Oikeustapauskokoelma

UNIONIN YLEISEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

4 päivänä helmikuuta 2016*

Valtiontuet — Saksan verolainsäädäntö, joka koskee tappioiden siirtämistä seuraaville verovuosille (Sanierungsklausel) — Päätös, jolla tuki todetaan sisämarkkinoille soveltumattomaksi — Kumoamiskanne — Yksityistä erikseen koskeva toimi — Tutkittavaksi ottaminen — Valtiontuen käsite — Valikoivuus — Verojärjestelmän luonne ja rakenne — Julkiset varat — Perusteluvelvollisuus — Perusteltu luottamus

Asiassa T-620/11,

GFKL Financial Services AG, kotipaikka Essen (Saksa), edustajanaan aluksi asianajajat M. Schweda, S. Schultes-Schnitzlein, J. Eggers ja M. Knebelsberger, sittemmin asianajajat Schweda, Eggers, Knebelsberger ja F. Loose,

kantajana,

jota tukee

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

väliintulijana,

vastaan

Euroopan komissio, asiamiehinään aluksi T. Maxian Rusche, M. Adam ja R. Lyal, sittemmin Maxian Rusche, Lyal ja M. Noll-Ehlers,

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 9.7.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

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.

Tappionmenettämissääntö

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 Uudessa tappionmenettämissäännössä 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 tukijärjestelmästä C 2/09 (ex N 221/08 ja N 413/08), jonka Saksa aikoo toteuttaa pääomasijoituksia koskevien yleisten ehtojen uudistamiseksi, 30.9.2009 antamallaan päätöksellä 2010/13/EY (EUVL 2010, L 6, s. 32; jäljempänä MoRaKG-lakia koskeva päätös).

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 silloin, kun 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, GFKL Financial Services AG, on rahoituspalveluyhtiö, joka oli vuonna 2009 vaarassa tulla maksukyvyttömäksi ja tarvitsi tervehdyttämistä.

16 Eräs sijoittaja osti 14.12.2009 lähes 80 prosenttia kantajan osakkeista, ja 4.12.2010 tämä uusi enemmistöosakas sijoitti yhtiöön 50 miljoonaa euroa pääomanlisäyksenä, jonka avulla maksukyvyttömyys onnistuttiin välttämään.

17 Osakkeiden luovutuspäivänä kantaja täytti saneerauslausekkeen soveltamisedellytykset, kuten Finanzamt Essen-NordOstin (Esse-NordOstin verohallinto) 3.9.2009 antamasta sitovasta ennakkopäätöksestä (jäljempänä sitova ennakkopäätös) käy ilmi.

18 Sen jälkeen kun komissio oli tehnyt päätöksen muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisesta (ks. jäljempänä 21 kohta), Saksan valtiovarainministeriö määräsi 30.4.2010 laatimassaan kirjeessä saneerauslausekkeen soveltamisen lopetettavaksi.

19 Verohallinto kumosi siis sitovan ennakkopäätöksensä ja antoi kantajalle verotuspäätöksen yhteisöverosta verovuodelta 2009. Päätöksessä ei sovellettu saneerauslauseketta.

20 Saksan liittotasavalta toimitti 22.7.2011 komissiolle riidanalaisen päätöksen määräysten mukaisesti (ks. jäljempänä 31 kohta) luettelon yrityksistä, joihin riidanalaista toimenpidettä oli sovellettu. Kantajan nimi mainitaan niiden yritysten joukossa, joiden osalta saneerauslausekkeen soveltamisesta annetut sitovat ennakkopäätökset oli kumottu.

Hallinnollinen menettely

21 Komissio pyysi 5.8. 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).

22 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.

23 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

24 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).

25 Komissio luonnehti ensin saneerauslausekkeen valtiontueksi.

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

27 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 eli sen tavoite oli verotusjärjestelmän ulkopuolinen.

28 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 ollen 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 (EUVL 379, s. 5) soveltamisalaan.

29 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.

30 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.

31 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 2006, C 323, 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

32 Kantaja nosti unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 2.12.2011 toimittamallaan kannekirjelmällä nyt käsiteltävän kanteen.

33 Komissio esitti 2.5.1991 vahvistetun unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 114 artiklassa tarkoitetun oikeudenkäyntiväitteen unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 16.3.2012 toimittamallaan erillisellä asiakirjalla. Kantaja esitti 2.5.2012 tätä väitettä koskevat huomautuksensa.

34 Unionin yleisen tuomioistuimen kirjaamoon 29.2.2012 jättämällään väliintulohakemuksella Saksan liittotasavalta pyysi saada osallistua oikeudenkäyntiin esillä olevassa asiassa tukeakseen kantajan vaatimuksia. Unionin yleisen tuomioistuimen kahdeksannen jaoston puheenjohtaja hyväksyi väliintulohakemuksen 2.5.2012 antamallaan määräyksellä. Saksan liittotasavalta toimitti väliintulokirjelmänsä, jossa puututaan ainoastaan asian tutkittavaksi ottamisen edellytyksiin, ja muut osapuolet tätä koskevat huomautuksensa asetetussa määräajassa.

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

36 Esitetty oikeudenkäyntiväite siirrettiin ratkaistavaksi yhdessä pääasian kanssa 17.7.2014 annetulla unionin yleisen tuomioistuimen (yhdeksäs jaosto) määräyksellä 2.5.1991 vahvistetun unionin yleisen tuomioistuimen työjärjestyksen 114 artiklan 4 kohdan mukaisesti.

37 Komissio toimitti vastineensa 2.9.2014. Kantaja toimitti vastauksensa 27.10.2014 ja komissio 16.1.2015.

38 Saksan liittotasavalta toimitti väliintulokirjelmänsä 27.10.2014 ja muut osapuolet sitä koskevat huomautuksensa asetetuissa määräajoissa.

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

40 Osapuolten suulliset lausumat ja niiden unionin yleisen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin antamat vastaukset kuultiin 9.7.2015 pidetyssä istunnossa.

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

— hylkää komission esittämän oikeudenkäyntiväitteen

— kumoaa riidanalaisen päätöksen ja

— velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

42 Komissio vaatii, että unionin yleinen tuomioistuin

— jättää kanteen tutkimatta tai toissijaisesti hylkää sen perusteettomana

— velvoittaa kantajan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Oikeudellinen arviointi

Kanteen tutkittavaksi ottaminen

43 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

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

45 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.

