Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
19 päivänä syyskuuta 2018 [1]

Asia C-374/17

Finanzamt B
vastaan
A-Brauerei,
Bundesministerium der Finanzenin
osallistuessa asian käsittelyyn

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö – Valtiontuki – Aineellinen valikoivuus – Valikoivuuden puuttuminen – Yleisen saatavuuden kriteeri – Yleisesti sovellettava toimenpide – Viitekehys – Rinnastettavuus – Viitekehyksen luonteeseen tai yleiseen rakenteeseen perustuva oikeuttamisperuste – Verotuksellinen etu – Kiinteistön hankintavero – Konsernin sisäisiä yritysjärjestelyjä koskeva verovapautus – Edellytys vähintään 95 prosentin omistusosuudesta järjestelyyn osallistuvien yritysten yhtiöpääomasta – Edellytys viiden vuoden omistusajasta ennen yritysjärjestelyä ja viiden vuoden omistusajasta sen jälkeen

I Johdanto

1. Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on 30.5.2017 tekemällään päätöksellä pyytänyt unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua SEUT 107 artiklan 1 kohdan tulkinnasta.

2. Tämä kysymys liittyy oikeusriitaan, jossa asianosaisina ovat A-Brauerei ja Finanzamt B (veroviranomainen, Saksa) ja joka koskee tämän veroviranomaisen päätöstä olla soveltamatta järjestelyyn, jossa A-Brauerein tytäryhtiö T-GmbH sulautuu emoyhtiöönsä, kiinteistön hankintaverosta annetun lain (Grunderwerbsteuergesetz), joka on annettu 26.2.1997 (BGBl. I, s. 418, 1804) ja jota on viimeksi muutettu 22.6.2011 annetun lain 12 §:n 1 momentilla (BGBl. I, s. 1126; jäljempänä GrEStG), 6a §:ssä säädettyä verovapautusta. Tässä säännöksessä tietyt konsernin sisäiset yritysjärjestelyt vapautetaan kiinteistön hankintaverosta.

3. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että T-GmbH:n sulautuminen A-Brauereihin kuuluu GrEStG:n 6a §:n soveltamisalaan ja on näin ollen vapautettava kiinteistön hankintaverosta. Tämä tuomioistuin pohtii kuitenkin, onko tätä vapautusta pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena. Se korostaa, että valtiontueksi luokitteleminen pääasian oikeusriidan yhteydessä riippuu ennen kaikkea valikoivuusedellytyksen tulkinnasta. Kyseinen tuomioistuin katsoo kuitenkin, että GrEStG:n 6a §:ssä säädetty vapautus ei ole valikoiva eikä siten merkitse valtiontukea.

1 Alkuperäinen kieli: ranska.

4. Aluksi on tuotava esille, että aineellista valikoivuutta koskevassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on etenkin verotuksen alalla käytetty samanaikaisesti kahta eri arviointimenetelmää, mikä vahvistetaan Euroopan komission tiedonannossa valtiontuen käsitteestä. [2]

5. Perinteinen arviointimenetelmä, joka voidaan johtaa EUT-sopimuksen sanamuodosta, [3] perustuu yleisen saatavuuden kriteeriin. Tämän erityisesti tuomiossa komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta [4] sovelletun lähestymistavan mukaan etua, joka ei ole kaikkien asianomaiseen valtioon sijoittautuneiden yritysten saatavilla, pidetään valikoivana. Yleisen saatavuuden kriteeri ei edellytä, että kaikki yritykset tosiasiallisesti saavat kyseisen edun, vaan sitä, että kaikki *voivat* saada sen. [5]

6. Niin sanottu viitekehyksen menetelmä, joka perustuu vuonna 2011 annettuun tuomioon Paint Graphos ym. [6] ja joka vahvistettiin tuomiossa komissio v. World Duty Free Group ym., [7] perustuu syrjinnän kriteeriin. [8] Tämän kolmivaiheisen lähestymistavan mukaan etu on valikoiva, jos sillä poiketaan merkityksellisestä viitekehyksestä, jos se ei ole kaikkien toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa olevien yritysten saatavilla ja jos se ei ole oikeutettu kyseisen järjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi. [9]

7. Kummassakin menetelmässä pyritään tekemään ero SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvien valikoivien toimenpiteiden ja sen soveltamisalan ulkopuolelle jäävien yleisesti sovellettavien toimenpiteiden välillä. Tässä asiassa kummankin näistä kahdesta menetelmästä soveltaminen johtaa mielestäni samaan lopputulokseen, jonka mukaan GrEStG:n 6a §:ssä säädetty vapautus ei ole valikoiva.

8. Ehdotan kuitenkin, että unionin tuomioistuin soveltaa *pelkästään perinteistä arviointimenetelmää* ja katsoo tämän menetelmän perusteella, että GrEStG:n 6a §:ssä säädetty vapautus on yleisesti sovellettava toimenpide, koska se on kaikkien asianomaiseen valtioon sijoittautuneiden yritysten saatavilla ja jopa sellaisten kotimaisten tai ulkomaisten yritysten saatavilla, joilla on tämän maan alueella kiinteistö. [10]

9. Myönnän olevani hieman huolissani viitekehyksen menetelmään turvautumisen käytännön seurauksista sekä aineelliselta että muodolliselta kannalta. [11] Tämä menetelmä näyttää käsittävän riskin siitä, että valtiontukisäännökset ulotetaan koskemaan kaikkea erilaista verokohtelua siten, että kaikki jäsenvaltioiden verojärjestelmät kehotetaan käymään läpi syrjinnän havaitsemiseksi.

10. Esitän toissijaisesti syyt, joiden vuoksi viitekehyksen menetelmän soveltaminen johtaa samaan lopputulokseen, jonka mukaan kyse ei ole valtiontuesta, sivuuttamatta tämän menetelmän soveltamiseen liittyviä merkittäviä vaikeuksia. [12]

2 Ks. komission tiedonanto SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä, C/2016/2946 (EUVL 2016, C 262, s. 1; jäljempänä komission tiedonanto valtiontuen käsitteestä), 128–131 kohta.

3 SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaan tuki, jolla ”suosi[taan] jotakin yritystä tai tuotannonalaa”, eli tuki, joka ei ole kaikkien yritysten tai tuotannonalojen saatavilla, on kielletty. Tässä määräyksessä ei sitä vastoin ole minkäänlaista viittausta syrjinnän käsitteeseen, toisin kuin muissa EUT-sopimuksen määräyksissä.

4 Tuomio 15.11.2011 (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73 ja 103–108 kohta).

5 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 94 kohta.

6 Tuomio 8.9.2011 (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 kohta).

7 Tuomio 21.12.2016 (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981).

8 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 63 kohta alaviitteen oikeuskäytäntöviittauksineen.

9 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 118 kohta.

10 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 89–116 kohta.

11 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 61–88 kohta.

12 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 117–195 kohta.

II Asiaa koskevat Saksan oikeussäännöt

11. Yritysjärjestelyistä annetun lain (Umwandlungsgesetz, jäljempänä UmwG) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Oikeussubjektit, joiden kotipaikka on maan alueella, voidaan muuntaa

1. sulautumisella

2. jakautumisella (jakautuminen purkautumalla ja koko omaisuuden siirto, jakautuminen ilman purkautumista ja omaisuuden osittainen siirto, jakautuminen tytäryhtiöiksi muuntamalla)

3. omaisuuden siirrolla

– –”

12. UmwG:n 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Oikeussubjektit voivat sulautua purkautumalla ilman selvitysmenettelyä

1. absorptiosulautumisella, jossa yhden tai useamman oikeussubjektin (sulautuvat oikeussubjektit) koko omaisuus siirretään toiselle olemassa olevalle oikeussubjektille (vastaanottava oikeussubjekti) – –”.

13. GrEStG:n 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Kiinteistön hankintaveroa kannetaan seuraavista oikeustoimista, sikäli kuin ne koskevat Saksassa sijaitsevia kiinteistöjä:

1. kauppasopimus tai muu oikeustoimi, joka antaa oikeuden rekisteröitävään kiinteistön omistusoikeuden siirtoon

2. notaarin vahvistama kiinteistön luovutussopimus, kun sitä ei ole edeltänyt oikeustoimi, joka antaa oikeuden rekisteröitävään kiinteistön omistusoikeuden siirtoon

3. omistusoikeuden siirto, kun sitä ei ole edeltänyt oikeustoimi, joka antaa oikeuden rekisteröitävään kiinteistön omistusoikeuden siirtoon, eikä se myöskään edellytä notaarin vahvistamaa kiinteistön luovutussopimusta

– –

(2a) Jos henkilöyhtiön omaisuuteen kuuluu Saksassa sijaitseva kiinteistö ja jos yhtiön omistussuhteet muuttuvat viiden vuoden aikana suoraan tai välillisesti siten, että vähintään 95 prosenttia yhtiöosuuksista siirtyy uusille osakkaille, tätä pidetään oikeustoimena, jossa pyritään luovuttamaan uudelle henkilöyhtiölle oikeus rekisteröitävään kiinteistön omistusoikeuden siirtoon – –

(3) Jos yhtiön omaisuuteen kuuluu Saksassa sijaitseva kiinteistö, veronalaisia ovat, sikäli kuin 2a momentin mukainen verotus ei tule kyseeseen, lisäksi seuraavat

1. oikeustoimi, joka antaa oikeuden yhtiön yhden tai useamman yhtiöosuuden siirtämiseen, jos siirtämisen seurauksena vähintään 95 prosenttia yhtiöosuuksista on suoraan tai välillisesti yksin hankkijan omistuksessa tai määräysvaltaa käyttävien ja määräysvallassa olevien yritysten tai määräysvallassa olevien henkilöiden omistuksessa taikka määräysvallassa olevien yritysten tai määräysvallassa olevien henkilöiden omistuksessa

2. vähintään 95 prosenttia yhtiöosuuksista yhdistetään suoraan tai välillisesti, jos sitä ei ole edeltänyt 1 kohdassa tarkoitettu velvoiteoikeudellinen oikeustoimi

3. oikeustoimi, joka antaa oikeuden saada suoraan tai välillisesti vähintään 95 prosenttia yhtiöosuuksista

4. vähintään 95 prosentin osuuden yhtiöosuuksista siirtyminen suoraan tai välillisesti toiselle, jos sitä ei ole edeltänyt 3 kohdassa tarkoitettu velvoiteoikeudellinen oikeustoimi."

14. GrEStG:n 6a §:ssä säädetään seuraavaa:

"Veroa ei kanneta 1 §:n 1 momentin 3 kohdan, 2a tai 3 momentin nojalla veronalaisesta toimesta [UmwG:n] 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa tarkoitetun yritysjärjestelyn perusteella; – – Ensimmäistä virkettä sovelletaan myös vastaaviin yritysjärjestelyihin, jotka toteutetaan Euroopan unionin jäsenvaltion lainsäädännön tai sellaisen valtion, johon sovelletaan Euroopan talousalueesta tehtyä sopimusta, lainsäädännön nojalla. Ensimmäistä virkettä sovelletaan vain, jos yritysjärjestelyssä ovat osallisina yksinomaan yksi määräysvaltaa käyttävä yritys ja yksi tai useampi tämän määräysvaltaa käyttävän yrityksen määräysvallassa oleva yhtiö taikka useita määräysvaltaa käyttävän yrityksen määräysvallassa olevia yhtiöitä. Kolmannessa virkkeessä tarkoitetulla tavalla määräysvallassa on yhtiö, jonka pääomasta tai yhtiövarallisuudesta määräysvaltaa käyttävä yritys omistaa yhtäjaksoisesti viiden vuoden ajan ennen oikeustoimea ja viiden vuoden ajan oikeustoimen jälkeen suoraan tai välillisesti taikka osittain suoraan ja osittain välillisesti vähintään 95 prosenttia."

III Pääasian oikeusriita

15. Pääasian kantaja ja Revision-menettelyn vastapuoli A-Brauerei on liiketoimintaa harjoittava osakeyhtiö. Sillä oli 100 prosenttia T-GmbH-yhtiön, joka omisti useita kiinteistöjä, osakkeista. T-GmbH puolestaan oli E-GmbH:n ainoa osakas.

16. T-GmbH siirsi 1.8.2012 tehdyllä sopimuksella sulautuvana oikeussubjektina kaikki varansa (kiinteistöt mukaan luettuina) kaikkine niihin liittyvine oikeuksineen ja velvollisuuksineen purkautuen selvitysmenettelyttä UmwG:n 1 §:n 1 momentin 1 kohdan, luettuna yhdessä 2 §:n 1 kohdan kanssa, nojalla vastaanottavana oikeussubjektina olevalle A-Brauereille (absorptiosulautuminen). Sulautuminen tuli voimaan, kun se merkittiin kaupparekisteriin 24.9.2012. Kyseisenä ajankohtana T-GmbH, jossa A-Brauerei oli ollut osakkaana yli viiden vuoden ajan, lakkasi olemasta. A-Brauerei oli siitä lähtien E-GmbH:n ainoa osakas.

17. Pääasian vastaaja ja Revision-menettelyn valittaja Finanzamt B (veroviranomainen) piti T-GmbH:n ja A-Brauerein sulautumisen perusteella tapahtunutta kiinteistöjen siirtymistä A-Brauereille GrEStG:n 1 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaisena verollisena liiketoimena ja katsoi, ettei tähän liiketoimeen sovellettu GrEStG:n 6a §:ssä tarkoitettua vapautusta. Se hylkäsi A-Brauerein oikaisuvaatimuksen ja täsmensi, ettei T-GmbH ole GrEStG:n 6a §:ssä tarkoitettu määräysvallassa oleva yhtiö, koska se oli sulautumisen myötä lakannut eikä lainsäädännössä asetettu edellytys viiden vuoden omistusajasta yritysjärjestelyn jälkeen ollut siten täyttynyt.

18. Finanzgericht (verotuomioistuin, Saksa) hyväksyi A-Brauerein nostaman kanteen ja myönsi sille GrEStG:n 6a §:ssä tarkoitetun verotuksellisen edun.

19. Finanzamt vetoaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle tekemässään Revision-valituksessa GrEStG:n 6a §:n rikkomiseen. Se vaatii, että Finanzgerichtin päätös kumotaan ja kanne hylätään. A-Brauerei taas vaatii Revision-valituksen hylkäämistä.

20. Bundesministerium der Finanzen (liittovaltion valtiovarainministeriö, Saksa) on osallistunut asian käsittelyyn. Se on ilmoittanut, ettei komissio ole aloittanut muodollista tutkintamenettelyä äskettäin käyttöön otetusta GrEStG:n 6a §:n mukaisesta verotuksellisesta edusta.

IV Ennakkoratkaisukysymys

21. Bundesfinanzhof on toimittanut unionin tuomioistuimelle selityksiä GrEStG:n 1 §:n 1 momentissa säädetystä kiinteistön hankintaverosta, GrEStG:n 6a §:ssä säädetystä vapautuksesta sekä esitetyn kysymyksen merkityksestä pääasian ratkaisun kannalta.

22. Pääasian oikeusriidan ja käsiteltävänä asian merkityksen ymmärtämiseksi mielestäni on hyödyllistä toistaa tässä osa näistä selityksistä.

A GrEStG:n 1 §:n 1 momentissa säädetty kiinteistön hankintavero

23. GrEStG:n 1 §:n 1 momentissa säädetyn kiinteistön hankintaveron alaisia ovat lähtökohtaisesti kaikki oikeustoimet, joissa Saksassa sijaitsevan kiinteistön oikeudenhaltija vaihtuu.

