

KOMISSION PÄÄTÖS,**annettu 26 päivänä tammikuuta 2011,****Saksan myöntämästä valtiontuesta C 7/10 (ex CP 250/09 ja NN 5/10) ("KStG-lain saneerauslauseke")**

(tiedoksiannettu numerolla K(2011) 275)

(Ainoastaan saksankielinen teksti on todistusvoimainen)**(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)**

(2011/527/EU)

EUROOPAN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon sopimuksen Euroopan unionista ja sopimuksen Euroopan unionin toiminnasta, jäljempänä 'SEUT-sopimus', ja erityisesti sen 108 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan ⁽¹⁾,

ottaa huomioon Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen 62 artiklan 1 kohdan a alakohdan,

on edellä mainittujen säännösten mukaisesti kehottanut asianomaisia esittämään huomautuksensa ⁽²⁾,

sekä katsoo seuraavaa:

1. MENETTELY

- (1) Komissio pyysi 5 päivänä elokuuta 2009 ja 30 päivänä syyskuuta 2009 päivätyillä kirjeillä Saksalta tietoja yhtiöverotusta koskevan lain (Körperschaftsteuergesetz, jäljempänä 'KStG') 8 c §:stä. Saksan viranomaiset vastasivat kyseisiin pyyntöihin 20 päivänä elokuuta 2009 ja 5 päivänä marraskuuta 2009 päivätyillä kirjeillä. Komissio aloitti 24 päivänä helmikuuta 2010 tekemällään päätöksellä SEUT-sopimuksen 108 artiklan 2 kohdan mukaisen muodollisen tutkintamenettelyn tuesta.
- (2) Komission päätös menettelyn aloittamisesta julkaistiin *Euroopan unionin virallisessa lehdessä* ⁽³⁾. Komissio kehotti asianomaisia esittämään huomautuksensa.
- (3) Saksan viranomaiset toimittivat vastauksensa 9 päivänä huhtikuuta 2010 päivätyssä kirjeessä.
- (4) Saksan viranomaisten kanssa järjestettiin Brysselissä kaksi kokousta 9 päivänä huhtikuuta 2010 ja 3 päivänä

⁽¹⁾ Joulukuun 1 päivänä 2009 EY:n perustamissopimuksen 87 artiklasta tuli SEUT-sopimuksen 107 artikla ja perustamissopimuksen 88 artiklasta SEUT-sopimuksen 108 artikla. Asiasisällöltään kyseiset kaksi määräyskokonaisuutta pysyivät samanlaisina. Tässä päätöksessä SEUT-sopimuksen 107 ja 108 artiklaan tehtyjä viittauksia on tarvittaessa pidettävä viittauksina EY:n perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklaan.

⁽²⁾ EUVL C 90, 8.4.2010, s. 8.

⁽³⁾ Ks. alaviite 2.

kesäkuuta 2010. Saksa lähetti lisätietoja 2 päivänä heinäkuuta 2010. Komissio ei saanut huomautuksia asianomaisilta.

2. TOIMENPITEEN KUVAUS**2.1 Taustatietoa**

- (5) Saksan yhtiöverotus perustuu pääasiassa tuloverolakiin (Einkommensteuergesetz, jäljempänä 'EstG') ja KStG:hen. EstG:n 10 d §:n 2 momentin nojalla verovuoden tappiota voidaan siirtää eteenpäin eli veronmaksukykyisyyden periaatteen nojalla tulevana verovuosina verotettavia tuloja voidaan vähentää enintään miljoonan euron arvosta joka vuosi kuittaamalla tappioita. KStG:n 8 §:n 1 momentin nojalla tätä mahdollisuutta tappiontasaukseen sovelletaan myös yhtiöveron alaisiin yrityksiin.
- (6) Tappiontasausmahdollisuus johti yrityskauppoihin, joiden kohteena olevat yritykset olivat luopuneet kaikesta taloudellisesta toiminnasta kauan sitten, mutta niillä oli edelleen tappioita (ns. Mantelgesellschaft- tai empty-shell-yritykset).
- (7) Tällaisilla toimintansa lopettaneilla yrityksillä käytävän kaupan estämiseksi Saksan lainsäätäjä rajoitti vuonna 1997 tappiontasausmahdollisuutta lisäämällä KStG:n 8 §:n 4 momenttiin tällaisten yritysten hankintaa koskevan määräyksen (Mantelkaufregelung). Määräyksellä rajoitettiin tappiontasausmahdollisuus niihin yrityksiin, joissa oli oikeudellisesti ja taloudellisesti kyse samasta yrityksestä kuin se yritys, jolle tappiot olivat aiheutuneet. Määräyksessä ei määritellä, mitä "taloudellisesti samalla" tarkoitetaan, mutta siinä annetaan yksi kielteinen ja kaksi myönteistä esimerkkiä:
 - a) Yritys ei ole taloudellisesti sama, jos yli puolet pääomayhtiön osakkeista siirretään ja pääomayhtiö jatkaa sitten taloudellista toimintaansa tai aloittaa sen uudelleen pääosin uudella käyttöpääomalla.
 - b) Yritys on taloudellisesti sama, jos uudella käyttöpääomalla ainoastaan tervehdytetään tappiollista liiketoimintaa ja jos liiketoiminta jatketaan samassa laajuudessa seuraavan viiden vuoden ajan.

- c) Yritys on taloudellisesti sama myös silloin, kun uuden pääoman lisäämisen sijasta hankkiva yritys kattaa tappiollisissa yrityksessä syntyneet tappiot.
- (8) Kahteen viimeksi mainittuun esimerkkiin viitattiin yleisesti käsitteellä saneerauslauseke (Sanierungsklausel).
- (9) KStG:n 8 §:n 4 momentti kumottiin 1 päivästä tammikuuta 2008 alkaen vuonna 2008 yhtiöverotuksen uudistuksesta annetulla lailla (Unternehmensteuerreformgesetz).
- (10) Saman lain nojalla otettiin käyttöön KStG:n uusi 8 c §:n 1 momentti, jolla säädetään KStG:n 8 §:n 4 momenttia paljon tiukemmista rajoituksista tappiontasaukselle tapauksissa, joissa yrityksen osakkeenomistuksessa tapahtuu muutoksia. Uuden määräyksen nojalla
- a) käyttämättömät tappiot menetetään kokonaan, jos yli 50 prosenttia osakepääomasta, jäsenysoikeuksista, omistusoikeuksista tai äänestysoikeuksista siirretään ostajalle
- b) jos viiden vuoden aikana yli 25 prosenttia mutta alle 50 prosenttia osakepääomasta, jäsenysoikeuksista, omistusoikeuksista tai äänestysoikeuksista siirretään, käyttämättömät tappiot menetetään määräsuhteen mukaisesti.
- (11) Alun perin uudessa määräyksessä ei säädetty poikkeuksesta yrityksille, joiden saneeraus on yhteydessä merkittävään muutokseen omistusrakenteessa.
- (12) Saksan parlamentin vuonna 2008 yhtiöverotuksen uudistuksesta annetun lain ohella hyväksymän perustelumuitien mukaan tarkoituksena KStG:n 8 §:n 4 momentin korvaamisessa KStG:n 8 c §:n 1 momentilla oli yksinkertaistaa sääntöjä (perusteluissa todetaan, että KStG:n 8 §:n 4 momentin käytännön soveltaminen oli aiheuttanut monia hankalia oikeudellisia kysymyksiä) ja puuttua paremmin väärinkäytöksiin⁽⁴⁾. Lainsäätäjä oli tietoinen siitä, että muutos tarkoitti, että tappiontasaus ei olisi enää mahdollista, kun vaikeuksissa olevien yritysten saneeraus on yhteydessä omistussuuden hankintaan. Se katsottiin kuitenkin hyväksyttäväksi, koska veroviranomaiset pystyivät luopumaan kyseisessä tapauksessa verovelosta kohtuullisuussyistä jopa ilman yksiselitteistä säädöstä⁽⁵⁾.

2.2 Toimenpide

- (13) Kesäkuussa 2009 KStG:n 8 c §:ää muutettiin lisäämällä siihen 1 a momentti, jonka nojalla tappiontasaus on edelleen mahdollista, jos vaikeuksissa oleva yritys hankitaan saneerausta varten. Tämä muutos oli osa lakia, jolla kevennetään kansalaisten sairauskuluja⁽⁶⁾. Uuteen säännökseen viitattiin jälleen saneerauslausekkeena tai uutena saneerauslausekkeena sen erottamiseksi edeltäjästään, KStG:n 8 §:n 4 momentista. Sillä säädetään poikkeuksesta KStG:n 8 c §:n 1 momentissa säädettyyn tappiontasaukseen koskevaan rajoitukseen, joka tuli voimaan 1 päivänä tammikuuta 2008.
- (14) KStG:n 8 c §:n 1 a momentin nojalla yritys voi tasata tappioita huolimatta KStG:n 8 c §:n 1 momentissa tarkoitettua muutoksesta osakkeenomistuksessa, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:
- a) Hankinnan tarkoituksena on yrityksen saneeraus⁽⁷⁾.
- b) Yritys on hankinnan ajankohtana maksukyvyttö tai ylivelkaantunut tai sitä uhkaa maksukyvyttömyys tai ylivelkaantuminen⁽⁸⁾.
- c) Yrityksen perusliiketoimintarakenteet säilytetään, mikä edellyttää, että
- yritys kunnioittaa yrityskohtaista työehtosopimusta, johon sisältyy työpaikkoja koskevia määräyksiä (Betriebsvereinbarung) tai
- 80 prosenttia työpaikoista säilytetään (keskimääräisten vuotuisten palkkakulujen perusteella lasketuna) ensimmäiset viisi vuotta hankinnan jälkeen tai

⁽⁶⁾ Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung), 16.6.2009, BGBl. I nro. 43, s. 1959.

⁽⁷⁾ Saneeraus on toimenpide maksukyvyttömyyden tai ylivelkaantumisen välttämiseksi tai ratkaisemiseksi. Siihen hyväksyminen rajoitetaan siksi yrityksiin, jotka ovat maksukyvyttömiä tai ylivelkaantuneita tai joita uhkaa maksukyvyttömyys tai ylivelkaantuminen omistussuuden hankinnan ajankohtana.

⁽⁸⁾ Käsitteet ”maksukyvyttömyys”, ”uhkaava maksukyvyttömyys” ja ”ylivelkaantuminen” määritellään Saksan maksukyvyttömyyttä koskevassa lainsäädännössä (Insolvenzordnung, jäljempänä 'InsO'): Maksukyvyttömyys (InsO:n 17 §): velallinen katsotaan kyvyttömäksi maksuvelvoitteiden täyttämiseen. Pääsääntöisesti velallinen katsotaan maksukyvyttömäksi, jos hän on lopettanut maksut. Uhkaava maksukyvyttömyys (InsO:n 18 §): velallista uhkaa maksukyvyttömyys, jos hän ei todennäköisesti pysty täyttämään olemassa olevia maksuvelvoitteita määräaikaan mennessä. Ylivelkaantuminen (InsO:n 19 §): velallinen on ylivelkaantunut, jos velallisen varat eivät enää kata olemassa olevia velvoitteita, jollei yrityksen toiminnan jatkuminen ole erittäin todennäköistä olosuhteiden vuoksi.

⁽⁴⁾ Bundestagsdrucksache 16/4841, s. 74.

⁽⁵⁾ Bundestagsdrucksache 16/4841, s. 76, jossa viitataan 27 päivänä maaliskuuta 2003 päivättyyn liittovaltion valtiovarainministeriön kirjeeseen; BStBl I, s. 240.

