



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
E. SHARPSTON
van 7 februari 2013¹

Zaak C-6/12

P Oy

[verzoek van de Korkein hallinto-oikeus (Finland) om een prejudiciële beslissing]

„Staatssteun — Belastingvoordelen — Bestaande of nieuwe steun — Relevante toezichtregeling en procedureregels”

1. Het Hof heeft reeds enkele malen onderzocht of nationale belastingmaatregelen onder het verbod van de Europese Unie (hierna: „EU”) op staatssteun vallen.² In de onderhavige zaak wenst de Korkein hallinto-oikeus (hoogste bestuursrechter in Finland) te vernemen of, gelet op de staatssteunregels, nationale maatregelen op grond waarvan ondernemingen de in een bepaald belastingtijdvak geleden verliezen kunnen overdragen en in mindering kunnen brengen op in de daaropvolgende jaren gerealiseerde winsten selectief zijn.³

Recht van de Europese Unie

Toezichtregelingen voor door lidstaten verleende steun

Verdragsbepalingen

2. Volgens artikel 3, lid 1, sub b, VWEU omvatten de activiteiten van de EU mede de vaststelling van mededingingsregels die nodig zijn voor de werking van de interne markt. Artikel 107, lid 1, VWEU bepaalt dat door een lidstaat verleende of met staatsmiddelen bekostigde steun die de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties, onverenigbaar is met de interne markt voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.⁴

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — Zie bijvoorbeeld arresten van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Jurispr. blz. I-8365); 17 juni 1999, Piaggio (C-295/97, Jurispr. blz. I-3735), en 8 september 2011, Paint Graphos e.a. (C-78/08-C-80/08, Jurispr. blz. I-7611).

3 — Zie punt 3 van de onderhavige conclusie en voetnoot 4.

4 — De voorwaarden van artikel 107, lid 1, VWEU zijn cumulatief en bijgevolg vereist de kwalificatie als staatssteun dat al deze voorwaarden zijn vervuld [zie arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie (C-182/03 en C-217/03, Jurispr. blz. I-5479, punt 84 en aldaar aangehaalde rechtspraak)]. Of een nationale maatregel bepaalde ondernemingen of bepaalde producties begunstigt (of hij met andere woorden selectief is) wordt bepaald door een vergelijking met andere ondernemingen of producties die zich, gelet op de doelstelling van de betrokken regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden (zie arrest België en Forum 187/Commissie, punt 119 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Waar de rechtvaardigingsgronden van artikel 107, lid 2 of 3, gelden, worden dergelijke maatregelen als verenigbaar met de interne markt beschouwd en vormen zij bijgevolg geen verboden staatssteun: zie arrest Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (aangehaald in voetnoot 2, punt 30).

3. Om de doeltreffendheid van dat verbod te verzekeren, verplicht artikel 108 VWEU de Commissie om toezicht te houden op steunmaatregelen en de lidstaten om de Commissie te helpen bij de uitvoering van haar opdracht. Indien de Commissie van oordeel is dat een door een staat of met staatsmiddelen bekostigde bestaande steunmaatregel mogelijk onverenigbaar is met de interne markt, dient zij de in artikel 108, lid 2, VWEU bedoelde procedure in te leiden. Indien lidstaten van plan zijn nieuwe steun te verlenen of een bestaande steunmaatregel te wijzigen, moeten zij krachtens artikel 108, lid 3, VWEU de Commissie daarvan op de hoogte brengen. Na een dergelijke aanmelding leidt de Commissie de in artikel 108, lid 2, VWEU bedoelde procedure in. De laatste volzin van artikel 108, lid 3, VWEU verbiedt de lidstaten ondubbelzinnig een voorgenomen maatregel tot uitvoering te brengen voordat de in artikel 108, lid 2, VWEU bedoelde procedure is beëindigd en de Commissie een beslissing heeft genomen.⁵

Verordening (EG) nr. 659/1999

4. Verordening nr. 659/1999⁶ codificeert en verduidelijkt de voor staatssteun geldende procedureregels. Artikel 1, sub a, van deze verordening omschrijft „steun” als „elke maatregel die aan alle in [artikel 107, lid 1, VWEU – voorheen artikel 92, lid 1, EG] vervatte criteria voldoet”. Artikel 1, sub b, vermeldt een aantal categorieën van „bestaande steun”, waaronder:

„i) onverminderd de artikelen 144 [...] van de Akte van Toetreding van Oostenrijk, Finland en Zweden^[7], alle steun die voor de inwerkingtreding van het Verdrag in de respectieve lidstaat bestond, dat wil zeggen steunmaatregelen en individuele steun die vóór de inwerkingtreding van het Verdrag tot uitvoering zijn gebracht en die na de inwerkingtreding nog steeds van toepassing zijn;

[...]

v) steun die als bestaande steun wordt beschouwd, omdat kan worden vastgesteld dat hij op het moment van inwerkingtreding geen steun vormde, maar vervolgens steun is geworden vanwege de ontwikkeling van de gemeenschappelijke markt, zonder dat de betrokken lidstaat er wijzigingen in heeft aangebracht; maatregelen die vanwege de liberalisering van een activiteit door het gemeenschapsrecht steun zijn geworden, worden na de voor de liberalisering voorgeschreven datum niet als bestaande steun beschouwd;

[...]”