24. GrEStG:n 1 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettuihin järjestelyihin kuuluvat muun muassa UmwG:ssä säädettyihin yritysjärjestelyihin, kuten sulautumiseen, jakautumiseen tai omaisuuden siirtoon, perustuvat oikeudenhaltijan vaihdokset. Näissä järjestelyissä sulautuvan oikeussubjektin omaisuus siirtyy kokonaan (yleisseuraanto) tai osittain (erityisseuraanto) uudelle oikeussubjektille ilman, että yksittäisiä omaisuuseriä tarvitsisi siirtää.

25. Lisäksi GrEStG:n 1 §:n 2a ja 3 momentissa säädetään oikeudellisesta fiktiosta, jonka nojalla tietyt yhtiöosuuksiin kohdistuvat oikeustoimet rinnastetaan näiden yhtiöiden omistamiin kiinteistöihin kohdistuviin oikeustoimiin, ja ne ovat siten lähtökohtaisesti kiinteistön hankintaveron alaisia. Kaikissa tässä fiktiossa tarkoitetuissa tilanteissa vähintään 95 prosenttia asianomaisen yhtiön yhtiöosuuksista siirretään kerralla tai erissä.

B GrEStG:n 6a §:ssä säädetty vapautus

26. GrEStG:n 6a §:ssä säädetään vapautuksesta kiinteistön hankintaverosta UmwG:n 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa tarkoitetun yritysjärjestelyn tapauksessa. Tätä vapautusta sovelletaan yrityksiin, joiden kotipaikka on Saksassa tai ulkomailla. Se kattaa myös vastaavat yritysjärjestelyt, jotka toteutetaan jonkin jäsenvaltion lainsäädännön tai sellaisen valtion, johon sovelletaan Euroopan talousalueesta tehtyä sopimusta, lainsäädännön nojalla.

27. GrEStG:n 6a §:n kolmannessa virkkeessä tämän vapautuksen soveltamisala kuitenkin rajataan konsernien sisäisiin yritysjärjestelyihin. Yritysjärjestelyssä täytyy olla osallisina yksinomaan yksi määräysvaltaa käyttävä yritys ja yksi tai useampi tämän määräysvaltaa käyttävän yrityksen määräysvallassa oleva yhtiö taikka useita määräysvaltaa käyttävän yrityksen määräysvallassa olevia yhtiöitä. Yhtiön katsotaan olevan määräysvallassa, kun sen pääomasta tai varallisuudesta määräysvaltaa käyttävä yritys omistaa yhtäjaksoisesti viiden vuoden ajan ennen oikeustoimea ja viiden vuoden ajan oikeustoimen jälkeen suoraan tai välillisesti taikka osittain suoraan ja osittain välillisesti vähintään 95 prosenttia.

28. Bundesfinanzhof korostaa tulkitsevansa GrEStG:n 6a §:ää laajasti ottaen huomioon siinä säädetyn edun tarkoituksen, jona on konsernien sisäisten rakenneuudistusten helpottaminen.

29. Tämä laaja tulkinta pätee GrEStG:n 6a §:n kolmannessa virkkeessä tarkoitetun määräysvaltaa käyttävän yrityksen käsitteeseen. Määräysvaltaa käyttävä yritys voi olla luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö taikka henkilöyhtiö tai henkilöiden yhteenliittymä, joka harjoittaa mitä tahansa taloudellista toimintaa. Tämä viimeksi mainittu edellytys täyttyy muun muassa silloin, jos määräysvaltaa käyttävä yritys osallistuu markkinoille sitä kautta, että se omistaa määräysvallassa olevaa yritystä.

30. Tämän laajan tulkinnan nojalla GrEStG:n 6a §:n neljännessä virkkeessä edellytetyt omistusajat ovat merkityksellisiä ainoastaan, jos niitä voidaan noudattaa yritysjärjestelyn jälkeen. Siten tapauksessa, jossa määräysvallassa oleva yhtiö sulautuu määräysvaltaa käyttävään yritykseen, voidaan noudattaa ainoastaan sulautumista edeltävää omistusaikaa koskevaa edellytystä, sillä sulautumisen jälkeen määräysvaltaa käyttävän yrityksen osuus määräysvallassa olevan yhtiön pääomasta lakkaa olemasta. GrEStG:n 6a §:n mukainen verotuksellinen etu on kuitenkin myönnettävä, jos omistusaikaa sulautumisen jälkeen koskevaa edellytystä ei voida noudattaa juuri sulautumisen itsensä vuoksi. Tämä tulkinta pätee myös muihin GrEStG:n 6a §:n ensimmäisessä virkkeessä säädettyihin yritysjärjestelyihin.

C Esitetyn kysymyksen merkitys pääasian oikeusriidan ratkaisun kannalta

31. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että T-GmbH:n sulautuminen A-Brauereihin kuuluu GrEStG:n 6a §:n soveltamisalaan ja on siten vapautettava kiinteistön hankintaverosta. Yritysjärjestelyyn ovat osallistuneet A-Brauerei määräysvaltaa käyttävänä yrityksenä ja A-Brauereihin sulautunut T-GmbH määräysvallassa olevana yhtiönä. A-Brauerei harjoittaa taloudellista toimintaa ja omisti ennen absorptiosulautumista yli viiden vuoden ajan 100 prosenttia T-GmbH:n yhtiöosuuksista. Omistusaikaa sulautumisen jälkeen koskevan edellytyksen noudattamatta jättäminen johtuu sulautumisesta itsestään.

32. Kyseinen tuomioistuin pohtii kuitenkin, onko tätä vapautusta pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena.

33. Se toteaa, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansalliset tuomioistuimet voivat valtiontukiasioissa saada käsiteltäväkseen oikeusriitoja, joissa niiden on tulkittava ja sovellettava SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tuen käsitettä erityisesti selvittääkseen, onko valtion toimenpide pantu täytäntöön SEUT 108 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua ennakkovalvontamenettelyä noudattamatta.

34. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että jos tätä vapautusta pidettäisiin valtiontukena, GrEStG:n 6a §:ää ei voitaisi soveltaa ja Revision-menettelyä olisi lykättävä siihen saakka, kunnes komissio tekee päätöksen tämän tuen soveltuvuudesta sisämarkkinoille. Päinvastaisessa tapauksessa Finanzamtin tekemä Revision-valitus olisi hylättävä perusteettomana ja A-Brauerei voisi saada kyseisen vapautuksen.

35. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii erityisesti GrEStG:n 6a §:ssä säädetyn verotuksellisen edun valikoivuutta.

36. Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko SEUT 107 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että kyseessä on tässä määräyksessä kielletty valtiontuki, jos jäsenvaltion lainsäädännön mukaan kiinteistön hankintaveroa ei kanneta veronalaisesta kiinteistön hankinnasta yritysjärjestelyn (sulautumisen) perusteella, jos yritysjärjestelyyn osallistuvat tietyt oikeussubjektit (määräysvaltaa käyttävä yritys ja määräysvallassa oleva yritys) ja määräysvaltaa käyttävä yritys omisti 100 prosenttia määräysvallassa olevasta yrityksestä viiden vuoden ajan ennen yritysjärjestelyä ja viiden vuoden ajan sen jälkeen?”

V Asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

37. Ennakkoratkaisupyyntö kirjattiin saapuneeksi unionin tuomioistuimen kirjaamoon 21.6.2017.

38. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet A-Brauerei, Saksan hallitus ja komissio.

39. A-Brauerein, Saksan hallituksen ja komission edustajat esittivät suulliset huomautuksensa 11.6.2018 pidetyssä istunnossa.

VI Asian tarkastelu

40. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään, onko SEUT 107 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että valtiontukena on pidettävä sellaista pääasiassa kyseessä olevan kaltaista verotuksellista etua, jossa konsernin sisäinen yritysjärjestely, tässä tapauksessa sulautuminen, johon osallistuvat määräysvaltaa käyttävä yritys ja määräysvallassa oleva yhtiö, vapautetaan kiinteistön hankintaverosta edellyttäen, että määräysvaltaa käyttävä yritys on omistanut vähintään 95 prosenttia määräysvallassa olevasta yhtiöstä viiden vuoden ajan ennen yritysjärjestelyä ja lähtökohtaisesti viiden vuoden ajan sen jälkeen.

41. SEUT 107 artiklan 1 kohdassa määrätään, että jollei perussopimuksissa toisin määrätä, jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

42. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpiteen toteaminen SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että kaikki kyseisessä määräyksessä tarkoitetut edellytykset täyttyvät. [13]

43. Tässä asiassa esille tuodut vaikeudet keskittyvät valikoivuusedellytykseen. [14]

44. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, A-Brauerei ja Saksan hallitus katsovat, että pääasiassa kyseessä oleva verovapautus ei täytä tätä edellytystä ja että sitä ei näin ollen voida pitää valtiontukena. Komissio kannattaa päinvastaista kantaa.

45. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, A-Brauerein ja Saksan hallituksen puoltamaa kantaa vastaavasti katson, että tämä verovapautus ei ole valikoiva. Se, ettei se ole valikoiva, on johdettava yleisen saatavuuden käsitteeseen perustuvan valikoivuutta koskevan perinteisen arviointimenetelmän soveltamisesta (osa C) sekä viitekehyksen menetelmän soveltamisesta huolimatta sen soveltamiseen liittyvistä vaikeuksista (osa D).

46. Haluan kuitenkin ensin korostaa valikoivuusedellytyksen tulkinnan ratkaisevaa merkitystä verotuksen alalla (osa A) sekä valikoivuuden arviointimenetelmän valinnan systeemistä merkitystä (osa B).

13 Ks. mm. tuomio 4.6.2015, komissio v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 46 ja 47 kohta); tuomio 16.7.2015, BVVG (C-39/14, EU:C:2015:470, 23 ja 24 kohta) ja tuomio 18.2.2016, Saksa v. komissio (C-446/14 P, ei julkaistu, EU:C:2016:97, 21 ja 22 kohta).

14 Ks. perusteellisempi tarkastelu valikoivuusedellytyksen tulkintaa koskevasta kehityksestä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä: Piernas López, J. J., *The Concept of State Aid Under EU Law* (Oxford University Press, Oxford, 2015), s. 103–150.

A Valikoivuusedellytyksen ratkaiseva merkitys verotuksen alalla

47. Valikoivuusedellytys on ratkaisevassa asemassa luokiteltaessa verotuksellinen toimenpide valtiontueksi, jos tämä taloudellisten toimijoiden erilaista kohtelua merkitsevä toimenpide täyttää lähtökohtaisesti tälle luokittelulle asetetut *muut* edellytykset.

48. Toimenpiteen luokitteleminen SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää kuuden edellytyksen täyttymistä.[15] Kansallisella toimenpiteellä on ensinnäkin annettava jokin etu yritykselle. Toiseksi tämän edun on oltava valikoiva. Kolmanneksi kyseisen edun täytyy olla seurausta valtion toiminnasta. Neljänneksi se on rahoitettava valtion varoista. Viidenneksi toimenpiteen on vaikutettava jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kuudenneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua.

49. Kaikki verotuksellista etua koskevat kansalliset toimenpiteet – vastaavasti kuin pääasiassa kyseessä oleva vapautus – täyttävät melkein väkisinkin kolme näistä kuudesta edellytyksestä.

50. Tällaisella vapautuksella annetaan sen soveltamisalaan kuuluville verovelvollisille *etu* vapauttamalla ne taloudellisesta rasituksesta eli pääasian oikeusriidassa GrEStG:n 1 §:ssä säädetystä kiinteistön hankintaverosta.

51. Verotuksellisesta edusta säädetään yleensä lailla tai asetuksella, kuten pääasian oikeusriidassa GrEStG:n 6a §:llä. Vaatimuksen, jonka mukaan edun täytyy olla *seurausta valtion toiminnasta*, on siten katsottava täyttyvän.[16]

52. Unionin tuomioistuin on pitkään katsonut, että verotuksellisen edun käyttöönotto merkitsee *valtion varojen* käyttämistä huolimatta siitä, että tällaisia varoja ei siirretä suoraan, jos tällainen etu perustuu siihen, että jäsenvaltio luopuu verotuloista, jotka se olisi normaalisti saanut.[17]

53. Kolmesta jäljelle jäävästä edellytyksestä edellytykset vaikutuksesta jäsenvaltioiden väliseen *kauppaan* ja *kilpailun* vääristymisen vaarasta täyttyvät käytännössä hyvin usein silloin, kun kyseessä olevaan toimenpiteeseen ei sovelleta vähämerkityksistä tukea koskevaa asetusta[18] tai komission päätöskäytäntöä toimenpiteistä, joilla on puhtaasti paikallinen vaikutus.[19]

54. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ei nimittäin ole tarpeen osoittaa, että kyseessä oleva tuki vaikuttaa todellisuudessa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan ja että kilpailu tosiasiassa vääristyy, vaan on ainoastaan tutkittava, saattaako tuki vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan ja vääristää kilpailua.[20]

15 Unionin tuomioistuimen perinteisessä oikeuskäytännössä ryhmitellään tietyt näistä edellytyksistä ja yksilöidään siten neljä tuen käsitteen muodostavaa tekijää. Kyseessä on ensinnäkin oltava valtion toimenpide tai valtion varoista toteutettu toimenpide. Toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava valikoivaa etua sille, joka on toimenpiteen kohteena. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua. Ks. mm. tuomio 18.5.2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, 13 kohta) ja tuomio 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 37 kohta).

16 Ks. tältä osin tuomio 19.12.2013, Association Vent De Colère! ym. (C-262/12, EU:C:2013:851, 17 ja 18 kohta) ja tuomio 13.9.2017, ENEA (C-329/15, EU:C:2017:671, 21 ja 22 kohta).

17 Ks. mm. tuomio 15.3.1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, 14 kohta); tuomio 19.9.2000, Saksa v. komissio (C-156/98, EU:C:2000:467, 26–28 kohta) ja tuomio 15.12.2005, Italia v. komissio (C-66/02, EU:C:2005:768, 76–81 kohta).

18 Ks. mm. Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen 18.12.2013 annettu komission asetus (EU) N:o 1407/2013 (EUVL 2013, L 352, s. 1). On syytä täsmentää, että unionin tuomioistuimelle toimitetussa asiakirja-aineistossa ei ole vedottu tällaisen asetuksen sovellettavuuteen.

19 Ks. komission tiedonanto valtiontuen käsitteestä, 196 ja 197 kohta.

20 Ks. mm. tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 78 kohta); tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, 51 kohta) ja tuomio 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, 78 kohta).

55. Erityisesti silloin, kun jäsenvaltion myöntämä tuki vahvistaa yrityksen asemaa jäsenvaltioiden välisessä kaupassa muihin, kilpaileviin yrityksiin verrattuna, tuen on katsottava vaikuttavan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, eikä ole tarpeen, että tuensaajayritys itse osallistuu jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. [21]

56. Ei ole myöskään olemassa tiettyä alarajaa tai prosenttilukua, jonka alittavan toimenpiteen osalta voitaisiin katsoa, että sillä ei ole vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Tuen suhteellisen vähäinen suuruus tai tukea saavan yrityksen suhteellisen vaatimaton koko ei nimittäin lähtökohtaisesti sulje pois sitä mahdollisuutta, että tuki vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaa[n]. [22]

57. Kilpailun vääristymistä koskevasta edellytyksestä on täsmennetty, että tuella, jolla pyritään vapauttamaan yritys kustannuksista, joista sen olisi tavallisesti vastattava liikkeenjohdossaan tai tavanomaisessa toiminnassaan, vääristetään lähtökohtaisesti kilpailuolosuhteita. [23] Unionin tuomioistuin on tältä osin jo todennut, että verotuksellinen etu, joka antaa taloudellisille toimijoille taloudellista etua, voi vääristää kilpailua. [24]

58. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava, täyttyvätkö nämä kaksi edellytystä pääasiassa. Mielestäni ei ole epäilystäkään siitä, että tästä oikeusriidasta riippumatta kyseessä olevaa vapautusta voidaan joka tapauksessa soveltaa tosiasiallisissa olosuhteissa, joissa nämä kaksi edellytystä täyttyvät täysin.

