

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

19 päivänä joulukuuta 2018 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Valtiontuet – SEUT 107 artiklan 1 kohta – Kiinteistön hankintaverot – Vapautus – Kiinteistön omistusoikeuden siirrot tiettyjen konsernien sisäisten yritysjärjestelyjen seurauksena – Valtiontuen käsite – Valikoivuusedellytys – Oikeuttaminen

Asiassa C-374/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 30.5.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.6.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt B

vastaa

A-Brauerei,

Bundesministerium der Finanzenin

osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, varapresidentti R. Silva de Lapuerta, jaostojen puheenjohtajat J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, A. Prechal (esittelevä tuomari), M. Vilaras, F. Biltgen, K. Jürimäe ja C. Lycourgos sekä tuomarit M. Ilešić, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C. G. Fernlund ja S. Rodin,

julkisasiamies: H. Saugmandsgaard Øe,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.6.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– A-Brauerei, edustajinaan K. Naeve ja B. Pignot, Rechtsanwälte, sekä K. Seiferth, C. Tillmann ja A. Linn, Steuerberater,

– Saksan hallitus, asiamiehenään T. Henze,

– Euroopan komissio, asiamiehinään K. Blanck-Putz, B. Stromsky ja T. Maxian Rusche,

kuultuaan julkisasiamiehen 19.9.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 107 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Finanzamt B (verovirasto B, Saksa, jäljempänä Finanzamt) ja A-Brauerei ja joka koskee Finanzamtin kieltäytymistä myöntämästä A-Brauereille vapautusta, jonka kiinteistön omistusoikeuden hankkivat yhtiöt voivat Saksan verolainsäädännön mukaan tietyin edellytyksin saada kiinteistön hankintaverosta tiettyjen konsernien sisäisten yritysjärjestelyjen yhteydessä.

Saksan oikeus

Yritysjärjestelyistä annettu laki

3 Yritysjärjestelyistä annetun lain (Umwandlungsgesetz), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä UmwG), 1 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Oikeussubjektit, joiden kotipaikka on Saksassa, voidaan muuntaa

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

— —”

4 UWG:n 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Oikeussubjektit voivat sulautua purkautumalla ilman selvitysmenettelyä

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

Kiinteistön hankintaverosta annettu laki

5 Kiinteistön hankintaverosta annetun lain (Grunderwerbsteuergesetz), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä GrEStG), 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

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

1. kauppasopimus tai muu oikeustoimi, joka antaa oikeuden rekisteröitävään kiinteistön omistusoikeuden siirtoon;
2. notaarin vahvistama kiinteistön luovutussopimus, kun sitä ei ole edeltänyt oikeustoimi, joka antaa oikeuden rekisteröitävään kiinteistön omistusoikeuden siirtoon;
3. omistusoikeuden siirto, kun sitä ei ole edeltänyt oikeustoimi, joka antaa oikeuden rekisteröitävään kiinteistön omistusoikeuden siirtoon, eikä se myöskään edellytä notaarin

– –

(2) Kiinteistön hankintaveron kannetaan myös oikeustoimista, jotka synnyttämättä oikeutta omistusoikeuden siirtoon mahdollistavat oikeudellisesti tai taloudellisesti toiselle henkilölle Saksassa sijaitsevan kiinteistön käyttämisen hänen omaan lukuunsa.

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

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

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

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

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

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

6 GrESTG:n 6 a §:ssä, joka lisättiin kyseiseen lakiin taloudellisen kasvun nopeuttamisesta 22.12.2009 annetun lain (Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BGBl. 2009 I, s. 3950) 7 §:llä, säädetään otsikon ”Verotuksellinen etu konserninsisäisten yritysjärjestelyjen yhteydessä” alla, sellaisena kuin kyseistä säännöstä sovelletaan pääasiassa, seuraavaa:

