

Asia C-797/19

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

24.10.2019

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Bundesfinanzhof (Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön tekemispäivä:

13.3.2019

Kantaja ja Revision-menettelyn valittaja:

B-GmbH

Vastaaja ja Revision-menettelyn vastapuoli:

Finanzamt D

Pääasian kohde

Rajavastuuoyhtiön, jonka ainoa osakas on kunta, peitelty voitonjako – Periaatteen, jonka mukaan peitelty voitonjako on lisättävä yhtiön tuloihin taseen ulkopuolella, soveltamatta jättäminen – Kysymys siitä, onko kyse valtiontuesta

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymys

Onko Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että kyse on tämän määräyksen soveltamisalaan kuuluvasta valtiontuesta, jos jäsenvaltion lainsäädännön mukaan pääomayhtiölle liiketoiminnasta, jonka harjoittamisesta ei saada toiminnan kulut kattavaa vastiketta, (jatkuvasti) aiheutuvia tappioita on tosin lähtökohtaisesti pidettävä peiteltynä voitonjakona eivätkä ne vastaavasti saa pienentää pääomayhtiön tulosta,

mutta sellaisten pääomayhtiöiden tapauksessa, joiden äänienemmistö on suoraan tai välillisesti julkisoikeudellisilla oikeushenkilöillä, jatkuvasti tappiollisesta liiketoiminnasta ei aiheudu näitä oikeudellisia seurauksia, jos kyseiset yhtiöt harjoittavat asianomaista liiketoimintaa liikenne-, ympäristö-, sosiaali-, kulttuuri-, koulutus- tai terveystaloudellisista syistä?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

SEUT 107 ja SEUT 108 artikla

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz, jäljempänä KStG), sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 2009 verolailla (Jahressteuergesetz 2009), 4 §:n 6 momentti, 8 §:n 3 momentin toinen virke, 7 momentin ensimmäisen virkkeen 2 kohta ja toinen virke ja 9 momentti sekä 34 §:n 6 momentti

Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Kantajana ja Revision-menettelyn valittajana oleva rajavastuu-yhtiö (GmbH) vastaa kuntalaisten, kaupan alan toimijoiden, teollisuuden, maatalouden ja julkisten elinten energia- ja vesihuollosta sekä televiestintäpalveluista. Lisäksi se ylläpitää muun muassa uimaloita ja vastaa niiden kunnossapidosta. Kaupunki A omistaa 100 prosenttia kantajan yhtiöosuuksista. Kantaja on siten niin sanottu kunnallinen yhtiö.
- 2 Vuonna 1998 kantaja otti hoitaakseen kaupungin A uimahallin toiminnan. Sen jälkeen, kun se oli siirtänyt uimahallin toiminnan harjoittamisen aluksi kokonaan omistamalleen tytäryhtiölle ja tämä oli lopettanut uimahallin ylläpitämisen vuoden 2002 alussa, kantaja vastasi jälleen itse uimahallin toiminnasta riidanalaisina vuosina (2002 ja 2003). Uimahallin toiminta oli tappiollista riidanalaisina vuosina 2002 ja 2003.
- 3 Kantajaa koskevan verotarkastuksen yhteydessä tarkastaja katsoi, että uimahallin toiminnasta aiheutuneita tappioita on pidettävä peiteltyinä voitonjakona. Vastaaja ja Revision-menettelyn vastapuoli yhtyi tosin lähtökohtaisesti tarkastajan toteamuksiin mutta ei pitänyt edellä mainittuja tappioita peiteltyinä voitonjakona vaan vähennyskeltottomina toimintamenoina ja teki 15.12.2011 vastaavat veropäätökset.
- 4 Päätöksistä tehdyt oikaisuvaatimukset jäivät pääosin tuloksettomiksi. Uimahallin toiminnasta aiheutuneita tappioita, jotka olivat [– –] euroa (2002) ja [– –] euroa (2003), pidettiin oikaisuvaatimuksista 30.4.2013 tehdyssä päätöksessä vähennyskeltottomina toimintamenoina. Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern (jäljempänä FG) hylkäsi kyseisestä päätöksestä nostetun kanteen

perusteettomana 22.6.2016 antamallaan tuomiolla. FG kuitenkin piti riidanalaisina vuosina aiheutuneita tappioita peiteltyinä voitonjakona kantajan osakkaan eli kaupungin A hyväksi.