59. Edellä esitetystä seuraa, että GrEStG:n 6a §:ssä säädetty vapautus täyttää lähtökohtaisesti valtiontueksi luokittelulle asetetut viisi ensimmäistä edellytystä. Tämän vapautuksen luokittelu valtiontueksi riippuu siten ennen kaikkea sen valikoivuudesta. Yleisemmällä tasolla valikoivuudella on juuri tästä syystä ratkaiseva merkitys luokiteltaessa toimenpide valtiontueksi verotuksen alalla.

60. Tämä valikoivuusedellytyksen ratkaiseva merkitys verotuksen alalla on taustatekijänä korostettaessa valikoivuuden arviointimenetelmän valinnan systeemistä merkitystä.

B Valikoivuuden arviointimenettelyn systeeminen merkitys ja yleisen saatavuuden kriteerin ja syrjinnän kriteerin välinen erottelu

61. Kuten totesin tämän ratkaisuehdotuksen johdannossa, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on käytetty samanaikaisesti kahta eri arviointimenetelmää aineellisesta valikoivuudesta, ja niistä ensimmäinen perustuu yleisen saatavuuden kriteeriin (perinteinen arviointimenetelmä) ja toinen syrjinnän kriteeriin (viitekehyksen menetelmä).

62. Näillä kahdella menetelmällä on käytännössä erilaisia seurauksia sekä *aineelliselta kannalta*, eli valtiontukisääntöjen soveltamisalan kannalta, että *muodolliselta kannalta*, eli tuen olemassaolon määrittämiseksi edellytettävän arvioinnin laadun kannalta.

21 Ks. mm. tuomio 15.12.2005, Italia v. komissio (C-66/02, EU:C:2005:768, 117 kohta); tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 79 ja 80 kohta) ja tuomio 19.3.2015, OTP Bank (C-672/13, EU:C:2015:185, 55 ja 56 kohta).

22 Ks. mm. tuomio 21.3.1990, Belgia v. komissio (C-142/87, EU:C:1990:125, 43 kohta); tuomio 21.7.2005, Xunta de Galicia (C-71/04, EU:C:2005:493, 41 kohta) ja tuomio 17.7.2008, Essent Netwerk Noord ym. (C-206/06, EU:C:2008:413, 76 kohta).

23 Ks. tuomio 30.4.2009, komissio v. Italia ja Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272, 54 kohta); tuomio 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, 80 kohta) ja tuomio 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 66 kohta).

24 Ks. vastaavasti tuomio 3.3.2005, Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130, 55 kohta) ja tuomio 17.11.2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, 53 kohta).

63. Ensinnäkin aineellisista vaikutuksista on huomattava, että viitekehyksen järjestelmässä, joka perustuu syrjinnän käsitteeseen,[25] päädytään pohtimaan jäsenvaltioiden verotuksen alalla toteuttaman *kaiken erilaisen kohtelun* oikeuttamista.

64. Tähän verrattuna perinteisessä arviointimenetelmässä rajoitetaan valtiontukea koskevan tutkimuksen ulottuvuus *pelkästään erilaiseen kohteluun, joka ei ole yleisesti saatavilla*, eli erilaiseen kohteluun, jota kaikki asianomaiseen valtioon sijoittautuneet yritykset eivät voi saada.

65. Vaikka nämä kaksi käsitettä voivat teoriassa vaikuttaa samanlaisilta, niillä on kuitenkin käytännössä huomattavan erilainen sisältö.

66. Äärimmäisenä esimerkkinä voidaan mainita, että tulotason perusteella määräytyviä progressiivisia veroasteita koskeva toimenpide on kiistatta yleisesti sovellettava toimenpide perinteisen arviointimenetelmän mukaan, koska mihin tahansa yritykseen voidaan soveltaa edullisinta veroastetta. Sen sijaan viitekehyksen menetelmän mukaan edullisimmat veroasteet merkitsevät erilaista kohtelua, joka on todettava lailliseksi joko rinnastettavuuden puuttumisen (toinen vaihe) tai kyseessä olevan järjestelmän luonteeseen tai yleiseen rakenteeseen perustuvan oikeuttamisperusteen vuoksi (kolmas vaihe).

67. Selvyyden vuoksi täsmennän, että en luonnollisesti väitä, että viitekehyksen menetelmä johtaisi automaattisesti progressiivisten veroasteiden luokitteluun valikoiviksi,[26] vaan väitän menetelmän mahdollistavan tämän luokittelun, koska se johtaa pohtimaan sellaisten toimenpiteiden oikeuttamista, jotka on perinteisessä arviointimenetelmässä jätetty jo alkuvaiheessa pois laskuista. Tämä valtiontukisääntöjen soveltamisalan laajentamista koskeva riski voi koskea muun muassa toimenpiteitä, jotka ovat samankaltaisia kuin unionin tuomioistuimen aikaisemmin yleisesti sovellettaviksi luokittelemat toimenpiteet.[27]

68. Toisin sanoen syrjinnän tutkintaa koskeva testi ulottuu huomattavasti laajemmalle kuin yleisen saatavuuden tutkintaa koskeva testi. Syrjinnän tutkintaa koskevaa testiä sovelletaan lähtökohtaisesti *mihin tahansa* erilaista kohtelua koskevaan kriteeriin, erityisesti verotuksen alalla.[28]

69. Sitä vastoin yleisen saatavuuden tutkintaa koskeva testi koskee pelkästään sellaisia erilaista kohtelua koskevia kriteerejä, joiden perusteella tiettyjen yritysten tai tiettyjen tuotannonalojen ei ole mitenkään mahdollista saada kyseistä etua. Tämä ei koske muun muassa erilaista kohtelua, joka perustuu oikeudellisten välineiden käyttöön, kuten pääasiassa kyseessä oleva GrEStG:n 6a §:ssä vahvistettu vapautus. Perinteisen arviointimenetelmän mukaan tämä vapautus on siten yleisesti sovellettava toimenpide, jos mikä tahansa yritys voi järjestää toimintansa konsernirakenteessa ja mahdollisesti toteuttaa jonkin GrEStG:n 6a §:ssä tarkoitetuista yritysjärjestelyistä.[29]

25 Ks. tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53 kohta); tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 kohta) ja tuomio 28.6.2018, Andres v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 83 kohta) Ks. tästä myös Thomas, S., ”Sélectivité et discrimination: quelques réflexions autour des arrêts de la Cour du 21 décembre 2016 dans les affaires World Duty Free Group et Hansestadt Lübeck”, *Revue Lamy de la Concurrence*, nro 58, 1.2.2017.

26 Komission tiedonannossa valtiontuen käsitteestä, 139 kohdassa, täsmennetään, että tuloveron progressiivisuus ja sen uudelleenjakotavoite voivat olla kyseisen järjestelmän luonteeseen tai yleiseen rakenteeseen perustuvia oikeuttamisperusteita. Ks. myös tämän ratkaisuehdotuksen 187 kohta.

27 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 95–97 kohta.

28 Kuten totesin tämän ratkaisuehdotuksen 47–60 kohdassa, muut SEUT 107 artiklan 1 kohdassa asetetut edellytykset täyttyvät yleensä verotuksen alalla.

29 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 89–116 kohta.

70. Tätä vapautusta voitaisiin sen sijaan pitää valikoivana viitekehyksen menetelmää soveltamalla, jos taho, jonka ratkaistavaksi asia on saatettu (komissio, unionin yleinen tuomioistuin, unionin tuomioistuin tai kansallinen tuomioistuin) katsoo, että siitä seuraavaa erilaista kohtelua ei voida todeta lailliseksi rinnastettavuuden puuttumisen [30] tai oikeuttamisperusteen vuoksi. [31]

71. Toinen tapa selittää näiden kahden lähestymistavan sisällön ero on tarkastella ajankohtaa, jona edun valikoivuutta on arvioitava. Saatavuuden ajatukselle perustuvan perinteisen arviointimenetelmän mukaan valikoivuutta arvioidaan *ennen* ajankohtaa, jona yritys tekee edun saamisen mahdollistavan päätöksen, kuten päätöksen investoida, palkata työntekijä tai toteuttaa konsernin sisäinen yritysjärjestely. Tämän ensimmäisen lähestymistavan mukaan etu ei ole valikoiva, jos mikä tahansa yritys voi toteuttaa tämän edun kohteena olevan menettelytavan. [32]

72. Sitä vastoin viitekehyksen menetelmässä valikoivuutta arvioidaan tällaisen päätöksenteon *jälkeen* vertaamalla sellaisten yritysten tilannetta, jotka tosiasiallisesti saavat edun, koska ne ovat toteuttaneet sen kohteena olevan menettelytavan, sellaisten yritysten tilanteeseen, jotka eivät sitä saa, koska ne eivät ole toteuttaneet tällaista menettelytapaa. On selvää, että tässä jälkimmäisessä lähestymistavassa valtiontukisääntöjen soveltamisalaan sisällytetään suuri määrä ensin mainitussa lähestymistavassa heti alkuun laskuista pois jätettyjä erilaisia verokohteluja. [33]

73. Yhteenvetona on todettava, että viitekehyksen menetelmässä valtiontukisäännöistä seuraa *yleinen syrjinnän tutkintaa koskeva testi*, joka koskee mitä tahansa erilaista kohtelua koskevaa kriteeriä, ja siten se antaa aiheen käydä läpi kaikki jäsenvaltioiden verojärjestelmät siltä osin kuin nämä järjestelmät ovat rakentuneet erilaisen kohtelun pohjalle. [34] Tämän vaatimuksen tekevät vielä tiukemmaksi rajoitukset siitä, mihin tavoitteisiin rinnastettavuuden [35] ja oikeuttamisperusteen tarkastelun vaiheissa [36] voidaan vedota.

74. Verotuksen kaltaisella alalla, joka liittyy läheisesti jäsenvaltioiden itsemääräämisoikeuteen ja jota ei ole yhdenmukaistettu tai juurikaan yhdenmukaistettu unionin tasolla sekä johon liittyy vaikeita poliittisia kysymyksiä, kuten verotuksen yhdenvertaisuus tai progressiivisuus, voidaan pohtia, olisiko tarkoituksenmukaisempaa käyttää hienovaraisempaa arviointimenetelmää, joka perustuu yleisen saatavuuden käsitteeseen.

75. On syytä muistaa, että sen arvioiminen, soveltuvatko tukitoimenpiteet sisämarkkinoille SEUT 107 artiklan 2 ja 3 kohdan nojalla, kuuluu komission yksinomaiseen toimivaltaan. [37]

30 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 141–179 kohta.

31 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 180–195 kohta.

32 Ks. tästä Nicolaides, P., "Excessive Widening of the Concept of Selectivity", *European State Aid Law Quarterly*, 2017, osa 1, s. 62–72, s. 70: "The moment a company decides to hire an additional employee or increase its investment in research it enjoys tax benefits which are not available to similar companies which do not make the same choices. This is the unavoidable outcome of the natural functioning of tax systems. However, it does not matter that some companies do not enjoy those benefits because they choose not to enjoy them. The relevant issue is that they are not precluded by law from enjoying them. – – It follows that the question as to whether companies are subject to different treatment must be asked *before* companies make their investment, hiring or research decisions, etc., *not after*. The issue of discrimination between companies arises at the point where they make their choices. If some companies are not allowed to benefit from a certain tax rule while others are allowed, then the former face adverse discrimination and are subject to different treatment" (kursivointi tässä). Ks. vastaavasti Derenne, J., "Commission v World Duty Free Group a.o.: Selectivity in (Fiscal) State Aid, quo vadis Curia?", *Journal of European Competition Law & Practice*, 2017, osa 8, nro 5, s. 311–313, s. 313: "However, one could argue that this is not the effect of the measure itself but rather the effect of the choice of the undertakings selecting or not to invest in foreign companies. – – An unconditional tax advantage linked to an activity accessible to any undertaking does not appear to be selective."

33 Ks. mm. em. Nicolaides, P., s. 72 ja em. Derenne, J., s. 313.

34 Kaikki veropolitiikka perustuu erilaiseen kohteluun, joka on säädetty sosiaalisten, taloudellisten, ympäristönsuojelua koskevien tai muiden sellaisten tavoitteiden mukaisesti, jotka asianomainen valtio pyrkii saavuttamaan. Tällainen erilainen verokohtelu voidaan toteuttaa vapautuksilla, vähennyksillä, veronhyvityksillä tai erilaisilla (muun muassa progressiivisilla) veroasteilla.

35 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 149–159 kohta.

36 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 180–186 kohta.

37 Ks. mm. tuomio 21.11.2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, 28 kohta); tuomio 19.7.2016, Kotnik ym. (C-526/14, EU:C:2016:570, 37 kohta); tuomio 26.10.2016, DEI ja komissio v. Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, 96 kohta) ja tuomio 18.5.2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, 42 kohta).

76. Lukuun ottamatta SEUT 107 artiklan 2 kohdassa mainittuja tilanteita, joiden käytännön merkitys on niiden erityisyyden vuoksi vähäinen, komissiolla on tämän osalta laaja harkintavalta, jonka käyttäminen edellyttää taloudellisten ja yhteiskunnallisten kysymysten arviointia.[38] Komission on siis aina ratkaistava, soveltuvatko ne valtiontuet, joita se valvoo, sisämarkkinoille, vaikka niistä ei olisi ilmoitettu komissiolle, mutta komissiolla ei ole velvollisuutta todeta tällaisia tukia sisämarkkinoille soveltuviksi.[39] Lisäksi poikkeuksia SEUT 107 artiklan 2 ja 3 kohdassa ilmaistusta yleisestä periaatteesta, jonka mukaan valtiontuet ovat sisämarkkinoille soveltumattomia, on tulkittava suppeasti.[40]

77. Kun otetaan huomioon komission yksinomainen ja laaja harkintavalta sen osalta, soveltuvatko tuet sisämarkkinoille, valtiontukisääntöjen soveltamisalan laajentaminen viitekehyksen menetelmän avulla antaisi komissiolle vallan ”tasata” kansallisia verojärjestelmiä vaatimalla sosiaalisista, taloudellisista, ympäristönsuojelua koskevista tai muista syistä laillisesti säädettyjen erilaisten kohtelujen poistamista.[41]

78. Tällaisen vallan antamista komissiolle olisi mielestäni vaikeaa sovittaa yhteen jäsenvaltioiden verotuksellisen autonomian periaatteen kanssa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan asiaa koskevan unionin säännöstön puuttuessa on niin, että jäsenvaltioilla on verotuksellinen toimivalta määrittää veron perusteet ja jakaa verorasitus eri tuotannontekijöiden ja talouden eri toimialojen kesken.[42]

79. Toisin sanoen komission ei ole valtiontukia koskevan kiellon nojalla otettava kantaa kaikkeen erilaiseen kohteluun, joka perustuu kunkin jäsenvaltion määrittämään verorasituksen jakoon.