— lisätään 12 kuukauden kuluessa huomattavasti yrityksen käyttöomaisuutta tai kuoletetaan velkoja, joilla on edelleen taloudellista arvoa; käyttöomaisuuden lisäys on huomattava, jos se on vähintään 25 prosenttia edellisen tilikauden varoista; kaikki pääomayhtiön suorittamat maksut kolmen ensimmäisen vuoden aikana uuden käyttöomaisuuden siirtämisestä pienentävät siirretyn käyttöomaisuuden arvoa.

d) Yritys ei vaihda toimialaa omistussuuden hankintaa seuraavien viiden vuoden aikana.

e) Yritys ei ole lopettanut liiketoimintaa omistussuuden hankinnan ajankohtana.

(15) KStG:n 8 c §:n 1 a momentti tuli voimaan 10 päivänä heinäkuuta 2009, ja sitä sovelletaan takautuvasti 1 päivästä tammikuuta 2008 alkaen.

(16) Alun perin KStG:n 8 c §:n 1 a momentti otettiin käyttöön vain tietyksi ajaksi, 31 päivään joulukuuta 2009 asti. Saksan parlamentti hyväksyi kuitenkin 22 päivänä joulukuuta 2009 osana vuoden 2009 talouskasvun nopeuttamista koskevaa lakia (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) ⁽⁹⁾ säännöksen, jolla poistettiin KStG:stä kyseinen raukeamislauseke.

(17) On pantava merkille, että tappiot voidaan kuitata vain sen yrityksen voittoja vastaan, joka saneerataan. Ostaja ei voi kuitata tappioita omia voittojaan vastaan.

(18) Tämä pitää paikkansa myös silloin kun ostaja yhdistää verovelvoitteensa konsernitasolla, koska KStG:n 15 §:n ensimmäisen lauseen 1 kohdassa kielletään tappiontasaus, jos valvottu tytäryhtiö (Organgesellschaft) on osa verotusyhtymää (Organschaft) ⁽¹⁰⁾.

(19) Saksan yhtiöverolainsäädännön nojalla kyseisiä tappioita ei kuitenkaan menetetä; ne vain ”jäädetytään” tytäryhtiön tasolle, ja niitä voidaan käyttää vasta, kun yhtiö ei ole enää yhdistetty. Näiden ”jäädetytten” tappioiden tasaukselle ei ole aikarajaa.

(20) Ostaja hyötyy välillisesti KStG:n 8 c §:n 1 a momentista, koska saneeratun yrityksen verorasitus vähenee onnistuneen saneerauksen jälkeen. Ostaja voi tietysti myös su-

luttaa osan tai kaikki toimistaan ostettuun yhtiöön ja siten käyttää siirrettyjä tappioita.

2.3 KStG:n 8 c §:n 1 a momentin ja KStG:n 8 §:n 4 momentin vertailu

(21) KStG:n 8 c §:n 1 a momentin uusi määräys eroaa edeltävästä määräyksestä, kumotusta KStG:n 8 §:n 4 momentista, yhdellä tärkeällä tavalla, jolla on merkitystä valtiontukea koskevan arvioinnin kannalta.

(22) KStG:n 8 c §:n 1 momentin nojalla yritys ei voi toteuttaa tappiontasausa, kun osakkeista siirretään yli puolet, ellei saneerauslauseketta sovelleta. Yleisenä sääntönä siis on, että tappiontasaus menetetään, jos omistuksessa tapahtuu merkittäviä muutoksia. Voimassa oleva saneerauslauseke on siksi poikkeus yleiseen sääntöön.

(23) Edellisen KStG:n 8 §:n 4 momentin nojalla yleisenä sääntönä oli, että tappiontasausmahdollisuus säilyi omistusrakenteen muuttuessa merkittävästi, jos yritys oli taloudellisesti sama. Tämän poikkeuksen tavoitteena oli väärinkäytösten estäminen, esimerkiksi toimintansa lopettaneilla yrityksillä käytävän kaupan muodossa.

3. PÄÄTÖS MENETTELYN ALOITTAMISESTA

(24) Komissio antoi 24 päivänä helmikuuta 2010 päivätyllä kirjeellä Saksalle tiedoksi, että se oli päättänyt aloittaa tästä toimenpiteestä SEUT-sopimuksen 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun menettelyn.

(25) Päätöksessään menettelyn aloittamisesta komissio katsoi, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentissa tehdään ero taloudellisesti vakaiden tappiota tekevien yritysten ja sellaisten yritysten välillä, jotka ovat (mahdollisesti) maksukyvyttömiä tai ylivelkaantuneita, koska se koskee ainoastaan viimeksi mainittuja. KStG:n 8 a §:n 1 a momentti näyttää sen vuoksi muodostavan poikkeuksen viitejärjestelmästä, jonka mukaan kumpikaan näistä yritysluokista ei voisi toteuttaa tappiontasauksia. Komissio päätteli siksi alustavasti, että toimenpide on valikoiva ja että se on valtiontukea, koska SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan edellytykset näyttivät täyttyvän. Lopuksi komissio ilmaisi epäilyksensä toimenpiteen yhdenmukaisuudesta SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan b alakohdan kanssa, sellaisena kuin se tulkittuna tilapäisissä yhteisön puitteissa ⁽¹¹⁾, ja 107 artiklan 3 kohdan c alakohdan kanssa, sellaisena kuin se on tulkittuna yritysten pelastamista ja rakenneuudistusta koskevista suuntaviivoissa ⁽¹²⁾ ja alueellista tukea koskevista suuntaviivoissa ⁽¹³⁾.

⁽⁹⁾ Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz), 22.12.2009 (BGBl I, s. 3950), 2 §:n 3 momentin b alamomentti.

⁽¹⁰⁾ Tappiot ryhmän alatasolla, katso KStG:n 15 §:n 1 momentti.

⁽¹¹⁾ Komission tiedonanto – Tilapäiset yhteisön puitteet valtiontukitoimenpiteille rahoituksen saatavuuden turvaamiseksi tämänhetkessä finanssi- ja talouskriisissä (EUVL C 83, 7.4.2009, s. 1).

⁽¹²⁾ Komission tiedonanto – Yhteisön suuntaviivat valtiontuesta vaikeuksissa olevien yritysten pelastamiseksi ja rakenneuudistukseksi (EUVL C 244, 1.10.2004, s. 2).

⁽¹³⁾ Alueellisia valtiontukia koskevat suuntaviivat vuosille 2007–2013 (EUVL C 54, 4.3.2006, s. 13).

- (26) Päätös menettelyn käynnistämisestä julkaistiin *Euroopan unionin virallisessa lehdessä* ⁽¹⁴⁾. Komissio kehotti Saksaa ja asianomaisia osapuolia toimittamaan huomautuksensa.
- (27) Muodollisen tutkintamenettelyn aloittamisen jälkeen Saksan liittovaltion valtiovarainministeriö neuvoi veron keräämisestä vastaavia veroviranomaisia lopettamaan KStG:n 8 c §:n 1 a momentin soveltamisen, kunnes komissio olisi antanut lopullisen päätöksen asiassa, ja tiedottamaan kyseessä oleville yrityksille, valtiontuki olisi perittävä takaisin, jos komissio tekee kielteisen päätöksen ⁽¹⁵⁾.

4. SAKSAN HUOMAUTUKSET

- (28) Saksa katsoo, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentti ei ole valtiontukea kolmesta seuraavasta syystä:
- a) Se on yhdenmukainen yksityisiä velkojia koskevan periaatteen kanssa (katso 4.1 kohta).
- b) Se ei ole valikoiva (katso 4.2 kohta).
- c) Se on perusteltu Saksan verojärjestelmän luonteen ja yleisen rakenteen vuoksi (katso 4.3 kohta).
- (29) Saksa katsoo edelleen, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentin saneerauslauseke vastaa pääosin KStG:n 8 §:n 4 momentin vanhaa saneerauslauseketta, jota komissio ei ikinä arvostellut (katso 4.4 kohta) ja että monilla muilla jäsenvaltioilla on käytössä vastaavia veromääräyksiä (katso 4.5 kohta).

4.1 Yksityistä velkojaa koskevan periaatteen noudattaminen

- (30) Saksan viranomaiset esittivät tämän perustelun ensimmäistä kertaa 2 päivänä heinäkuuta 2010 päivätyssä kirjeessään. Saksa väittää, että yksityistä velkojaa koskevaa periaatetta voidaan soveltaa myös verovelkoihin tai verovelan tyyppisiin velkoihin ⁽¹⁶⁾. Saksan valtion suhteen veronmaksajiinsa väitetään olevan verrattavissa yksityisen velkojan ja velallisen väliseen suhteeseen, joita yhdistää pitkäaikainen sopimus, kuten vuokrasopimus tai työsopimus. Saksan viranomaisten mielestä pitkäaikaisen sopimuksen yksityinen velkojasapuoli siirtäisi osan tulevasta vaateistaan, jos sen ansiosta toinen yritys voisi ottaa velallisen haltuunsa, jolloin pitkäaikaisen sopimuksen jatkuminen varmistuisi.

⁽¹⁴⁾ Ks. alaviite 2.

⁽¹⁵⁾ Liittovaltion valtiovarainministeriön 30 päivänä huhtikuuta osavaltioiden (veron keräämisestä vastuussa oleville) veroviranomaisille osoitettu kirje: http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/Veroffentlichungen_zu_Steuerarten/koerperschaftsteuer_umwandlungsteuerrecht/009.html

⁽¹⁶⁾ Saksa lainaa seuraavia Euroopan unionin tuomioistuimen tuomioita: asia C-276/02, Espanja v. komissio, tuomio 14.9.2004, Kok. 2004, s. I-8091, 15 ja 26 kohta, ja asia C-256/97, Déménagements-Manutention Transport SA (DMT), tuomio 29.6.1999, Kok. 1999, s. I-3913, 22 ja 25 kohta.

4.2 Valikoimattomuus

- (31) Saksa katsoo, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentti on yleinen toimenpide, koska kaikki yritykset voivat käyttää sitä alueesta, alasta ja koosta riippumatta. Saksa huomauttaa, että kaikki yritykset voivat mahdollisesti joutua rahoitusvaikeuksiin, jotka eivät ole niiden hallinnassa, ja olla mahdollisesti kelpoisia kyseisen määräyksen soveltamiseen.
- (32) Saksan viranomaiset huomauttavat, että komissio on itse pannut merkille vuoden 1998 tiedonannossaan yritysten verottamisesta, että puhtaasti veroteknisiä toimenpiteitä ei katsota valtiontuiksi, jos niitä sovelletaan yhtäläisesti kaikkiin yrityksiin ja tuotannonaloihin, ja että osa näistä verotustoimenpiteistä hyödyttää joitakin yrityksiä tai aloja enemmän kuin toisia mutta se ei välttämättä merkitse toimenpiteiden sisällyttämistä valtiontukia koskevien kilpailusääntöjen soveltamisalaan ⁽¹⁷⁾.
- (33) Saksa katsoo, että nämä seikat olivat erityisen merkittäviä tutkimuksen ja kehityksen verokannustimille mutta myös ympäristönsuojelun, koulutuksen ja työllisyyden aloilla. Saksan viranomaisten mielestä verotusmääräykset, joilla suositetaan näillä aloilla erityisiä ponnisteluja toteuttavia yrityksiä, eivät ole valikoivia, koska ne ovat avoimia kaikille yrityksille, vaikka ne tosiasiaa hyödyttävät enemmän tietyillä aloilla aktiivisia yrityksiä kuin toisia. Saksan mielestä samaa päättelyä olisi sovellettava verotusmääräyksiin, joilla suositetaan vaikeuksissa olevia yrityksiä, jotka on hankittu saneerausta varten.
- (34) Saksa väittää, että unionin tuomioistuin ja yleinen tuomioistuin ovat hyväksyneet, että ainoastaan vaikeuksissa olevia yrityksiä hyödyttävä toimenpide voi periaatteessa olla yleinen toimenpide, joka ei ole valikoiva. Tässä yhteydessä Saksa lainaa ensimmäisenä esimerkkinä asiaa DMT, jossa tuomioistuin totesi Belgian vaikeuksissa olevia yrityksiä koskevan maksuvälineen osalta seuraavaa ⁽¹⁸⁾:

”Ranskan hallitus väittää, että sosiaaliturvamaksuista annetut maksuhelpotukset eivät ole valtiontukea, jos ne annetaan samoilla ehdoilla kaikille taloudellisissa vaikeuksissa oleville yrityksille. Belgian lainsäädännön mukaisen järjestelmän osalta tilanne vaikuttaa Ranskan hallituksen mukaan tällaiselta. Komissio väittää päinvastoin, että ONSS:llä on harkintavaltaa sen myöntäessä maksuhelpotuksia.