”Edellä 1 §:n 1 momentin 3 kohdassa ja 1 §:n 2 a tai 3 momentissa tarkoitettua verollista oikeustoimen, joka perustuu [UmwG:n] 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa tarkoitettuun yritysjärjestelyyn, yhteydessä ei kanneta veroa; – – ensimmäistä virkettä sovelletaan myös Euroopan unionin jäsenvaltion tai valtion, johon sovelletaan Euroopan talousalueesta tehtyä sopimusta, lainsäädännön mukaisesti vastaaviin yritysjärjestelyihin. Ensimmäistä virkettä sovelletaan ainoastaan, jos yritysjärjestelyssä on mukana yksinomaan määräysvaltaa käyttävä yritys ja yksi tai useampi kyseisen määräysvaltaa käyttävän yrityksen määräysvallassa oleva yhtiö taikka useampia määräysvaltaa käyttävän yrityksen määräysvallassa olevia yhtiöitä. Kolmannessa virkkeessä tarkoitetaan ’määräysvallassa olevalla yhtiöllä’ yhtiötä, jonka pääomasta tai yhtiövarallisuudesta määräysvaltaa käyttävä yritys on suoraan tai välillisesti taikka osittain suoraan ja osittain välillisesti omistanut vähintään 95 prosenttia yhtäjaksoisesti viiden vuoden ajan ennen oikeustoimea ja viiden vuoden ajan oikeustoimen jälkeen.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

7 Liiketoimintaa harjoittava yhtiö A-Brauerei omisti kokonaisuudessaan T-GmbH-yhtiön, joka puolestaan omisti useita kiinteistöjä ja oli erään toisen yhtiön ainoa osakkeenomistaja,

yhtiöosuudet.

8 T-GmbH siirsi 1.8.2012 tehdyllä sopimuksella A-Brauereille koko varallisuutensa – mainitut kiinteistöt mukaan luettuina – kaikkine niihin liittyvine oikeuksineen ja velvollisuuksineen UmwG:n 1 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 2 §:n 1 kohdan mukaisessa absorbtiosulautumiseen perustuneessa yritysjärjestelyssä, jossa olivat mukana ainoastaan kyseiset kaksi yhtiötä.

9 Sulautuminen tuli voimaan kaupparekisteriin tehdyllä merkinnällä 24.9.2012, jolloin T-GmbH, jonka kaikki yhtiöosuudet A-Brauerei oli omistanut yli viiden vuoden ajan ennen mainittua sulautumista, lakkasi olemasta.

10 Finanzamt vaati 7.6.2013 tekemällään päätöksellä A-Brauereita maksamaan kiinteistön hankintaveron sillä perusteella, että sulautettavan yhtiön eli T-GmbH:n omistamien kiinteistöjen luovutus vastaanottavalle yhtiölle eli A-Brauereille seurauksena näiden kahden yrityksen sulautumisesta ja sulautumisen merkitsemästä sulautettavan yhtiön koko varallisuuden siirtämisestä vastaanottavalle yhtiölle oli GrEStG:n 1 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettu verollinen liiketoimi eikä kuulunut GrEStG:n 6 a §:ssä tarkoitetun vapautuksen soveltamisalaan.

11 Finanzamt hylkäsi A-Brauerein kyseisestä päätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen 19.7.2013 tekemällään päätöksellä sillä perusteella, ettei T-GmbH ollut mainitussa 6 a §:ssä tarkoitettu ”määräysvallassa oleva yhtiö”, koska se oli sulautumisen myötä lakannut olemasta, joten kyseisessä 6 a §:ssä asetettu edellytys vähintään 95 prosentin omistusosuudesta yritysjärjestelyä seuraavien viiden vuoden ajan ei ollut täyttynyt.

12 Finanzgericht Nürnberg (Nürnbergin verotuomioistuin, Saksa) hyväksyi A-Brauerein kyseisestä päätöksestä nostaman kanteen, koska se katsoi, että A-Brauereilla oli nyt käsiteltävässä asiassa oikeus saada GrEStG:n 6 a §:ssä tarkoitettu verotuksellinen etu.