- 5 Kyseistä tuomiota koskee kantajan tekemä Revision-valitus, jossa se vetoaa aineellisen oikeuden rikkomiseen.

Yhteenvedo ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 6 Yhtiö voi jakaa tulojaan avoimesti yhtiöoikeudellisten säännösten mukaisesti tai peiteltyä. Jälkimmäisestä käytetään nimitystä ”peitelty voitonjako”. Tällainen peitelty voitonjako ei saa pienentää voittoa, ja se on KStG:n 8 §:n 3 momentin toisen virkkeen mukaan lisättävä (uudelleen) yhtiön tuloihin taseen ulkopuolella. Peiteltyä voitonjakoa koskevien säännösten tarkoituksena on estää yhtiösuhteesta johtuva yhtiön tulojen väheneminen, joka ei siten johdu yhtiön harjoittamasta toiminnasta. Tässä yhteydessä KStG:n 8 §:n 3 momentin toisessa virkkeessä säädetään ainoastaan peiteltyyn voitonjaon oikeudellisista seurauksista muttei sen edellytyksistä. Ne ovat kehittyneet Bundesfinanzhofin (jäljempänä BFH) oikeuskäytännössä.
- 7 BFH:n oikeuskäytännön mukaan KStG:n 8 §:n 3 momentin toisessa virkkeessä tarkoitetulla peiteltyllä voitonjakoilla tarkoitetaan pääomayhtiön tapauksessa yhtiösuhteesta johtuvaa varallisuuden vähenemistä. Suurimmassa osassa ratkaistuista tapauksista oikeuskäytännössä on katsottu sen johtuvan yhtiösuhteesta, jos pääomayhtiö antaa osakkaalleen taloudellista etua, jota sen huolellinen ja tunnollinen johtaja ei olisi antanut sellaiselle taholle, joka ei ole yhtiön osakas.
- 8 BFH on muun muassa katsonut, että peitelty voitonjako voi olla kyseessä myös silloin, kun pääomayhtiö suorittaa ilman asianmukaista vastiketta liiketoimia, jotka ovat sen osakkaiden yksityisen edun mukaisia ja joista aiheutuu yhtiölle itselleen tappiota.
- 9 Tapauksen ymmärtämisen helpottamiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien esittää myös toteamuksia kuntien liiketoiminnan muodoista ja niiden mahdollisuuksista yhdistää voitollisia ja tappiollisia toimintoja. Kuntien liiketoiminta tapahtuu yleensä kahdessa organisaatiomuodossa. Yhtäältä julkisoikeudellinen oikeushenkilö voi harjoittaa taloudellista toimintaa yksittäisten niin sanottujen liiketoimintayksikköjen (Betrieb gewerblicher Art) välityksellä. Tällöin verosubjektina pidetään tosin julkisoikeudellista oikeushenkilöä, mutta tulos määritetään verotusta varten lähtökohtaisesti erikseen sen yksittäisten liiketoimintayksikköjen osalta. Toisaalta julkisoikeudelliset oikeushenkilöt voivat harjoittaa taloudellista toimintaa pääomayhtiön oikeudellisessa muodossa. Näitä pääomayhtiöitä nimitetään kunnallisiksi eli ”omiksi yhtiöiksi” (Eigengesellschaft).
- 10 Siitä, missä määrin yhtäältä liiketoimintayksikköjen tapauksessa ja toisaalta kunnallisten yhtiöiden tapauksessa useita yksittäisiä yksiköjä – erityisesti

voitollisia ja tappiollisia yksikköjä – on mahdollista yhdistää määritettäessä tulosta verotusta varten, ei säädetty ennen vuoden 2009 verolain voimaantuloa, mutta siitä annettiin useita tuomioistuinratkaisuja.