⁽¹⁷⁾ Komission tiedonanto valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen (EYVL C 384, 10.12.1998, s. 3), 13 ja 14 kohta.

⁽¹⁸⁾ Asia C-256/97, Déménagements-Manutention Transport SA (DMT), tuomio 29.6.1999, Kok. 1999, s. I-3913, 26–28 kohta.

Perustamissopimuksen 92 artiklan 1 kohdan sanamuodosta seuraa, että tämän artiklan soveltamisalaan eivät kuulu yleisluontoiset toimenpiteet, joilla ei suosita vain jotakin yritystä tai tuotannonalaa. Jos sitä vastoin elimellä, joka myöntää taloudelliset edut, on harkintavaltaa valita toimenpiteen edunsaajat tai ehdot, toimenpidettä ei voida pitää yleisluontoisena (ks. vastaavasti asia C-241/94, Ranska v. komissio, tuomio 26.9.1996, Kok. 1996, s. I-4551, 23 ja 24 kohta).

Kansallisessa tuomioistuimessa kyseessä olevassa asiassa kansallisen tuomioistuimen asiana on ratkaista, sisältyykö ONSS:n maksuhelpotuksien myöntämistä koskevaan valtaan harkintavaltaa vai ei, ja jos ei sisälly, ratkaista, ovatko ONSS:n myöntämät maksuhelpotukset yleisluontoisia vai suositaanko niillä joitakin yrityksiä.”

- (35) Saksa lainaa myös asiaa HAMSA, jossa Espanjan viranomaiset väittivät, että toimenpide ei ole valikoiva, koska sitä sovelletaan kaikkiin vaikeuksissa oleviin yrityksiin. Sen osalta tuomioistuin totesi seuraavaa ⁽¹⁹⁾:

”Esillä olevassa asiassa kantajan ja Espanjan kuningaskunnan väite siitä, että Espanjan 26.7.1922 annetussa maksujen suorittamisen lakkauttamista koskevassa laissa otetaan käyttöön yleinen menettely, jota sovelletaan kaikkiin vaikeuksissa oleviin yrityksiin, on hylättävä. Vaikka on totta, ettei kyseistä lakia voida soveltaa valikoivasti tiettyihin yritysryhmiin tai toimialoihin, on kuitenkin todettava, että komission arvostelemat velkojen anteeksiannot eivät välittömästi perustu kyseiseen lakiin vaan kyseisten julkisten elinten harkintavaltansa nojalla tekemään päätökseen. Oikeuskäytännön mukaan jos elimellä, joka myöntää taloudelliset edut, on harkintavaltaa määrittää toimenpiteen edunsaajat tai ehdot, toimenpidettä ei voida pitää yleisluontoisena (asia C-256/97, DM Transport, tuomio 29.6.1999, Kok. 1999, s. I-3913, 27 kohta).”

- (36) Saksan viranomaiset väittävät, että toisin kuin toimenpiteet asioissa DMT ja HAMSA, KStG:n 8 c §:n 1 a momentissa ei säädetä julkisten elinten harkintavallasta vaan toimenpiteet perustuvat välittömästi lakiin. Tämän perusteella Saksa päättelee, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentti ei ole valikoiva.
- (37) Saksa katsoo myös, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentti on osa säännöstöä, joka kuuluu Saksan maksukyvyttömyyttä koskevaan lainsäädäntöön. Yritysten tukikelpoisuus perustuu erityisesti maksukyvyttömyyden, uhkaavan maksu-

kyvyttömyyden ja ylivelkaantumisen käsitteisiin, jotka määritellään InsO:ssa joiden perusteella voidaan aloittaa maksukyvyttömyysmenettely.

- (38) Valikoivuuden osalta Saksa toteaa lopuksi, että komission näkemys tarkoittaisi, että kaikki verovähennykset olisivat valtiontukea, vaikka niitä sovellettaisiin yleisesti, ja että sellainen kanta olisi ristiriidassa SEUT-sopimuksen kanssa.

4.3 Verojärjestelmän luonnetta tai yleistä rakennetta koskeva perustelu

- (39) Saksa toteaa, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentilla luotu vapautus on perusteltu Saksan yhtiöverojärjestelmän luonteen ja yleisen rakenteen vuoksi. Se väittää, että vaikeuksissa olevien yritysten, jotka tarvitsevat saneerausta, ja muiden yritysten välillä on selkeä ero ja että tällä selkeällä erolla perustellaan sellaisten vaikeuksissa olevien yritysten, jotka on hankittu saneerausta varten, erilainen kohtelu. Saksan viranomaiset perustavat väitteensä kolmeen seikkaan.

- (40) Ensinnäkin taloudellisesti vakaat yritykset voivat joko hakea rahoitusta pääomamarkkinoilta tai etsiä osakkeilleen ostajaa, vaikeuksissa olevilla yrityksillä on vain jälkimmäinen vaihtoehto, koska ne eivät saisi lainaa pääomamarkkinoilta eikä niille myönnettäisi pankkilainaa. Siksi vaikeuksissa olevat yritykset menettävät järjestelmällisesti mahdollisuuden tappiontasaukseen, kun taas terveet yritykset voivat aina valita lainarahoituksen ja ostajan etsimisen välillä.

- (41) Toiseksi KStG:n 8 c §:n 1 kohdan tarkoitus eli toimintansa lopettaneilla yrityksillä käytävän kaupan estäminen ei edellytä tappiontasauksen kieltämistä tilanteissa, joissa hankinta tehdään saneerausta varten eikä niinkään vain verotuksellisista syistä. Jos KStG:n 8 c §:n 1 a momenttia ei rajoitettaisi vaikeuksissa olevien yritysten hankintaan saneeraustarkoituksessa eli jos muutkin hankinnat sisällytettäisiin soveltamisalaan, sen tarkoitusta ei enää voitaisi säilyttää.

- (42) Kolmanneksi KStG:n 8 c §:n 1 momentin tavoitteena on varmistaa, että osakkeiden myyntihinta yrityksissä perustuu ainoastaan yrityksen taloudelliseen arvoon ja että kertyneiden tappioiden verotuksellinen arvo ei vaikuta myyntihintaan. Mikäli vaikeuksissa oleva yritys hankitaan saneeraustarkoituksessa, mahdollisella kertyneiden tappioiden arvolla ei ole kuitenkaan erityistä merkitystä. Tämän väitteen perusteluksi Saksa huomauttaa, että kirjanpitäjät eivät ota kaupallisen konsernin tilinpäätöksessä huomioon vaikeuksissa olevan yrityksen mahdollisia tappiontasauksia.

⁽¹⁹⁾ Asia T-152/99, Hijos de Andrés Molina, SA (HAMSA), tuomio 11.7.2002, Kok. 2002, s. II-3049, 157 kohta.

- (43) Näiden kaikkien syiden vuoksi Saksa katsoo, että vaikka KStG:n 8 c §:n 1 a momentti olisi ensi näkemältä valikoiva, se on joka tapauksessa perusteltu Saksan yhtiöverojärjestelmän luonteen ja yleisen rakenteen vuoksi.

4.4 Uuden ja vanhan saneerauslausekkeen välinen yhteys

- (44) Saksa toteaa, että KStG:n 8 c § korvasi 1 päivästä tammikuuta 2008 alkaen vastaavan määräyksen, joka kumottiin samaan aikaan, eli KStG:n 8 §:n 4 momentin. Molemmilla määräyksillä on sama tavoite eli toimintansa lopettaneilla yrityksillä käytävän kaupan estäminen.
- (45) Saksa huomauttaa, että komissio ei ole koskaan ilmaissut mitään huolia KStG:n 8 §:n 4 momentin osalta, ja siksi vaikuttaa siltä, että tämä määräys ei ole valtiontukea.
- (46) Saksa katsoo siksi, että komission kanta on tämän osalta epä johdonmukainen.

4.5 Vastaavat määräykset muissa verojärjestelmissä

- (47) Saksa on huomauttanut, että monilla muilla jäsenvaltioilla on KStG:n 8 c §:n 1 a momenttia vastaavia määräyksiä. Esimerkkejä ovat Alankomaat, Belgia, Italia, Itävalta, Luxemburg ja Suomi. Se panee merkille, että komissio ei ole ryhtynyt mihinkään toimiin valtiontukisääntöjen nojalla näitä jäsenvaltioita vastaan, vaikka järjestelmien välillä on paljon samankaltaisuuksia.
- (48) Saksa toteaa menettelyn aloittamisesta tehdyn päätöksen 34 kohdan osalta, jossa käsitellään komission Ranskan verojärjestelmän yhteydessä toteuttamia toimenpiteitä, että Saksan järjestelmä eroaa Ranskan järjestelmästä, jossa rajoitetaan tiettyihin talouden aloihin ja annetaan täydellinen vapautus yhtiöverosta.

5. TOIMENPITEEN ARVIOINTI

- (49) SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa määrätään, että 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.

5.1 Valtion varat ja vastuu

- (50) Toimenpide on rahoitettava valtion varoista, ja valtion on oltava vastuussa valtion varojen käytöstä. Verotulojen menetys vastaa valtion varojen käyttöä verovaroilla kustannettavien menojen tavoin. Antamalla yritysten vähentää yhtiövarorasitustaan tappiontasauksilla Saksa menet-

tää tuloja, mikä on valtiontukea. Saksa on tiedottanut komissiolle, että toimenpiteen täytäntöönpano voisi johtaa verotulojen pienentymiseen noin 900 miljoonalla eurolla joka vuosi. Koska toimenpide aiheuttaa valtion varojen menettämistä, se on siksi myönnetty valtion varoista. Tuki myönnetään lain nojalla, ja siksi valtio on siitä vastuussa.

5.2 Valikoiva etu

- (51) Toimenpiteen on lisäksi annettava valikoiva etu tuensajalle. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tuen käsite kattaa paitsi positiiviset suoritukset myös toimenpiteet, jotka eri tavoin alentavat yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia⁽²⁰⁾.
- (52) KStG:n 8 c §:n 1 kohdan mukaisesti tietyt muutokset yrityksen omistusrakenteessa tarkoittavat sitä, että mahdollisuus aiempien tappioiden siirtämiseen verotuksessa menetetään osittain tai kokonaan.
- (53) KStG:n 8 c §:n 1 a momentissa luodaan sääntöön poikkeus sellaista tapausta varten, jossa omistussuuden hankinta koskee vaikeuksissa olevaa yritystä ja tapahtuu saaneesta varten.
- (54) KStG:n 8 c §:n 1 a momentilla voidaan siksi myöntää valikoiva etu kyseiset edellytykset täyttävälle yritykselle, koska sen nojalla ne voivat kuitata aiempia tappioita tulevia voittoja vastaan verotettavan tulon laskennassa.
- (55) Kuten 28 kappaleessa selitettiin, Saksa väittää, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentti ei ole tällainen valikoiva etu kolmesta syystä:
- a) KStG:n 8 c §:n 1 a momentti noudattaa yksityistä velkojaa koskevaa periaatetta (katso 5.2.1 kohta).
- b) KStG:n 8 c §:n 1 a alamomentti ei ole ensi näkemältä valikoiva (katso 5.2.2 kohta).
- c) KStG:n 8 c §:n 1 a momentti on perusteltu Saksan verojärjestelmän luonteen ja yleisen rakenteen vuoksi (katso 5.2.3 kohta).