13 Finanzamt teki kyseisestä tuomiosta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa).

14 Kyseinen tuomioistuin vahvisti 25.11.2015 antamallaan välipäätöksellä ensimmäisessä oikeusasteessa hyväksytyn GrEStG:n 6 a §:n tulkinnan sillä perusteella, että omistamisen määräaikoja koskevaa edellytystä sovellettiin vain, jos sen noudattaminen oli aineellisesti mahdollista kyseessä olevan yritysjärjestelytoimenpiteen yhteydessä, mikä ei ollut tilanne pääasiassa kyseessä olevan sulautumisen kohdalla, koska siihen liittyi välttämättä sulautuvan yhtiön olemassaolon lakkaaminen.

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tarkasteli kyseisessä välipäätöksessä viran puolesta myös sitä, oliko GrEStG:n 6 a §:ää jätettävä soveltamatta siitä syystä, että kyseisellä säännöksellä annettavaa verotuksellista etua oli pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena, jolloin saattoi olla kyse SEUT 108 artiklan 3 kohdassa asetetun ilmoittamis- ja ”standstill”-velvollisuuden laiminlyönnistä.

16 Bundesministerium der Finanzen (liittovaltion valtiovarainministeriö, Saksa), joka osallistuu asian käsittelyyn ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, esitti tältä osin, että GrEStG:n 6 a §:ssä tarkoitetusta verotuksellisesta edusta ei ollut ilmoitettu Euroopan komissiolle ja näin ollen komissio ei ollut aloittanut kyseistä verotuksellista etua koskevaa tutkintamenettelyä. Se viittasi kuitenkin unionin yleisen tuomioistuimen 7.11.2014 antamaan tuomioon Autogrill España v. komissio (T-219/10, EU:T:2014:939) ja esitti, että kyseinen etu ei ollut SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valtiontuki, koska edun saavia yrityksiä oli mahdotonta yksilöidä tiettyjen ominaisuuksiensa perusteella etuoikeutetuksi ryhmäksi, joten kyseisessä määräyksessä asetettu valikoivuusedellytys ei ollut täyttynyt.

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

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

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee kysymyksellään olennaisilta osin sitä, onko SEUT 107 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että siinä asetetun edun valikoivuutta koskevan edellytyksen täyttää pääasiassa kyseessä olevan kaltainen verotuksellinen etu, jossa vapautetaan kiinteistön hankintaverosta kiinteistön omistusoikeuden siirtyminen sellaisen yritysjärjestelyn seurauksena, jossa on mukana yksinomaan samaan konserniin kuuluvia yhtiöitä, joiden välillä on ollut vähintään 95 prosentin osuutta vastaava omistussuhde yhtäjaksoisesti vähintään viiden vuoden ajan ennen mainittua järjestelyä ja viiden vuoden ajan sen jälkeen.

19 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisen toimenpiteen luokittelu SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät. Kyseessä on ensinnäkin oltava valtion toimenpide tai valtion varoista toteutettu toimenpide. Toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava valikoivaa etua sille, joka on toimenpiteen kohteena. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua (tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 EUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valtiontuen käsitteen perustana olevan edun valikoivuuden osalta on tutkittava aluksi, onko GrEStG:n 6 a §:llä annettu verotuksellinen etu Saksan hallituksen väittämällä tavalla luokiteltava suoralta kädeltä ”yleiseksi toimenpiteeksi”, joka näin ollen jää SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalan ulkopuolelle kyseisessä määräyksessä asetetun valikoivuusedellytyksen täyttymättä jäämisen vuoksi.

21 Tässä yhteydessä on muistutettava erityisesti niiden kansallisten toimenpiteiden osalta, joilla verotuksellinen etu annetaan, että tällainen toimenpide, jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaajat edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on omiaan tuottamaan valikoivaa etua edunsaajille, ja näin ollen sitä on pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena (tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Unionin tuomioistuin totesi samassa yhteydessä myös, että verotuen soveltamista tai saamista koskeva edellytys voi olla peruste tämän tuen valikoivuuden toteutamiselle, mikäli tämä edellytys johtaa sellaisten yritysten erilaiseen kohteluun, jotka ovat kyseiselle verojärjestelmälle asetetun tavoitteen kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, ja mikäli verotuki on näin ollen sen ulkopuolelle jääviä yrityksiä syrjivä (tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 86 kohta).