80. Voidaan myös pohtia, pakottaisiko viitekehyksen menetelmään turvautuminen tosiasiallisesti jäsenvaltiot ilmoittamaan komissiolle SEUT 108 artiklan 3 kohdan nojalla valtaosan kansallisista veropoliittisista toimenpiteistään, kuten vuotuisen talousarvionsa täytäntöönpanotoimenpiteet tai pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kaikille yrityksille mahdollisen vapautuksen.

81. Sen sijaan yleisen saatavuuden kriteeriin perustuvaan perinteiseen arviointimenetelmään turvautumalla valtiontukisäännöt ja ennen kaikkea komission toiminta voidaan keskittää koskemaan sellaisia toimenpiteitä, jotka vahingoittavat eniten kilpailua sisämarkkinoilla, eli yksittäiset tuet ja alakohtaiset tuet.[43] Sitä vastoin tätä järjestelmää voidaan soveltaa monialaisiin toimenpiteisiin ainoastaan tilanteessa, jossa niiden näytetään olevan välillisesti valikoivia ja siten vahingoittavan kilpailua sisämarkkinoilla (ns. Gibraltar-poikkeus[44]).

38 Ks. mm. tuomio 23.2.2006, Atzeni ym. (C-346/03 ja C-529/03, EU:C:2006:130, 84 kohta); tuomio 8.3.2016, Kreikka v. komissio (C-431/14 P, EU:C:2016:145, 68 kohta) ja tuomio 19.7.2016, Kotnik ym. (C-526/14, EU:C:2016:570, 38 kohta). Ks. myös Bacon, K., *European Union Law of State Aid* (Oxford University Press, Oxford, 2013, 2. painos), nro 3.26: ”Article 107(3) gives the Commission a power to exempt particular types of aid from the general prohibition contained in Article 107(1). But it is under no obligation to do so. In consequence, the Commission enjoys a wide discretion in its application of Article 107(3).”

39 Ks. mm. tuomio 26.9.2002, Espanja v. komissio (C-351/98, EU:C:2002:530, 75 kohta); tuomio 13.2.2003, Espanja v. komissio (C-409/00, EU:C:2003:92, 94 kohta) ja tuomio 29.4.2004, Italia v. komissio (C-91/01, EU:C:2004:244, 44 kohta).

40 Ks. mm. tuomio 30.9.2003, Saksa v. komissio (C-301/96, EU:C:2003:509, 66, 71, 106 ja 131 kohta); tuomio 23.2.2006, Atzeni ym. (C-346/03 ja C-529/03, EU:C:2006:130, 79 kohta) ja tuomio 14.10.2010, Nuova Agricast ja Cofra v. komissio (C-67/09 P, EU:C:2010:607, 74 kohta).

41 Kuten totesin tämän ratkaisuehdotuksen 47–60 kohdassa, muut SEUT 107 artiklan 1 kohdassa asetetut edellytykset täyttyvät lähtökohtaisesti verotuksen alalla, minkä vuoksi erilaisen verokohtelun luokittelu valtiontueksi riippuu ennen kaikkea sen valikoivuudesta. Näin ollen valikoivuusedellytyksen tulkinta määrää pitkälti sen, kuinka laaja ”tasaamisvalta” komissiolle annetaan kansallisten verojärjestelmien osalta.

42 Ks. mm. tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97 kohta) ja tuomio 26.4.2018, ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, 38 kohta).

43 Ajattelen tässä erityisesti ongelmaa, joka liittyy hallinnollisiin veropäätöksiin (”tax rulings”), joiden avulla tietyt yritykset olisivat voineet saada verotuksellisia etuja ”mittatilauksesta”. Ks. komission tiedonanto valtiontuen käsitteestä, 169–174 kohta.

44 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 98–101 kohta.

82. Seuraavaksi tarkastelen myös viitekehyksen menetelmän seurauksia *muodolliselta kannalta*, eli tuen olemassaolon määrittämiseksi edellytettävän arvioinnin laadun kannalta, ja tämä johtuu seuraavista neljästä syystä. Korostan, että nämä muodolliset vaikeudet on tuotu esille myös oikeuskirjallisuudessa.[45]

83. Toisin kuin perinteinen arviointimenetelmä, ensinnäkin viitekehyksen menetelmä rakentuu muodollisesti kolmen peräkkäisen vaiheen, joiden täsmällinen sisältö on epäselvä, pohjalle.[46]

84. Toiseksi esillä olevan asian nimenomaisessa asiayhteydessä tämän menetelmän soveltamiseen liittyy mielestäni useita vaikeuksia, jotka selittävät pitkälti tämän ratkaisuehdotuksen poikkeuksellisen pituuden. Nämä vaikeudet ovat sitäkin merkittävämpiä siksi, että esillä olevassa asiassa kyseessä oleva verotoimenpide on suhteellisen yleinen.

85. Kolmanneksi tällä menetelmällä on taipumus viedä valikoivuudesta käytävää keskustelua muodollisiin kysymyksiin, kuten asian kannalta merkityksellisen viitekehyksen yksilöimiseen. Äskettäin antamassaan tuomiossa Andres v. komissio[47] unionin tuomioistuin totesi mielestäni perustellusti, että unionin yleinen tuomioistuin oli tehnyt oikeudellisen virheen yksilöidessään asian kannalta merkityksellisen viitekehyksen. Unionin tuomioistuimella, joka totesi tämän muodollisen virheen, joka oli tehty viitekehyksen menetelmän ensimmäisessä vaiheessa, ei kuitenkaan ollut tilaisuutta ottaa kantaa aineelliseen kysymykseen eli siihen, oliko vaikeuksissa oleville yrityksille välillisesti annettu verotuksellinen etu valikoiva vai ei.

86. Neljänneksi voidaan pohtia, onko tarkoituksenmukaista edellyttää näin monitahoista arviointia henkilöiltä, joiden on tutkittava tuen olemassaoloa kansallisella tasolla. Ajattelen ensinnäkin kansallisia virkamiehiä, joiden on ilmoitettava tukitoimenpiteistä komissiolle, sitten yrityksiä, jotka voivat joutua palauttamaan lainvastaisesti myönnetyn tuen, ja lopuksi kansallisia tuomioistuimia, joiden tehtävänä on korjata tuen sääntöjenvastaisesta myöntämisestä seurannut tilanne.[48] Juuri tämän tehtävän toteuttamiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt unionin tuomioistuimelle esillä olevan ennakkoratkaisupyynnön.[49]

87. Kaikista näistä sekä aineellisista että muodollisista syistä ehdotan, että unionin tuomioistuin soveltaa paitsi tässä asiassa, myös yleisemmin veroasioissa, yleisen saatavuuden kriteeriin perustuvaa perinteistä arviointimenetelmää.

88. Kuten seuraavasta osasta käy ilmi, tätä perinteistä arviointimenetelmää soveltamalla voidaan vaikeuksitta päätellä, että GrEStG:n 6a §:ssä säädetty vapautus ei ole valikoiva.

45 Ks. mm. Peiffert, O., ”Comparaison n’est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d’une aide d’État”, *Revue Concurrences*, 2017, nro 3, s. 52–63, s. 53 ja 54: ”Huolimatta oikeusriitojen lisääntymisestä tällä alalla [unionin tuomioistuimen] ja [unionin yleisen tuomioistuimen] tuomiot herättävät toisinaan enemmän kysymyksiä kuin niissä niitä ratkaistaan. Oikeusvarmuuden kannalta oikeuskäytännössä esitetty selvennys [valikoivuusedellytyksestä] on edelleen tarpeen. Harvassa ovat ne seikat, joiden avulla voidaan varmuudella todeta, ettei toimenpide ole valikoiva. Keskustelun pohjana tuntuu olevan ’viitekehys’, jonka perusteella pitäisi vertailla yritysten kohtelua. – – Yleisemmällä tasolla oikeuskäytännöstä ilmenee, että ennakkoratkaisupyyntöjä esittävät kansalliset tuomioistuimet, joilla on merkittäviä vaikeuksia tehtävässään tulkita standstill-velvoitteen soveltamiseksi välttämätöntä valikoivuusedellytystä.”

46 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 121–140 kohta (ensimmäinen vaihe), 141–179 kohta (toinen vaihe) ja 180–195 kohta (kolmas vaihe).

47 Tuomio 28.6.2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Tämä asia koski verojärjestelmää, joka käsitti pääsäännön (tappiontasaus), poikkeuksen (tappiontasauksen epääminen osittain tai kokonaan omistusrakenteen merkittävän muutoksen tapauksessa) ja poikkeuksen poikkeuksen (tappiontasaus on jälleen mahdollinen, jos omistusrakenteen merkittävällä muutoksella pyritään yhtiön tervehdyttämiseen). Unionin tuomioistuin totesi, että unionin yleinen tuomioistuin oli tehnyt oikeudellisen virheen vahvistaessaan komission arvioinnin, jonka mukaan viitekehys muodostui pelkästään poikkeuksesta eikä pääsäännöstä.

48 Ks. mm. tuomio 21.11.2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, 28 kohta); tuomio 15.9.2016, PGE (C-574/14, EU:C:2016:686, 31 kohta) ja tuomio 18.5.2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, 42 kohta).

49 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 33 ja 34 kohta.

C Valikoivuutta koskevan perinteisen arviointimenetelmän soveltaminen ja GrEStG:n 6a §:ssä säädetyn vapautuksen luokittelu yleisesti sovellettavaksi toimenpiteeksi

89. SEUT 107 artiklassa kielletään tuet, jotka ”[suosivat] jotakin yritystä tai tuotannonalaa”, eli valikoivat tuet. [50]

90. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan edut, jotka perustuvat erotuksetta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin sovellettavaan yleiseen toimenpiteeseen, eivät ole SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea. [51]

91. Toisin kuin viitekehyksen menetelmä, jota tarkastelen seuraavassa osassa, perinteinen arviointimenetelmä ei perustu syrjinnän ajatukseen [52] vaan *yleisen saatavuuden* ajatukseen. Tämän lähestymistavan mukaan valikoivina pidetään kaikkia toimenpiteitä, jotka antavat vain ”tiettyjen yritysten tai tiettyjen tuotannonalojen” saatavilla olevan edun, lainatakseni SEUT 107 artiklan 1 kohdan sanamuotoa, jossa ei viitata syrjinnän käsitteeseen.

92. Tämän lähestymistavan mukaan valikoivina on pidettävä etuja, jotka on varattu joko yhdelle tai useammalle yritykselle tai yritysryhmälle taikka yhdelle tai useammalle toimialalle. [53]

93. Yleisesti sovellettavan toimenpiteen käsitettä sovelletaan siten vain etuihin, jotka tarjotaan kaikille yrityksille niiden toimialasta riippumatta, toisin sanoen monialaisiin etuihin. Tällaisia etuja on lähtökohtaisesti pidettävä yleisesti sovellettavina toimenpiteinä, ja tätä varten niiden on oltava saatavilla kaikille kyseisen valtion alueella sijaitseville yrityksille. [54]

94. Yleisesti sovellettavan toimenpiteen käsite ei edellytä, että kaikki yritykset *saavat tosiasiallisesti* kyseessä olevan monialaisen edun (tosiasiallisen saamisen kriteeri), vaan ainoastaan, että kaikki yritykset *voivat saada sen* (saatavuuden kriteeri). [55] Juuri tämä merkitys on annettava vakiintuneelle oikeuskäytännölle, jonka mukaan se, että ainoastaan toimenpiteen soveltamiseksi tarvittavat edellytykset täyttävillä verovelvollisilla on mahdollisuus hyötyä toimenpiteestä, ei sellaisenaan tee siitä valikoivaa. [56] Sitä vastoin etuja, joita tiettyjen yritysten tai tiettyjen talouden toimialojen ei ole mitenkään mahdollista saada, on pidettävä valikoivina.

50 Ks. mm. tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, 32 kohta) ja tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 41 kohta).

51 Ks. mm. tuomio 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, 39 kohta); tuomio 26.4.2018, ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, 27 kohta) ja tuomio 28.6.2018, Lowell Financial Services v. komissio (C-219/16 P, ei julkaistu, EU:C:2018:508, 87 kohta).

52 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 63 kohta alaviitteen oikeuskäytäntöviittauksineen.

53 Ks. esimerkkejä alakohtaisista tuista tuomio 19.5.1999, Italia v. komissio (C-6/97, EU:C:1999:251, 17 kohta); tuomio 15.12.2005, Italia v. komissio (C-66/02, EU:C:2005:768, 96–98 kohta); tuomio 15.12.2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, 45–49 kohta) ja tuomio 30.6.2016, Belgia v. komissio (C-270/15 P, EU:C:2016:489, 50–53 kohta).

54 Ks. tuomio 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, 35 ja 36 kohta).

55 Tosiasiallisen saamiseen kriteeriin perustuva tulkinta johtaisi siihen, että kaikki verokannustimia käsittävät toimenpiteet luokiteltaisiin valikoiviksi, sillä luonnollisestikaan tällainen toimenpide ei tosiasiallisesti hyödytä kaikkia yrityksiä, vaan sillä pyritään vaikuttamaan niiden menettelytapoihin tarjoamalla verotuksellinen etu toivotun menettelytavan omaksuville. Tällaista tulkintaa olisi vaikeaa sovittaa yhteen jäsenvaltioiden verotuksellisen autonomian periaatteen kanssa (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 78 kohta).

56 Ks. mm. tuomio 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, 42 kohta); tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59 kohta) ja tuomio 28.6.2018, Andres v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 94 kohta).

95. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on useita esimerkkejä yleisesti sovellettavista tai mahdollisesti yleisesti sovellettavista toimenpiteistä. Siten verotuksellinen toimenpide, jonka perusteella verovelvolliset voivat vähentää omaisuuserien myynnistä saamansa voiton edellyttäen, että ne hankkivat muita omaisuuseriä, on pidettävä yleisesti sovellettavana toimenpiteenä.[57] Vastaavasti se, että sosiaaliturvamaksujen lisäalennukset on varattu pelkästään yrityksille, jotka palkkaavat ruumiillisen työn tekijöitä tai työntekijöitä, joiden työaika ylittää tietyn tuntimäärän, ei riitä sellaisen päätelmän tekemiseen, että kyseessä olisi tuki.[58]

96. Unionin tuomioistuimen mukaan yleisesti sovellettavana toimenpiteenä on pidettävä myös kansallista säännöstä, jonka mukaan verotusta koskevat oikeusriidat voidaan tietyin edellytyksin saattaa päätökseen maksusuorituksella, joka vastaa 5:tä prosenttia oikeudenkäynnin kohteena olevan vaateen määrästä,[59] tai kansallista lainsäädäntöä, jonka mukaan vanhentumisajan katkaiseva toimi, joka tehdään törkeitä arvonlisäveropetoksia koskevien syytteiden asiayhteydessä, johtaa siihen, että vanhentumisaika pidentyy ainoastaan neljänneksellä sen alkuperäisestä kestosta.[60]

97. Unionin tuomioistuin vahvisti tuomiossa Netherlands Maritime Technology Association v. komissio[61] komission päätöksen,[62] jossa pelkästään leasingsopimuksen nojalla hankittuihin omaisuuseriin sovellettavan verotuksellisen edun myöntämistä pidettiin yleisesti sovellettavana toimenpiteenä.

98. Tämän täsmennyksen jälkeen on todettava, että monialaista etua ei voida pitää yleisesti sovellettavana toimenpiteenä, jos sen näytetään olevan *välillisesti valikoiva*, toisin sanoen, jos kyseisen edun näennäisestä yleisyydestä huolimatta tiettyjen yritysten tai tiettyjen talouden toimialojen ei todellisuudessa ole mitenkään mahdollista saada sitä.