46 Käsiteltävässä tapauksessa pelkkä omistusrakenteen muutoksen toteutuminen eli liiketoimi, jonka perusteella saneerauslauseketta olisi sovellettu, ei merkinnyt tuen myöntämistä oikeudellisesti velvoittavalla tavalla, minkä vuoksi omistusosuuden hankintahetkellä ei ollut vielä vahvistettu sitä, syntyikö kantajalle jälleen voittoa, ja milloin tällainen voitto syntyisi, jotta tappiontasaus todellisuudessa johtaisi veronalennukseen. Kantaja ei komission mukaan voi myöskään perustaa sitovaan ennakkopäätökseen sitä, että päätös koskisi sitä erikseen. Ennakkopäätöksellä ei sellaisenaan myönnetä oikeutta veroetuun, eikä se olisi enää ollut velvoittava ennen sen verotuspäätöksen tekemistä, jossa saneerauslauseke olisi otettu huomioon.

47 Riidanalaisessa päätöksessä ei näin ollen määrätä kantajalle jo myönnetyn tuen palauttamisesta vaan velvoitetaan valtion viranomaiset tekemään verotuspäätöksissä ratkaisut, joita tukijärjestelmän soveltumattomuus sisämarkkinoille edellyttää.

48 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.

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

50 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”.

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

52 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.

53 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.

54 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).

55 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 54 kohdassa mainittu tuomio Telefónica v. komissio, EU:C:2013:852, 47 kohta).

56 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 52 kohdassa mainittu tuomio Komissio/Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, 54–57 kohta).

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

58 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).

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

60 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. Lisäksi kantaja oli merkinnyt 31.12.2009 olemassa olevien tappioiden tasauksen kirjanpitoonsa laskennallisena verosaamisena.

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

62 Saksan veroviranomaiset olivat vahvistaneet nämä seikat sitovalla ennakkopäätöksellä, jossa otettiin huomioon saneerauslausekkeen nojalla tasatut tappiot (ks. edellä 17 kohta). Se, että kantaja oli saanut mainitun 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.

63 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.

64 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 56 kohdassa mainittu tuomio Belgia ja Forum 187 v. komissio, EU:C:2006:416, 63 kohta; edellä 52 kohdassa mainittu tuomio komissio v. Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, 57 kohta; edellä 54 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).

65 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 19 kohta).

66 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.

67 Tätä päätelmää ei kyseenalaista myöskään oikeuskäytäntö, johon komissio on kirjelmissään ja istunnossa viitannut ja josta mainittakoon muun muassa edellä 54 kohdassa mainittu tuomio Telefónica v. komissio (EU:C:2013:852); tuomio 11.6.2009, AMGA v. komissio (T-300/02, Kok., EU:T:2009:190); edellä 55 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).

68 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 63 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).

69 Edellä 64 kohdassa tehtyyn päätelmään ei myöskään vaikuta komission väite, jonka mukaan vain valtion varoista myönnetty etu voisi olla osoituksena siitä, että päätös koskee kantajaa erikseen, ja jonka mukaan valtiolle ei olisi koitunut taloudellista rasitusta ennen kuin veronalennus olisi todettu verotuspäätöksellä.

70 On näet muistettava, että seikat, joille SEUT 263 artiklan neljännessä kohdassa tarkoitetun erikseen koskemisen katsotaan oikeuskäytännössä perustuvan (ks. edellä 54–56 kohta), eivät välttämättä ole samat kuin ne, joista valtiontuen katsotaan muodostuvan SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaan (ks. analogisesti edellä 54 kohdassa mainittu tuomio Comitato ”Venezia vuole vivere” ym. v. komissio, EU:C:2011:368, 56, 63 ja 64 kohta). Edellä 54 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.

71 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.

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

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

Oikeussuojan tarve

74 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.

75 Kantaja kiistää Saksan liittotasavallan tukemana nämä väitteet.

76 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 52 kohdassa mainittu tuomio komissio v. Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, 63 kohta; edellä 64 kohdassa mainittu tuomio Stichting Woonpunt ym. v. komissio, EU:C:2014:100, 50–54 kohta ja edellä 64 kohdassa mainittu tuomio Stichting Woonlinie ym. v. komissio, EU:C:2014:105, 54 kohta).

77 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).

78 Käsiteltävässä tapauksessa kantaja täytti saneerauslausekkeen soveltamisen edellytykset, ja se oli saanut tähän lausekkeeseen perustuvaa etua, kuten edellä 59–61 kohdassa todetusta käy ilmi.

79 Vaikka saneerauslausekkeen soveltaminen keskeytettiin riidanalaisen päätöksen antamisen jälkeen, sitä voitaisiin, mikäli päätös kumottaisiin, KStG:n 34 §:n 6 momentin nojalla soveltaa taannehtivasti kaikkiin yrityksiin, joiden verotuspäätös ei olisi vielä tullut lopulliseksi, kantaja mukaan lukien, minkä vuoksi riidanalaisen päätöksen kumoamisesta on hyötyä kantajalle, koska sillä on oikeus vaatia saneerauslausekkeen soveltamista ainakin vuoden 2009 tulojen verotuksessa.

80 Näin ollen kantajalla on tarve oikeussuojaan riidanalaista päätöstä vastaan.

81 Kanne täyttää siis tutkittavaksi ottamisen edellytykset.

Asiakysymys

82 Kantaja vetoaa kanteessaan neljään kanneperusteeseen. Ensimmäisessä se väittää, ettei riidanalainen toimenpide ole valikoiva, toisessa, ettei valtion varoja ole käytetty, kolmannessa, että päätöksen perustelut ovat puutteelliset, ja neljännessä, että luottamuksensuojan periaatetta on loukattu.

83 Unionin yleinen tuomioistuin katsoo, että ensin on syytä käsitellä kolmas, perustelujen puutteellisuutta koskeva, kanneperuste ja tämän jälkeen muut kanneperusteet siinä järjestyksessä kuin niihin on vedottu.

Kolmas, perustelujen puutteellisuutta koskeva kanneperuste

84 Kantaja on kolmannessa kanneperusteessaan esittänyt väitteen siitä, ettei komissio ole esittänyt riittäviä oikeudellisia perusteluja kannalleen, jonka mukaan tappionmenettämissääntöä on pidettävä viitejärjestelmänä ja saneerauslauseketta poikkeuksena tästä järjestelmästä, etenkin siksi, että riidanalaisen päätöksen 67 perustelukappaleessa komissio on kantajan mukaan vain viitannut MoRaKG-lakia koskevassa päätöksessä jo esitettyihin perusteluihin.