23 Sitä vastoin kansalliset toimenpiteet, joita sovelletaan erotuksetta kaikkiin yrityksiin kyseessä olevassa jäsenvaltiossa, ovat yleisiä toimenpiteitä, jotka eivät ole valikoivia (ks. vastaavasti tuomio 29.3.2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, 39 kohta ja tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56 kohta).

24 Se, että ainoastaan toimenpiteen soveltamiseksi tarvittavat edellytykset täyttävillä verovelvollisilla on mahdollisuus hyötyä toimenpiteestä, ei sellaisenaan tee siitä valikoivaa (tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59 kohta).

25 Yleiseksi toimenpiteeksi luokittelemisen kannalta ei kuitenkaan ole merkitystä sillä, että kyseessä olevaa toimenpidettä sovelletaan yritysten toiminnan luonteesta riippumatta (ks. vastaavasti tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 82–84 kohta).

26 Toimenpiteen, jolla etu myönnetään, alustavasti todetun valikoivuuden ei nimittäin tarvitse välttämättä perustua yrityksen toimialaan liittyvään edellytykseen edun saamiselle vaan se voi perustua muihin edellytyksiin, kuten yrityksen, joka voi saada edun, oikeudelliseen muotoon (ks. vastaavasti tuomio 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze ym., C-222/04, EU:C:2006:8, 136 kohta).

27 Lisäksi mainitun yleiseksi toimenpiteeksi luokittelemisen kannalta ei ole merkitystä sillä, että toimenpiteeseen, johon kaikilla yrityksillä on lähtökohtaisesti tai mahdollisesti oikeus, osalta ei voida yksilöidä erityistä sellaisten yritysten ryhmää, jotka ovat ainoita, joita kyseessä olevalla toimenpiteellä suositaan ja jotka voidaan erottaa muista niille yhteisten tunnusomaisten ja erityisten piirteiden takia (ks. vastaavasti tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 69–71 kohta).

28 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytössä olevasta aineistosta ilmenee, että GrEStG:n 6 a §:ssä säädetty vapautus kiinteistön hankintaverosta sisällytettiin kyseiseen lakiin taloudellisen kasvun nopeuttamisesta 22.12.2009 annetulla lailla otsikon ”Verotuksellinen etu konserninsisäisten yritysjärjestelyjen yhteydessä” alla muodollisena poikkeuksena GrEStG:n 1 §:n 1 momentin 3 kohdan sekä 2 a ja 3 momentissa säädettyyn nähden.

29 Kyseisen vapautuksen taustalla olevan lakiesityksen perusteluista ilmenee myös, että vapautuksella pyrittiin ennen kaikkea helpottamaan yritysten uudelleenjärjestelyjä ja erityisesti

niiden sellaista muuttamista, johon liittyy kiinteistöjen luovutuksia yhtiöiden välillä, yritysten kilpailukyvyn vahvistamiseksi Saksan liittotasavaltaa vuodesta 2008 lähtien kohdanneen finanssikriisin vuoksi.

30 Unionin tuomioistuimen käytössä olevasta aineistosta ilmenee myös, että kyseinen verotuksellinen etu päätettiin vasta lainsäädäntömenettelyssä rajata tiettyihin konserneihin lisäämällä alkuperäisen lakiehdotuksen tekstiin ylimääräinen soveltamisedellytys, jonka mukaan kyseessä olevaan uudelleenjärjestelytoimenpiteeseen voivat osallistua ainoastaan ”määräysvaltaa käyttävä” yhtiö ja/tai yksi tai useampi ”määräysvallassa oleva” yhtiö, jotka määritellään yhtiöiksi, joiden pääomasta tai yhtiövarallisuudesta määräysvaltaa käyttävä yhtiö on omistanut vähintään 95 prosenttia yhtäjaksoisesti vähintään viiden vuoden ajan ennen mainittua järjestelyä ja viiden vuoden ajan sen jälkeen.

31 Pääasiassa kyseessä olevalla verovapautuksella suositetaan ainoastaan sen kohteena olevia konserneja, joissa toteutetaan yritysjärjestelyjä, kun taas tällaisiin konserneihin kuulumattomat yhtiöt eivät saa kyseistä etua, vaikka ne toteuttaisivat samanlaisia järjestelyjä kuin kyseiset konsernit.

