingregeling heeft ingevoerd van toepassing blijft op grond dat het „bestaande” steun betreft, onverminderd de in dat artikel 108, lid 3, VWEU neergelegde bevoegdheid van de Commissie.

Kosten

49 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

1) **Een belastingregeling zoals die in het hoofdgeding kan de voorwaarde van selectiviteit – een bestanddeel van het begrip „steunmaatregelen van de staten” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU – vervullen indien wordt vastgesteld dat het referentiestelsel, te weten het „normale” stelsel, wordt gevormd door het verbod op verliesverrekening in geval van verandering van eigenaar in de zin van § 122, eerste alinea, van wet nr. 1535/1992 van 30 december 1992 op de inkomstenbelasting (Tuloverolaki) waarop het in de derde alinea van § 122 neergelegde machtigingssysteem een uitzondering vormt. Een dergelijke regeling kan worden gerechtvaardigd door de aard of de algemene opzet van het stelsel waarvan het deel uitmaakt, voor zover daarbij wordt uitgesloten dat de bevoegde nationale autoriteit bij de machtiging tot afwijking van het verbod op verliesverrekening een discretionaire bevoegdheid heeft op grond waarvan zij haar machtigingsbeslissingen kan baseren op criteria die vreemd zijn aan dat belastingstelsel. Het Hof beschikt echter niet over voldoende gegevens om definitief uitspraak te doen over die kwalificaties.**

2) **Artikel 108, lid 3, VWEU verzet zich er niet tegen dat een belastingregeling zoals die van § 122, eerste en derde alinea, van wet nr. 1535/1992, indien zij wordt gekwalificeerd als „steunmaatregelen van de staten”, in de lidstaat die deze belastingregeling heeft ingevoerd van toepassing blijft op grond dat het „bestaande” steun betreft, onverminderd de in dat artikel 108, lid 3, VWEU neergelegde bevoegdheid van de Europese Commissie.**

ondertekeningen

* Procestaal: Fins.