85 Lisäksi komissio on kantajan mukaan ollut väärässä katsoessaan, että siirrettyjen tappioiden vähentämiselle oli asetettu miljoonan euron yläraja, ja sivuuttanut lukuisia tosiseikkoja. Kyse on kantajan mukaan erityisesti seuraavista seikoista: vanhaa tappionmenettämissääntöä sovelletaan uuden säännön rinnalla aina vuoden 2012 loppuun; käyttämättä jääneitä tappioita ei menetetä, paitsi jos hankinnan on tehnyt yksi henkilö tai yksi toisiinsa sidoksissa olevien henkilöiden ryhmä viiden vuoden mittaisen ajanjakson aikana; saneerauslauseketta sovelletaan myös korkojen siirtämiseen, ja siinä säädetään kolmesta erityyppisestä tilanteesta; saneerauslausekkeen käyttöön ottamisella taannehtivin vaikutuksin on pyritty vain korjaamaan lainsäätäjän virhe, jonka se on tehnyt katsomalla virheellisesti, että saneerausasetuksella kyettäisiin asianmukaisesti korvaamaan tappioiden menettäminen.

86 On muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perusteluvelvollisuuden laajuus riippuu kyseessä olevan toimen luonteesta ja asiayhteydestä, jossa se on toteutettu. Toimen toteuttaneen toimielimen perusteluista on selkeästi ja yksiselitteisesti ilmettävä toimielimen päättely siten, että Euroopan unionin tuomioistuin voi tutkia toimenpiteen laillisuuden, ja että niille, joita toimenpide koskee, selviävät sen syyt, jotta ne voivat puolustaa oikeuksiansa ja arvioida, onko päätös perusteltu. Perusteluissa ei kuitenkaan tarvitse esittää kaikkia asiaan liittyviä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevia yksityiskohtia, koska tutkittaessa sitä, täyttävätkö päätöksen perustelut SEUT 296 artiklan vaatimukset, on otettava huomioon päätöksen sanamuodon lisäksi myös sen asiayhteys ja kaikki asiaa koskevat oikeussäännöt (ks. tuomio 2.4.1998, komissio v. Sytraval ja Brink's France, C-367/95 P, Kok., EU:C:1998:154, 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 6.3.2003, Westdeutsche Landesbank Girozentrale ja Land Nordrhein-Westfalen v. komissio, T-228/99 ja T-233/99, Kok., EU:T:2003:57, 278 ja 279 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Komissio ei myöskään ole velvollinen ottamaan kantaa kaikkiin asianomaisten esittämiin väitteisiin. Sen on ainoastaan tutkittava sellaiset tosiseikkoja ja

oikeudellisia seikkoja koskevat väitteet, joilla on olennainen merkitys päätöksen rakenteen kannalta (ks. em. tuomio Westdeutsche Landesbank Girozentrale et Land Nordrhein-Westfalen v. komissio, EU:T:2003:57, 280 oikeuskäytäntöviittauksineen).

87 Valtiontueksi luonnehtimista koskevissa tapauksissa perusteluvelvollisuus edellyttää lisäksi, että komissio ilmoittaa syyt, joiden vuoksi se katsoo, että kyseinen toimenpide kuuluu SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan (tuomio 13.6.2000, EPAC v. komissio, T-204/97 ja T-270/97, Kok., EU:T:2000:148, 36 kohta).

88 On muistettava myös, että SEUT 296 artiklassa määrätty perusteluvelvollisuus on olennainen muotovaatimus, joka on erotettava perustelujen aineellista paikkansapitävyyttä koskevasta kysymyksestä, joka koskee riidanalaisen toimen aineellista lainmukaisuutta (ks. tuomio 18.6.2015, Ipatau v. neuvosto, C-535/14 P, Kok., EU:C:2015:407, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

89 Komissio tekee riidanalaisessa päätöksessään aluksi selkoa asian kannalta merkityksellisestä lainsäädännöstä. Päätöksen viidennessä perustelukappaleessa mainitaan erikseen tappioidentasauksen periaate, ja sen 10 ja 14 perustelukappaleeseen on otettu tappionmenettämissäännön ja saneerauslausekkeen sisältö.

90 Tämän jälkeen komissio tarkastelee riidanalaisen päätöksen 64–102 perustelukappaleessa riidanalaisen toimenpiteen valikoivuutta. Päätöksen 66 ja 67 perustelukappaleessa komissio määrittelee tarkemmin viitejärjestelmän.

91 Riidanalaisen päätöksen 66 perustelukappaleessa komissio selittää, että ”viitejärjestelmä on Saksan yhtiöverojärjestelmä nykyisessä muodossaan, erityisesti KStG:n 8 c §:n 1 momentin tappiontasausta – – koskevat säännöt – –”. Tämän jälkeen se viittaa mainitun säännöksen sisältöön ja toteaa lopuksi, että ”tappioiden menettäminen on yleinen sääntö eli viitejärjestelmä, kun yrityksen omistus vaihtuu”.

92 Riidanalaisen päätöksen 67 perustelukappaleessa komissio toteaa vielä, että MoRaKG-lakia koskevassa päätöksessä kyseessä olleessa asiassa se oli katsonut, että KStG:n 8c §:n 1 momenttia oli pidettävä sovellettavana viitejärjestelmänä ja että mainitusta pykälästä säädetty poikkeus, jonka nojalla riskipääomayhtiöiden haltuunottamat yritykset saivat luvan tappiontasauksiin huolimatta muutoksesta omistusrakenteessa, ei soveltunut sisämarkkinoille. Komissio toteaa lisäksi, että ”kyseisessä päätöksessä esitettyjä perusteluja sovelletaan myös tähän tapaukseen”.

93 On todettava, että komissio on riidanalaisen päätöksen edellä lainatuissa perustelukappaleissa perusteluvelvollisuutensa mukaisesti määritellyt selvästi viitejärjestelmän, jota se on katsonut voitavan soveltaa edun valikoivuuden arvioinnissa.

94 Se on ottanut huomioon tappiontasausta koskevan yleisen periaatteen ja merkitykselliset oikeussäännöt ja selittänyt katsovansa, että tappioiden menettämistä oli käsiteltävässä asiassa pidettävä lainsäädännöllisenä viitejärjestelmänä.

95 Tällaisessa tilanteessa on todettava, että viittausta MoRaKG-lakia koskevaan päätökseen riidanalaisen päätöksen 67 perustelukappaleessa on pidettävä lisäselityksenä, jota ei olisi tarvinnut esittää viitejärjestelmää määriteltäessä.

96 Virheet, joihin komission on väitetty syyllistyneen asian kannalta merkityksellisen lainsäädännön tutkinnassa (ks. edellä 85 kohta), eivät vaikuta perustelujen riittävyyteen. Nämä väitteet voidaan tarvittaessa liittää päätöksen aineellisen oikeellisuuden arviointiin, ja ne tutkitaan tähän liittyvää kanneperustetta tarkasteltaessa (ks. jäljempänä 125 kohta).