32 Tässä yhteydessä on mainittava olevan totta, ettei lainsäädäntötekniikalla ole ratkaisevaa merkitystä määritettäessä, onko toimenpide valikoiva vai yleinen, mistä seuraa muun muassa 15.11.2011 annetun tuomion komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732) 101 kohdasta ilmenevällä tavalla se, että sellainenkin toimenpide, joka ei muodollisesti merkitse poikkeamista yleisestä järjestelmästä vaan perustuu sinänsä yleisiin kriteereihin, voi olla valikoiva, jos sillä tosiasiassa kohdellaan syrjivästi eri tavalla yhtiöitä, jotka ovat kyseisen verojärjestelmän päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa.

33 On kuitenkin todettava, että vaikka käytetty sääntelytekniikka ei ole ratkaiseva seikka verotuksellisen toimenpiteen valikoivuuden osoittamiseksi eikä aina ole tarpeen, että toimenpiteellä poikettaisiin yleisestä verojärjestelmästä, sillä seikalla, että toimenpiteellä on pääasiassa kyseessä olevan toimenpiteen tavoin tällainen ominaisuus, on tässä tarkoituksessa merkitystä, jos siitä seuraa, että kaksi toimijoiden ryhmää eli poikkeavan toimenpiteen piiriin kuuluvat ja yleisen verojärjestelmän piiriin jäävät toimijat erotellaan toisistaan ja että niitä kohdellaan a priori eri tavoin, vaikka nämä kaksi ryhmää ovat kyseiselle järjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa (ks. vastaavasti tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 77 kohta ja tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 93 kohta).

34 Tästä seuraa, että edellä 20 kohdassa mainittu Saksan hallituksen väite ei riitä osoittamaan, että pääasiassa kyseessä oleva toimenpide jäisi SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalan ulkopuolelle.

35 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kyseessä olevan edun valikoivuutta koskevan edellytyksen, joka on SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valtiontuen käsitteen kannalta perustava tekijä, arviointi edellyttää ensimmäiseksi 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 (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 oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Verotoimenpiteiden yhteydessä kansallisen verotoimenpiteen luokittelu "valikoivaksi" edellyttää aluksi asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettavan yleisen tai "normaalin" verojärjestelmän määrittämistä ja tämän jälkeen sen osoittamista, että kyseessä oleva verotoimenpide poikkeaa mainitusta yleisestä järjestelmästä siten, että sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisen yleisen verojärjestelmän tavoitteen kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa (ks. vastaavasti 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).

37 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava ensimmäiseksi, että kuten ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvästä kansallisen oikeuden esittelystä ilmenee, viitekehys, jonka kannalta tilanteiden rinnastettavuus on tutkittava, muodostuu kiinteistön hankintaveroa koskevista Saksan oikeussäännöistä, joilla – kokonaisuutena tarkasteltuna – määritetään kyseisen veron veropohja ja verotettava tapahtuma.

38 Toiseksi on ratkaistava, otetaanko GrEStG:n 6 a §:llä annetulla verotuksellisella edulla, joka koskee ainoastaan sellaista yritysjärjestelyä, jossa on mukana yksinomaan konserniyhtiöitä, joiden välillä on ollut vähintään 95 prosentin osuutta vastaava omistussuhde yhtäjaksoisesti vähintään viiden vuoden ajan ennen mainittua järjestelyä ja viiden vuoden ajan sen jälkeen, käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat pääasiassa kyseessä olevan yleisen verojärjestelmän tavoitteen kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, siinä muodossa, että tällaisia yritysjärjestelyjä toteuttavat yhtiöt, joiden välillä ei ole kyseisenlaista omistussuhdetta, eivät saa vapautusta.

39 Tässä yhteydessä on mainittava ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenevän, että kiinteistön hankintaveroa koskevan järjestelmän tavoitteena on verottaa kiinteistöjen omistajanvaihdoksia (Rechtsträgerwechsel) eli toisin sanoen verottaa kaikkia siviilioikeudellisia kiinteistöön kohdistuvan omistusoikeuden siirtoja luonnolliselta henkilöltä tai oikeushenkilöltä toiselle luonnolliselle henkilölle tai oikeushenkilölle.