5. „Nieuwe steun” wordt in artikel 1, sub c, omschreven als „alle steun, dat wil zeggen steunregelingen en individuele steun die geen bestaande steun is, met inbegrip van wijzigingen in bestaande steun”.

6. De procedure voor nieuwe steun is beschreven in de artikelen 2 en 3 van verordening nr. 659/1999. Volgens artikel 2 moeten de lidstaten elk voornemen om nieuwe steun te verlenen bij de Commissie aanmelden. Artikel 3 bepaalt dat een dergelijke steunmaatregel niet ten uitvoer mag worden gelegd voordat de Commissie een besluit tot goedkeuring van die steun heeft vastgesteld (of wordt geacht te hebben vastgesteld) („standstillverplichting”). Een dergelijk (krachtens artikel 7 van verordening nr. 659/1999 vastgesteld) besluit wordt voorafgegaan door een verzoek om informatie (artikel 5) en een formele onderzoeksprocedure (artikel 6).

5 — Zie Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (aangehaald in voetnoot 2, punt 24). Zie ook punt 6 van de onderhavige conclusie.

6 — Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad van 22 maart 1999 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag (PB L 83, blz. 1), in de versie die gold voordat zij werd gewijzigd om rekening te houden met de toetredingen van 2004; zie in het bijzonder punt 2 van de considerans.

7 — Zie punten 8 en 9 van de onderhavige conclusie.

7. De procedure voor bestaande steun is beschreven in de artikelen 17 tot en met 19 van verordening nr. 659/1999. Zij verschilt op belangrijke punten van de procedure voor nieuwe steun. Voorafgaande aanmelding is niet vereist en er is geen standstillverplichting. Het initiatief voor het toezicht op dergelijke steun ligt daarentegen volledig bij de Commissie, die in samenwerking met de lidstaten de bestaande steunmaatregelen aan een voortdurend toezicht onderwerpt.⁸ Stelt de Commissie zich op het standpunt dat een bestaande steunregeling niet of niet langer met de interne markt verenigbaar is, dan dient zij de betrokken lidstaat daarvan in kennis te stellen en deze de gelegenheid te geven daarop te reageren.⁹ Indien de Commissie, gelet op de door die lidstaat verstrekte informatie, tot de gevolgtrekking komt dat een bestaande steunregeling met de interne markt onverenigbaar is, dient zij een aanbeveling te geven waarin dienstige maatregelen worden voorgesteld. Dergelijke maatregelen kunnen onder meer de intrekking van de betrokken steunmaatregel inhouden.¹⁰ Enkel indien de lidstaat de voorgestelde maatregelen niet aanvaardt, dient de Commissie de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU in te leiden door de gedetailleerde procedure, beschreven in de artikelen 6 en 7 van verordening nr. 659/1999, mutatis mutandis toe te passen.¹¹

Toetredingsakte van 1994

8. Finland is op 1 januari 1995 tot de Europese Unie toegetreden.¹² Steunregelingen die vóór de toetreding van Finland tot uitvoering zijn gebracht en sindsdien nog steeds worden toegepast, vormen bijgevolg bestaande steun.¹³

9. Artikel 144 van de Toetredingsakte behoort tot titel VI, die betrekking heeft op landbouwproducten. Met betrekking tot deze producten bepaalt dat artikel dat alleen maatregelen die vóór 30 april 1995 bij de Commissie zijn aangemeld als bestaande steun in de zin van het Verdrag zullen worden beschouwd.¹⁴ Dit artikel is irrelevant voor andere dan landbouwsteunregelingen.

Nationaal recht

10. Volgens § 117 van de Tuloverolaki (inkomstenbelastingwet, hierna: „TVL”) kunnen de in een bepaald belastingtijdvak geleden verliezen naar latere belastingjaren worden overgedragen. § 119, eerste alinea, TVL bepaalt meer in het bijzonder dat de tijdens een belastingjaar geleden verliezen uit bedrijfsuitoefening gedurende de daaropvolgende tien jaar kunnen worden overgedragen en in mindering worden gebracht op inkomsten uit bedrijfsuitoefening indien er winst wordt gemaakt.