97 Kolmas kanneperuste on näin ollen hylättävä.

Ensimmäinen kanneperuste, jonka mukaan riidanalainen toimenpide ei ole valikoiva prima facie

98 Ensimmäisen kanneperusteen kohteena ovat pääasiallisesti ne komission huomiot, jotka liittyvät riidanalaisen toimenpiteen valikoivuuteen.

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

100 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 tuomio 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.

101 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.

102 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).

103 Kantajan esittämä ensimmäinen kanneperuste on tutkittava tämän oikeuskäytäntöön perustuvan kolmivaiheisen tarkastelun mukaisesti.

– Ensimmäinen osa, joka koskee virhettä viitejärjestelmän määrittelyssä

104 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.

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

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

107 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.

108 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 päätöksessä ja MoRaKG-lakia koskevassa päätöksessään 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.

109 Komissio kiistää kantajan väitteet asiakysymyksen osalta.

110 Ensin on hylättävä komission esittämä oikeudenkäyntiväite. Sen oikeuskäytännön mukaan, johon komissio on väitteensä tueksi vedonnut, päätöksen lainmukaisuuden arviointi niiden tietojen perusteella, jotka komissiolla on käytettävissään päätöstä tehdessään, on näet todellisuudessa 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; tuomio 14.1.2004, Fleuren Compost v. komissio, T-109/01, Kok., EU:T:2004:4, 49 kohta; tuomio 6.4.2006, Schmitz-Gotha Fahrzeugwerke v. komissio, T-17/03, Kok., EU:T:2006:109, 54 kohta ja tuomio 7.12.2010, Frucona Košice v. komissio, T-11/07, Kok., EU:T:2010:498, 49 kohta).

111 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.

112 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.

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

114 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 100 kohdassa lainatussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla, on arvioitava juuri tämän viitejärjestelmän puitteissa. Kysymys tästä onkin esitetty ensimmäisen kanneperusteen toisessa osassa.

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

116 Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa kantajan tästä esittämillä väitteillä.

117 Ensimmäisenä todettakoon, koska kantaja katsoo vetoavansa perustelujen puutteellisuuteen sillä, että komissio on kantansa tueksi viitannut vain MoRaKG-lakia koskevaan päätökseen, että tämä väite on hylätty kolmannen, perustelujen puutteellisuutta koskevan kanneperusteen yhteydessä (ks. edellä 84–97 kohta). Pääasiassa tehoton väite on myös se, olivatko Saksan viranomaiset myöntäneet MoRaKG-lakia koskevaan päätökseen johtaneessa hallinnollisessa menettelyssä, että riidanalainen toimenpide oli valikoiva vai eivät, koska tämä ei millään tavoin vaikuta komission määrittelemän lainsäädännöllisen viitejärjestelmän arviointiin, joka suoritettiin edellisissä kohdissa.

118 Toiseksi todettakoon, että tehoton väite on myös se, että tappiontasaussääntö kuuluu Saksan vero-oikeuden perusperiaatteisiin. Vaikka tappiontasaussääntö olisikin yksi näistä perusperiaatteista ja tappionmenettämissääntö olisi poikkeus tästä säännöstä, viimeksi mainittu sääntö on osa sitä lainsäädännöllistä viitejärjestelmää, johon riidanalainen toimenpide kuuluu ja jonka kannalta tämän valikoivuutta on arvioitava.

119 Kolmanneksi väitteeseen, jonka mukaan lainsäätäjä ei voisi rajoittaa oikeutta tappiontasaukseen perusperiaatteena muista kuin erittäin pätevistä syistä ja ettei omistusrakenteen muuttuminen millään tavoin vaikuta yhtiön verotukseen, koska osakkeenomistajien ja yhtiön piirit ovat selvästi toisistaan erilliset, on todettava, ettei se vaikuta millään tavoin viitejärjestelmän määrittelyyn toimenpiteen valikoivuuden arvioimista varten. Merkitystä on sillä, että olemassa on säännös, jolla poiketaan tappiontasauksen periaatteesta ja joka on tämän periaatteen tavoin osa viitejärjestelmää, johon riidanalainen toimenpide kuuluu.

120 Neljänneksi väite, jonka mukaan tappionmenettämissääntö ei ole johtanut järjestelmän muuttumiseen ja jonka mukaan sillä pyritään aiemman säännön tavoin estämään tappiontasauksen väärinkäyttö, on myöskin tehoton. Väärinkäytösten torjumistavoite liittyy näet kysymykseen siitä, onko riidanalaisella toimenpiteellä otettu käyttöön erilainen kohtelu tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa olevien toimijoiden välillä, mistä on kyse käsiteltävän kanneperusteen toisessa osassa. Lisäksi sillä, onko komissio kiistänyt vanhan saneerauslausekkeen lainmukaisuuden vai ei, ei ole merkitystä uuden lausekkeen arvioinnin kannalta.

121 Viidenneksi on todettava, että pelkästään se, että tappionmenettämissäännöstä on muitakin poikkeuksia, ei riitä osoitukseksi siitä, ettei mainittu sääntö olisi osa sitä asian kannalta merkityksellistä viitejärjestelmää, joka on määritelty riidanalaisen toimenpiteen valikoivuuden arviointia varten.

122 Kuudenneksi todettakoon, että näin on myös niihin kansallisten tuomioistuinten epäilyihin, jotka kohdistuvat tappionmenettämissäännön perustuslainmukaisuuteen, perustuvan väitteen osalta. Tämä ei ole esteenä sen toteamiselle, että sääntö on osa viitejärjestelmää niin kauan, kun sitä ei ole kumottu.

123 Seitsemänneksi todettakoon, että edellä 115 kohdassa mainittua päätelmää ei myöskään voida kyseenalaistaa kantajan vastauksessaan esittämillä väitteillä, joilla se on halunnut osoittaa tappionmenettämissäännön luonteen poikkeussäännöksenä eli esittämällä, että säännökselle oli

luonteenomaista suuri määrä rakenneosia, joilla rajoitettiin sen soveltamisalaa, että sen oikeudelliset vaikutukset eivät olleet suoraviivaisia vaan tulkinnanvaraisia ja että sen luonnetta poikkeussäännöksenä osoittivat lisäksi asiayhteys ja lainsäädäntötekniikka.

124 Väitteet ovat tehottomia, koska mainitun säännön luonnehdinta poikkeukseksi ylemmäntasoisesta oikeussäännöstä ei estä sitä, että se on osa viitejärjestelmää, johon riidanalainen toimenpide kuuluu.