99. Unionin tuomioistuin totesi tuomiossa komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta,[63] että näennäisesti yleiset verotukselliset edut, jotka todellisuudessa hyödyttivät pelkästään offshore-yrityksiä, olivat välillisesti valikoivia. Vastaavasti tuomiossa GEMO unionin tuomioistuin totesi välillisesti valikoivaksi toimenpiteen, jolla taataan vastikkeetta eläinruhojen ja teurasjätteiden keräily ja hävittäminen, kun tällaisesta toimenpiteestä hyötyvät pääasiallisesti karjankasvattajat ja teurastamot, vaikka muutkin henkilöt voivat satunnaisesti hyötyä siitä.[64]

100. Koska tällaiset suoraan tai välillisesti valikoivat edut vaikuttavat vahingollisesti kilpailuun sisämarkkinoilla, niihin on sovellettava valtiontukisääntöjä. Kaikille yrityksille mahdollisilla eduilla taas ei ole tällaisia kilpailua rajoittavia vaikutuksia, eikä niihin näin ollen sovelleta valtiontukisääntöjä.

101. Tämän vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti on näin ollen tutkittava, annetaanko GrEStG:n 6a §:ssä säädetyllä vapautuksella *suoraan tai välillisesti* etu, jota tiettyjen yritysten tai tiettyjen talouden toimialojen ei ole mitenkään mahdollista saada.

102. Nähdäkseni tämä vapautus on kiistatta edellä täsmennetyllä tavalla yleisesti sovellettava toimenpide, eli toimenpide, josta kaikki yritykset voivat toimialastaan riippumatta hyötyä.

57 Ks. tuomio 19.9.2000, Saksa v. komissio (C-156/98, EU:C:2000:467, 22 kohta). Tässä asiassa kyseessä ollut toimenpide oli kuitenkin valikoiva, koska vähennystä korotettiin tapauksissa, joissa hankittiin sellaisten uusien pääomayhtiöiden osuuksia, joiden kotipaikka ja liikkeenjohto oli uusissa osavaltioissa tai Berliinissä ja joiden palveluksessa oli enintään 250 työntekijää (ks. saman tuomion 23 kohta).

58 Ks. tuomio 17.6.1999, Belgia v. komissio (C-75/97, EU:C:1999:311, 28 kohta). Tässä asiassa kyseessä ollut toimenpide oli kuitenkin valikoiva, koska se oli nimenomaisesti varattu tietyille toimialoille (ks. saman tuomion 29–31 kohta).

59 Ks. tuomio 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, 39–44 kohta).

60 Ks. tuomio 8.9.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, 62 kohta).

61 Ks. tuomio 14.4.2016 (C-100/15 P, ei julkaistu, EU:C:2016:254).

62 Valtiontuesta SA.34736 (2012/N) – Espanja – Rahoitusleasingin kautta saaduista tietyistä omaisuuseristä tehtävä ennenaikainen poisto – 20.11.2012 annettu komission päätös C(2012) 8252 final.

63 Tuomio 15.11.2011 (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 103–108 kohta).

64 Tuomio 20.11.2003 (C-126/01, EU:C:2003:622, 35–39 kohta).

103. Kuten Saksan hallitus on selittänyt, tämän verotuksellisen edun soveltamisalaa ei ensinnäkään ole rajattu yrityksiin, jotka toimivat tietyllä alalla, tai tietynlaiseen tuotantoon, vaan sitä sovelletaan kaikkiin yrityksiin niiden toimialasta riippumatta. Toiseksi GrEStG:n 6a §:ssä ei aseteta minkäänlaista oikeudellista muotoa, yrityksen kokoa tai yrityksen kotipaikan sijaintia koskevaa edellytystä. Kolmanneksi tässä säännöksessä tarkoitettuja yritysjärjestelyjä toteutetaan kaikilla toimialoilla.

104. Näitä perusteluja tukee GrEStG:n 6a §:n antamiseen liittyvä Saksan lainsäätäjän tarkoitus, sellaisena kuin A-Brauerei on sen yksilöinyt, eli pyrkimys helpottaa yritysten rakenneuudistuksia taloudellisen kasvun tiettyjen esteiden poistamiseksi.[65] Saksan lainsäätäjän pyrkimyksenä oli siten edistää Saksan talouden kasvua *yleensä*, eikä määrätyn alan kasvua. Nähdäkseni valtiontukisääntöjä ei ole tarkoitus soveltaa tällaisiin toimenpiteisiin.

105. Lisään vielä, että mikä tahansa yritys voi taloudellisen strategiansa mukaisesti järjestää toimintansa konsernirakenteessa ja mahdollisesti toteuttaa jonkin GrEStG:n 6a §:ssä tarkoitetuista yritysjärjestelyistä.

106. En näe mitään syytä kohdella tätä tilannetta eri tavoin kuin edellä mainittua, pelkästään leasingsopimuksen nojalla hankittuihin omaisuuseriin sovelletun verotuksellisen edun tilannetta. Vastaavasti mikä tahansa yritys saattoi järjestää omaisuuserien hankinnan tekemällä leasingsopimuksen. Tältä osin syyt, joiden vuoksi komissio ei pitänyt tätä etua valikoivana, voidaan mielestäni ulottaa täysin koskemaan esillä olevassa asiassa kyseessä olevaa vapautusta.[66]

107. Toisin sanoen sekä leasingsopimukset että konsernit ovat kaikille yrityksille ja kaikelle taloudelliselle toiminnalle mahdollisia oikeudellisia välineitä, joten niiden käyttöön liittyvä verotuksellinen etu on yleisesti sovellettava toimenpide.

108. Kuten Saksan hallitus on perustellusti todennut, GrEStG:n 6a §:ssä ei tehdä eroa kotimaisten yritysten ja muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yritysten välillä. Tämän säännöksen mukaan vapautusta sovelletaan myös ”vastaaviin yritysjärjestelyihin”, jotka toteutetaan jonkin jäsenvaltion lainsäädännön nojalla.

109. Koska GrEStG:n 6a §:ssä säädetty vapautus on kaikkien Saksaan sijoittautuneiden yritysten saatavilla ja jopa sellaisten saksalaisten tai ulkomaisten yritysten saatavilla, joilla on Saksassa kiinteistö, se on näin ollen SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalan ulkopuolelle jäävä yleisesti sovellettava toimenpide.

110. Tämän ratkaisuehdotuksen 94 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti luokittelua yleisesti sovellettavaksi toimenpiteeksi ei voida sulkea pois sillä perusteella, että kaikki yritykset eivät *tosiasiallisesti* saa GrEStG:n 6a §:ssä säädettyä vapautusta joko sen vuoksi, että ne eivät ole järjestäneet toimintaansa konsernirakenteessa, tai sen vuoksi, että ne eivät ole toteuttaneet jotakin tässä säännöksessä tarkoitetuista yritysjärjestelyistä.

65 Taloudellisen kasvun vauhdittamista koskeva lakiesitys (”Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums”), Deutscher Bundestag, asiakirja 17/15, s. 21. A-Brauerein kirjallisten huomautusten liite 10.

66 Ks. tuomio 14.4.2016, Netherlands Maritime Technology Association v. komissio (C-100/15 P, ei julkaistu, EU:C:2016:254, 23 kohta): ”Komissio huomauttaa ensinnäkin, että tätä toimenpidettä voitiin soveltaa kaikkiin yhtiöihin, jotka ovat Espanjassa tuloverovelvollisia, niiden toimialasta, kotipaikan sijainnista, koosta tai oikeudellisesta asemasta riippumatta. Se, että kyseistä toimenpidettä sovellettiin ainoastaan leasingsopimuksen perusteella hankittuihin omaisuuseriin, ei merkitse valikoivaa etua, sillä leasingsopimuksilla, joita kaikkien toimialojen ja kaiken kokoiset yritykset voivat käyttää, voidaan rahoittaa kaikenlaisia omaisuuseriä. Komissio toteaa myös, että Espanjan viranomaisten mukaan ilmoitettua toimenpidettä sovellettiin sekä Espanjassa muodostettuihin että muissa jäsenvaltioissa muodostettuihin omaisuuseriin.” Ks. myös komission päätös C(2012) 8252 final, 26–36 kohta.

111. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on tuonut esille, kaikki verotukselliset edut ovat riippuvaisia tiettyjen edellytysten täyttymisestä, minkä vuoksi tietyt verovelvolliset jäävät väistämättä niiden soveltamisalan ulkopuolelle. Pelkästään yhden tai useamman myöntämisedellytyksen asettaminen ei riitä tekemään verotuksellisesta edusta valikoivaa, sillä muutoin jäsenvaltioiden verojärjestelmät olisi kokonaisuudessaan saatettava valtiontukisääntöjen soveltamisalaan.

112. Toisin sanoen menettelytapaan, jonka mikä tahansa yritys voi toteuttaa, liittyvä verotuksellinen etu on yleisesti sovellettava toimenpide. [67]

113. Epäselvyyksien välttämiseksi on vielä syytä täsmentää, että tässä ratkaisuehdotuksen osassa sovellettu perinteinen arviointimenetelmä, jota pidän parempana, on pidettävä erillään unionin yleisen tuomioistuimen soveltamasta ja unionin tuomioistuimen tuomiossa komissio v. World Duty Free Group ym. [68] virheelliseksi toteamasta arviointimenetelmästä. Unionin yleinen tuomioistuin oli tulkinnut valikoivuusedellytystä siten, että se edellyttäisi komission yksilöivän sellaisten erityisen yritysten ryhmän, joita kyseessä olevalla verotuksellisella toimenpiteellä suositaan. Kuten unionin tuomioistuin totesi perustellusti, tällainen valikoivuuden käsitteen formalistinen tulkinta on hylättävä. [69] Lisäksi, kuten julkisasiamies Wathelet totesi perustellusti tässä viimeksi mainitussa asiassa esittämässään ratkaisuehdotuksessa, kyseessä olleella toimenpiteellä suosittiin rajat ylittävää liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä. [70] Näin ei ole esillä olevassa asiassa kyseessä olevan toimenpiteen tapauksessa. [71]

114. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa esitettyyn kysymykseen siten, että GrEStG:n 6a §:ssä säädetty vapautus on yleisesti sovellettava toimenpide ja ettei sitä näin ollen voida pitää SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena.

115. Tämä lähestymistapa on sitäkin tarkoituksenmukaisempi siksi, että tuomion komissio v. World Duty Free Group ym. [72] suppea tulkinta voisi viitata siihen, että yleisesti sovellettavan toimenpiteen käsite on tosiasiallisesti tullut merkityksettömäksi, kuten Saksan hallitus totesi istunnossa. Täsmennän kuitenkin, että mielestäni tämän tuomion ulottuvuus rajoittuu tältä osin edellä yksilöidyn oikeudellisen virheen toteamiseen.

116. Toissijaisesti sovellan seuraavassa osassa viitekehyksen menetelmää.

D Viitekehyksen menetelmän soveltaminen GrEStG:n 6a §:ssä säädettyyn vapautukseen

117. Unionin tuomioistuin on arvioidakseen valikoivuutta erityisesti verotuksen alalla turvautunut joissakin asioissa kolmivaiheiseen menetelmään, joka perustuu ”viitekehyksen” yksilöimiseen.

67 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 71 kohta alaviitteen oikeuskäytäntöviittauksineen.

68 Tuomio 21.12.2016 (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981).

69 Ks. tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 71 ja 94 kohta).

70 Julkisasiamies Wathelet’n ratkaisuehdotus komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:624, 135–139 kohta).

71 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 108 kohta.

72 Tuomio 21.12.2016 (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981).

118. Tässä menetelmässä on ensin määritettävä viitekehys eli asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai normaali verojärjestelmä. Toiseksi on arvioitava, poikkeaako kyseessä oleva verotuksellinen toimenpide mainitusta järjestelmästä siten, että sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisen järjestelmän tavoitteen kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Kolmanneksi on vielä tutkittava, onko erilainen kohtelu oikeutettua aiemmin yksilöidyn verojärjestelmän luonteen ja rakenteen vuoksi. [73]

119. Kuten korostan esitykseni kuluessa, tämän menetelmän jokaiseen vaiheeseen liittyy tämän asian yhteydessä soveltamisvaikeuksia. Pohdin tältä osin, onko tarkoituksenmukaista edellyttää näin monitahoista arviointia kaikelle jäsenvaltioiden säätämälle erilaiselle verokohtelulle.

120. Näistä soveltamisvaikeuksista huolimatta katson, että viitekehyksen menetelmän kustakin kolmesta vaiheesta voidaan päätellä, että pääasiassa kyseessä oleva vapautus ei ole valikoiva.

1 Merkityksellisen viitekehyksen yksilöinti

121. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ensimmäinen varsinainen maininta viitekehyksen yksilöimisen tarpeesta sisältyy tuomioon Portugali v. komissio [74] ja tarkemmin sen kohtaan, jossa tarkasteltiin kyseessä olleen edun *maantieteellistä* valikoivuutta. Mielestäni tämä lähestymistapa on hyväksyttävä varauksetta tässä yhteydessä. Maantieteellisen valikoivuuden tutkiminen edellyttää, että ensin määritetään, sijoittuuko merkityksellinen viitekehys valtion tasolle vai asianomaisen alueyhteisön tasolle. [75]

122. Unionin tuomioistuin on vasta tämän jälkeen, vuonna 2011 annetusta tuomiosta Paint Graphos ym. [76] lähtien, ”tuonut” tämän vaiheen *aineellisen* valikoivuuden arviointiin.

123. Merkityksellisen viitekehyksen yksilöintiin aineellisen valikoivuuden arvioinnissa liittyy vaikeuksia, jotka useat julkisasiamiehet ovat tuoneet esille. Ratkaisuehdotuksessaan Andres v. komissio [77] julkiasiamies Wahl korosti, että viitekehyksen yksilöinti aiheuttaa merkittävää oikeudellista epävarmuutta erityisesti verotuksen yhteydessä. Ratkaisuehdotuksessaan ANGED [78] julkisasiamies Kokott totesi, että valikoivuuden osoittamiseen liittyy jäsenvaltioiden vero-oikeudellisen sääntelyn yhteydessä huomattavia vaikeuksia ja että viitekehyksen määrittäminen ei voi olla ratkaisevaa.

124. Myös oikeuskirjallisuudessa on käsitelty näitä vaikeuksia. [79]

73 Ks. vastaavasti tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 ja 64 kohta); tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 41 kohta); tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57–60 kohta) ja tuomio 28.6.2018, Andres v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 86 ja 87 kohta). Ks. myös julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotus Andres v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 96 kohta).

74 Tuomio 6.9.2006 (C-88/03, EU:C:2006:511, 56 ja 57 kohta).

75 Ks. myös tuomio 11.9.2008, UGT-Rioja ym. (C-428/06–C-434/06, EU:C:2008:488, 47, 75 ja 143 kohta).

76 Ks. erityisesti 8.9.2011 annetun tuomion Paint Graphos ym. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550) 49 kohta, jossa unionin tuomioistuin mainitsee ”vastaavasti” 6.9.2006 annetun tuomion Portugali v. komissio (C-88/03, EU:C:2006:511) 56 kohdan. Ks. myös tuomio 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 19 kohta); tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, 35–45 kohta); tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55 kohta) ja alaviitteessä 80 mainitut tuomiot.