11. Volgens § 122, eerste alinea, TVL kunnen de door een vennootschap geleden verliezen niet in mindering worden gebracht indien in het jaar waarin deze verliezen zijn geleden of daarna meer dan de helft van het kapitaal van de vennootschap van eigenaar is veranderd.¹⁵

12. § 122, derde alinea, TVL bevat een uitzondering op de regel van § 122, eerste alinea. Op verzoek kan het bevoegde belastingkantoor in bijzondere omstandigheden, indien dit noodzakelijk is voor een onderneming om haar activiteiten voort te zetten, ondanks de eigendomsoverdracht toestaan dat overgedragen verliezen in mindering worden gebracht.

8 — Artikel 17, lid 1, van verordening nr. 659/1999, gelezen in samenhang met artikel 107, lid 1, VWEU.

9 — Artikel 17, lid 2, van verordening nr. 659/1999.

10 — Artikel 18 van verordening nr. 659/1999.

11 — Artikel 19, lid 2, van verordening nr. 659/1999, gelezen in samenhang met artikel 4, lid 4, van diezelfde verordening.

12 — Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor het Koninkrijk Noorwegen, de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (PB 1994, C 241, blz. 21). Ten gevolge van een referendum in 1994 is Noorwegen uiteindelijk niet toegetreden.

13 — Zie de Toetredingsakte, gelezen in samenhang met artikel 1, sub b-i, van verordening nr. 659/1999.

14 — Zie punt 30 van de onderhavige conclusie en voetnoot 24.

15 — Deze wet is kennelijk reeds sedert 1979 van kracht. Zij is gewijzigd, maar de kern van de bepalingen is nog steeds dezelfde.

13. Om de toepassing van § 122, derde alinea, TVL toe te lichten, hebben de Finse autoriteiten een adviesbrief¹⁶ en een circulaire¹⁷ opgesteld. Volgens de adviesbrief dient § 122 ter voorkoming van belastingontwijking waarbij verlieslatende ondernemingen enkel worden opgekocht om hun verliezen in mindering te brengen op de belastbare winsten van de koper.

14. De adviesbrief en de circulaire zetten uiteen dat een aantal omstandigheden, zoals de overdracht van een onderneming binnen een familie in verband met generatieopvolging of de verkoop van een onderneming aan haar werknemers, „bijzondere omstandigheden” kunnen vormen op grond waarvan, bij wijze van uitzondering op de regel van § 122, eerste alinea, TVL, toestemming kan worden verleend om overgedragen verliezen in mindering te brengen.¹⁸

Feiten, procesverloop en prejudiciële vragen

15. P Oy is opgericht in 1998. De onderneming ontwikkelt en onderhoudt een systeem om parkeergelden per mobiele telefoon te betalen. Haar zakenactiviteiten zijn gebaseerd op door haar ontwikkelde producten waarvoor zij een octrooi heeft. Eind 2004 waren de bedrijfsverliezen opgelopen tot meer dan 4 miljoen EUR. Kennelijk worden in deze sector de initiële verliezen die met het opstarten van de onderneming gepaard gingen niet als ongewoon beschouwd, aangezien zij het gevolg waren van de initiële investering die P Oy had gedaan om de voor haar bedrijfsactiviteiten noodzakelijke producten en technologie te ontwikkelen. In de loop van 2004 veranderde P Oy van eigenaar. Na de eigendomsoverdracht zette de onderneming haar activiteiten voort. Haar commerciële activiteiten namen toe en tussen 2005 en 2007 groeide haar omzet van 498 339 EUR tot 866 810 EUR.

16. Op 3 september 2008 vroeg P Oy de Finse belastingautoriteiten toestemming om de in eerdere belastingtijdvakken geleden verliezen over te dragen en in mindering te brengen. Bij besluit van 24 oktober 2008 hebben de belastingautoriteiten dat verzoek afgewezen.

17. P Oy is tegen dit besluit opgekomen bij de Helsingin hallinto-oikeus (bestuursrechter Helsinki), die de vordering heeft afgewezen. Daarop heeft P Oy hoger beroep ingesteld bij de Korkein hallinto-oikeus, de verwijzende rechter, die het Hof van Justitie de volgende vragen heeft voorgelegd:

- „1) Dient de voorwaarde van selectiviteit van artikel 107, lid 1, VWEU in een goedkeuringsprocedure als die van § 122, derde alinea, van de [TVL] aldus te worden uitgelegd dat zij in de weg staat aan de verlening van het recht op aftrek bij een aandeelhouderswisseling indien de procedure van artikel 108, lid 3, laatste volzin, VWEU niet in acht is genomen?
- 2) Dient bij de uitlegging van de voorwaarde van selectiviteit, met name wat de vaststelling van de referentiegroep betreft, belang te worden gehecht aan de in de §§ 117 en 119 van de [TVL] tot uitdrukking gebrachte hoofdregel, volgens welke een vennootschap de vastgestelde verliezen in mindering kan brengen, of dient bij de uitlegging van de voorwaarde van selectiviteit belang te worden gehecht aan de bepalingen betreffende wisselingen in het aandeelhouderschap?
- 3) Kan, gesteld dat in beginsel is voldaan aan de voorwaarde van selectiviteit van artikel 107 VWEU, een regeling als die van § 122, derde alinea, van de [TVL] gerechtvaardigd zijn omdat het gaat om een voorziening die inherent is aan het belastingstelsel, die bijvoorbeeld noodzakelijk is om belastingontwijking te verhinderen?