125 Lopuksi todettakoon vielä, että riidanalaisen päätöksen viidennessä perustelukappaleessa oleva virheellinen toteamus, jonka mukaan tappiontasaukselle oli asetettu miljoonan euron yläraja, ei ole vaikuttanut riidanalaisen toimenpiteen valikoivuuden arviointiin. Näin on myös sen virheen osalta, johon komissio on syyllistynyt katsoessaan, että vanha tappionmenettämissääntö oli kumottu 1.1.2008 alkaen, vaikka sitä sovellettiin vielä ainakin vuonna 2012.

126 On siis katsottava, ettei komissio ole tehnyt virhettä viitejärjestelmän määrittelyssä.

127 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

128 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 nojalla (12 perustelukappale, ks. edellä 7 kohta).

129 Näiden seikkojen perusteella komissio totesi aluksi riidanalaisen päätöksen 68–79 kohdassa, että yhteisöverojärjestelmän tavoitteena oli tuottaa rahaa valtion varoihin 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 tässä ryhmässä 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.

130 Kantaja esittää ensiksi, että saneerauslausekkeella ei ole otettu käyttöön erilaista kohtelua niiden talouden toimijoiden välillä, jotka ovat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa, vaan että sitä on pidettävä yleisenä veropoliittisena toimenpiteenä, joka kuuluu jäsenvaltioiden verotusta koskevan itsemääräämisoikeuden piiriin ja jota sovelletaan samoilla edellytyksillä kaikkiin yhtiöihin, joita uhkaa välitön maksukyvyttömyyden tai ylivelkaantumisen vaara, ja ettei viranomaisilla ole lausekkeen soveltamisessa harkintavaltaa.

131 Se korostaa, että tervehdyttämistä tarvitsevat yritykset ja terveet yritykset eivät ole samassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Tappionmenettämissääntö estää kantajan mukaan tappiontasauksen silloin, kun uudella osakkaalla on ratkaiseva vaikutusvalta yhtiön tulevaisuuteen ja näin lähtökohtaisesti täysi valta määrätä tappioiden käyttämisestä, kun taas saneerauslauseketta sovelletaan siihen liittyvien tiukkojen vaatimusten vuoksi tilanteessa, jossa uudella osakkaalla ei ole mahdollisuutta määrätä tappioista.

132 Toiseksi kantaja vetoaa perusteluissa olevaan puutteeseen, sillä komissio on sen mukaan jättänyt selvittämättä, oliko saneerauslauseketta pidettävä yleisesti sovellettavana toimenpiteenä.

133 Koska viitejärjestelmän on katsottu muodostuvan tappionmenettämissäännöstä, ensimmäisenä on selvitettävä, 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 edellä 102 kohdassa lainatussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla osoitettava.

134 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.

135 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.

136 Kuten edellä 114 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.

137 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.

138 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).

139 Todettakoon, että tämä ryhmä ei tietenkään kata kaikkia niitä yrityksiä, jotka ovat kyseessä olevan verojärjestelmän tavoitteen kannalta arvioituna tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa.

140 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.

141 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 väärinkäytön torjumistavoitteeseen. Niillä suositaan vaikeuksissa olevia yrityksiä.

142 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 100 kohdassa lainatussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla.

143 Kantajan ja väliintulijan väite, jonka mukaan riidanalainen toimenpide on yleisesti sovellettava, koska se hyödyttää kaikkia vaikeuksissa olevia yrityksiä, ei myöskään voi menestyä.

144 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. Vaikka toimenpiteen tavoitteena olisikin kantajan väittämällä tavalla tappiontasauksen väärinkäytön ehkäiseminen, 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 mainitunkaltaista vaaraa väärinkäytöstä.

145 Toisaalta on todettava, että kantajan väitteistä poiketen riidanalainen toimenpide ei ole yleinen toimenpide siksi, että se on potentiaalisesti kaikkien yritysten käytettävissä annetussa valituksenalaisessa tuomiossa 7.11.2014 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.

146 Kantajan esittämillä eroilla tervehdyttämistä tarvitsevien ja terveiden yritysten välillä pääoman saatavuuden ja piilevien varauksien käyttömahdollisuuksien osalta ei myöskään ole merkitystä verojärjestelmän tavoitteiden kannalta, vaikka otettaisiin huomioon tappiontasauksen väärinkäytön torjumistavoite. Tällaisilla eroilla on merkitystä ainoastaan niiden yritysten tervehdyttämisen helpottamistavoitteen kannalta, joihin sovelletaan riidanalaista toimenpidettä. Tällä tavoitteella ei kuitenkaan ole merkitystä käsiteltävässä asiassa, eikä kantaja ole näin myöskään väittänyt.

147 Väitteeseen, jonka mukaan saneerauslauseke on automaattinen mekanismi, ja väitteeseen, jonka mukaan yhteisöverolainsäädännön tavoitteet eivät ole vain verotuksellisia vaan myös poliittisia, todettakoon lopuksi, että tällaiset väitteet ovat tehottomia, sillä vaikka ne olisivat paikkansapitäviä, ne eivät vaikuta toimenpiteen valikoivuuteen.

148 Ensimmäisen kanneperusteen toinen osa on siis hylättävä.

– Kolmas osa, joka koskee riidanalaisen toimenpiteen oikeuttamista Saksan verojärjestelmän luonteella ja yleisellä rakenteella

149 Ensimmäisenä kantaja tuo esiin sen, että saneerauslauseke myötävaikuttaa yhdessä yritysryhmälausekkeen ja piileviä varauksia koskevan lausekkeen kanssa Saksan yhteisöverojärjestelmän perusperiaatteiden – verokausien välillä suoritettavaa tappioiden vähentämistä koskeva periaate, joka perustuu objektiivisen nettotilanteen ja veronmaksukyvyn mukaisen verotuksen pääperiaatteisiin, sekä erotteluperiaate, jonka mukaan Saksan yhteisöverotukseen sovellettavassa viitejärjestelmässä yhtiön verotus ei riipu sen osakkaista – soveltamiseen.

150 Toiseksi kantaja huomauttaa, että se, että saneerauslausekkeen soveltaminen on rajattu tervehdyttämistä tarvitseviin yrityksiin, on oikeutettua myös verotuksellisen intressin eli sen vero-oikeudelle ominaisen päämäärän vuoksi, joka koskee tulojen keräämistä valtion menoja varten. Jättämällä asettamatta tervehdyttämistoimenpiteille verotuksellisia esteitä Saksan lainsäätäjä on tarjonnut tervehdyttämistä tarvitseville yrityksille mahdollisuuden kohentaa taloudellista tilannettaan, mikä on kantajan mukaan omiaan lisäämään verotuloja tulevaisuudessa.