77 Julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotus Andres v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2017:1017). Julkisasiamies Wahl korostaa ratkaisuehdotuksensa 98 kohdassa, että tässä asiassa tuodaan esille vaikeuksia, joita viitekehyksen määrittäminen tuottaa. Saman ratkaisuehdotuksen 101 kohdassa julkisasiamies Wahl huomauttaa, että ”muunlaisista tukijärjestelmistä poiketen tällaisen yleisen, yleisesti sovellettavan järjestelmän tarkkaa määrittämistä leimaa suuri epävarmuus verotuksen yhteydessä. Kun muistetaan minkä tahansa verojärjestelmän monimutkaisuus ja yritysten verorasitteen määrittämiseen liittyvät muuttujat, vaikuttaa mahdottomalta tietää varmasti, mikä on ’normaali tilanne’.” Kyseisen ratkaisuehdotuksen 105 kohta kuuluu seuraavasti: ”– – Kun *komissio*lta kysyttiin, mitä perusteita viitejärjestelmän määrittämisessä on käytettävä, se *ei kyennyt selittämään, millä perusteella se määrittää viitejärjestelmän*. Komissio kuvasi prosessia järjestelmän sisäisen logiikan etsimiseksi. Komission vastaus pikemminkin vahvisti sen, että viitejärjestelmän määrittäminen yksittäistapauksessa *ei perustu objektiivisiin perusteisiin*” (kursivointi tässä).

78 Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2017:854, 76 ja 88 kohta).

79 Ks. mm. em. Peiffert, O., s 60: ”Vaikka on ymmärrettävää, että unionin tuomioistuimet eivät katso – – olevansa sidottuja jäsenvaltioiden esittämiin seikkoihin, tämän viitekehyksen yksilöintiin liittyy kuitenkin merkittäviä vaikeuksia. Tältä osin ei ole olemassa selvää menetelmää.”

125. Viitekehyksen yksilöintiin liittyvät vaikeudet heijastuvat myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Ne ovat johtaneet muun muassa unionin yleisen tuomioistuimen tuomioiden kumoamiseen asiassa komissio v. World Duty Free Group ym. ja asiassa Andres v. komissio. [80]

126. Pääasian oikeusriidassa näitä vaikeuksia kuvastavat unionin tuomioistuimelle merkityksellisen viitekehyksen yksilöimiseksi esitetyt lukuisat eri lähestymistavat.

127. Ennen näiden lähestymistapojen tarkastelua on korostettava, että se, että GrEStG:n 6a §:llä poiketaan GrEStG:n 1 §:stä, ei riitä perusteeksi jättää GrEStG:n 6a § viitekehyksen ulkopuolelle. Toisin sanoen se, että GrEStG:n 6a §:n todetaan olevan *muodollisesti* poikkeus GrEStG:n 1 §:stä, ei riitä perusteeksi katsoa, että GrEStG:n 1 § muodostaa viitekehyksen ja GrEStG:n 6a § poikkeuksen tästä kehyksestä.

128. Unionin tuomioistuin on äskeisessä tuomiossa Andres v. komissio [81] täsmentänyt, että tietyn sääntelytekniikan käyttäminen ei voi olla riittävää valikoivuusedellytyksen tarkastelemisen kannalta merkityksellistä viitejärjestelmää määritettäessä, sillä muussa tapauksessa valtion toimenpiteiden muoto olisi ratkaisevalla tavalla tärkeämpi kuin niiden vaikutukset, eikä käytetty sääntelytekniikka voi siis olla ratkaiseva seikka viitejärjestelmää määritettäessä. Korostettakoon, että tämä pyrkimys hylätä formalismi valtiontukien tutkinnassa vastaa SEUT 107 artiklan 1 kohdan sanamuotoa, jossa kielletään ”muodossa tai toisessa” myönnetty tuki.

129. Vastaavasti vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa ei tehdä eroa valtion toimenpiteiden syiden tai tavoitteiden perusteella vaan siinä määritellään toimenpiteet niiden vaikutusten perusteella. [82]

130. Viitekehys on siis yksilöitävä tukeutumalla yksinomaan kyseessä olevien toimenpiteiden vaikutuksiin. Pääasian oikeusriidan yhteydessä on huomattava, että unionin tuomioistuimelle huomautuksia esittäneet osapuolet ovat esittäneet erilaisia tulkintoja GrEStG:n 1 ja 6a §:n vaikutuksista.

131. A-Brauerein mukaan kiinteistön hankintaveron tarkoituksena on verottaa Saksan alueella sijaitsevan kiinteistön hallintavallan hankkimista. Tässä lähestymistavassa, jota luonnehtisin ”taloudelliseksi”, viitekehys muodostuu yhdessä GrEStG:n 1 ja 6a §:stä. GrEStG:n 6a § on suoraan mukana viitekehyksessä vapauttamalla verosta yritysjärjestelyt, jotka eivät johda muutokseen kiinteistön hallinnassa, vaan kiinteistö jää saman määräysvaltaa käyttävän yrityksen hallintaan. Sen mukaan GrEStG:n 6a § ei näin ollen ole poikkeus viitekehyksestä eikä siten SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla valikoiva.

132. Saksan hallitus katsoo niin ikään, että viitekehys muodostuu yhdessä GrEStG:n 1 ja 6a §:stä. A-Brauereista poiketen tämä hallitus on kuitenkin esittänyt taloudellisen kapasiteetin käsitteeseen perustuvaa lähestymistapaa. Tämän lähestymistavan mukaan kiinteistön hankintaveron tarkoituksena on verottaa omaisuuden luovutuksesta heijastuvaa kiinteistön ostajan tai myyjän objektiivista taloudellista kapasiteettia.

80 Ks. tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981) ja tuomio 28.6.2018, Andres v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Ks. tämän viimeksi mainitun asian osalta myös samana päivänä annetut tuomio Saksa v. komissio (C-208/16 P, ei julkaistu, EU:C:2018:506); tuomio Saksa v. komissio (C-209/16 P, ei julkaistu, EU:C:2018:507) ja tuomio Lowell Financial Services v. komissio (C-219/16 P, ei julkaistu, EU:C:2018:508).

81 Tuomio 28.6.2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 92 ja 104 kohta).

82 Ks. mm. tuomio 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, 36 kohta); tuomio 30.6.2016, Belgia v. komissio (C-270/15 P, EU:C:2016:489, 40 kohta) ja tuomio 26.10.2016, Orange v. komissio (C-211/15 P, EU:C:2016:798, 38 kohta).

133. Komissio sitä vastoin katsoo, että viitekehys perustuu pelkästään GrEStG:n 1 §:ään, jossa määritellään Saksassa kiinteää omaisuutta oikeudellisesti tai taloudellisesti hankkivien kaikkien luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden verovelvollisuuden synnyttävät vaihdantatoimet. Se täsmentää tältä osin, että kyseessä oleva viitekehys on puhtaasti verotuksellinen ja että sillä on tarkoitus verottaa kaikkia vaihdantatoimia, jotka johtavat oikeudellisesti tai taloudellisesti omistusoikeuden siirtoon.

134. Myönnän, että kaikkein vaikeinta on kyseenalaistaa kunkin näistä kolmesta tavoitteesta merkityksellisyys. Kuten suurimmalla osalla verosäännöksistä, pääsiassa kyseessä olevalla kiinteistön hankintaverolla näyttää olevan samanaikaisesti useita tavoitteita, jotka voidaan yksilöidä veron vaikutusten perusteella, ja erityisesti A-Brauerein, Saksan hallituksen ja komission esille tuomat tavoitteet. Nähdäkseni jonkin näistä tavoitteista asettaminen muihin nähden etusijalle valikoivuusedellytyksen tutkinnan kannalta merkityksellisen ”tietyn” viitekehyksen yksilöimiseksi merkitsisi huomattavaa mielivallan vaaraa.

135. Erityisesti komission lähestymistapa, jonka mukaan huomioon on otettava pelkästään tämän järjestelmän verotuksellinen tavoite eli verotulojen saaminen, on ehdottomasti hylättävä, koska se veisi viitekehyksen menetelmän kahdelta ensimmäiseltä vaiheelta kokonaan tehokkaan vaikutuksen. [83]

136. Tämä merkityksellisen viitekehyksen yksilöintiin liittyvä mielivallan vaara voi aiheuttaa merkittävää oikeudellista epävarmuutta etenkin kansallisille virkamiehille, yrityksille ja tuomioistuimille, joiden on arvioitava tuen olemassaoloa kansallisella tasolla. [84] On syytä korostaa, että tämä oikeudellinen epävarmuus liittyy kiinteästi tarpeeseen yksilöidä viitekehys kyseessä olevan veron tavoitteiden perusteella.

137. Mielestäni tätä oikeudellista epävarmuutta on vaikeaa sovittaa yhteen sen vakiintuneen oikeuskäytännön kanssa, jonka mukaan valtiontuen käsite on oikeudellinen ja sitä on tulkittava objektiivisten seikkojen perusteella. [85] On myös syytä muistaa, ettei ole mitään perusteita katsoa, että komissiolla olisi laaja harkintavalta, kun se määrittelee toimenpiteen SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi. [86] Merkityksellisen viitekehyksen yksilöintiin vaikuttava oikeudellinen epävarmuus saattaisi kuitenkin tosiasiallisesti antaa komissiolle tällaisen vallan.

138. Tämä oikeudellinen epävarmuus on erityisen arveluttavaa sen vuoksi, että viitekehyksen valinnalla voi olla ratkaiseva merkitys valikoivuuden tutkintaan ja siten valtiontueksi luokitteluun. [87] Esillä olevassa asiassa A-Brauerein ja Saksan hallituksen ehdottamat viitekehykset olisivat sellaisia, että GrEStG:n 6a §:ssä säädettyä vapautusta ei voitaisi pitää valikoivana, toisin kuin komission ehdottama viitekehys.

139. Pidän kuitenkin parempana A-Brauerein ehdottamaa lähestymistapaa, jota myös ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät selitykset näyttäisivät tukevan. Tämän tuomioistuimen mukaan GrEStG:n 6a §:ssä säädetyllä vapautuksella korjataan GrEStG:n 1 §:n soveltamisalaa, joka on määritelty liian laajaksi, jättämällä ulkopuolelle konsernin sisäiset yritysjärjestelyt, koska niillä ei ole vaikutusta kyseisten taloudelliseen kiinteistöjen omistukseen. [88] Näin ollen GrEStG:n 6a § on osa viitekehystä, eikä sitä voida pitää SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla valikoivana.

83 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 145 ja 146 kohta.

84 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 86 kohta.

85 Ks. mm. tuomio 16.5.2000, Ranska v. Ladbroke Racing ja komissio (C-83/98 P, EU:C:2000:248, 25 kohta); tuomio 9.6.2011, Comitato ”Venezia vuole vivere” ym. v. komissio (C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, 132 kohta); tuomio 21.6.2012, BNP Paribas ja BNL v. komissio (C-452/10 P, EU:C:2012:366, 100 kohta) ja tuomio 30.11.2016, komissio v. Ranska ja Orange (C-486/15 P, EU:C:2016:912, 87 kohta).

86 Ks. tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 112 kohta) ja tuomio 9.6.2011, Comitato ”Venezia vuole vivere” ym. v. komissio (C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, EU:C:2011:368, 132 kohta).

87 Olen tämän ratkaisuehdotuksen 47–60 kohdassa esittänyt syyt, joiden vuoksi erilainen verokohtelu täyttää lähtökohtaisesti muut SEUT 107 artiklan 1 kohdassa asetetut edellytykset.

88 Pääasian oikeusriidassa, joka koskee tytäryhtiön (T-GmbH) sulautumista emoyhtiöön (A-Brauerei), A-Brauerein oli katsottava taloudellisesti omistavan T-GmbH:lle kuuluvan kiinteistön jo ennen absorptiosulautumista sen perusteella, että se omisti T-GmbH:n koko yhtiöpääoman.

140. Toissijaisesti, siltä varalta, että unionin tuomioistuin toteaisi merkityksellisen viitekehyksen muodostuvan pelkästään GrEStG:n 1 §:stä komission ehdottaman lähestymistavan mukaisesti, tutkin seuraavassa osassa, ovatko GrEStG:n 6a §:n soveltamisalaan kuuluvat tilanteet rinnastettavissa sen soveltamisalaan kuulumattomiin tilanteisiin.

2 GrEStG:n 6a §:ssä säädetyn vapautuksen soveltamisalaan kuuluvien tilanteiden ja siihen kuulumattomien tilanteiden rinnastettavuuden puuttuminen

141. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan viitekehyksen menetelmän toisessa vaiheessa on tutkittava, otetaanko kyseessä olevalla verotuksellisella toimenpiteellä käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat *viitekehyksen tavoitteen kannalta* toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.[89]

142. On syytä huomata, ettei tätä seikkaa ollut saatettu unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi asiassa komissio v. World Duty Free Group ym.,[90] sillä unionin yleinen tuomioistuin oli kumonnut komission päätöksen tutkimatta väitteitä, joiden mukaan kyseisen vapautuksen soveltamisalaan kuuluvat ja siihen kuulumattomat verovelvolliset eivät olleet toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa.

143. Rinnastettavuuden arviointiin viitekehyksen menetelmän toisen vaiheen yhteydessä liittyy useita vaikeita kysymyksiä.

144. Ensinnäkin siltä osin kuin tässä toisessa vaiheessa edellytetään viitekehyksen ”tavoitteen” yksilöimistä, sitä saattaa leimata oikeudellinen epävarmuus. Kuten toin esille tämän ratkaisuehdotuksen 134 kohdassa, pääsiassa kyseessä olevalla kiinteistön hankintaverolla on samanaikaisesti useita tavoitteita, kuten suurimmalla osalla verosäännöksistä. Jälleen jonkin näistä tavoitteista asettaminen muihin nähden etusijalle rinnastettavuuden tutkimiseksi merkitsisi mielestäni mielivallan vaaraa.

145. Esimerkiksi komission ehdottamassa lähestymistavassa annettaisiin etusija tämän järjestelmän verotukselliselle tavoitteelle eli verotulojen saamista koskevalle tavoitteelle, johon nähden kaikki tämän veron alaiset verovelvolliset ovat toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa. Mielestäni tällainen lähestymistapa on ehdottomasti jätettävä pois laskuista, koska se veisi viitekehyksen menetelmän kahdelta ensimmäiseltä vaiheelta kokonaan tehokkaan vaikutuksen tilanteessa, jossa kolmas vaihe on ulottuvuudeltaan rajallinen.

146. Jos viitekehys määritellään veroksi, kaikki tietyille verovelvollisille myönnetyt verotukselliset edut merkitsevät välttämättä poikkeusta tästä kehyksestä (ensimmäinen vaihe). Lisäksi kaikkien verovelvollisten voidaan tämän veron maksamiseen velvollisina katsoa olevan toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa verotulojen saamista koskevan tavoitteen kannalta (toinen vaihe). Lopulta ainoastaan viitekehykseen liittyvät mekanismit hyväksytään kyseisen järjestelmän luonteeseen tai yleiseen rakenteeseen perustuvana oikeuttamisperusteena (kolmas vaihe).[91]

89 Ks. mm. tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57 kohta); tuomio 20.12.2017, Comunidad Autónoma de Galicia ja Retegal v. komissio (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, 58 ja 61 kohta) ja tuomio 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 38 ja 40 kohta).

90 Ks. tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 92–94 ja 123 kohta).

91 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 180–186 kohta.