- (56) Saksa viittaa myös samankaltaisuuksiin KStG:n 8 c §:n 1 a momentin ja sen edeltäjän, KStG:n 8 §:n 4 momentin (katso 5.2.4 kohta) välillä ja toteaa, että muissa jäsenvaltioissa on vastaavia määräyksiä (katso 5.2.5 kohta).

⁽²⁰⁾ Yhdistetyt asiat C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, tuomio 22.6.2006, Kok. 2006, s. I-5479, 86–87 kohta.

5.2.1 Yksityistä markkinavelkojaa koskevan periaatteen mahdollinen soveltaminen

- (57) Saksa väittää, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentti on yhdenmukainen yksityistä markkinavelkojaa koskevan periaatteen kanssa, koska se vastaa sellaisen yksityisen markkinavelkojan käytöstä, jolla on pitkäaikainen sopimus velallisen kanssa.
- (58) Komissio katsoo, että tämä väite on perusteeton monistavasta. Unionin tuomioistuimen ja yleisen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan yksityistä markkinavelkojaa koskevaa periaatetta sovelletaan vain, jos valtio toimii taloudellisena toimijana, mutta ei silloin, jos se toimii julkisena viranomaisena ⁽²¹⁾. Tarkasteltavana olevassa tapauksessa valtiolla on julkisena viranomaisena verotuksen alalla monopoli.
- (59) Komissio katsoo, että Saksan lainaama oikeuskäytäntö ei muuta tätä arviointia. KStG:n 8 c §:n 1 a momentti koskee verovelan syntymistä, kun taas seikat, jotka johtivat tuomioistuimen tuomioihin asioissa Espanja v. komissio ⁽²²⁾ ja DMT ⁽²³⁾, koskevat tilanteita, jossa hallinnolla oli mahdollisuus poistaa olemassa olevat verovelat. Siksi yksityistä markkinavelkojaa koskevaa periaatetta ei voida soveltaa tässä tapauksessa.
- (60) Vaikka periaatetta voitaisiinkin soveltaa, minkä komissio kiistää, komissio toteaa, että veroetu myönnetään automaattisesti arvioimatta etukäteen tappioiden suuruutta (joka määrittää tulevien verovähennysten enimmäismäärän), sitä, onko tuensaajan elinkelpoisuuden palautuminen mahdollista, tai sitä, onko velallisella strategista merkitystä. Yksityinen markkinavelkoja ei yleisissä olosuhteissa luopuisi tällä tavoin automaattisesti tulevasta saatavistaan, jollei se olisi selvittänyt etukäteen kyseisten saatavien määrää, velallisen rahoitusnäkyymiä ja sen strategista merkitystä.
- (61) Kolmanneksi komissio toteaa, että toisin kuin pitkäaikainen sopimussuhde KStG:n 8 c §:n 1 a momentti ei koske luopumista olemassa olevista veloista vaan mahdollisten tulevien velkojen, joita voisi syntyä velallisen rahoitusvakauden palautumisen jälkeen, pienentämistä. Toisin sanoen, kun valtio sallii tappiontasauksen, maksamattomia velkoja ei ole.

- (62) Neljänneksi komissio huomauttaa, että tavallisesti maksukyvyttömyystapauksessa toinen yritys ottaa haltuunsa velallisen liiketoiminnan. Koska valtiolla on verotuksessa monopoliasema, se voi sitten kerätä veroja tältä toiselta yritykseltä. Olemassa oleva velallinen siis korvataan toisella velallisella. Toisin kuin yksityisen markkinavelkojan tapauksessa olemassa olevan asiakkaan uskollisuus ei vaikuta valtion päätökseen.
- (63) Komissio katsoo, että yksityistä markkinavelkojaa koskevaa periaatetta ei voida soveltaa tässä tapauksessa, koska valtio on toiminut julkisen vallan haltijana eikä taloudellisena toimijana. Vaikka yksityistä markkinavelkojaa koskevaa periaatetta sovellettaisiin tässä tapauksessa, komissio on osoittanut, että yksityinen velkoja, joka on pitkäaikaisessa sopimussuhteessa ja samassa tilanteessa kuin valtio, ei olisi hyväksynyt KStG:n 8 c §:n 1 a momenttia vastaavaa toimenpidettä.

5.2.2 Ensi näkemältä valikoiva toimenpide

- (64) Euroopan unionin tuomioistuimen verotoimenpiteiden valikoivuutta koskevan oikeuskäytännön mukaan SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa edellytetään arviointia siitä, suosiiko jokin kansallinen toimenpide tietyn lakisääteisen järjestelmän nojalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa verrattuna muihin, jotka ovat järjestelmän tavoitteen perusteella vertailukelpoisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa ⁽²⁴⁾.
- (65) Kun arvioidaan verojärjestelmän valikoivuutta, komission on ensin määritettävä yleiset tai tavalliset säännöt, joita sovelletaan olemassa olevan verojärjestelmän mukaiseen verotuksen alaan (viitejärjestelmä). Sen jälkeen komission on määritettävä, onko toimenpide poikkeus viitejärjestelmään siinä mielessä, että siinä tehdään ero sellaisten taloudellisten toimijoiden välillä, jotka kyseessä olevan jäsenvaltion verojärjestelmän tavoitteen perusteella ovat vertailukelpoisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.

5.2.2.1 Viitejärjestelmä

- (66) Komissio katsoo, että viitejärjestelmä on Saksan yhtiöverojärjestelmä nykyisessä muodossaan, erityisesti KStG:n 8 c §:n 1 momentin tappiontasauksella sellaisissa yrityksissä koskevat säännöt, joiden omistusrakenne muuttuu. Kuten edellä 10 kappaleessa kuvataan, tämän määräyksen nojalla käyttämättömät tappiot menetetään kokonaan, jos

⁽²¹⁾ Asia T-196/04, Ryanair v. komissio, tuomio 17.12.2008, Kok. 2008, s. II-3643, 84–85 kohta; asia C-334/99, Saksa v. komissio, tuomio 29.4.2004, Kok. 2003, s. I-1139, 133–134 kohta.

⁽²²⁾ Ks. alaviite 16.

⁽²³⁾ Ks. alaviite 16.

⁽²⁴⁾ Asia C-143/99, Adria-Wien Pipeline, tuomio 8.11.2001, Kok. 2001, s. I-8365, 41 kohta; asia C-308/01, GIL Insurance ynnä muut, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-4777, 68 kohta; asia C-172/03, Heiser, tuomio 3.3.2005, Kok. 2005, s. I-1627, 40 kohta; katso myös komission tiedonanto valtioneuvoston päätösten soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen.

yli 50 prosenttia omistusoikeuksista siirretään hankkijalle; ne menetetään määräsuhteen mukaisesti, jos viiden vuoden kuluessa yli 25 prosenttia mutta alle 50 prosenttia omistusoikeuksista siirretään. Komissio katsoo siksi, että tappioiden menettäminen on yleinen sääntö eli viitejärjestelmä, kun yrityksen omistus vaihtuu.

- (67) Komissio huomauttaa, että se on jo käyttänyt KStG:n 8 c §:n 1 momenttia viitejärjestelmänä yhdessä aikaisemmassa tapauksessa ⁽²⁵⁾. Tällöin komissio julisti sisämarkkinoille soveltumattomaksi KStG:n 8 c §:n 1 momentin soveltamisesta myönnetyn poikkeuksen, jonka nojalla riskipääomayhtiöiden haltuunottamat yritykset saivat luvan tappiontasauksiin huolimatta muutoksesta omistusrakenteesta. Kyseisessä päätöksessä esitettyjä perusteluja sovelletaan myös tähän tapaukseen.

5.2.2.2 Verojärjestelmän tavoitteen osalta vertailukelpoisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevien yritysten erottaminen toisistaan

- (68) Toisin kuin viiteskenaariossa KStG:n 8 c §:n 1 a momentin nojalla yritykset, jotka ovat maksukyvyttömiä tai ylivelkaantuneita tai joita uhkaa maksukyvyttömyys tai ylivelkaantuminen ajankohtana, jolloin niistä hankitaan omistusosuus saneerausta varten, voivat tasata tappioitaan edellyttäen, että tietyt ehdot täytetään (katso 14 kappale).
- (69) Saksa väittää, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentin tavoitteena on poistaa veroesteet vaikeuksissa olevien yritysten rakenneuudistukselta. Verojärjestelmän tavoitteen perusteella vain vaikeuksissa olevat yritykset ovat vertailukelpoisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Koska KStG:n 8 s §:n 1 a momenttia sovelletaan kaikkiin vaikeuksissa oleviin yrityksiin, se ei ole valikoiva.
- (70) Saksa katsoo, että tuomiot asioissa DMT ⁽²⁶⁾ ja HAMSA ⁽²⁷⁾ tukevat tätä kantaa. Saksa väittää, että unionin tuomioistuin ja yleinen tuomioistuin ovat päättelleet, että toimenpiteet näissä tapauksissa olivat valikoivia, koska niissä edellytettiin julkisten viranomaisten harkinnanvaraisia päätöksiä. Näiden tuomioiden perusteella voidaan päätellä, että toimenpide, jota sovelletaan kaikkiin vaikeuksissa oleviin yrityksiin ja jossa ei jätetä julkisille viranomaisille harkintavaltaa, ei ole valikoiva.

- (71) Komissio huomauttaa ensiksi, että verojärjestelmän tavoite on vahvistettava viitejärjestelmän tasolla eikä niinkään poikkeuksen tasolla ⁽²⁸⁾. Yhtiöverojärjestelmän tavoitteena on tuottaa rahaa talousarvioon. Herää kysymys, otetaanko tämä tavoite huomioon, jos yritykset pienentävät epäasianmukaisesti veropohjaansa käyttämällä toimintansa lopettaneiden yritysten tappiontasauksia. KStG:n 8 c §:n 1 momentin tarkoituksena on estää tappiontasaus, kun yrityksen omistusrakenne muuttuu. Tämä ilmenee sen lain perusteluista, jolla KStG:n 8 c §:n 1 momentti otettiin käyttöön ja KStG:n 8 §:n 4 momentti kumottiin ⁽²⁹⁾. Siten kaikki yritykset, joiden omistusrakenne muuttuu, ovat verojärjestelmän tavoitteen perusteella vertailukelpoisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.

- (72) Komissio huomauttaa, että vain vaikeuksissa olevilla yrityksillä on oikeus KStG:n 8 c §:n 1 a momentissa tarkoitettuun poikkeukseen. Yritykset, jotka eivät omistusosuuden hankinnan ajankohtana ole maksukyvyttömiä tai ylivelkaantuneita tai joita ei uhkaa maksukyvyttömyys tai ylivelkaantuminen, saattavat myös tehdä tappiota, mutta niillä ei ole kuitenkaan oikeutta tappiontasaukseen.

- (73) Komissio katsoo siksi, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentilla erotetaan toisistaan tappiota tekevät yritykset, jotka ovat muuten terveitä, ja ne, jotka ovat maksukyvyttömiä tai ylivelkaantuneita tai joita uhkaa maksukyvyttömyys tai ylivelkaantuminen, suosimalla viimeksi mainittuja. KStG:n 8 c §:n 1 a momentissa siis tehdään ero sellaisten yritysten välille, jotka ovat verojärjestelmän tavoitteen perusteella vertailukelpoisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.

- (74) Toiseksi komissio korostaa, että Saksan näkemyksestä poiketen unionin tuomioistuimen ja yleisen tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei ole koskaan katsottu, että kaikkiin vaikeuksissa oleviin yrityksiin sovellettava toimenpide, jossa ei jätetä harkintavaltaa julkisille viranomaisille, ei ole määritelmän mukaan valikoiva.