151 Kantaja esittää kolmanneksi, että soveltamisen rajaaminen tervehdyttämistä tarvitseviin yrityksiin johtuu myös objektiivisista eroista sellaisten terveitten yritysten, joille syntyneet tappiot ovat ohimeneviä ja jotka kykenevät hankkimaan pääomaa markkinoilta tämän edellyttämättä omistusrakenteen muutosta, ja sellaisten saneerausta tarvitsevien yritysten välillä, jotka eivät useinkaan enää kykene käyttämään tätä mahdollisuutta. Saksan liittotasavalta lisää tähän, että tervehdyttämistä varten toteutetun hankinnan yhteydessä osuuden hankkinut ei määrää tappioista ja että tervehdyttämistä tarvitseviin yrityksiin, joilla ei ole piileviä varauksia, ei voida soveltaa näitä koskevaa lauseketta.

152 On muistettava, että edellä 101 kohdassa lainatun oikeuskäytännön mukaan valikoivuusedellytys ei täyty, jos toimenpide siitä huolimatta, että sillä otetaan käyttöön erottelu kyseessä olevan verojärjestelmän kannalta arvioiden tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa olevien toimijoiden välille, on oikeutettu sen järjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi, johon se kuuluu.

153 Toisistaan on tässä yhteydessä erotettava yhtäältä tietylle verojärjestelmälle asetetut tavoitteet, jotka ovat järjestelmään nähden sen ulkopuolella, 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 100 kohdassa mainittu tuomio Paint Graphos ym., EU:C:2011:550, 70 kohta).

154 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 100 kohdassa mainittu tuomio Paint Graphos ym., EU:C:2011:550, 73–75).

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

156 Tappionmenettämissäännön tavoitteen osalta komissio on siitä huolimatta, että Saksan viranomaiset olivat hallinnollisessa menettelyssä vedonneet tavoitteeseen torjua 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.

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

158 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.

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

160 Tähän on todettava, ettei mainittu tavoite kuulu verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteisiin, eikä se ole järjestelmän sisäinen vaan sen ulkopuolinen tavoite (ks. vastaavasti analogisesti 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.

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

162 Toimenpidettä ei ensiksikään voida oikeuttaa maksukyvyn mukaisen verotuksen periaatteella.

163 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.

164 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.

165 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 täyttä valtaa 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.

166 Tähän on todettava yhtäältä, että väite määräysvallan puuttumisesta tappioiden käytön osalta ei ole johdonmukainen. Muillakin yrityksillä, joiden osalta saneerauslausekkeen soveltamisedellytykset eivät täyty, voi näet 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.

167 Näin on myös sen kantajan esittämän väitteen osalta, jonka mukaan Saksan veroviranomaisten edun mukaista on sallia tervehdyttämiskelpoisten yritysten kohentaa taloudellista tilannettaan, jotta voitaisiin rajoittaa vaaraa siitä, että ne tulevat maksukyvyttömiksi, ja parantaa veroviranomaisten mahdollisuuksia saada verotuloja tai jopa lisätä niitä.

168 Väite on sama kuin se, johon Saksan liittotasavalta vetosi hallinnollisessa menettelyssä ja jonka komissio on hylännyt riidanalaisen päätöksen 57–63 perustelukappaleessa ja jonka mukaan saneerauslauseke soveltuu yhteen markkinataloudessa toimivaa yksityistä velkojaa koskevan periaatteen kanssa, koska lauseke vastaa sellaisen huolellisen yksityisen velkojan toimintatapoja, jonka kanssa velallisella on pitkäaikainen sopimussuhde.

169 On kuitenkin todettava, että kyseessä oleva etu myönnetään automaattisesti ilman, että olisi yksityisen velkojan tavoin tehty minkäänlaista konkreettista selvitystä siitä, kuinka suuri on vaara siitä, ettei edunsaaja enää kykene jatkamaan liiketoimintaansa ja joutuu lopettamaan maksut velkojilleen, ja siitä, onko edunsaaja kykenevä verovelkansa pienentymisen jälkeen harjoittamaan toimintaansa sillä tavoin kannattavasti, että se kykenee huolehtimaan tulevista velvoitteistaan. Kuten komissio on riidanalaisen päätöksen 60 perustelukappaleessa perustellusti todennut, verosaatavasta luopumista ilman minkäänlaista arviota velallisen tulevaisuudennäkymistä tai strategisesta merkityksestä ei voida pitää huolellisena toimintatapana.

170 On siis katsottava, ettei kantaja eikä Saksan liittotasavalta kumpikaan ole kyennyt esittämään seikkoja, joilla riidanalainen toimenpide voitaisiin oikeuttaa edellä 152–154 kohdassa lainatun oikeuskäytännön mukaisesti.

171 Ensimmäisen kanneperusteen kolmas osa ja tästä syystä koko kanneperuste on näin ollen hylättävä.

Toinen kanneperuste, jonka mukaan kyseessä ei ole valtion varojen käyttö

172 Kantaja esittää toisessa kanneperusteessaan, että saneerauslausekkeella ei ole tarkoitus myöntää yritykselle taloudellista etua, vaan pyrkimyksenä on pelkästään se, ettei siltä evätä sillä jo olevaa taloudellista asemaa. Koska tappiontasauksen säilyttäminen vastaa Saksan perustuslakiin juurrutettua rajoittamatonta mahdollisuutta tappioiden tasaamiseen, tappiontasauksen on lähtökohtaisesti katsottava olevan osa verovelvollisten yritysten varoja.

173 Saksan liittotasavallalla ei näin ollen kantajan mukaan ole missään vaiheessa ollut käytettävissään positiivisesta tuloksesta saatuja, samalla tai aikaisemmalla verokaudella syntyneitä, samansuuruisia tappioita vastaavia verotuloja.

174 On muistettava, että komissio on riidanalaisen päätöksen 50 perustelukappaleessa katsonut, että Saksan hallituksen tietyille yrityksille tarjoama mahdollisuus keventää verorasitustaan tappiontasauksella johtaa verotulojen menetykseen, ja että sitä on pidettävä valtiontukena.