147. Yhden tai useamman tavoitteen osoittaminen verojärjestelmälle on joka tapauksessa väkisinkin epävarma tehtävä. Huomattakoon, että äskettäin antamassaan ratkaisuehdotuksessa Belgia v. komissio [92] julkisasiamies Bobek yksilöi vähintään kolme tekijää, jotka voidaan ottaa huomioon arvioitaessa rinnastettavuutta valikoivuuden yhteydessä, mutta korosti, että tähän arviointiin ”*liittyy aina* siihen *subjektiiviseen arvovalintaan*, mitkä yritykset ovat toisiinsa rinnastettavissa ja miksi, *perustuvia osatekijöitä*, mikä tekee jostain tekijästä toista painokkaamman”.

148. Tämän arvioinnin subjektiivisuus on mielestäni vastoin tämän ratkaisuehdotuksen 137 kohdassa mainittua vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jonka mukaan valtiontuen käsitettä on tulkittava objektiivisten seikkojen perusteella ja jonka mukaan ei ole mitään perusteita katsoa, että komissiolla olisi laaja harkintavalta, kun se määrittelee toimenpiteen valtiontueksi.

149. Toiseksi epävarmuutta on myös siitä, millaisiin tavoitteisiin rinnastettavuuden arvioimiseksi voidaan vedota. Valtiontuen käsitteestä annetun komission tiedonannon mukaan tämä arviointi on tehtävä ottaen huomioon ”viitejärjestelmään *kiinteästi liittyvä tavoite*”, sillä ”jäsenvaltiot eivät voi nojautua *ulkoisiin* poliittisiin *tavoitteisiin* – kuten alue-, ympäristö- ja teollisuuspolitiikan tavoitteet – yritysten erilaisen kohtelun perusteena”. [93]

150. Tämä erottelu viitekehykseen ”kiinteästi liittyvään tavoitteeseen” ja ”ulkoisiin tavoitteisiin” johtaa käytännössä pohdintaan siitä, mitkä ovat edellytykset sille, että oikeutetusta tavoitteesta tulee viitekehykseen ”kiinteästi liittyvä” tavoite. Asian kannalta merkityksellisestä oikeuskäytännöstä, [94] joka mainitaan valtiontuen käsitteestä annetussa tiedonannossa, [95] ilmenee, että kyseessä olevan verojärjestelmän täytyy rakentua kiinteästi oikeutetun tavoitteensa pohjalle, kuten ympäristönsuojelun tavoitteeseen perustuva ympäristövero.

151. Tämän komission tulkinnan mukaan ei kuitenkaan voitaisi vedota hyväksyttävään tavoitteeseen, kuten ympäristönsuojeluun, tuloveron kaltaisen yleisesti kannettavan veron yhteydessä, sillä yleisesti kannettava vero ei rakennu kiinteästi tällaisen tavoitteen pohjalle. Voidaan kuitenkin pohtia, kuinka tarkoituksenmukaista on pitää ympäristönsuojelun kaltaista hyväksyttävää tavoitetta tähän tavoitteeseen perustuvaan *erityisveroon* ”kiinteästi liittyvänä”, vaikka tätä tavoitetta pitäisi pitää *yleisesti kannettavaan veroon* nähden ”ulkoisena” tavoitteena.

92 Julkisasiamies Bobekin ratkaisuehdotus Belgia v. komissio (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 31–37 kohta), kursivointi tässä. Kyseisen ratkaisuehdotuksen mukaan merkitykselliset kolme tekijää ovat toimenpiteen soveltamisala, toimenpiteen tavoite ja kyseisten tuotteiden korvattavuus.

93 Komission tiedonanto valtiontuen käsitteestä, 135 kohta; kursivointi tässä.

94 Ks. mm. tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 86–93 kohta), jossa muistutetaan velvollisuudesta tarkistaa rinnastettavuus ympäristöverolle asetetun ympäristötavoitteen kannalta; tuomio 8.9.2011, komissio v. Alankomaat (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 63–68 kohta), jossa unionin tuomioistuin toteaa rinnastettavuuden NO x -päästöjen vähentämistä koskevan järjestelmän ympäristötavoitteen kannalta (ympäristönsuojelu); tuomio 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 29 ja 30 kohta), jossa unionin tuomioistuin hylkää kyseiselle verojärjestelmälle vieraat tavoitteet, kuten työllisyyden ylläpitämisen (30 kohta), mutta tässä kohdassa viitataan pikemminkin viitekehyksen menetelmän kolmanteen vaiheeseen (ks. 29 kohta); tuomio 4.6.2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, 78 ja 79 kohta), jossa unionin tuomioistuin toteaa rinnastettavuuden puuttumisen erityisverolle, joka kannetaan ydinpolttoaineen käyttämisestä sähköntuotantoon, asetetun ympäristötavoitteen kannalta; tuomio 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 49–56 kohta); tuomio 26.4.2018, ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, 42–50 kohta) ja tuomio 26.4.2018, ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, 37–46 kohta), joissa unionin tuomioistuin toteaa rinnastettavuuden puuttumisen erityisverolle asetettujen ympäristönsuojelua ja maankäytön suunnittelua koskevien tavoitteiden kannalta.

95 Komission tiedonanto valtiontuen käsitteestä 136 kohta: ”Tähtäimessä olevat poliittiset tavoitteet sisällytetään yleensä *tiettyihin erityisveroihin* (ja erityisesti niiden veropohjaan), esimerkiksi ympäristöön ja terveyteen liittyviin veroihin, jotka asetetaan tiettyjen toimintojen tai tuotteiden vähentämiseksi niiden haitallisten ympäristö- tai terveysvaikutusten vuoksi. Tällaisissa tapauksissa sellaisten toimintojen tai tuotteiden erilainen kohtelu, joiden tilanne poikkeaa verotettavien toimintojen tai tuotteiden tilanteesta niihin kiinteästi liittyvän tavoitteen osalta, ei muodosta poikkeusta” (kursivointi tässä).

152. Tällainen tulkinta johtaisi erityisverojen yhteydessä säädettyjen etujen ja yleisesti kannettavien verojen yhteydessä säädettyjen etujen epäsymmetriseen kohteluun. Erityisveron yhteydessä annetusta verotuksellisesta edusta voitaisiin todeta, että se ei ole valikoiva (”kiinteästi liittyväksi” luonnehditun) oikeutetun tavoitteen perusteella, toisin kuin yleisen tuloveron yhteydessä myönnetty samaan (”ulkoiseksi” luonnehdittuun) tavoitteeseen perustuva verotuksellinen etu. [96]

153. Tällainen epäsymmetrinen kohtelu suosisi erityisveroja ja olisi yleisesti kannettavien verojen – kuten tuloveron – kannalta epäedullinen valtiontukisääntöjen soveltamisen ytimessä, mahdollisesti vastoin jäsenvaltioiden verotuksellisen autonomian periaatetta. [97]

154. Perustavanlaatuisemmalla tasolla olen jossain määrin huolissani siitä, millaisia käytännön seurauksia olisi tulkinnalla, jonka mukaan kyseessä olevan verojärjestelmän hyväksyttäviin tavoitteisiin ei ole mahdollista vedota.

155. Edellä on jo korostettu, että viitekehyksen menetelmästä seuraa, että valtiontukikielto muuttuu *yleiseksi* syrjimättömyyden tutkintaa koskevaksi testiksi, jossa kielletään lähtökohtaisesti kaikki erilainen verokohtelu. [98] Edellä mainittu tulkinta tekisi tästä kiellosta vielä ankaramman, sillä rinnastettavuuden arvioinnissa hyväksyttäisiin ainoastaan kyseessä olevaan verojärjestelmään *kiinteästi liittyvät tavoitteet*.

156. Vertailun vuoksi EUT-sopimuksen määräykset liikkumisvapauksista sisältävät ainoastaan *alkuperään* perustuvan syrjinnän kiellon, ja niiden perusteella voidaan vedota *mihin tahansa hyväksyttävään tavoitteeseen* rinnastettavuutta arvioitaessa ja mahdollisia oikeuttamisperusteita tutkittaessa.

157. En ole vakuuttunut väitteestä, jonka mukaan komissio *voi* arvioidessaan tuen soveltuvuutta sisämarkkinoille ottaa huomioon minkä tahansa kyseessä olevan verojärjestelmän hyväksyttävän tavoitteen, joka liittyy esimerkiksi sosiaaliseen suojeluun tai ympäristönsuojeluun. Tällaista *mahdollisuutta* ei voida pitää riittävänä, kun otetaan huomioon velvollisuus tulkita SEUT 107 artiklan 2 ja 3 kohtaa suppeasti ja komission laaja harkintavalta tässä tutkinnassa, [99] erityisesti verotuksen kaltaisella yhdenmukaistamattomalla alalla.

158. Vaikka siis se, että jäsenvaltio pelkästään vetoaa hyväksyttävään tavoitteeseen, ei voi itsessään johtaa valtion toimenpiteen sulkemiseen pois SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalasta, kuten erityisesti tuomiossa Italia v. komissio [100] ja tuomiossa British Aggregates v. komissio [101] on todettu, kaikkiin oikeutettuihin tavoitteisiin on voitava vedota *viitekehyksen menetelmän toisen vaiheen erityisessä asiayhteydessä*, eli rinnastettavuuden tutkinnassa.

159. Tämä lähestymistapa vahvistetaan mielestäni äskettäin annetuissa tuomioissa ANGED, joissa unionin tuomioistuin arvioi rinnastettavuutta ympäristönsuojelun ja maankäytön suunnittelun kannalta luokittelematta näitä tavoitteita kyseessä olevaan verojärjestelmään ”kiinteästi liittyviksi” tavoitteiksi. [102]

96 Ks. tästä Piernas López, J. J., ”Revisiting Some Fundamentals of Fiscal Selectivity: The ANGED Case”, *European State Aid Law Quarterly*, 2018, osa 2, s. 274–281, s. 279: ”It could be argued that Member States may be tempted to pursue national policy objectives through special regimes, as they will be able to defend the general character of those regimes on the basis of the objectives pursued, rather than through derogations from general tax schemes, such as from the corporate income tax, where the extrinsic (eg environmental) objectives will not be taken into account, and therefore the measure will probably be considered as selective aid.”

97 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 74 ja 78 kohta.

98 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 61–73 kohta.

99 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 76 kohta.

100 Tuomio 2.7.1974 (173/73, EU:C:1974:71, 21, 22, 27 ja 28 kohta).

101 Tuomio 22.12.2008 (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 86–93 kohta).

102 Tuomio 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 49–56 kohta); tuomio 26.4.2018, ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, 42–50 kohta) ja tuomio 26.4.2018, ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, 37–46 kohta).

160. Tämän jälkeen on tutkittava esillä olevan asian yhteydessä, ovatko GrEStG:n 6a §:ssä säädetyn vapautuksen soveltamisalaan kuuluvat ja siihen kuulumattomat verovelvolliset kiinteistön hankintaverolle asetettujen *kaikkien tavoitteiden* kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.

161. Katson ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, A-Brauerein ja Saksan hallituksen kannattamien lähestymistapojen mukaisesti, ettei näin ole ja että kyseinen vapautus ei siten ole valikoiva.

a) Konsernin sisäisten yritysjärjestelyjen ja konsernin ulkopuolella toteutettujen yritysjärjestelyjen rinnastettavuuden puuttuminen

162. Ensinnäkin GrEStG:n 6a §:ssä säädetty vapautus koskee konsernin sisäistä sulautumista, jakautumista tai omaisuuden siirtoa,[103] johon osallistuvat yksi määräysvaltaa käyttävä yritys ja yksi tai useampi tämän määräysvaltaa käyttävän yrityksen määräysvallassa oleva yhtiö taikka useita määräysvaltaa käyttävän yrityksen määräysvallassa olevia yhtiöitä.

163. Komission mukaan GrEStG:n 1 §:n tavoite on puhtaasti verotuksellinen, eli sen tavoitteena on verottaa kaikkia vaihdantatoimia, jotka johtavat oikeudellisesti tai taloudellisesti omistusoikeuden siirtoon. Tämän tavoitteen kannalta yritykset, jotka hankkivat kiinteistöjä konsernin ulkopuolella, ovat kyseisen vapautuksen soveltamisalaan kuuluviin yrityksiin rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.

164. En ole samaa mieltä tästä komission kannasta. Nähdäkseni konsernin *sisäiset* yritysjärjestelyt eivät ole rinnastettavissa konsernin *ulkopuolella* toteutettuihin yritysjärjestelyihin.

165. Taloudelliselta kannalta mikä tahansa konsernille kuuluva kiinteistö on välillisesti sen emoyhtiön omistama siinä suhteessa, jossa se omistaa yhtiötä, joka on oikeudellisesti kiinteistön omistaja. GrEStG:n 6a §:ssä säädetyn vapautuksen edellytykseksi on asetettu se, että vähintään 95 prosenttia yritysjärjestelyyn osallistuvien yhtiöiden yhtiöpääomasta on määräysvaltaa käyttävän yrityksen omistuksessa. Tällaisessa tilanteessa yritysjärjestelyn vaikutus on taloudelliselta kannalta neutraali tai marginaalinen, sillä määräysvaltaa käyttävä yritys on välillisesti kiinteistön omistaja ennen tätä yritysjärjestelyä ja pysyy sellaisena sen jälkeen, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on tuonut esille.[104] A-Brauerei on samansuuntaisesti korostanut, että tällä säännöksellä oli tarkoitus vapauttaa verosta yritysjärjestelyt, jotka eivät johda kyseisiin kiinteistöihin kohdistuvan hallintavallan muutokseen.

166. Toisin sanoen, kuten myös Saksan hallitus vahvisti istunnossa, GrEStG:n 6a §:llä on muun muassa tarkoitus välttää konsernien taloudellinen kaksinkertainen verotus. Olisikin kohtuutonta, jos vero, joka täytyy maksaa kiinteistön tullessa osaksi konsernin omaisuutta, kannettaisiin uudelleen tämän konsernin jokaisen sisäisen yritysjärjestelyn yhteydessä.

167. Mielestäni tämä *konsernin sisäisten* yritysjärjestelyjen, jotka toteutetaan vähintään 95 prosentin omistusosuudella toisiinsa kytkeytyvien yritysten välillä, erityispiirre estää rinnastamasta tällaisia yritysjärjestelyjä *konsernin ulkopuolella* toteutettuihin kiinteistöjen hankintoihin, kuten pelkkään kauppaan toisistaan riippumattomien henkilöiden välillä.

103 GrEStG:n 6a §:ssä viitataan yritysjärjestelyihin, joista säädetään UmwG:n 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa, jotka koskevat sulautumista, jakautumista tai omaisuuden siirtoa.

104 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 139 kohta.

b) Konsernin sisäisten yritysjärjestelyjen ja muiden konsernin sisäisten rakenneuudistustoimenpiteiden rinnastettavuuden puuttuminen

168. Toiseksi komissio väittää, että konsernin sisäiset yritysjärjestelyt voidaan rinnastaa muihin konsernin sisäisiin rakenneuudistustoimenpiteisiin kiinteistön hankintaveron verotuksellisen tavoitteen kannalta. Esimerkkinä se toteaa, että samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden väliseen kiinteistön kauppaan ei sovelleta tässä säännöksessä tarkoitettua vapautusta.