16 — Brief belastingdirectie nr. 634/348/96 van 14 februari 1996 (hierna: „adviesbrief”).

17 — Circulaire belastingdirectie nr. 2/1999 van 17 februari 1999 (hierna: „circulaire”).

18 — In deze conclusie verwijs ik naar § 122, derde alinea, TVL, de adviesbrief en de circulaire als „betrokken maatregelen”. Zowel P Oy als de Finse regering heeft ook verwezen naar een beslissing van de nationale rechterlijke instanties in zaak KHO 2010:21. In die zaak heeft de Korkein hallinto-oikeus geoordeeld dat een voortzetting van de ondernemingsactiviteiten na een eigendomsoverdracht als „bijzondere omstandigheden” voor de betrokken maatregelen golden.

- 4) Welk belang moet, bij de beoordeling of er een rechtvaardigingsgrond aanwezig is en of er sprake is van een voorziening die inherent is aan het belastingstelsel, worden toegekend aan de omvang van de discretionaire bevoegdheid van de autoriteiten? Moet aan de voorziening die inherent is aan het belastingstelsel, de eis worden gesteld dat de rechtstoepasser daarbij over geen enkele discretionaire bevoegdheid beschikt en dat de voorwaarden voor toepassing van de afwijking nauwkeurig zijn vastgelegd in de wetgeving?”

18. P Oy, Finland, Duitsland en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend en hebben alle ter terechtzitting van 22 november 2012 mondelinge opmerkingen gemaakt.

Beoordeling

Voorafgaande opmerkingen

19. Dit is een merkwaardige zaak. Rechtszaken betreffende staatssteun ontstaan normaal gezien doordat de ontvanger van een voordeel niet wenst dat dit wordt verboden of doordat twee ondernemingen concurrenten zijn en slechts één van hen het litigieuze voordeel heeft ontvangen. In de onderhavige zaak zal de kwalificatie van de betrokken maatregelen als verboden staatssteun P Oy geen voordeel opleveren. Veeleer zal de onderneming juist het gewenste belastingvoordeel worden ontzegd. Zij zal geen toestemming krijgen om de in 2004 geleden verliezen over te dragen en in mindering te brengen op winsten die in daaropvolgende jaren worden gerealiseerd.

20. Waarom is het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing dan aan het Hof voorgelegd?

21. Voor zover ik kan opmaken uit het verzoek om een prejudiciële beslissing is de nationale rechter uitgegaan van de veronderstelling dat (i) de betrokken maatregelen „steun” vormen; (ii) aangezien niet alle ondernemingen hun verliezen kunnen overdragen en in mindering kunnen brengen op toekomstige winsten, het toegepaste systeem mogelijk „selectief” en dus onrechtmatig is (aangezien het „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties [begunstigt]”); (iii) de betrokken maatregelen niet bij de Commissie zijn aangemeld en (iv) Finland niet de standstillverplichting heeft nageleefd aangezien de betrokken maatregelen gelden zonder dat de Commissie vooraf toestemming heeft verleend. De nationale rechter stelt vervolgens een aantal gedetailleerde vragen om, *tegen deze achtergrond*, duidelijkheid te verkrijgen over:

- de vraag of de goedkeuringsprocedure van § 122, derde alinea, TVL rechtmatig is, ook al is de standstillverplichting niet nageleefd (eerste vraag);
- de vraag hoe de referentiegroep, aan de hand waarvan wordt bepaald of de door de betrokken maatregelen ingevoerde regeling selectief en dus onrechtmatig is, moet worden vastgesteld (tweede vraag);
- de vraag of de regeling, indien zij selectief is, niettemin gerechtvaardigd is omdat zij inherent is aan het belastingstelsel zelf en noodzakelijk is om belastingontwijking te vermijden (derde vraag); maar in dat geval
- de vraag of de discretionaire bevoegdheid van de belastingautoriteiten de in de derde vraag bedoelde rechtvaardiging beïnvloedt (vierde vraag).