175 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tuen käsite on yleisluonteisempi kuin avustuksen käsite sen vuoksi, että tuella ei tarkoiteta ainoastaan positiivisia suorituksia, kuten avustuksia, vaan myös toimenpiteitä, jotka eivät ole avustuksia sanan suppeassa merkityksessä mutta jotka eri tavoin alentavat yritysten vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja ovat siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustusten kaltaisia (edellä 101 kohdassa mainittu tuomio Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, EU:C:2001:598, 38 kohta; ks. myös edellä 100 kohdassa mainittu tuomio Paint Graphos ym., EU:C:2011:550, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

176 Tästä seuraa, että toimenpidettä, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille edullisen verokohtelun, jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaaja taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena. Sitä vastoin edut, jotka perustuvat soveltamisalaltaan yleiseen ja erotuksetta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin sovellettavaan toimenpiteeseen, eivät ole SEUT 107 artiklassa tarkoitettua valtiontukea (ks. edellä 100 kohdassa mainittu tuomio komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, EU:C:2011:732, 72 ja 73 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

177 Käsiteltävässä asiassa on todettava, että saneerauslausekkeen kohteena oleville yrityksille myönnetty etu perustuu siihen, että jäsenvaltio luopuu verotuloista, jotka se olisi normaalisti saanut, koska se on niistä luopumalla tarjonnut edunsaajille mahdollisuuden hankkia haitallisia omistusosuuksia verotuksellisesti edullisimmin edellytyksin (ks. vastaavasti tuomio 19.9.2000, Saksa v. komissio, C-156/98, Kok., EU:C:2000:467, 26 kohta).

178 Hylättävä on myös kantajan väite siitä, että tappiontasaussäännön soveltamisen vuoksi saamatta jääneet verotulot ovat varoja, jotka eivät ole koskaan kuuluneet valtiolle, koska tappiontasauksen säilyttäminen vastaa tappioiden rajatonta tasaamista koskevaa perustuslaillista periaatetta.

179 Tässä yhteydessä on viitattava vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa ei tehdä eroa valtioiden toimenpiteiden syiden tai tavoitteiden perusteella vaan määritellään toimenpiteet niiden vaikutusten perusteella (ks. vastaavasti edellä 100 kohdassa mainittu tuomio komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, EU:C:2011:732, 87 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

180 Kuten riidanalaisen toimenpiteen valikoivuutta arvioitaessa todettiin, komissio on ollut oikeassa katsoessaan, että tappionmenettämissääntö kuului viitejärjestelmään. Se on erottamaton osa Saksan liittotasavallan lainsäädäntöä, joten siihen on sovellettava laillisuusolettamaa. Säännön mukaan tappiontasaussäännön soveltamatta jättämisen vuoksi saadut verotulot ovat lähtökohtaisesti valtion varoihin tarkoitettuja tuloja.

181 Tappionmenettämissäännössä ei säädetty sitä käyttöön otettaessa yhdestäkään poikkeuksesta. Saneerauslauseke, niin kuin muutkin tappionmenettämissääntöön kohdistuvat poikkeukset, otettiin käyttöön vasta sen antamisen jälkeen, vaikka saneerauslauseketta sovelletaan taannehtivasti tappionmenettämissäännön voimaantulopäivästä alkaen. Tämä osoittaa, että tappionmenettämissäännön perustuslainmukaisuus ei edellyttänyt Saksan lainsäätäjän mukaan minkäänlaisia poikkeuksia.

182 On kuitenkin niin, että vaikka tappionmenettämissäännön lainmukaisuus asetettaisiin kyseenalaiseksi, jo se, että sääntöä on sovellettu tietyn ajanjakson ajan, riittäisi osoittamaan sen, että valtion varoja on sidottu saneerauslausekkeen soveltamisen vuoksi saman ajanjakson ajan. Valtiontuki on näet objektiivinen käsite, jota on tarkasteltava niiden kilpailunvastaisten vaikutusten kannalta, joita kyseessä oleva toimenpide aiheuttaa, eikä muiden, esimerkiksi sen toimenpiteen lainmukaisuuden kaltaisten tekijöiden kannalta, jolla tuki myönnetään (ks. vastaavasti tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio, C-487/06 P, Kok., EU:C:2008:757, 85 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 7.10.2010, DHL Aviation ja DHL Hub Leipzig v. komissio, T-452/08, EU:T:2010:427, 40 kohta).

183 Tämän perusteella on siis katsottava, että todetessaan, että riidanalainen toimenpide myönnetään valtion varoista, koska se on omiaan johtamaan verotulojen vähenemiseen, komissio ei ole syyllistynyt oikeudelliseen virheeseen.

184 Toinen kanneperuste on näin ollen hylättävä.

Neljäs kanneperuste, jonka mukaan luottamuksensuojan periaatetta on loukattu

185 Kantaja on neljännessä kanneperusteessaan vedonnut perusteltuun luottamukseen, joka perustuu sekä valtion veroviranomaisilta saatuun sitovaan ennakkopäätökseen että siihen, että saneerauslauseketta on vaikea tai jopa mahdoton katsoa pääasiassa vallitsevissa olosuhteissa valtiontueksi ja selvittää, onko SEUT 108 artiklassa määrättyä menettelyä noudatettu tai olisiko sitä pitänyt noudattaa. Erityisen vaikeaksi tämän tekee se, että muissa jäsenvaltioissa on käytössä vastaavanlaisia säännöksiä, joita ei ole ilmoitettu tai riitautettu SEUT 107 artiklan 1 kohdan perusteella.

186 [EY] 93 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 22.3.1999 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 (EYVL L 83, s. 1) 14 artiklan 1 kohdan toisen virkkeen mukaan komissio ei saa vaatia tuen takaisinperimistä, jos tämä olisi unionin lainsäädännön jonkin yleisen periaatteen vastaista.

187 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus vedota luottamuksensuojan periaatteeseen on jokaisella oikeussubjektilla, jolle unionin toimielin on synnyttänyt perusteltuja odotuksia antamalla sille täsmällisiä takeita. Tällaisia takeita ovat riippumatta muodosta, jossa ne on annettu, täsmälliset, ehdottomat ja yhtäpitävät tiedot (ks. tuomio 16.12.2010, Kahla Thüringen Porzellan v. komissio, C-537/08 P, Kok., EU:C:2010:769, 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

188 On muistettava myös, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tuensaajayritykset voivat perustellusti luottaa niille myönnetyn tuen sääntöjenmukaisuuteen lähtökohtaisesti ainoastaan silloin, kun tukea myönnettäessä on noudatettu Euroopan unionin toiminnasta tehdyssä sopimuksessa määrättyä menettelyä. Huolellisen taloudellisen toimijan on näet yleensä kyettävä varmistumaan siitä, että tätä menettelyä on noudatettu (ks. tuomio 20.3.1997, Alcan Deutschland, C-24/95, Kok., EU:C:1997:163, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

189 Pääasiassa on aluksi todettava, että koska toimenpidettä ei ollut ilmoitettu komissiolle SEUT 108 artiklan 3 kohdassa tarkoitetulla tavalla, se, ettei toimenpiteen luonteesta valtiontukena olla varmoja tai että tähän liittyy tulkintavaikeuksia, ei pelkästään riitä perusteeksi kantajan perustellulle luottamukselle.