- 11 Kun tarkastellaan voiton laskentaa ja verotusta, se tapahtuu liiketoimintayksikköjen tapauksessa lähtökohtaisesti erikseen jokaisen yksittäisen yksikön osalta. Liiketoimintayksikön veronalaisesta voitosta ei siten voida vähentää toisen liiketoimintayksikön tappioita verotaakan pienentämiseksi. Oikeuskäytännössä ja verohallinnossa on kuitenkin kehitetty ja sovellettu niin sanottuja yhdistämisperiaatteita, joiden mukaisesti useita samankaltaisia yksikköjä, useita tiettyjä peruspalveluista (sähkön, veden, kaasun tai lämmön jakelusta) vastaavia yksikköjä ja peruspalvelu- ja liikenneyksikköjä voidaan poikkeuksellisesti yhdistää organisatorisesti ja pitää verotuksessa yhtenä liiketoimintayksikkönä, koska niissä harjoitettavat toiminnot kuuluvat saman yläkäsitteen, nimittäin väestöhuollon, alle. Näistä yhdistämisperiaateista on säädetty liiketoimintayksikköjen osalta vuoden 2009 verolailla KStG:n 4 §:n 6 momentissa.
- 12 Ennen vuoden 2009 verolain antamista oikeuskäytännössä ja verohallinnossa arvioitiin eri tavalla kysymystä siitä, minkä periaatteiden mukaisesti julkisoikeudellisen oikeushenkilön useat erilaiset liiketoimialat voidaan yhdistää kunnallisen yhtiön, joka toimii pääomayhtiön muodossa, sisällä.
- 13 Vuoden 2009 verolailla, jolla muutettiin KStG:tä, lainsäätäjä on ensimmäisen kerran antanut säännöksiä jatkuvasti tappiollisten yksikköjen verotuskohtelusta julkisoikeudellisten oikeushenkilöiden vastuulla olevien liiketoimintayksikköjen ja kunnallisten yhtiöiden yhteydessä. Kunnallisten yhtiöiden osalta KStG:n uuden version 8 §:n 7 momentin ensimmäisen virkkeen 2 kohdan sääntelyn mukaisesti peiteltyllä voitonjaolla ei ole sellaisten pääomayhtiöiden tapauksessa, joissa julkisoikeudellisilla oikeushenkilöillä on suoraan tai välillisesti äänienemmistö ja ainoastaan nämä osakkaat todistettavasti vastaavat jatkuvasti tappiollisesta toiminnasta aiheutuvista tappioista, oikeudellisia seurauksia pelkästään siitä syystä, että ne harjoittavat tällaista jatkuvasti tappiollista toimintaa. KStG:n uuden version 8 §:n 7 momentin toisen virkkeen mukaan jatkuvasti tappiollisesta toiminnasta on kyse, kun liikenne-, ympäristö-, sosiaali-, kulttuuri-, koulutus- ja terveystoiminnasta syistä harjoitetaan liiketoimintaa, jonka harjoittamisesta ei saada toiminnan kulut kattavaa vastiketta. KStG:n uuden version 34 §:n 6 momentin neljännessä virkkeessä säädetään, että uutta lainsäädäntöä sovelletaan myös jo vuotta 2009 edeltäviin ajanjaksoihin. Näin ollen tätä lainsäädäntöä voidaan soveltaa myös vuosiin 2002 ja 2003, joista käsiteltävässä asiassa on kyse.
- 14 KStG:n uuden version 8 §:n 9 momentissa otettiin lisäksi käyttöön kunnallisten yhtiöiden osalta monimutkainen sääntely, jolla pyritään varmistamaan, että jatkuvasti tappiollisesta toiminnasta aiheutuvia etuoikeutettuja tappioita ei vähennetä sellaisista toiminnoista saatavista voitoista, joita ei pidetä ”yhdistämiskelpoisina” jatkuvasti tappiollisen liiketoiminnan kanssa. Tällä on tarkoitus viime kädessä luoda kunnallisten yhtiöiden tapauksessa KStG:n uuden