22. Zoals blijkt uit de wettelijke bepalingen waarnaar ik bij het begin van de onderhavige conclusie heb verwezen, bestaan er wezenlijke verschillen tussen de regelingen voor bestaande steun en die voor nieuwe steun.¹⁹ Alvorens te onderzoeken of § 122, derde alinea, TVL, gelezen in samenhang met de adviesbrief en de circulaire, een regeling invoert die bepaalde ondernemingen onrechtmatig en selectief begunstigt („selectiviteitskwestie”), dient eerst de vraag te worden beantwoord of in de onderhavige zaak sprake is van (veronderstelde) bestaande steun of (veronderstelde) nieuwe steun.

23. Deze voorafgaande vraag leidt tot de kern van de zaak waarover de nationale rechter en het Hof dienen te oordelen. De bevoegdheden en verantwoordelijkheden van de Commissie, de lidstaten en de nationale rechters verschillen naargelang de onderzochte maatregelen (veronderstelde) bestaande steun of (veronderstelde) nieuwe steun vormen.²⁰

24. Wat bestaande steun betreft, is het vaste rechtspraak dat de Commissie krachtens artikel 108, lid 1, VWEU (onder toezicht van het Hof) dient vast te stellen of deze steun al dan niet met de interne markt verenigbaar is, nadat zij onder haar verantwoordelijkheid daartoe de geëigende procedure heeft toegepast.²¹ Tenzij en totdat de Commissie aldus heeft gehandeld, bestaat er geen vermoeden dat nationale maatregelen volgens de staatssteunregels van de EU onrechtmatig zijn of dat een nationale rechter moet optreden om ze buiten toepassing te laten.

25. Voor nieuwe steun geldt een andere procedure. Volgens artikel 108, lid 3, VWEU moet de Commissie van elk voornemen tot invoering of wijziging van steunmaatregelen tijdig op de hoogte worden gebracht zodat zij haar opmerkingen kan maken. Zij onderwerpt de voorgenomen nieuwe steunmaatregelen dan aan een eerste onderzoek. Indien de Commissie op basis van dat onderzoek oordeelt dat de voorgenomen steunmaatregelen volgens artikel 107, lid 1, VWEU niet met de interne markt verenigbaar zijn, dient zij de in artikel 108, lid 2, VWEU bedoelde contentieuze procedure in te leiden. De betrokkenheid van de nationale rechter volgt uit de rechtstreekse werking van de laatste volzin van artikel 108, lid 3, VWEU, op grond waarvan de betrokken lidstaat bij een voornemen tot toekenning of wijziging van steun de voorgenomen maatregelen niet tot uitvoering mag brengen voordat de procedure tot een eindbeslissing van de Commissie heeft geleid. De standstillverplichting geldt voor nieuwe, maar niet voor bestaande steun.

26. Zowel het Verdrag als de gedetailleerde regeling van verordening nr. 659/1999 voorziet in een nauwkeurig, gedetailleerd en uitgebreid onderzoek door de Commissie van iedere bestaande of voorgenomen regeling die als staatssteun zou kunnen worden beschouwd. Het principeverbod op staatssteun van artikel 107, lid 1, VWEU is absoluut noch onvoorwaardelijk, zoals onmiddellijk blijkt uit artikel 107, leden 2 en 3, VWEU. Aldus verleent artikel 108, lid 3, VWEU de Commissie een ruime discretionaire bevoegdheid om in afwijking van het algemene verbod van artikel 107, lid 1, VWEU bepaalde steun verenigbaar met de interne markt te verklaren. De betrokken lidstaat beschikt evenzeer over talrijke mogelijkheden om zijn maatregelen uit te leggen en te verdedigen. Enkel indien niet-aangemelde nieuwe steun zonder meer is toegepast (dat wil zeggen indien de lidstaat de standstillverplichting voor nieuwe steun niet heeft nageleefd), moet de nationale rechter optreden om de bestaande nationale regels buiten toepassing te laten.

19 — Zie bijvoorbeeld arresten van 30 juni 1992, Spanje/Commissie (C-312/90, Jurispr. blz. I-4117, punt 14), en 9 augustus 1994, Namur-Les assurances du crédit (C-44/93, Jurispr. blz. I-3829, punt 10), en arrest Piaggio (aangehaald in voetnoot 2, punten 48 en 49). Zie ook punten 3-7 van de onderhavige conclusie.

20 — Het door het Verdrag ingevoerde toezichtstelsel voor staatssteun en de respectieve taken van de Commissie en de nationale rechters bij de uitvoering ervan zijn gedetailleerd uitgelegd in arrest Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (aangehaald in voetnoot 2, punten 21-32). Zie ook betreffende nieuwe steun, arrest van 21 november 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires en Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, Jurispr. blz. I-5505, punten 8-14).

21 — Arrest Namur-Les assurances du crédit (aangehaald in voetnoot 19, punt 15).