169. Tämä komission kanta on yllättävä. Unionin oikeudessa ja tarkemmin direktiivissä 2009/133/EY [105] on mielestäni tunnustettu konsernin sisäisten yritysjärjestelyjen ja erityisesti pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten sulautumisten erityispiirre. Mainitun direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään pääomavoittojen – muun muassa kiinteistöistä saatujen luovutusvoittojen – verottamatta jättämisestä sulautumisen, jakautumisen tai osittaisjakautumisen tapauksessa. [106]

170. Lainsäätäjä ei sitä vastoin ole ulottanut tätä etua muihin saman konsernin yhtiöiden välisiin oikeustoimiin, kuten pelkkään omaisuuserien myyntiin tällaisten yhtiöiden välillä. Tämä erilainen kohtelu selittyy nähdäkseni rakenneuudistusten erityispiirteellä, minkä myös A-Brauerei on tuonut esille. Rakenneuudistuksilla on etenkin niiden laajuuden vuoksi erityisiä oikeusvaikutuksia asianomaisten yhtiöiden oikeushenkilöllisyyteen ja/tai varallisuuteen. Esimerkiksi sulautumiset johtavat lähtökohtaisesti yhden oikeushenkilön lakkaamiseen ja sen varallisuuden siirtoon vastaanottavalle yhtiölle. Pelkkä kauppa sitä vastoin johtaa ainoastaan omaisuuserän siirtymiseen toisen henkilön varallisuuteen.

171. Tämä objektiivinen ero estää mielestäni sen, että yritysjärjestelyjä ja muita oikeustoimia saman konsernin yhtiöiden välillä, erityisesti kauppoja, voitaisiin pitää toisiinsa rinnastettavina kiinteistöjä koskeviin liiketoimiin sovellettavan veron kannalta, olipa kyse sitten luovutusvoitosta kannettavasta välittömästä verosta tai pääasiassa kyseessä olevan kiinteistön hankintaveron kaltaisesta välillisestä verosta.

c) Yritysjärjestelyjen, jotka täyttävät vähintään 95 prosentin omistusosuutta koskevan edellytyksen, ja yritysjärjestelyjen, jotka eivät sitä täytä, rinnastettavuuden puuttuminen

172. Kolmanneksi on huomattava, että GrEStG:n 6a §:ssä edellytetään vähintään 95 prosentin omistusosuutta yritysjärjestelyyn osallistuvasta määräysvallassa olevasta yhtiöstä tai siihen osallistuvista määräysvallassa olevista yhtiöistä. Kuten Saksan hallitus on todennut, vapautuksen soveltaminen pääasian oikeusriidassa edellyttää, että yritysjärjestelyssä ovat osallisina

– yksi määräysvaltaa käyttävä yritys ja yksi määräysvallassa oleva yhtiö,

– yksi määräysvaltaa käyttävä yritys ja useita määräysvallassa olevia yhtiöitä tai

– useita määräysvaltaa käyttävän yrityksen määräysvallassa olevia yhtiöitä.

173. Edellä mainitun säännöksen mukaan ”määräysvallassa” on yhtiö, jonka pääomasta tai varallisuudesta määräysvaltaa käyttävä yritys omistaa suoraan tai välillisesti vähintään 95 prosenttia. Näin ollen alle 95 prosentin omistusosuuksia ja 95 prosentin tai sitä suurempia omistusosuuksia kohdellaan eri tavoin, sillä ainoastaan jälkimmäisiin voidaan soveltaa vapautusta.

105 Eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 19.10.2009 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2009, L 310, s. 34).

106 Ks. direktiivin 2009/133 4 artiklan 1 kohta: ”Sulautuminen, jakautuminen tai osittaisjakautuminen ei saa johtaa siirrettyjen varojen ja vastuiden todellisen arvon ja niiden verotuksessa käytettävän arvon välisen eron mukaisesti laskettujen pääomavoittojen verottamiseen.”

174. Nämä omistusosuudet eivät kuitenkaan ole toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa, koska vähintään 95 prosentin omistusosuutta koskeva edellytys on myös GrEStG:n 1 §:n 2a ja 3 momentissa asetettu verotuksen edellytys, kuten A-Brauerei ja Saksan hallitus ovat aivan oikein selittäneet.

175. A-Brauerein antaman numeerisen esimerkin mukaisesti 94 prosentin omistusosuuden hankkimista yhtiöstä, joka omistaa Saksan alueella sijaitsevia kiinteistöjä, ei veroteta GrEStG:n 1 §:n 2a ja 3 momentin nojalla. Sen sijaan sitä seuraavaan tytäryhtiön ja emoyhtiön väliseen sulautumiseen ei sovellettaisi GrEStG:n 6a §:ssä säädettyä vapautusta, ja se olisi siten veronalainen. Tällaisessa tilanteessa vero kannettaisiin siten yhden ainoan kerran näistä kahdesta järjestelystä.

176. Kääntäen 95 prosentin tai sitä suuremman omistusosuuden hankkimista samasta yhtiöstä verotetaan GrEStG:n 1 §:n nojalla, kun taas sitä seuraavaan sulautumiseen sovellettaisiin GrEStG:n 6a §:ssä säädettyä vapautusta. Jälleen vero kannettaisiin vain kerran näistä kahdesta järjestelystä.

177. Vapautuksen soveltamisen edellyttämä vähintään 95 prosentin omistusosuus (GrEStG:n 6a §), tarkasteltuna yhdessä verotuksen edellytykseksi säädetyn vähintään 95 prosentin omistusosuuden kanssa (GrEStG:n 1 §:n 2a ja 3 momentti), ei siten merkitse eroa toisiinsa rinnastettavien tilanteiden välillä, vaan sen avulla voidaan päinvastoin taata pääasiassa kyseessä olevassa verojärjestelmässä tarkoitettujen eri järjestelyjen kohtelu tavalla, joka ei ole syrjivä.

178. Edellä esitetyn perusteella katson, että GrEStG:n 6a §:ssä säädetyn vapautuksen soveltamisalaan kuuluvat ja siihen kuulumattomat verovelvolliset eivät ole pääasiassa kyseessä olevalle verolle asetettujen tavoitteiden kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Näin ollen tämä vapautus ei ole SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla valikoiva.

179. Toissijaisesti, siltä varalta, että unionin tuomioistuin katsoisi näiden verovelvollisten ryhmien olevan toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa, tutkin seuraavassa osassa kyseessä olevan järjestelmän luonteeseen tai yleiseen rakenteeseen perustuvan oikeuttamisperusteen olemassaoloa.

3 Kyseessä olevan järjestelmän luonteeseen tai yleiseen rakenteeseen perustuvan oikeuttamisperusteen olemassaolo

180. Oikeuskäytännön mukaan valtiontuen käsite ei kata valtion toimenpiteitä, joilla aikaansaadaan erilaista kohtelua yritysten välillä, eikä täten ensi näkemältä valikoivia toimenpiteitä, jos tämä erottelu johtuu sen järjestelmän luonteesta tai rakenteesta, jonka osa toimenpiteet ovat.[107]

181. Tämän oikeuttamisperusteen sisältöä on täsmennetty verotuksen alalla seuraavasti. Toimenpide voi olla oikeutettu verojärjestelmän luonteen ja rakenteen johdosta, mikäli kyseessä oleva jäsenvaltio voi osoittaa, että mainittu toimenpide on suora seuraus jäsenvaltion verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista. Tältä osin on erotettava yhtäältä tietylle verojärjestelmälle asetetut tavoitteet, jotka ovat järjestelmään nähden ulkoisia, ja toisaalta itse verojärjestelmään olennaisena osana kuuluvat mekanismit, jotka ovat tarpeen mainitunlaisten tavoitteiden saavuttamiseksi.[108]

182. Kuten toisen vaiheen yhteydessä[109] tarkasteltua erottelua ”kiinteästi liittyvään tavoitteeseen” ja ”ulkoisiin tavoitteisiin”, erottelua ”itse verojärjestelmään olennaisena osana kuuluviin mekanismeihin” ja ”ulkoisiin tavoitteisiin” on mielestäni vaikeaa toteuttaa.

107 Ks. mm. tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 83 kohta); tuomio 21.6.2012, BNP Paribas ja BNL v. komissio (C-452/10 P, EU:C:2012:366, 101 kohta); tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, 42 kohta) ja tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58 kohta).

108 Ks. mm. tuomio 6.9.2006, Portugali v. komissio (C-88/03, EU:C:2006:511, 81 kohta); tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65 kohta); tuomio 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 22 kohta) ja tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, 43 kohta).

109 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 149–159 kohta.

183. Voidaan ensinnäkin pohtia, viittaako ilmaisu ”itse verojärjestelmä” viitekehykseen – joka koskee kiinteistön hankintaveroa pääasian oikeusriidassa – vai jäsenvaltion koko verotukseen.

184. Jos tämä käsite rajattaisiin jäsenvaltion koko verotukseen olennaisena osana kuuluviin mekanismeihin, mielestäni olisi vaarana, että viitekehyksen menetelmän kolmas vaihe menettäisi täysin merkityksensä. Tällaisessa tapauksessa oikeuttamisperuste, joka perustuu väärinkäytösten ehkäisemiseen tai kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen, voitaisiin hyväksyä pääasian oikeusriidassa ainoastaan, jos Saksan liittotasavallan *koko verotus* rakentuisi näiden tavoitteiden pohjalle.

185. Näin ollen käsitteellä ”itse verojärjestelmään olennaisena osana kuuluvat mekanismit” viitataan nähdäkseni *pelkästään viitekehykseen*, joka koskee kiinteistön hankintaveroa pääasian oikeusriidassa, olennaisena osana kuuluviin mekanismeihin. Tämä tulkinta vahvistetaan mielestäni valtiontuen käsitteestä annetussa komission tiedonannossa, jossa viitataan yksiselitteisesti ”viitejärjestelmän” perus- tai pääperiaatteisiin. [110]

186. Edellä esitetystä toteamuksesta riippumatta ”ulkoisten tavoitteiden” ja kyseessä olevaan verojärjestelmään ”olennaisena osana kuuluvien mekanismien” välinen rajanveto aiheuttaa myös vaikeuksia. Tyydyn tässä yhteydessä viittaamaan ”kiinteästi liittyvän tavoitteen” ja ”ulkoisten tavoitteiden” välisestä erottelusta rinnastettavuuden arvioinnissa jo aiemmin esittämiini huomautuksiin. [111]

187. Komissio on tiedonannossaan valtiontuen käsitteestä yksilöinyt useita tavoitteita, joihin voidaan sen mukaan vedota tässä kolmannessa vaiheessa ja joita ovat esimerkiksi tarve torjua petoksia tai veronkiertoa, tarve ottaa huomioon erityiset kirjanpitovaatimukset, hallinnollinen toteutettavuus, verotuksen neutraliteetin periaate, tuloveron progressiivisuus ja sen uudelleenjakotavoite, kaksinkertaisen verotuksen välttämisen tarve tai verovelkojen tehokas perintä. [112]

188. Mielestäni esillä olevassa asiassa oikeuttamisperusteet, joihin A-Brauerei ja Saksan hallitus ovat vedonneet, näyttävät vastaavan useita komission yksilöimiä tavoitteita.

189. A-Brauerei väittää, että GrEStG:n 6a §:ssä säädetty vapautus perustuu suoraan kiinteistön hankintaveroa koskevan järjestelmän perus- tai pääperiaatteisiin, sillä tämä vero kohdistuu oikeustoimiin, jotka johtavat maan alueella sijaitsevien kiinteistöjen hallintavallan muuttumiseen.

190. Tämä oikeuttamisperuste, joka voidaan liittää pääasian sääntelyn tavoitteeseen välttää kaksinkertainen verotus, on mielestäni hyväksyttävä tämän ratkaisuehdotuksen 162–167 kohdassa esitetyistä syistä.

191. Saksan hallitus väittää, että GrEStG:n 6a §:ssä säädetty vapautus vastaa kiinteistön hankintaverolle asetettua tavoitetta verottaa ostajan tai myyjän objektiivisesti arvioitua taloudellista kapasiteettia, joka ilmenee kiinteistön luovutuksesta. GrEStG:n 6a §:ssä tarkoitetut järjestelyt eivät kuitenkaan vaikuta mitenkään niihin osallistuvien taloudelliseen kapasiteettiin, sillä nämä osallistujat eivät ole itsenäisiä vaan liittyvät toisiinsa siten, että määräysvaltaa käyttävä yritys omistaa vähintään 95 prosenttia yhden tai useamman järjestelyyn osallistuvan yhtiön pääomasta.

192. Jälleen en näe mitään syytä kyseenalaistaa tätä selitystä.

110 Komission tiedonanto valtiontuen käsitteestä, 138 kohta.

111 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 149–159 kohta.

112 Komission tiedonanto valtiontuen käsitteestä, 139 kohta.

193. A-Brauerei ja Saksan hallitus ovat perustelleet myös vaatimusta viiden vuoden omistusajasta ennen yritysjärjestelyä ja viiden vuoden omistusajasta sen jälkeen siltä osin kuin kyse on 95 prosentin omistusosuudesta määräysvallassa olevan yhtiön pääomasta.[113] Niiden selitysten mukaan näillä omistusaikaa koskevilla edellytyksillä voidaan estää GrEStG:n 6a §:ssä säädetyn vapautuksen soveltaminen tiettyihin väärinkäytöksiin, jotka koskevat erityisesti yhtiöosuuksien lyhytaikaista hankkimista kiinteistön hankintaveron ulkopuolelle jäävien yritysjärjestelyjen toteuttamiseksi.

194. On syytä korostaa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on vahvistanut tämän selityksen päteväksi. Lisäksi direktiivin 2011/96/EU 3 artiklan 2 kohdan b alakohdassa annetaan jäsenvaltioille vastaavasti oikeus asettaa verotuksellisen edun edellytykseksi tietyn ajan jatkunut omistusosuus tytäryhtiön pääomasta.[114]

195. Edellä esitetystä seuraa, että GrEStG:n 6a §:ssä säädetyn vapautuksen myöntämisedellytykset ovat oikeutettuja pääasiassa kyseessä olevan verojärjestelmän luonteen ja rakenteen vuoksi ja että tämä vapautus ei näin ollen ole SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.

VII Ratkaisuehdotus

196. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

SEUT 107 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen verotuksellinen etu, jossa konsernin sisäinen yritysjärjestely, tässä tapauksessa sulautuminen, johon osallistuvat määräysvaltaa käyttävä yritys ja määräysvallassa oleva yritys, vapautetaan kiinteistön hankintaverosta edellyttäen, että määräysvaltaa käyttävä yritys on omistanut vähintään 95 prosenttia määräysvallassa olevasta yrityksestä viiden vuoden ajan ennen yritysjärjestelyä ja lähtökohtaisesti viiden vuoden ajan sen jälkeen, on yleisesti sovellettava toimenpide ja ettei sitä näin ollen voida pitää valtiontukena.

113 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien selitysten mukaan jälkimmäistä viiden vuoden aikaa ei sovelleta sulautumisen tapauksessa sen omaksuman laajan tulkinnan nojalla. Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 30 kohta.

114 Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 30.11.2011 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2011, L 345, s. 8). Direktiivin johdanto-osan kolmannen perustelukappaleen mukaan tämän direktiivin tarkoitus on vapauttaa lähdeverosta osingot ja muut jaetut voitot, joita tytäryhtiöt maksavat emoyhtiöilleen, ja välttää tällaisen tulon kaksinkertainen verotus emoyhtiön tasolla. Sen 3 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta tätä direktiiviä kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseviin yhtiöihin, joilla ei keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan ole hallussaan emoyhtiön asemaan oikeuttavaa osuutta, sekä sellaisiin yhtiöihin, joista toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalla yhtiöllä ei keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan ole tällaista osuutta.