- (75) Asian DMT osalta on pantava merkille, että vastauksena Ranskan hallituksen huomautukseen, joka vastaa Saksan näkemystä, tuomioistuin toteaa tuomion 28 kohdassa, että vaikka kansallisilla viranomaisilla ei olisi harkintavaltaa, kansallisen tuomioistuimen on silti päätettävä, onko kyseessä oleva kansallinen toimenpide yleinen vai valikoiva. Tuomioistuin tunnustaa siten välillisesti, että kaikille vaikeuksissa oleville yrityksille avoimet kansalliset toimenpiteet, joissa ei jätetä harkintavaltaa julkisille viranomaisille, voivat kuitenkin olla valikoivia.

⁽²⁵⁾ Asia C 2/09, MoRaKG, pääomasijoitusten ehdot (EUVL L 6, 9.1.2010, s. 32).

⁽²⁶⁾ Ks. alaviite 18.

⁽²⁷⁾ Ks. alaviite 19.

⁽²⁸⁾ Asia T-55/99, CETM, Kok. 2000, s. II-3207, 53 kohta.

⁽²⁹⁾ Katso Bundestagsdrucksache 16/4841, s. 75 ja sitä seuraavat sivut.

- (76) Asian HAMSA osalta komissio huomauttaa, että tuomion 157 kohdan sivuhuomautukset (*obiter dictum*) viittaavat Espanjan yleiseen maksukyvyttömyyslainsäädäntöön. Asiassa HAMSA kyseessä oleva toimenpide ei kuitenkaan ollut maksukyvyttömyyslainsäädännön mukainen toimenpide vaan Espanjan viranomaisten vapaaehtoinen luopuminen saatavista, johon ei ollut oikeudellista velvoitetta ja joka oli paljon korkeampi kuin yksityisten sijoittajien sopimat luopumiset saatavistaan. Asia ei siksi ole merkityksellinen tarkasteltavana olevan toimenpiteen arvioinnin kannalta.
- (77) Julkisasiamies Fennelly vahvistaa asiassa Ecotrade antamassaan ratkaisuehdotuksessa, että kaikkiin vaikeuksissa oleviin yrityksiin sovellettavat määräykset voivat olla valikoivia ja muodostaa valtiontuen⁽³⁰⁾.
- (78) Tämän vuoksi komission analyysi kyseessä olevasta toimenpiteestä vastaa unionin tuomioistuimen ja yleisen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä toisin kuin Saksan kanta.
- (79) Komissio katsoo siksi, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentti on ensi näkemältä valikoiva.
- 5.2.3 *Sen verojärjestelmän, johon toimenpide kuuluu, luonteeseen tai yleiseen rakenteeseen pohjautuva perustelu*
- (80) Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti toimenpide, joka on oikeutettu sen järjestelmän, johon se kuuluu, luonteen ja rakenteen perusteella, vaikka se antaa edun vastaanottajalle, ei täytä valikoivuuden ehtoja⁽³¹⁾.
- (81) Kun komissio päätelee, kuten tässä asiassa, että toimenpide näyttää ensi näkemältä olevan valikoiva, sen on arvioitava, onko ero perusteltavissa sen verojärjestelmän luonteella tai rakenteella, jonka osa se on.
- (82) Komissio huomauttaa, että tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltion on esitettävä kyseiset perustelut⁽³²⁾.
- (83) Tuomioistuin on myöhemmin selkeyttänyt, että toisistaan on erotettava toisaalta tietyn verojärjestelmän tavoitteet, jotka ovat sen ulkopuolisia, ja toisaalta itse verojärjestelmälle luontaiset mekanismit, jotka ovat välttämättömiä kyseisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Vain viimeksi mainitut mekanismit voivat muodostaa oikeutuksen, joka perustuu sen verojärjestelmän luonteeseen tai rakenteeseen, johon toimenpide kuuluu.
- (84) Komissio katsoo, että tässä tapauksessa on välttämätöntä erottaa toisistaan KStG:n 8 c §:n 1 momentin tarkoitus ja KStG:n 8 c §:n 1 a momentin tarkoitus.
- (85) Kuten Saksa toteaa huomautuksissaan KStG:n 8 c §:n 1 momentin tavoite on estää Saksan verojärjestelmän mahdollistamien tappiontasauksen väärinkäytökset ostamalla toimintansa lopettaneita yrityksiä.
- (86) Komissio toteaa tämän osalta, että KStG:n 8 c §:n 1 momentilla on edeltäjänsä, KStG:n 8 §:n 4 momenttia, paljon laajempi soveltamisala. Kun viimeksi mainitulla säännöksellä kiellettiin tappiontasaukset vain silloin, kun kaksi kumulatiivista edellytystä täyttyi (toinen yritys hankkii omistussuosuuden ja uusi toimiala), uudessa saneerauslausekkeessa ei ole toista edellytystä. Toisen yrityksen toteuttama hankinta riittää siten poistamaan mahdollisuuden tappiontasaukseen. Lainsäätäjä oli tietoinen tästä soveltamisalaa koskevasta erosta, koska lainsäädännön muutoksen yksiselitteinen tarkoitus oli rahoittaa yritysten tuloverokannan laskeminen 25 prosentista 15 prosenttiin⁽³³⁾.
- (87) KStG:n 8 c §:n 1 a momentilla ei puolestaan pyritä estämään väärinkäytöksiä. Se käy selväksi perusteluista, jotka Saksan hallitus julkaisi uuden saneerauslausekkeen käyttöönoton yhteydessä. Perusteluissa todetaan, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentti otettiin käyttöön maailmanlaajuisesta rahoitus- ja talouskriisistä johtuvien ongelmien ratkaisemiseksi⁽³⁴⁾. Kriisin aikana tappiontasausta koskevien rajoitusten katsottiin olevan erityinen este yritysten rakenneuudistukselle.
- (88) Komissio toteaa, että Saksa korostaa itsekin menettelyn aloittamisesta tehdystä päätöksestä esittämissään huomautuksissaan sitä, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentti ei ole väärinkäytösten vastainen toimenpide, vaan se otettiin käyttöön tukemaan vaikeuksissa olevia yhtiöitä rahoitus- ja talouskriisin aikana.
- (89) Komissio katsoo, että tämän erityisen verotustoimenpiteen tavoite on verojärjestelmän ulkopuolinen. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tällaista ulkoista tavoitetta ei voida käyttää verojärjestelmän luonteeseen ja yleiseen rakenteeseen perustuvana oikeutuksena toimenpiteelle⁽³⁵⁾. Sitä voidaan analysoida vain arvioitaessa toimenpiteen soveltuvuutta sisämarkkinoille.

⁽³⁰⁾ Asia C-200/97, 16.7.1998 annettu ratkaisuehdotus, 26–32 kohta.

⁽³¹⁾ Asia 173/73, Italia v. komissio, tuomio 2.7.1974, Kok. 1974, s. 709, 33 kohta; asia C-75/97, Belgia v. komissio, tuomio 17.6.1999, Kok. 1999, s. I-3671, 33 kohta; Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, mainittu alaviitteessä 24, 42 kohta; GIL Insurance, mainittu alaviitteessä 24, 72 kohta; Heiser, mainittu alaviitteessä 24, 43 kohta; asia C-148/04, Unicredito Italiano, tuomio 15.12.2005, Kok. 2005, s. I-11137, 51 kohta; asia C-88/03, Portugali v. komissio, tuomio 6.9.2006, Kok. 2006, s. I-7115, 52 kohta.

⁽³²⁾ Portugali v. komissio, mainittu alaviitteessä 31, 81 kohta.

⁽³³⁾ Bundestagdrucksache 16/4841, s. 30 ja sitä seuraavat sivut.

⁽³⁴⁾ Bundestagdrucksache. 16/13429, s. 50, ja Bundestagdrucksache 16/12674, s. 10.

⁽³⁵⁾ Portugali v. komissio, mainittu alaviitteessä 31, 82 kohta, jossa viitataan yhteenkuuluvuuteen ja aluekehitykseen ulkoisina tavoitteina.

(90) Saksan esittämät kolme väitettä eivät muuta tätä arviointia.

(91) Saksa on väittänyt, että vaikeuksissa olevaa yhtiö voi hankkia rahoitusta ainoastaan sijoittajan kautta, kun taas terve yhtiö, joka tekee väliaikaisesti tappiota, voi joko hankkia rahoitusta pääomamarkkinoilta tai etsiä sijoittajan, joka ottaa yrityksen haltuunsa, ja saada sitä kautta uutta rahoitusta. Komissio katsoo tältä osin, että tapa, jolla yhtiö rahoittaa liiketoimintaansa, ei ole merkityksellinen verojärjestelmän tavoitteen kannalta. Yhtiöverojärjestelmä perustuu voittojen verotukseen ja tappioiden ilmoittamiseen. Kuten rahoitus- ja talouskriisin aikana on voitu havaita, taloudellisesti vakaatkin yritykset tekevät toisinaan tappiota. Näillä taloudellisesti vakailla yhtiöillä ei ole kuitenkaan oikeutta tappiontasaukseen saneerauslausekkeen nojalla, ja ne ovat siten epäedullisessa asemassa verrattuna vaikeuksissa oleviin yhtiöihin tapauksessa, jossa omistusrakenne muuttuu ja uusilta osakkeenomistajilta saadaan uutta rahoitusta. Komissio toteaa myös, että rahoitus- ja talouskriisin aikana myös terveillä yhtiöillä, jotka kirjasivat väliaikaisesti tappioita, oli suuria vaikeuksia päästä pääomamarkkinoille. Siten edes ensimmäisen perustelun pohjana olevat tosiasialliset olettamukset eivät pidä paikkansa. Komissio hylkää sen vuoksi Saksan ensimmäisen perustelun.

(92) Saksan toisen perustelun mukaan KStG:n 8 c §:n 1 a momentissa säädetty poikkeus KStG:n 8 c §:n 1 momentissa säädetystä yleisestä tappiotasauksen kiellosta omistusrakenteen muuttuessa on perusteltu KStG:n 8 c §:n 1 momentin tarkoituksella (*ratio legis*), koska väärinkäytösriskiä ei liittynyt vaikeuksissa olevan yhtiön rakenneuudistukseen. Komissio katsoo, että tämä perustelu ei oikeuta KStG:n 8 c §:n 1 a momentin rajoittamista vaikeuksissa oleviin yhtiöihin. Komissio huomauttaa, että väärinkäytösriskiä ei ole myöskään silloin, kun hankinnan kohteena on taloudellisesti vakaa yhtiö. Väärinkäytösriski liittyy vain toimintansa lopettaneisiin yrityksiin. Kuten edellä on mainittu, KStG:n 8 c §:n 1 momentin *ratio legis* menee väärinkäytöksen torjuntaa pidemmälle. Sen tavoitteena on myös nostaa Saksan yhtiöveropohjaa ja tasoittaa yhtiöverokannan pienentämistä 25 prosentista 15 prosenttiin. Se selittää, miksi KStG:n 8 c §:n 1 momentti kattaa myös monet omistususuuden hankinnat, joihin ei liity väärinkäytösriskiä. Komissio hylkää siksi Saksan perustelun, jonka mukaan KStG:n 8 c §:n 1 a momentilla käyttöön otettu poikkeus vastaa KStG:n 8 c §:n 1 momentin tarkoitusta.