Vormen de litigieuze maatregelen bestaande of nieuwe steun?

27. De nationale rechter heeft zelf niet uitdrukkelijk aangegeven of hij de betrokken maatregelen als (veronderstelde) bestaande steun of als (veronderstelde) nieuwe steun beschouwt. Hij zet uiteen dat deze maatregelen reeds van toepassing waren voordat Finland tot de EU toetrad, maar dat zij toen niet als bestaande steun zijn aangemeld. De nationale rechter verklaart niet te weten of de Finse autoriteiten deze maatregelen naderhand hebben aangemeld.

28. In zijn schriftelijke opmerkingen en vervolgens ter terechtzitting heeft Finland uiteengezet dat het bij zijn toetreding de betrokken maatregelen niet als steun heeft aangemeld omdat het toen van mening was (en thans nog steeds van mening is) dat zij geen staatssteun vormden.²²

29. Voor de vraag of een steunmaatregel als nieuwe steun of als gewijzigde bestaande steun moet worden beschouwd, moet worden uitgegaan van de bepalingen waarbij in die maatregel is voorzien.²³ Ter terechtzitting bleek duidelijk uit de opmerkingen in antwoord op door het Hof krachtens artikel 54 bis van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie gestelde vragen, dat vaststaat dat § 122, derde alinea, TVL van kracht was voordat Finland tot de (toenmalige) Europese Gemeenschappen toetrad en aan het EG-Verdrag werd gebonden. Bijgevolg waren de partijen die opmerkingen hebben ingediend het erover eens dat de steun als (veronderstelde) bestaande steun moet worden beschouwd.

30. Ik kan deze zienswijze enkel delen. Aangezien § 122, derde alinea, TVL dateert van vóór de toetreding van Finland, kunnen de betrokken maatregelen (*indien* zij al steun vormen) enkel als bestaande steun worden gekwalificeerd. Dat is duidelijk de betekenis van artikel 1, sub b-i, van verordening nr. 659/1999.²⁴

31. Zelfs voor nationale maatregelen die op het ogenblik van hun vaststelling geen steun vormen, maar vervolgens (wegens de ontwikkeling van de gemeenschappelijke markt) steun worden, bepaalt artikel 1, sub b-v, van verordening nr. 659/1999 dat deze maatregelen nog steeds als bestaande steun worden beschouwd.²⁵ Indien de betrokken maatregelen dus niet zijn aangemeld omdat zij op het ogenblik dat Finland toetrad niet als staatssteun werden beschouwd, leidt een wijziging (bijvoorbeeld de evolutie van de rechtspraak van het Hof op dit gebied) die mogelijk tot gevolg heeft dat deze maatregelen thans staatssteun vormen of kunnen vormen, niet tot een wijziging van hun juridische kwalificatie als (veronderstelde) *bestaande* steun.

32. Ik concludeer dat de betrokken maatregelen als (veronderstelde) bestaande steun moeten worden gekwalificeerd. Bijgevolg gelden voor deze maatregelen de toezichtregeling en de procedures voor *bestaande* steun.

Gevolgen van de kwalificatie als bestaande steun

33. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of – gelet op de omstandigheid dat de standstillverplichting van artikel 108, lid 3, VWEU niet is nageleefd – het verbod op selectiviteit van artikel 107, lid 1, VWEU in de weg staat aan de betrokken maatregelen.

22 — Zie punten 8 en 9 van de onderhavige conclusie en voetnoot 13.

23 — Arrest *Namur-Les assurances du crédit* (aangehaald in voetnoot 19, punten 13 en 28), en arrest van 15 maart 1994, *Banco Exterior de España* (C-387/92, Jurispr. blz. I-877, punt 19).

24 — Artikel 1, sub b-i, verwijst naar de artikelen 144 en 172 van de Akte van Toetreding van Oostenrijk, Finland en Zweden. Samengevat: er bestond krachtens artikel 144 een specifieke verplichting om steun betreffende landbouwproducten aan te melden. Aangezien P Oy dergelijke producten niet produceert, zijn deze bepalingen voor het beslechten van de onderhavige zaak irrelevant.

25 — Arrest van 2 december 2009, *Commissie/Ierland e.a.* (C-89/08 P, Jurispr. blz. I-11245, punten 70 en 71).

34. Zoals ik reeds heb uiteengezet²⁶, geldt de standstillverplichting voor nieuwe steun, maar niet voor bestaande steun. Indien en voor zover de betrokken maatregelen *inderdaad* staatssteun vormen – waarover ik mij niet wens uit te spreken – vormen zij bestaande steun.