40 Kyseinen tavoite mainitaan lisäksi nimenomaisesti GrEStG:n 6 a §:n taustalla olevan lakiesityksen perusteluissa. Niiden mukaan vapautus on nimittäin mielivaltaisen edunsaamisen välttämiseksi rajoitettava yritysjärjestelytoimenpiteisiin, koska tällaiset toimenpiteet johtavat muista uudelleenjärjestelytyypeistä poiketen GrEStG:ssä tarkoitettuun kiinteistön omistusoikeuden haltijan vaihtumiseen.

41 Kun otetaan huomioon myös GrEStG:n 6 a §:n sanamuoto, josta ilmenee, että kyseisessä säännöksessä vapautetaan nimenomaisesti verosta tietyt oikeustoimet, jotka ovat tavanomaisesti veronalaisia GrEStG:n 1 §:n 1 momentin 3 kohdan sekä 2 a ja 3 momentin perusteella, on todettava, että edellä 35 kohdassa mainittuun oikeuskäytäntöön perustuvan periaatteen mukainen rinnastettavuus on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ehdottamalla tavalla tutkittava mainitun tavoitteen kannalta, joka on kiinteistöön kohdistuvan omistusoikeuden haltijan vaihtumisen verottaminen ja jota tavoitellaan yleisesti pääasiassa kyseessä olevalla kiinteistön hankintaverojärjestelmällä ja erityisesti GrEStG:n 1 §:n säännöksillä, joissa määritetään kyseisen veron veropohja ja verotettava tapahtuma ja jotka puolestaan ovat edellä 37 kohdassa mainitun mukaisesti se viitekehys, jonka kannalta tilanteiden rinnastettavuus on tutkittava.

42 GrEStG:n 6 a § näyttäisi johtavan yhtäältä yhtiöiden, jotka toteuttavat järjestelytoimenpiteen kyseisessä säännöksessä tarkoitetun konsernin sisällä ja jotka voivat saada pääasiassa kyseessä olevan verovapautuksen, ja toisaalta yhtiöiden, jotka toteuttavat samanlaisen toimenpiteen kuulumatta tällaiseen konserniin eivätkä saa kyseistä vapautusta, erilaiseen kohteluun, vaikka ne ovat kyseisen veron tavoitteen – eli tavoitteena on verottaa siviilioikeudellisia omistusoikeuden

haltijan vaihdoksia, joissa kyseiset oikeudet siirtyvät luonnolliselta henkilöltä tai oikeushenkilöltä toiselle luonnolliselle henkilölle tai oikeushenkilölle – kannalta toisiinsa rinnastettavissa tosiasiallisissa ja oikeudellisissa tilanteissa.

43 Lisäksi on mainittava, että edellytyksestä, jonka mukaan järjestelyssä on pitänyt olla mukana yksinomaan sellaisia konserniyhtiöitä, joiden välillä on vähintään 95 prosentin osuutta vastaava omistussuhde, johtuvaa erotteluvaikutusta vahvistaa samaan edellytykseen perustuva vaatimus, jonka mukaan omistuksen on täytynyt jatkua yhtäjaksoisesti vähintään viiden vuoden ajan ennen mainittua järjestelyä ja viiden vuoden ajan sen jälkeen.

44 Toiseksi on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan valtiontuen käsite ei kuitenkaan kata toimenpiteitä, joilla aikaansaadaan erilaista kohtelua sellaisten yritysten välillä, jotka ovat kyseessä olevalle oikeudelliselle järjestelmälle asetetun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa tai oikeudellisessa tilanteessa, eikä täten ensi näkemältä valikoivia toimenpiteitä, jos kyseinen jäsenvaltio pystyy osoittamaan, että mainittu erottelu on oikeutettua, koska se johtuu sen järjestelmän luonteesta tai rakenteesta, jonka osa toimenpiteet ovat (tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym., C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ehdottamalla sekä unionin tuomioistuimelle jätetyissä kirjallisissa huomautuksissa ja sen järjestämässä istunnossa käytetyissä puheenvuoroissa mainitulla tavalla, että GrESTG:n 6 a §:ssä säädetyllä vapautuksella pyritään korjaamaan liiallisena pidettyä verotusta.