(93) Saksan kolmannen perustelun mukaan tilintarkastajat eivät yleensä anna konsernin tilinpäätöksessä mitään arvoa vaikeuksissa olevien yhtiöiden tappioille laskiessaan mahdollista verovelkaa ja sen vuoksi tappiontasausmahdollisuudella ei ole vaikutusta vaikeuksissa olevan yhtiön

myyntihintaan. Komissio toteaa tältä osin ensinnäkin, että tämä kanta perustuu tilintarkastusperusteisiin eikä siksi ole merkityksellinen verotuksen kannalta. Toiseksi komissio toteaa, että tämä perustelu on ristiriidassa Saksan lausunnon kanssa, jonka mukaan tappiontasausmahdollisuuden puuttuminen on este rakenneuudistukselle. Tämä pitää paikkansa vain silloin, kun hankkiva yhtiö osoittaa tietyn rahallisen arvon tappiontasausmahdollisuudelle. Komissio hylkää siksi myös Saksan kolmannen perustelun.

(94) Saksa väittää lisäksi, että muut jäsenvaltiot tarjoavat myös verohelpotuksia yrityssaneerausten yhteydessä, kuten Ranskan tukijärjestelmä vaikeuksissa olevien yritysten ostamiselle. Komissio ei voi hyväksyä Saksan perustelua, joka perustuu vertailuun. Ensinnäkin, jäsenvaltio voi toimenpidettä perustellessaan viitata ainoastaan omaan verojärjestelmäänsä kuuluviin periaatteisiin, sillä se on viitejärjestelmä, jonka nojalla arvioidaan, saako yritys etua valtiontukea koskevista säännöissä tarkoitettulla tavalla. Sillä seikalla, että muissa jäsenvaltioissa voi olla vastaavia verotoimenpiteitä, ei ole merkitystä, koska kaikki kyseiset toimenpiteet saattavat itsekkin kuulua perussopimuksen määräysten soveltamisalaan. Toiseksi Ranskan järjestelmän nojalla toimenpiteille säädetyt ehdot poikkeavat KStG:n 8 c §:n 1 a momentista. Ranskan järjestelmässä säädetään verovapautuksesta uusille yrityksille, jotka ostavat vaikeuksissa olevan yrityksen. Sen jälkeen kun komissio totesi vuonna 2004, että järjestelmä ei sovellu sisämarkkinoille⁽³⁶⁾, Ranska muutti sitä vastaamaan valtiontukisääntöjä. Osa järjestelmän tuomista eduista on nyt vähämerkityksisiä. Muut edut ovat sallittuja aluetukia tai pk-yritysten tukia⁽³⁷⁾.

(95) Komissio päätelee edellä esitetyn perusteella, että kyseessä oleva toimenpide ei johdu suoraan verojärjestelmän peruseriaatteista, eikä se ole perusteltu verojärjestelmän luonteen ja yleisen rakenteen vuoksi.

5.2.4 Uuden ja vanhan saneerauslausekkeen välinen yhteys

(96) Saksa väittää, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentti vastaa pääosin KStG:n vanhaa 8 §:n 4 momenttia ja että komissio ei ole koskaan katsonut, että KStG:n 8 §:n 4 momentti olisi valtiontukea.

⁽³⁶⁾ Asia C 57/02, verovapautus vaikeuksissa olevan yrityksen ostamisesta (EUVL L 108, 16.4.2004, s. 38).

⁽³⁷⁾ Asia N 553/04, vaikeuksissa olevien yritysten ostamiseen liittyvä verovapautus (EUVL C 242, 1.10.2005, s. 5).

- (97) Komissio huomauttaa, että Saksa ei koskaan tehnyt ilmoitusta KStG:n 8 §:n 4 momentista. Komissio ei siksi ole vielä tarkastellut, onko siinä kyse valtiontuesta.
- (98) Tämä menettely koskee vain KStG:n 8 c §:n 1 a momenttia, koska muodollinen tutkintamenettely aloitettiin vain tästä säännöksestä. Saksa ei voi käyttää perustelua, että komissio ei ole koskaan muodollisesti vastustanut KStG:n 8 §:n 4 momenttia oikeuttaakseen KStG:n 8 c §:n 1 a momentin, koska Saksan viranomaiset eivät ole koskaan ilmoittaneet KStG:n 8 §:n 4 momentista.
- (99) Komissio varaa itselleen oikeuden arvioida KStG:n 8 §:n 4 momenttia valtiontukisääntöjen nojalla, jos käy ilmi, että tämä säännös on saattanut antaa yrityksille valikoivan edun.

5.2.5 Vastaavat verojärjestelmät muissa jäsenvaltioissa

- (100) Se, että muissa jäsenvaltioissa on käytössä vastaavia tai samanlaisia verojärjestelmiä, joista ne eivät ole ilmoittaneet komissiolle, ei vaikuta sen arviointiin, onko kyseessä oleva toimenpide valtiontukea.
- (101) Komissio arvioi Saksan toimittamat tiedot menettelyasetuksen 10 artiklan nojalla ⁽³⁸⁾.

5.2.6 Päätelmä valikoivan edun olemassaolosta

- (102) Komissio pääättelee, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentilla annetaan valikoiva etu yrityksille, joihin sitä sovelletaan.

5.3 Vaikutukset unionin sisäiseen kauppaan

- (103) Toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan unionin sisäiseen kauppaan ja vääristämään tai uhkaamaan vääristää kilpailua. KStG:n 8 c §:n 1 a momentti ei ole alakohtainen eli kaikki alat voivat hyötyä siitä. Periaatteessa kaikki Saksan talouden alat ovat aktiivisia markkinoilla, jotka ovat avoimia kilpailulle ja unionin sisäiselle kaupalle. Toimenpide on siten omiaan vaikuttamaan unionin sisäiseen kauppaan ja vääristämään kilpailua tai se uhkaa vääristää kilpailua.

⁽³⁸⁾ Neuvoston asetus (EY) N:o 659/1999, annettu 22 päivänä maaliskuuta 1999, Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 93 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä (EYVL L 83, 27.3.1999, s. 1).

- (104) Komissio toteaa, että Saksan toimittamien tietojen mukaan kaikilla yrityksillä, joilla on oikeus toimenpiteeseen, on oikeus maksukyvyttömyysmenettelyihin Saksan maksukyvyttömyyslainsäädännön nojalla (katso 14 kappale ja alaviite 7). Sen vuoksi kaikki toimenpiteen mahdollisesti edunsaajat ovat vaikeuksissa olevia yrityksiä valtiontuesta vaikeuksissa olevien yritysten pelastamiseksi ja rakenneuudistukseksi annettujen yhteisön suuntaviivojen, jäljempänä 'pelastus- ja rakenneuudistussuuntaviivat', 10 kohdan c kohdan mukaisessa merkityksessä. Siksi kukaan edunsaajista ei ole oikeutettu perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen 15 päivänä joulukuuta 2006 annetun komission asetuksen (EY) N:o 1998/2006 ⁽³⁹⁾ mukaiseen vähämerkityksiseen tukeen, koska kyseisen asetuksen 1 artiklan 1 kohdan h alakohdassa sen soveltamisalan ulkopuolelle jätetään vaikeuksissa olevat yritykset.

5.4 Päätelmä

- (105) Koska kaikki SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa asetetut edellytykset täyttyvät, komissio katsoo, että yhtiöverolain tappiontasausta koskevat säännökset (sanee-rauslauseke) ovat SEUT-sopimuksen 107 artiklassa tarkoitettua valtiontukea.

6. ARVIOINTI TOIMENPITEEN SOVELTUVUUDESTA SISÄMARKKINOILLE

- (106) Komissio voi julistaa valtiontuen sisämarkkinoille soveltuvaan SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan nojalla. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan todistustaakka toimenpiteen sisämarkkinoille soveltuvuuden osoittamisesta on jäsenvaltiolla ⁽⁴⁰⁾. Komissio panee tämän osalta merkille, että huolimatta komission menettelyn aloittamisesta tekemässään päätöksessä esittämästä yksiselitteisestä pyynnöstä Saksa ei ole toimittanut komissiolle tällaisia tietoja. Pelkästään tästä syystä komissio ei voi julistaa tukitoimenpidettä sisämarkkinoille soveltuvaan.
- (107) Komissio on kuitenkin tutkinut, voitaisiinko toimenpide julistaa sisämarkkinoille soveltuvaan. Komissiolla on laaja harkintavalta SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan soveltamisalaan kuuluvissa tukitapauksissa ⁽⁴¹⁾. Tätä harkintavaltaa käyttäen se on antanut suuntaviivoja ja tiedonantoja, joissa esitetään perusteet, joiden nojalla tietyt tukityypit voidaan julistaa sisämarkkinoille soveltuviksi

⁽³⁹⁾ EUVL L 379, 28.12.2006, s. 5.

⁽⁴⁰⁾ Asia C-364/90, Italia v. komissio, tuomio 28.4.1993, Kok. 1993, s. I-2097, 20 kohta; yhdistetyt asiat T-132/96 ja T-143/96, Freistaat Sachsen, Volkswagen AG ja Volkswagen Sachsen GmbH v. komissio, tuomio 15.12.1999, Kok. 1999, s. II-3663, 140 kohta; asia C-372/97, Italia v. komissio, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-3679, 81 kohta.

⁽⁴¹⁾ Asia C-142/87, Belgia v. komissio, tuomio 21.3.1990, Kok. 1990, s. I-959, 56 kohta, ja asia C-39/94 Syndicat français de l'Express international (SFEI) ja muut v. La Poste ja muut, tuomio 11.7.1996, Kok. 1996, s. I-3547, 36 kohta.

SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan nojalla. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan komissiota sitovat suuntaviivat ja tiedonannot, joita se antaa valtiontuen valvonnan alalla, mikäli ne eivät poikkea perussopimuksen määräyksistä ja jäsenvaltiot ovat hyväksyneet ne ⁽⁴²⁾.

- (108) Sen vuoksi on ensin arvioitava, kuuluuko ilmoitettu tuki yksien tai useampien suuntaviivojen tai tiedonantojen soveltamisalaan ja voidaanko se julistaa sisämarkkinoille soveltuvaksi, koska se täyttää niissä vahvistetut edellytykset.

6.1 Mahdollinen soveltuvuus sisämarkkinoille tilapäisten puitteiden perusteella ⁽⁴³⁾

- (109) Koska KStG otettiin käyttöön poistamaan rahoitus- ja talouskriisistä johtuvia ongelmia, komissio tutki, voitaisiinko se julistaa sisämarkkinoille soveltuvaksi SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla tilapäisten puitteiden tulkinnan mukaan.

- (110) Nykyisen rahoitus- ja talouskriisin ja siitä jäsenvaltioiden kokonaistalouteen kohdistuvan vaikutuksen perusteella komissio katsoo, että tietyt valtiontuen luokat ovat perusteltuja rajatun ajan tämän kriisin voittamiseksi ja että ne voidaan julistaa sisämarkkinoille soveltuviksi SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla. Tilapäisissä puitteissa asetetaan edellytykset, joiden nojalla komissio julistaa tällaiset tukiohjelman sisämarkkinoille soveltuviksi.

- (111) KStG:n 8 c §:n 1 a momenttia ei kuitenkaan voida luokitella yhdeksikään tilapäisissä puitteissa esitetyistä toimenpiteistä, koska se koskee verohelpotuksia vaikeuksissa oleville yhtiöille. Tilapäisissä puitteissa ei kuitenkaan säädetä valtiontuesta verohelpotusten muodossa.

- (112) Komissio katsoo sen vuoksi, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentti ei täytä edellytyksiä, joiden nojalla se voitaisiin julistaa sisämarkkinoille soveltuvaksi SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla tilapäisten puitteiden tulkinnan mukaan.

⁽⁴²⁾ Asia C-313/90, Comité international de la rayonne et des fibres synthétiques v. komissio, tuomio 24.3.1993, Kok. 1993, s. I-1125, 36 kohta; asia C-311/94, IJssel-Vliet Combinatie BV v. Minister van Economische Zaken, tuomio 15.10.1996, Kok. 1996, s. I-5023, 43 kohta; ja asia C-351/98, Espanja v. komissio, tuomio 26.9.2002, Kok. 2002, s. I-8031, 53 kohta.