190 Koska kantaja nojaa perustellun luottamuksensa sitovaan ennakkopäätökseen, on muistutettava siitä, että on totta, ettei sääntöjenvastaisen tuen saajan mahdollisuutta vedota poikkeuksellisiin olosuhteisiin, joiden perusteella se on voinut perustellusti luottaa siihen, että kyseinen tuki on myönnetty oikein, ja mahdollisuutta kieltäytyä tämän johdosta tuen palauttamisesta, voida sulkea pois. Tuensaajan on kuitenkin vedottava kansallisissa viranomaisissa tai tuomioistuimessa näihin seikkoihin riitauttamalla päätös, jolla mainitut viranomaiset ovat panneet täytäntöön komission päätöksen. Tällaisessa tapauksessa kansallisen tuomioistuimen, jonka käsiteltäväksi asia on mahdollisesti saatettu, tehtävänä on arvioida kyseessä olevia olosuhteita pyydettyään tarvittaessa ensin unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisua tulkintaa edellyttäviin kysymyksiin (ks. vastaavasti tuomio 7.3.2002, Italia v. komissio, C-310/99, Kok., EU:C:2002:143, 103 kohta; tuomio 27.1.1998, Ladbroke Racing v. komissio, T-67/94, Kok., EU:T:1998:7, 182 ja 183 kohta ja edellä 110 kohdassa mainittu tuomio Fleuren Compost v. komissio, T-109/01, EU:T:2004:4, 136 ja 137 kohta). Tämän oikeuskäytännön mukaan kantaja ei siis voi vedota sitovaan ennakkopäätökseen esittääkseen, että riidanalaisella päätöksellä loukataan luottamuksensuojan periaatetta (ks. vastaavasti tuomio 16.7.2004, Zweckverband Tierkörperbeseitigung v. komissio, T-309/12, EU:T:2014:676, 237 kohta).

191 On myös muistettava, että unionin oikeuden soveltamisesta huolehtivan kansallisen viranomaisen toiminta, joka on ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, ei voi perustaa taloudelliselle toimijalle perusteltua luottamusta siihen, että tämän eduksi voitaisiin soveltaa unionin oikeuden vastaista kohtelua (ks. tuomio 4.10.2007, komissio v. Italia, C-217/06, EU:C:2007:580, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja että tuensaajan velvollisuus varmistua siitä, että SEUT 108 artiklan 3 kohdan mukaista menettelyä on noudatettu, ei todellakaan voi riippua valtion viranomaisen menettelytavoista, vaikka viranomainen olisi siinä määrin vastuussa päätöksen lainvastaisuudesta, että sen peruuttaminen olisi vilpittömän mielen suojan vastaista (ks. vastaavasti edellä 188 kohdassa mainittu tuomio Alcan Deutschland, EU:C:1997:163, 41 kohta).

192 Kantaja ei saa tukea väitteelleen myöskään siitä, että muissa jäsenvaltioissa on käytössä samankaltaisiksi väitettyjä toimenpiteitä. Todettakoon aluksi, että kyse on toimenpiteistä, joka sijoittuvat erityyppisiin lainsäädännöllisiin puitteisiin, ja tämän jälkeen, ettei oikeudenkäyntiaineistossa ole mitään, joka osoittaisi, että komissio on antanut takeita näiden toimenpiteiden laillisuudesta SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla, ja lopuksi, ettei kantaja voi pätevästi vedota tähän, koska joka tapauksessa on niin, että yhdenvertaisen kohtelun periaate on sovitettava yhteen laillisuusperiaatteen kanssa, jonka mukaan kukaan ei voi edukseen vedota lainvastaisuuteen, joka hyödyttää jotakuta toista (tuomio 14.5.1998, SCA Holding v. komissio, T-327/94, Kok., EU:T:1998:96, 160 kohta ja tuomio 14.5.1998, Mayr-Melnhof v. komissio, T-347/94, Kok., EU:T:1998:101, 334 kohta ja tuomio 20.3.2002, LR AF 1998 v. komissio, T-23/99, Kok., EU:T:2002:75, 367 kohta).

193 Näin on myös vanhaa tappionmenettämissääntöä koskevan viittauksen osalta. Kyseessä oli eri järjestelmä, jota ei ollut koskaan saatettu komission käsiteltäväksi valtiontukia koskevien perussopimuksen määräysten noudattamisen valvontaa varten.

194 Neljäs kanneperuste ja näin kanne kokonaisuudessaan on näin ollen hylättävä.

Oikeudenkäyntikulut

195 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.

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

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

198 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) GFKL Financial Services AG 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 2

Tappiontasaussääntö 2

Tappionmenettämisääntö 2

Saneerauslauseke 3

Piileviä varauksia ja yritysryhmiä koskevat lausekkeet 3

Asian tosiseikat 4

Hallinnollinen menettely 4

Riidanalainen päätös 5

Oikeudenkäynti ja asianosaisten vaatimukset 6

Oikeudellinen arviointi 7

Kanteen tutkittavaksi ottaminen 7

SEUT 263 artiklan neljännessä kohdassa tarkoitettu asiavaltuus 8

Oikeussuojan tarve 11

Asiakysymys 12

Kolmas, perustelujen puutteellisuutta koskeva kanneperuste 12

Ensimmäinen kanneperuste, jonka mukaan riidanalainen toimenpide ei ole valikoiva prima facie 14

– Ensimmäinen osa, joka koskee virhettä viitejärjestelmän määrittelyssä 14

– Toinen osa, joka koskee virhettä niiden yritysten oikeudellisen ja tosiasiallisen tilanteen arvioinnissa, jotka tarvitsivat tervehdyttämistä, ja saneerauslausekkeen luonnehdinnassa yleiseksi toimenpiteeksi 17

– Kolmas osa, joka koskee riidanalaisen toimenpiteen oikeuttamista Saksan verojärjestelmän luonteella ja yleisellä rakenteella 19

Toinen kanneperuste, jonka mukaan kyseessä ei ole valtion varojen käyttö 22

Neljäs kanneperuste, jonka mukaan luottamuksensuojan periaatetta on loukattu 24

Oikeudenkäyntikulut 25