version 4 §:n 6 momentissa liiketoimintayksikköjen osalta säädettyjä yhdistämisperiaatteita vastaava tilanne. Lainsäätäjä ei kuitenkaan ole antanut KStG:n uuden version 8 §:n 9 momentin sääntelylle – toisin kuin KStG:n 8 §:n 7 momentin säännöksille – taannehtivaa vaikutusta, vaan sitä sovelletaan vasta vuodesta 2009 alkaen (KStG:n uuden version 34 §:n 6 momentin yhdeksäs virke).

Tapauksen tarkastelu kansallisen oikeuden perusteella:

- 15 Kantajalle riidanalaisina vuosina aiheutuneissa tappioissa on kyse kokonaisuudessaan peitelystä voitonjako sen ainoalle osakkaalle, kaupungille A, ja tämä voitonjako kasvattaa kantajan tuloja. Tämä johtuu yhtiösuhteen perusteella siitä, että huolellinen ja tunnollinen johtaja edellyttäisi osakkaan kattavan vastaavasti nämä tappiot. Huolellinen ja tunnollinen johtaja ei olisi valmis suorittamaan palveluja, jotka sinänsä kuuluvat ainoalle osakkaalle, ja hyväksymään niistä jatkuvasti syntyviä tappioita.
- 16 Peitellyn voitonjaon oikaisemiselle taseen ulkopuolella on kuitenkin esteenä vuoden 2009 verolailla käyttöön otettu KStG:n uuden version 8 §:n 7 momentin ensimmäisen virkkeen 2 kohtaan, luettuna yhdessä toisen virkkeen kanssa, sisältyvä uusi sääntely, jonka mukaan peiteltyllä voitonjaolla ei ole sellaisten pääomayhtiöiden tapauksessa, joissa julkisoikeudellisilla oikeushenkilöillä on suoraan tai välillisesti äänenemmistö ja ainoastaan nämä osakkaat todistettavasti vastaavat jatkuvasti tappiollisesta toiminnasta aiheutuvista tappioista, oikeudellisia seurauksia pelkästään sen vuoksi, että ne harjoittavat tällaista jatkuvasti tappiollista toimintaa. KStG:n uuden version 8 §:n 7 momentin ensimmäisen virkkeen 2 kohdan, luettuna yhdessä toisen virkkeen kanssa, edellytykset täyttyvät nyt käsiteltävässä asiassa.
- 17 KStG:n uuden version 8 §:n 7 momentin ensimmäisen virkkeen 2 kohtaa, luettuna yhdessä toisen virkkeen kanssa, sovellettaessa uimahallin toiminnasta aiheutuneet tappiot voidaan vähentää kantajan muiden liiketoimialojen (energia- ja vesihuolto jne.) tuloksesta. Kantajalla on näin ollen mahdollisuus kuitata uimahallin toiminnasta aiheutuneet tappiot muiden toimialojensa (energia- ja vesihuolto jne.) tuotoista ja pienentää vastaavasti voittoa ja siten yhteisöverorasitettaan riidanalaisina vuosina.

Tarkastelu unionin oikeuden perusteella:

- 18 On selvítettävä, onko tämä KStG:n uuden version 8 §:n 7 momentin ensimmäisen virkkeen 2 kohdan, luettuna yhdessä toisen virkkeen kanssa, mukainen veroetus SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvaa valtiontukea ja kuuluuko se siten SEUT 108 artiklan 3 kohtaan sisältyvän valtiontukikiellon piiriin, koska se otettiin käyttöön noudattamatta SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrättyä alustavaa tutkintamenettelyä.
- 19 Tämä kysymys on merkityksellinen käsiteltävän asian ratkaisemisen kannalta. Jos KStG:n uuden version 8 §:n 7 momentissa on kyse SEUT 107 artiklan 1 kohdassa

tarkoitettusta valtiontuesta, kyseistä säännöstä ei SEUT 108 artiklan 3 kohdan kolmannen virkkeen mukaan voida soveltaa ennen kuin komissio on antanut päätöksen veroedun soveltuvuudesta sisämarkkinoille. Revision-valituksen käsittelyä olisi lykättävä komission päätökseen saakka. Jos KStG:n uuden version 8 §:n 7 momentin mukainen veroetus ei sitä vastoin ole kiellettyä valtiontukea, FG:n tuomio on kumottava ja kanne hyväksyttävä. Kantajan Revision-valitus olisi siinä tapauksessa perusteltu. Kantaja voisi vaatia veroetuutta.

- 20 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan käsiteltävässä asiassa on kyse valtiontuesta. Se esittää tästä seuraavat toteamukset.
- 21 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisen toimenpiteen luokittelu SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että seuraavat edellytykset täyttyvät (ks. tuomio 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, 19 kohta).
- 22 Ensinnäkin on oltava olemassa valtion toimenpide tai valtion varoilla toteutettu toimenpide, joka muodossa tai toisessa on omiaan suosimaan yrityksiä suoraan tai välillisesti tai jota on pidettävä sellaisena taloudellisena etuna, jota edunsaajayritys ei olisi saanut tavanomaisten markkinoilla sovellettavien ehtojen mukaan (ks. tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, 21 kohta).
- 23 KStG:n uuden version 8 §:n 7 momentin ensimmäisen virkkeen 2 kohdan mukainen veroetus on tällainen etu. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tuen käsitteellä ei tarkoiteta ainoastaan positiivisia suorituksia vaan myös toimenpiteitä, jotka eivät ole subventioita sanan suppeassa merkityksessä mutta jotka eri tavoin alentavat yritysten vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja ovat siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan subventioiden kaltaisia (ks. esim. tuomio 3.3.2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, 36 kohta). Näin on käsiteltävässä asiassa, koska KStG:n uuden version 8 §:n 7 momentissa, luettuna yhdessä 34 §:n 6 momentin neljännen virkkeen kanssa, säädetään taannehtivasti, että kantaja voi oikaista uimahallin toiminnasta aiheutuvat juoksevat toimintamenot taseen ulkopuolella.
- 24 Käsiteltävässä asiassa tällainen etu ei olisi kyseessä silloin, jos valtion toimenpidettä voitaisiin pitää tasausmaksuna siitä, että kantaja hoitaa uimahallin toiminnassa mahdollisesti (myös) julkisen palvelun velvoitteita. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan julkisiin tukiin, jotka myönnetään sellaisille yrityksille, joiden tehtäväksi on nimenomaisesti annettu julkisen palvelun velvoitteiden täyttäminen, ei sovelleta SEUT 107 artiklan 1 kohtaa (ks. tuomio 24.7.2003, Altmark Trans und Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, EU:C:2003:415). Tämä edellyttää tuomiossa Altmark Trans mainittujen edellytysten täyttymistä.
- 25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tarkastelee näiden edellytysten täyttymistä. Sen käsityksen mukaan KStG:n uuden version 8 §:n 7 momentin

toinen virke ei kuitenkaan täytä niitä. Kyseisessä säännöksessä mainitaan ainoastaan yhteisesti joitakin yleispoliittisia syitä etuuden myöntämislle jatkuvasti tappiollisen liiketoiminnan yhteydessä. Siinä ei määritellä selvästi julkisen palvelun velvoitteita, kuten ei myöskään parametreja, joiden avulla hyvitys lasketaan, sen estämiseksi, että tästä aiheutuu taloudellista etua, jolla yritys, jolle etu myönnetään, asetetaan edullisempaan asemaan kilpaileviin yrityksiin nähden.