⁽⁴³⁾ Komission tiedonanto – Tilapäiset yhteisön puitteet valtiontukitoimenpiteille rahoituksen saatavuuden turvaamiseksi tämänhetkisessä finanssi- ja talouskriisissä (EUVL C 83, 7.4.2009, s. 1). Tämä tiedonanto on korvattu 1 päivänä tammikuuta 2011 uudella versiolla (EUVL C 6, 11.1.2011, s. 5). Uuden version 5 luvun mukaan uutta versiota kuitenkin sovelletaan laittomaan tukeen vain 1 päivän tammikuuta 2011 jälkeen myönnetyn tuen osalta. Koska Saksa on keskeyttänyt toimenpiteen soveltamisen, tukea ei ole myönnetty kyseisen päivämäärän jälkeen.

- (113) Komissio toteaa kuitenkin, että rajallinen määrä tukea tietyille edunsaajille voidaan julistaa sisämarkkinoille soveltuvaksi tilapäisten puitteiden 4.2 kohdan nojalla, jos tuki täyttää komission tällä oikeusperustalla hyväksymän saksalaisen tukiohjelman kaikki edellytykset. Ollakseen oikeutettu tällaiseen tukeen edunsaajan on osoitettava erityisesti, että se ei 1 päivänä heinäkuuta 2008 ollut pelastus- ja rakenneuudistussuuntaviivoissa tarkoitettu vaikeuksissa oleva yritys (suurten yritysten tapauksessa) tai tiettyjen tukimuotojen toteamisesta yhteismarkkinoille soveltuviksi perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan mukaisesti 6 päivänä elokuuta 2008 annetun komission asetuksen (EY) N:o 800/2008 (yleinen ryhmäpoikkeusasetus) 1 artiklan 7 kohdassa tarkoitettu vaikeuksissa oleva yritys (pk-yritysten tapauksessa) ⁽⁴⁴⁾ ja että tuen bruttoavustusekvivalentti ei ole yli 500 000 euroa. Lisäksi on täytettävä muut tilapäisten puitteiden 4.2.2 kohdan ja saksalaisen tukiohjelman hyväksymisestä tehdyn päätöksen ehdot.

6.2 Mahdollinen soveltuvuus sisämarkkinoille pelastus- ja rakenneuudistussuuntaviivojen perusteella ⁽⁴⁵⁾

- (114) Koska KStG koskee veroetuja vaikeuksissa oleville yrityksille, komissio tutki sen soveltuvuutta pelastus- ja rakenneuudistussuuntaviivojen nojalla. Näiden suuntaviivojen nojalla vain vaikeuksissa olevat yritykset ovat oikeutettuja tukeen. Maksukyvytön tai ylivelkaantunut yhtiö voidaan katsoa suuntaviivoissa tarkoitetuksi vaikeuksissa olevaksi yritykseksi, mutta pelastus- ja rakenneuudistussuuntaviivojen 13 kohdassa säädetään kuitenkin, että suurempaan yritysryhmittymään kuuluva tai sen ostama yritys ei tavallisesti ole oikeutettu pelastus- tai rakenneuudistustukeen. Yksi KStG:n 8 c §:n 1 a momentin vaatimuksista on muutos osakkeenomistuksessa. Tällaisen muutoksen jälkeen kohdeyhtiö saattaa kuulua konserniin. Siinä tapauksessa olisi tavallisesti konsernin tehtävä auttaa vaikeuksissa olevaa kohdeyhtiötä, joka ei siten olisi oikeutettu tukeen pelastus- ja rakenneuudistussuuntaviivojen nojalla.

- (115) Lisäksi pelastus- ja rakenneuudistussuuntaviivojen nojalla tukikelpoiset edunsaajat eivät saata täyttää muita näiden suuntaviivojen edellytyksiä.

- (116) Pelastus- ja rakenneuudistussuuntaviivojen 25 kohdan a alakohdan nojalla pelastustukea voidaan myöntää vain lainoina tai lainatakauksina. Kyseessä olevaa veroetua ei siis voida katsoa pelastustueksi.

⁽⁴⁴⁾ EUVL L 214, 9.8.2008, s. 3.

⁽⁴⁵⁾ Vaikeuksissa olevien yritysten pelastamiseksi ja rakenneuudistukseksi annetut yhteisön suuntaviivat (EUVL C 244, 1.10.2004, s. 2).

(117) Rakennuudistustuen tapauksessa pelastus- ja rakennuudistussuuntaviivoissa edellytetään yhtiön elinkelpoisuuden palauttamista koskevan realistisen rakennuudistussuunnitelman toimitamista. Tuki on rajoitettava mahdollisimman pieneksi. Näissä puitteissa edunsaajan on maksettava osuutensa rakennuudistuskustannuksista. Kohtuuttoman kilpailun vääristymisen välttämiseksi pelastus- ja rakennuudistussuuntaviivoissa säädetään vastasuoritteista.

(118) KStG:n 8 c §:n 1 a momentti ei täytä kaikkia näitä edellytyksiä. Vaikka lain perusteluissa todetaan, että kohdeyhtiön on toimitettava saneeraus suunnitelma, jossa liiketoiminnan näkymät ovat myönteisiä, siinä ei todeta, että kyseinen suunnitelma täyttäisi pelastus- ja rakennuudistussuuntaviivojen vaatimukset, eikä sitä, että tuki on rajoitettu mahdollisimman pieneksi. Tuen määrä riippuu yhtiölle aiemmin koituneista tappioista. KStG:n 8 c §:n 1 a momentissa ei myöskään säädetä edunsaajan rahoitusosuudesta tai vastasuoritteista.

(119) Lopuksi pelastus- ja rakennuudistustuesta suurille yrityksille on ilmoitettava erikseen. Sitä ei voida myöntää ohjelman osana. KStG:n 8 c §:n 1 a momentissa ei tehdä eroa suurten yritysten ja pk-yritysten välillä.

(120) Jopa pk-yritysten osalta, joille voidaan periaatteessa myöntää pelastus- ja rakennuudistustukea ohjelman kautta, komissio toteaa, että pelastus- ja rakennuudistussuuntaviivojen 82 kohdassa esitetyt tällaisia ohjelmia koskevat erityiset edellytykset eivät täyty edellä 117 kohdassa esitetyistä syistä.

(121) Komissio katsoo sen vuoksi, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentti ei sovellu sisämarkkinoille rakennuudistustukena.

6.3 Mahdollinen soveltuvuus sisämarkkinoille alueellista tukea koskevien suuntaviivojen perusteella ⁽⁴⁶⁾

(122) KStG:n 8 c §:n 1 a momenttia on tutkittava myös alueellista tukea koskevien suuntaviivojen perusteella.

(123) Alueellisen tuen mahdollisten edunsaajien on sijaittava aluetukeen oikeutetulla Saksan alueella. KStG:n 8 c §:n 1 a momenttia sovellettaessa niin ei välttämättä ole, koska säännöstä sovelletaan kaikkialla Saksassa sijaitseviin yhtiöihin.

(124) Lisäksi alueellista tukea koskevien suuntaviivojen soveltamisalan ulkopuolelle jäävät pelastus- ja rakennuudistussuuntaviivoissa tarkoitettavat vaikeuksissa olevat yritykset (katso suuntaviivojen 9 kohta). Siksi myöskään tukikelpoisilla alueilla sijaitsevien yritysten tukea ei voida julistaa sisämarkkinoille soveltuvaksi alueellista tukea koskevien suuntaviivojen perusteella.

(125) Komissio katsoo sen vuoksi, että toimenpide ei sovellu sisämarkkinoille alueellisenä tukena.

6.4 Mahdollinen soveltuvuus sisämarkkinoille ympäristötukea koskevien suuntaviivojen perusteella ⁽⁴⁷⁾

(126) Lopuksi KStG:n 8 c §:n 1 a momenttia on tutkittava myös ympäristötukea koskevien suuntaviivojen perusteella.

(127) Ympäristötukea koskevien suuntaviivojen pääasiallisena tavoitteena on varmistaa, että valtioneuvoston johtavaa korkeatasoisempaan ympäristönsuojeluun kuin ilman tukea ja varmistaa, että tuen myönteiset vaikutukset ylittävät sen kielteiset vaikutukset kilpailun vääristymisen muodossa SEUT-sopimuksen 191 artiklassa vahvistettu saastuttaja maksaa -periaate huomioon ottaen.

(128) KStG:n 8 c §:n 1 a momentti ei täytä tätä tavoitetta. Lain perusteluissa ei viitata mihinkään ympäristötukea koskevissa suuntaviivoissa tarkoitettuun tavoitteeseen.

(129) Kuten pelastus- ja rakennuudistussuuntaviivojen 20 kohdassa todetaan, koska vaikeuksissa olevan yrityksen koko olemassaolo on uhattuna, sitä ei voida katsoa asianmukaiseksi välineeksi muiden julkisen politiikan tavoitteiden edistämiseksi ennen kuin sen elinkelpoisuus on taattu. Koska kaikki KStG:n 8 c §:n 1 a momentin mahdolliset edunsaajat ovat pelastus- ja rakennuudistussuuntaviivojen 10 kohdan c alakohdassa tarkoitettuja vaikeuksissa olevia yrityksiä, komissio katsoo, että KStG:n 8 c §:n 1 a momentti ei sovellu sisämarkkinoille ympäristötukena.

6.5 Mahdollinen soveltuvuus sisämarkkinoille SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan perusteella

(130) Komissio toteaa, että ilmoitettu toimenpide kuuluu sekä tilapäisten puitteiden että pelastus- ja rakennuudistussuuntaviivojen soveltamisalaan. Nämä molemmat asiakirjat sitovat komissiota 109 kappaleessa ja sitä seuraavissa kappaleissa esitetyistä syistä, kun se arvioi toimenpidettä SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan b alakohdan ja c alakohdan nojalla.

⁽⁴⁶⁾ Alueellisia valtiontukia koskevat suuntaviivat vuosille 2007–2013 (EUVL C 54, 4.3.2006, s. 13).

⁽⁴⁷⁾ Yhteisön suuntaviivat valtiontuesta ympäristönsuojelulle (EUVL C 82, 1.4.2008, s. 1).

- (131) Jos komissiolle kuitenkin esitetään vakuuttavia perusteita sen tekemiseksi, se voi käyttää harkintavaltaansa uudelleen edellyttäen, että se toimii SEUT-sopimuksessa ja lain yleisissä periaatteissa asetettujen rajojen puitteissa, erityisesti yhdenvertaista kohtelua koskevan periaatteen mukaisesti sellaisena kuin sitä tulkitaan tuomioistuimen oikeuskäytännössä⁽⁴⁸⁾. Tässä yhteydessä komissio voi tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti julistaa valtiontuen sisämarkkinoille soveltuvaksi, jos tuen tarkoituksena on korjata vakava häiriö jäsenvaltion taloudessa (SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan b alakohta) tai jos sillä edistetään yhteistä etua koskevaa tavoitetta (SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan c alakohta)⁽⁴⁹⁾ ja jos se on välttämätön tämän tavoitteen saavuttamiseksi⁽⁵⁰⁾ eikä vaikuta haitallisesti kaupan edellytyksiin yhteisen edun vastaisella tavalla.
- (132) Tässä tapauksessa Saksa ei ole esittänyt perusteluja, joiden mukaan tuki soveltuisi sisämarkkinoille suoraan SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan b tai c alakohdan nojalla.
- (133) Komissio toteaa, että tukitoimenpide on suunniteltu siten, että tuen määrä riippuu tappioista, joita edunsaaja on aiemmin kirjannut. Yrityksen saaman tuen määrällä ei siten ole yhteyttä tukiohjelman edistämään tavoitteeseen eli saneeraus-esteiden poistamiseen ja vaikeuksissa olevien yritysten tukemiseen talous- ja rahoituskriisin aikana. Komissio katsoo sen vuoksi, että tukiohjelma ei rajoitu siihen, mitä sen tavoitteen saavuttamiseksi tarvitaan. Siksi sillä vääristetään kilpailua sisämarkkinoilla yhteisen edun vastaisella tavalla.
- (134) Komissio päätelee, että toimenpidettä ei voida julistaa sisämarkkinoille soveltuvaksi suoraan SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan b tai c alakohdan nojalla.