35. Derhalve dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat voor zover de betrokken maatregelen staatssteun vormen, zij als veronderstelde bestaande steun in de zin van artikel 108, lid 1, VWEU moeten worden gekwalificeerd. Als zodanig kunnen zij, zolang de Commissie nog geen besluit heeft vastgesteld overeenkomstig artikel 13 van verordening nr. 659/1999, door de nationale rechter worden uitgelegd en toegepast.

36. Welke benadering dient het Hof te volgen bij de beantwoording van de tweede, de derde en de vierde vraag (die alledrie de juiste uitlegging van het verbod op selectiviteit betreffen)?

37. In hun schriftelijke opmerkingen hebben alle betrokkenen het grootste deel van hun opmerkingen aan de selectiviteitskwestie gewijd.

38. Volgens de Commissie zijn de litigieuze maatregelen selectief. De Finse en Duitse regering zijn het daar niet mee eens en betogen dat er geen sprake is van staatssteun. P Oy betoogt dat de nationale rechter de betrokken maatregelen aldus moet uitleggen dat wordt verzekerd dat zij niet selectief worden toegepast. Zij voert aan dat er zich bij een dergelijke benadering geen problemen inzake onrechtmatige steun voordoen (en zij zou dan de geleden verliezen kunnen overdragen en in mindering kunnen brengen).

39. Indien hier (quod non) sprake zou zijn van *niet-aangemelde nieuwe steun*, zou de nationale rechter inderdaad de rechtstreeks werkende standstillverplichting van artikel 108, lid 3, VWEU moeten afdwingen.²⁷ Enkel de Commissie kan beoordelen of steun onverenigbaar is met de interne markt, maar de nationale rechter kan niettemin het begrip steun van artikel 107, lid 1, VWEU toepassen om te bepalen of de litigieuze nationale maatregelen aan de standstillverplichting hadden moeten voldoen. In die context is het mogelijk dat nationale rechterlijke instanties dienen te bepalen of een bepaalde nationale maatregel selectief is²⁸ en zij kunnen het Hof vragen voorleggen betreffende de juiste uitlegging van het begrip staatssteun.²⁹

40. De procedureregels en de toezichtregeling voor niet-aangemelde nieuwe steun kunnen echter niet gelden voor bestaande steun. Meer in het bijzonder hebben nationale rechterlijke instanties dan een andere rol, aangezien bestaande steun volgens artikel 108, lid 1, VWEU onder de uitsluitende bevoegdheid van de Commissie valt. Voor zover de thans aan de orde zijnde maatregelen (veronderstelde) *bestaande* steun vormen, verleent artikel 108, lid 3, VWEU de nationale rechter bijgevolg niet de bevoegdheid om op de selectiviteitskwestie in te gaan of om zich tot het Hof te wenden voor de uitlegging van de verdragsbepalingen betreffende selectieve steun.

41. Finland, Duitsland en de Commissie zijn het erover eens dat hieruit volgt dat het Hof de door de nationale rechter voorgelegde tweede, derde en vierde vraag niet hoeft te beantwoorden.

42. Ik deel deze zienswijze en wel om de volgende redenen.

26 — Zie punten 6 en 25 van de onderhavige conclusie.

27 — Arrest Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (aangehaald in voetnoot 2, punten 26 en 27).

28 — Zie arrest van 18 juli 2007, Lucchini (C-119/05, Jurispr. blz. I-6199, punten 50-52).

29 — Zie arrest van 10 juni 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo (C-140/09, Jurispr. blz. I-5243, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43. In de eerste plaats heeft het Hof binnen de context van de prejudiciële procedure tot taak (naast vanzelfsprekend het verzekeren van een eenvormige uitlegging en toepassing van het Unierecht)³⁰ bij te dragen tot de rechtsbedeling in de lidstaten. Het heeft niet tot taak rechtsgeleerde adviezen over algemene of hypothetische vragen te verstrekken.³¹

44. Uit de kwalificatie van de betrokken maatregelen als veronderstelde bestaande steun volgt dat dergelijke steun tot uitvoering mag worden gebracht zolang de Commissie deze niet onverenigbaar met de interne markt heeft verklaard.³² Bijgevolg kan de nationale rechter de nationale maatregelen uitleggen en toepassen en kan hij beslissen of P Oy moet worden toegestaan het belastingvoordeel te genieten. Ieder standpunt van dit Hof betreffende de selectiviteitskwestie zou in de nationale procedure niet bindend zijn en van hypothetische aard zijn.

45. In de tweede plaats kan de onderhavige zaak worden onderscheiden van zaken betreffende veronderstelde nieuwe steun, zoals zaak *Paint Graphos e.a.*³³ In deze zaken was de uitspraak van het Hof rechtstreeks bepalend voor de beslechting van het nationale geding: de litigieuze maatregelen konden niet tot uitvoering worden gebracht indien zij als steun werden gekwalificeerd en dienovereenkomstig aan de rechtstreeks werkende standstillbepalingen waren onderworpen.³⁴ Die situatie valt echter niet te vergelijken met de situatie van bestaande steun die in de onderhavige zaak aan de orde is.