- 26 Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuim katsoo, ettei myöskään SEUT 106 artiklan 2 kohdan mukainen niin sanottu alakohtainen poikkeus voi sulkea pois edun olemassaoloa. SEUT 106 artiklan 2 kohdan mukaisesti valtion vastikkeena yleishyödyllisen palvelun tarjoamisesta maksama tasaus voi tietyn edellytyksin soveltua sisämarkkinoille. Niin kutsutun Almark-tuomion mukaisen edun, joka ei ole valtiontukea, ja SEUT 106 artiklan 2 kohdan mukaisen tukien sisämarkkinoille soveltuvuuden välisistä eroista huolimatta sallitun tasausmaksun edellytyksiä on arvioitava oikeudellisesti pitkälti samalla tavalla (ks. tuomio 12.2.2008, BUPA ym. v. komissio, T-289/03, EU:T:2008:29).
- 27 Toiseksi SEUT 107 artiklan 1 kohdassa kielletään tuet, jotka ovat omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Erityisesti kun valtion myöntämä tai sen varoista myönnetty tuki vahvistaa yrityksen asemaa jäsenvaltioiden välisessä kaupassa muihin, kilpaileviin yrityksiin verrattuna, tuen on katsottava vaikuttavan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan (ks. tuomio 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze ym., C-222/04, EU:C:2006:8, 141 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ei myöskään ole tarpeen, että tuensaajayritys itse osallistuu jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.
- 28 Nämä edellytykset täytyvät käsiteltävässä asiassa. Se, ettei peiteltyä voitonjakoa voida oikaista taseen ulkopuolella, vahvistaa kunnallisten yhtiöiden taloudellista asemaa. Näin vaikutetaan selvästi muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden mahdollisten kilpailijoiden mahdollisuutta avata Saksassa vastaavanlainen uimahalli kuin se, jonka toiminnasta kantaja vastaa. Tässä yhteydessä on kuitenkin otettava ennen kaikkea huomioon, että sillä, ettei peiteltyä voitonjakoa voida oikaista taseen ulkopuolella, annetaan mahdollisuus vähentää yhtiön tulojen verotusta varten määrittämisen yhteydessä jatkuvat tappiot muilta toimialoilta (esim. energia- ja vesihuollosta) saatavista voitoista. Mahdollisuus vähentää tappiot kuitenkin vahvistaa taloudellisesti näitä toimialoja. On odotettavissa, että tästä syntyy mahdollinen kilpailutilanne yliaalueellisesti näillä aloilla toimivien yksityisten tarjoajien kanssa. Tästä syystä olisi merkityksellöntä, että uimahallin toiminnassa olisi mahdollisesti käsiteltävässä asiassa kyse pelkästään paikallisesta taloudellisesta toiminnasta.
- 29 Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava valikoivaa etua sille, joka on toimenpiteen kohteena. Valikoivuuden edellytyksen arviointi edellyttää sen määrittämistä, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä kyseessä oleva kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän

- kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa ja joita siis kohdellaan eri tavalla, joka voidaan katsoa syrjiväksi (ks. tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 kohta ja tuomio 21.12.2016, komissio v. Aer Lingus, C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990, 51 kohta).
- 30 Kansallisen verotoimenpiteen luokittelu ”valikoivaksi” edellyttää aluksi sitä, että määritetään asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai ”normaali” verojärjestelmä. Tämän jälkeen on osoitettava, että kyseessä oleva verotoimenpide poikkeaa mainitusta yleisestä järjestelmästä siltä osin kuin sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57 kohta).
- 31 Käsiteltävässä asiassa KStG:n uuden version 8 §:n 7 momentin ensimmäisen virkkeen 2 kohta, luettuna yhdessä toisen virkkeen kanssa, poikkeaa julkisoikeudellisen oikeushenkilön omien yhtiöiden osalta KStG:n 8 §:n 3 momentin toisen virkkeen mukaisista peiteltyyn voitonjaon taseen ulkopuolista oikaisua koskevista yleisistä säännöistä, jos tällaiset yhtiöt harjoittavat yleispoliittisten näkökohtien perusteella edelleen toimintaa, vaikka niille aiheutuu tästä toiminnasta jatkuvasti tappioita. KStG:n uuden version 8 §:n 7 momentin ensimmäisen virkkeen 2 kohdan, luettuna yhdessä toisen virkkeen kanssa, uudessa sääntelyssä annetaan julkisoikeudellisen oikeushenkilön omille yhtiöille siten mahdollisuus luopua peiteltyyn voitonjaon oikaisemisesta taseen ulkopuolella. Näille yrityksille annetaan siten viime kädessä mahdollisuus vähentää jatkuvat tappiot yhtiön tulojen määrittämisen yhteydessä sen muilta toimialoilta saamista voitoista. Kun otetaan huomioon KStG:n 8 §:n 3 momentin toiseen virkkeeseen sisältyvän peiteltyä voitonjakoa koskevan yleisen sääntelyn tavoite, jonka mukaan yhtiösuhteesta aiheutuva varallisuuden väheneminen ei saa pienentää veron perustetta, kaikki pääomayhtiöt ovat talouden toimijoina toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Kyse on siten alakohtaisesta valikoivuudesta tiettyjen, yleishyödyllisiä palveluja tarjoavien yritysten hyväksi.
- 32 Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tässä yhteydessä ei ole tarpeen osoittaa, että tuki tosiasiallisesti vääristää kilpailua, vaan on ainoastaan tutkittava, saattaako tämä tuki vääristää kilpailua (ks. tuomio 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze ym., C-222/04, EU:C:2006:8, 140 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 33 Käsiteltävässä asiassa on katsottava, että KStG:n uuden version 8 §:n 7 momentin ensimmäisen virkkeen 2 kohta, luettuna yhdessä toisen virkkeen kanssa, saattaa vaikuttaa kilpailuun. Tässä yhteydessä on jälleen otettava huomioon, että sillä, ettei peiteltyä voitonjakoa voida oikaista taseen ulkopuolella, annetaan mahdollisuus vähentää yhtiön tulojen määrittämisen yhteydessä jatkuvat tappiot muilta toimialoilta (esim. energia- ja vesihuollosta) saatavista voitoista ja siten

pienentää näiden voitollisten toimialojen verorasitetta. On odotettavissa, että tästä syntyy mahdollinen kilpailutilanne yliaueellisesti näillä aloilla toimivien yksityisten tarjoajien kanssa.

- 34 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan kyse ei myöskään ole niin sanotusta vähämerkityksisestä tuesta, joka kuuluu 15.12.2006 annetun komission asetuksen (EY) N:o 1998/2006 (EUVL 2006, L 379, s. 5) soveltamisalaan. Sen mukaan tuki, joka ei ylitä 200 000 euron enimmäismäärää kolmen vuoden jakson aikana, ei ole valtiontukea, koska se ei vaikuta merkittävästi kilpailuun eikä jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Riippumatta siitä, että tämä enimmäismäärä ylittyy käsiteltävässä asiassa, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että kansalliseen lainsäädäntöön, jossa ei säädetä rajaa summalle, josta yritys voi hyötyä, ei voida soveltaa komission tiedonannossa tarkoitettua vähämerkityksisen tuen sääntöä (ks. tuomio 3.3.2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130).
- 35 Käsiteltävässä asiassa ei ole ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kyse myöskään ”voimassa olevasta” tuesta vaan SEUT 108 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua ”uudesta” tuesta, johon sovelletaan siksi SEUT 108 artiklan 3 kohdan kolmannen virkkeen mukaista toimenpidekieltoa.
- 36 Sen kysymyksen selventämiseksi, onko ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävässä asiassa edustama näkemys oikea ja onko kyse tosiasiallisesti valtiontuesta, unionin tuomioistuimelle esitetään edellä mainittu ennakkoratkaisukysymys.