7. TAKAISINPERINTÄ

- (135) Koska tukiohjelmasta ei ole ilmoitettu, se on sääntöjen-vastaista tukea.
- (136) Komission vakiintuneen päätöksentekokäytännön mukaisesti kaikki sääntöjenvastaisesti myönnetyt tuet, jotka eivät sovellu sisämarkkinoille SEUT-sopimuksen 107 artiklan nojalla, on perittävä takaisin tuensaajilta. Tämä käytäntö on vahvistettu Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 93 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 22 päivänä maaliskuuta 1999 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 14 artiklassa⁽⁵¹⁾, jossa todetaan seuraavaa: ”Sääntöjen-vastaista tukea koskevilla kielteisillä päätöksillä komissio

päätää, että asianomaisen jäsenvaltion on toteutettava kaikki tarpeelliset toimenpiteet tuen perimiseksi takaisin tuensaajalta”.

- (137) Koska kyseessä oleva toimenpide on sääntöjenvastaista ja sisämarkkinoille soveltumatonta tukea, se on perittävä takaisin, jotta voidaan palauttaa tilanne, joka markkinoilla vallitsi ennen tuen myöntämistä. Takaisinperiminen on siksi toteutettava siitä päivästä alkaen, jona etua alkoi kertyä edunsaajalle, eli kun tuki asetettiin edunsaajan käyttöön, ja siitä on maksettava korkoa, kunnes tuki on peritty kokonaan takaisin.
- (138) Komissio katsoo, että vuosittainen yhtiöveron maksupäivä on katsottava asiaankuuluvaksi päiväksi sen päivän määrittämiseksi, jolloin tuki annettiin edunsaajan käyttöön.
- (139) Saksan on toteutettava kaikki tarpeelliset toimenpiteet periäkseen tuen takaisin edunsaajilta. Selvittääkseen niiden tapausten määrän, joissa takaisinperiminen on toteutettava, Saksan on laadittava luettelo yrityksistä, jotka ovat hyötynet toimenpiteestä 1 päivästä tammikuuta 2008 alkaen. Tässä yhteydessä komissio panee merkille, että Saksa lopetti toimenpiteen soveltamisen 30 päivänä huhtikuuta 2010. Saksan liittovaltion valtiovarainministeriö määräsi verojen keräämisestä vastaavat veroviranomaiset lopettamaan saneerauslausekkeen soveltamisen, kunnes komissio on tehnyt lopullisen päätöksen asiassa⁽⁵²⁾.

- (140) Takaisinperittävä valtiontuki on laskettava kyseessä olevien yritysten eli KStG:n 8 c §:n 1 a momentin edunsaajien veroilmoitusten perusteella. Tuen määrä lasketaan sen veron, joka olisi pitänyt maksaa ilman KStG:n 8 c §:n 1 a momentin soveltamista, ja sen veron, joka todellisuudessa maksettiin KStG:n 8 c §:n 1 a momentin soveltamisen jälkeen, erotuksena.

- (141) Tämä ei vaikuta siihen, että tuki voidaan julistaa sisämarkkinoille soveltuvaksi SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla, kuten sitä tulkitaan tilapäisissä puitteissa, ja komission hyväksymän saksalaisen tukiohjelman perusteella, jos myönnetyn tuen kokonaismäärä ei ylitä 500 000 euron bruttoavustusekvivalenttia ja jos kaikki muut tilapäisten yhteisön puitteiden 4.2.2 kohdan ja saksalaisen tukiohjelman hyväksymisestä tehdyn komission päätöksen ehdot täyttyvät, erityisesti se ehto, että yritys ei ollut vaikeuksissa 1 päivänä heinäkuuta 2008. Jos kokonaismäärä on yli 500 000 euroa, ylimenevä osa on perittävä takaisin.

⁽⁴⁸⁾ Katso erityisesti asia C-313/90, Comité International de la Rayonne et des Fibres Synthétiques (CIRFS) v. komissio, tuomio 24.3.1999, Kok. 1993, s. I-1125.

⁽⁴⁹⁾ Asia T-162/06, Kronoply v. komissio, tuomio 14.1.2009, Kok. 2009, s. II-1; erityisesti 65, 66, 74, 75 kohta.

⁽⁵⁰⁾ Asia T-187/99, Agrana Zucker und Stärke v. komissio, tuomio 7.6.2001, Kok. 2001, s. II-1587, 74 kohta; asia T-126/99, Graphischer Maschinenbau v. komissio, tuomio 14.5.2002, Kok. 2002, s. II-2427, 41–43 kohta; asia C-390/06, Nuova Agricast Srl v. Ministero della Attività Produttive, tuomio 15.4.2008, Kok. 2008, s. I-2577, 68–69 kohta.

⁽⁵¹⁾ EYVL L 83, 27.3.1999, s. 1.

⁽⁵²⁾ Katso alaviite 15.

(142) Komissio kiinnittää Saksan huomion siihen, että tukea ei voida katsoa sisämarkkinoille soveltuvaksi vähämerkityksistä tukea koskevien sääntöjen⁽⁵³⁾, yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen⁽⁵⁴⁾ soveltamisalaan kuuluvan ohjelman eikä minkään alueellista tukea koskevien suuntaviivojen tai tutkimusta, kehitystä ja innovaatiota koskevien suuntaviivojen perusteella hyväksytyin tukiohjelman nojalla⁽⁵⁵⁾, koska valtiontuen myöntäminen vaikeuksissa oleville yrityksille jää kaikkien niiden soveltamisalan ulkopuolelle⁽⁵⁶⁾. Kaikkien muiden hyväksytyjen tukiohjelmien osalta Saksan on tarkastettava, jätetäänkö tukiohjelman hyväksymistä koskevassa päätöksessä vaikeuksissa olevat yritykset sen soveltamisalan ulkopuolelle. Jos ei jätetä, tuki voitaisiin katsoa sisämarkkinoille soveltuvaksi näiden ohjelmien nojalla edellyttäen, että Saksa osoittaa, että kaikki kyseisten ohjelmien edellytykset täytettiin tuen myöntämisaikana.

8. PÄÄTELMÄT

(143) Komissio päätelee edellä esitetyn perusteella, että tappiontasajärjestelmä (KStG:n 8 c §:n 1 a momentti, saneerauslauseke) on SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea ja että se on pantu sääntöjenvastaisesti täytäntöön SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti. Ohjelma ei sovellu sisämarkkinoille.

(144) Komissio katsoo, että Saksan on ryhdyttävä kaikkiin tarvittaviin toimenpiteisiin tuen perimiseksi takaisin saneerauslausekkeesta hyötyneiltä yrityksiltä,

ON HYVÄKSYNYT TÄMÄN PÄÄTÖKSEN:

1 artikla

Yhtiöverosta annetun lain (Körperschaftssteuergesetz) 8 c §:n 1 a momentin nojalla hyväksytyt valtiontukiohjelma, jonka Saksa on pannut sääntöjenvastaisesti täytäntöön SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti, ei sovellu sisämarkkinoille.

2 artikla

Edellä 1 artiklassa tarkoitettujen ohjelman nojalla myönnettyt yksittäiset tuet soveltuvat sisämarkkinoille 107 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla tilapäisten puitteiden tulinnan mukaan edellyttäen, että tuen määrä ei ole yli 500 000 euroa, tuensaaja

⁽⁵³⁾ Komission asetus (EY) N:o 1998/2006, annettu 15 päivänä joulukuuta 2006, perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen (EUVL L 379, 28.12.2006, s. 5).

⁽⁵⁴⁾ Ks. alaviite 44.

⁽⁵⁵⁾ Yhteisön puitteet tutkimus- ja kehitystyöhön sekä innovaatiooimintaan myönnettävälle valtiontuella (EUVL C 323, 30.12.2006, s. 1).

⁽⁵⁶⁾ Katso yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen 1 artiklan 6 kohdan c alakohta; alueellista tukea koskevien suuntaviivojen 9 kohta; tutkimusta, kehitystä ja innovaatiota koskevien suuntaviivojen 2.1 luvun loppu.

ei ollut vaikeuksissa oleva yritys 1 päivänä heinäkuuta 2008 ja kaikki muut tilapäisten puitteiden 4.2.2 kohdassa asetetut edellytykset täyttyvät.

3 artikla

Edellä 1 artiklassa tarkoitettujen ohjelman nojalla myönnettyt yksittäiset tuet, jotka täyttivät myöntämisaikanaan sellaisen tukiohjelman edellytykset, jonka komissio on hyväksynyt muun oikeusperustan kuin yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen, alueellista tukea koskevien suuntaviivojen tai tutkimusta, kehitystä ja innovaatiota koskevien suuntaviivojen nojalla ja jonka ulkopuolelle ei jätetä vaikeuksissa olevia yrityksiä, soveltuvat sisämarkkinoille kyseisenlaiseen tukeen sovellettavaan tuen enimmäismäärään asti.

4 artikla

1) Saksan on poistettava 1 artiklassa tarkoitettu tukiohjelma.

2) Saksan on perittävä 1 artiklassa tarkoitettujen ohjelman nojalla myönnetty sisämarkkinoille soveltumattomat tuet takaisin tuensaajilta.

3) Takaisinperittävään summaan sisällytetään korko alkaen siitä, kun tuki asetettiin tuensaajien käyttöön, tuen todelliseen takaisinperintään asti.

4) Korolle lasketaan korkoa komission asetuksen (EY) N:o 794/2005⁽⁵⁷⁾ V luvun mukaisesti.

5) Saksan on lopetettava kaikki 1 artiklassa tarkoitettujen ohjelman mukaisten maksamatta olevien tukien maksaminen tämän päätöksen tiedoksiantamispäivästä alkaen.

5 artikla

1) Edellä 1 artiklassa tarkoitettujen ohjelman nojalla myönnettyt tuet on perittävä takaisin välittömästi ja tehokkaasti.

2) Saksan on varmistettava, että tämä päätös pannaan täytäntöön neljän kuukauden kuluessa päätöksen tiedoksiantamisesta.

6 artikla

1) Saksan on toimitettava kahden kuukauden kuluessa tämän päätöksen tiedoksiantamisesta komissiolle seuraavat tiedot:

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

⁽⁵⁷⁾ EUVL L 140, 30.4.2004, s. 1.

- b) kultakin edunsaajalta takaisin perittävä kokonaismäärä (pääoma ja korot),
- c) yksityiskohtainen kuvaus toimenpiteistä, jotka on jo toteutettu ja joita suunnitellaan tämän päätöksen panemiseksi täytäntöön,
- d) todistusasiakirjat siitä, että edunsaajat on määrätty maksamaan tuki takaisin.

2) Saksan on tiedotettava komissiolla tämän päätöksen täytäntöön panemiseksi toteutettujen kansallisten toimenpiteiden edistymistä siihen asti, kunnes 1 artiklassa tarkoitetun ohjelman nojalla myönnetyn tuen takaisinperiminen on saatu loppuun. Komission pyynnöstä Saksan on välittömästi toimitettava tietoja

toimenpiteistä, joita on jo toteutettu tai joita suunnitellaan tämän päätöksen panemiseksi täytäntöön. Sen on myös annettava yksityiskohtaisia tietoja edunsaajilta takaisinperityn tuen ja koron määristä.

7 artikla

Tämä päätös on osoitettu Saksan liittotasavallalle.

Tehty Brysselissä 26 päivänä tammikuuta 2011.

Komission puolesta
Joaquín ALMUNIA
Varapuheenjohtaja