46. In de derde plaats heeft de verwijzende rechter verwezen naar een besluit van de Commissie³⁵ betreffende bepaalde Duitse belastingmaatregelen die als onverenigbaar met de staatssteunregels werden beschouwd.³⁶ Anders dan in de onderhavige zaak, betreft deze zaak niet-aangemelde nieuwe steun (de betrokken wetgeving was in juli 2009 met terugwerkende kracht tot 1 januari 2008 vastgesteld).

47. In de vierde plaats betreft de vraag of P Oy de betrokken verliezen kan overdragen en in mindering kan brengen de uitlegging en toepassing van het nationale recht en niet van het Unierecht, aangezien de in artikel 108, lid 3, VWEU bedoelde standstillperiode voor het onderhavige geding irrelevant is. Zowel P Oy als de Finse regering verwijst naar een nationale rechterlijke beslissing waarin de term „bijzondere omstandigheden” van § 122, derde alinea, TVL is onderzocht.³⁷ Zij zetten uiteen dat indien die beslissing op de onderhavige zaak zou worden toegepast, P Oy mogelijk het belastingvoordeel zou worden toegekend. Dat is volledig een vraag van nationaal recht en het staat aan de nationale rechter die te beantwoorden.

48. Ten slotte merk ik op dat het Hof over betrekkelijk weinig gedetailleerde informatie beschikt betreffende de betrokken maatregelen, de aan de belastingautoriteiten toegekende discretionaire bevoegdheid bij het toekennen of weigeren van de in § 122, derde alinea, TVL bedoelde goedkeuring of, inderdaad, de politieke overwegingen die hebben meegespeeld. Dit staat in schril contrast met het zeer gedetailleerde onderzoek dat de Commissie zou voeren indien het zou optreden op grond van artikel 108, lid 2, VWEU en de artikelen 17 tot en met 19 van verordening nr. 659/1999, indien

30 — Zie arrest van 10 januari 2006, *IATA en ELFAA* (C-344/04, Jurispr. blz. I-403, punt 27) voor de bevoegdheid van het Hof krachtens artikel 267 VWEU om het Unierecht uniform uit te leggen, en arrest van 12 juni 2008, *Gourmet Classic* (C-458/06, Jurispr. blz. I-4207, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 — Arrest van 12 juni 2003, *Schmidberger* (C-112/00, Jurispr. blz. I-5659, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 — Arrest *Banco Exterior de España* (aangehaald in voetnoot 23, punt 20).

33 — Voor enkele van vele voorbeelden, zie de arresten *Paint Graphos e.a.* (beide aangehaald in voetnoot 2).

34 — Zie bijvoorbeeld arrest *Piaggio* (aangehaald in voetnoot 2, punten 48 en 49).

35 — Besluit van de Commissie van 26 januari 2011 betreffende de steunmaatregel van Duitsland C 7/10 (ex CP 250/09 en NN 5/10) „KStG, Sanierungsklausel” (PB L 235, blz. 26). Dit besluit wordt momenteel in een aantal zaken bestreden voor het Gerecht: zie zaak T-205/11.

36 — Zoals de betrokken nationale maatregelen in de onderhavige zaak, voorziet de Duitse wetgeving in de mogelijkheid om verliezen over te dragen en in mindering te brengen op belastbare winsten. Noodlijdende ondernemingen kunnen van die mogelijkheid gebruikmaken, ook al verandert de betrokken onderneming van eigenaar.

37 — Zie punt 14 van de onderhavige conclusie en voetnoot 18.

noodzakelijk door de artikelen 6, 7 en 9 daarvan mutatis mutandis toe te passen. Een dergelijke procedure, indien ingeleid, eerbiedigt volledig het recht van een lidstaat om zijn regelingen uit te leggen en te verdedigen. In dergelijke omstandigheden lijkt het mij niet gepast dat het Hof in de onderhavige zaak de selectiviteitskwestie analyseert.

49. Om die redenen ben ik van oordeel dat het Hof de door de nationale rechter voorgelegde tweede, derde en vierde vraag niet dient te beantwoorden.

Conclusie

50. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de Korkein hallinto-oikeus te antwoorden als volgt:

„Voor zover de betrokken maatregelen staatssteun vormen, moeten zij voor de toepassing van artikel 108, lid 1, VWEU als veronderstelde bestaande steun worden gekwalificeerd. Als zodanig kunnen zij door de nationale rechter worden uitgelegd en toegepast zolang de Commissie geen besluit heeft vastgesteld en de procedure van artikel 108, lid 2, VWEU niet heeft ingeleid.”