46 Sellaisten konsernien, joille on ominaista erityisen huomattava, vähintään 95 prosentin omistusosuutta vastaava omistussuhde, sisällä toteutettavista yritysjärjestelyistä seuraavien kiinteistön siirtojen verotusta pidetään nimittäin liiallisena, koska kiinteistön siirtoa verotetaan GrESTG:n 1 §:n 2 a ja 3 momentin perusteella lähtökohtaisesti jo konserniin ”sisääntulon” yhteydessä eli silloin, kun kiinteistön omistava yhtiö liitetään tällaiseen konserniin. Jos mainitun kiinteistön siirtoa verotettaisiin tämän jälkeen uudelleen kyseisen konsernin sisällä toteutettavan uudelleenjärjestelyn vuoksi muun muassa nyt käsiteltävän asian tavoin sen seurauksena, että kiinteistön omistava kokonaan omistettu tytäryhtiö sulautetaan absorbtiosulautumisena, tästä seuraisi kyseisen kiinteistön siirron kaksinkertainen verottaminen, eli sitä verotettaisiin ensin omistusoikeuden siirroksi katsotun sen hankinnan yhteydessä, jossa määräysvaltaa käyttävä yhtiö hankkii vähintään 95 prosentin osuuden määräysvallassa olevan yhtiön pääomasta tai yhtiövarallisuudesta, ja toisen kerran uudelleenjärjestelyn, jossa jälkimmäinen yhtiö nyt käsiteltävässä asiassa sulautettiin absorbtiosulautumisena määräysvaltaa käyttävään yhtiöön, yhteydessä.

47 Kääntäen ilmaistuna tällainen kaksinkertainen verottaminen on suljettu pois silloin, kun uudelleenjärjestelyssä on mukana kaksi yhtiötä, joiden välillä on alle 95 prosentin omistusosuutta vastaava omistussuhde, kuten julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 175 kohdassa. Vastaavassa tilanteessa sitä, että määräysvaltaa käyttävä yhtiö hankkii alle 95 prosentin osuuden määräysvallassa olevan yhtiön pääomasta tai yhtiövarallisuudesta, ei nimittäin GrESTG:n 1 §:n 2 a ja 3 momentin mukaan veroteta, kun taas uudelleenjärjestelyyn, joka toteutetaan tämän jälkeen näiden kahden yhtiön välillä, ei sovelleta GrESTG:n 6 a §:ssä säädettyä vapautusta.

48 On muistutettava, että toimenpide, jolla poiketaan yleisestä verojärjestelmästä, voi olla perusteltu verojärjestelmän luonteen tai rakenteen johdosta, mikäli kyseessä oleva jäsenvaltio voi osoittaa, että mainittu toimenpide on suora seuraus jäsenvaltion verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista. Tältä osin on erotettava yhtäältä tietyille verojärjestelmälle asetetut tavoitteet, jotka ovat järjestelmään nähden ulkoisia, ja toisaalta itse verojärjestelmään luonnostaan kuuluvat mekanismit, jotka ovat tarpeen mainitunlaisten tavoitteiden saavuttamiseksi (tuomio 6.9.2006,

Portugali v. komissio, C-88/03, EU:C:2006:511, 81 kohta).

49 Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään myöntänyt, että ensi näkemältä valikoiva verojärjestelmä voidaan oikeuttaa kyseessä olevaan yleiseen verojärjestelmään luonnostaan kuuluvilla tavoitteilla (ks. vastaavasti tuomio 29.4.2004, GIL Insurance ym., C-308/01, EU:C:2004:252, 74–76 kohta ja tuomio 8.9.2011, Paint Graphos ym., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 64–76 kohta).

50 Pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan yleisen verojärjestelmän asianmukaiseen toimintaan liittyvä tavoite, joka on kaksinkertaisen ja siten liiallisen verotuksen välttäminen, voi näin ollen oikeuttaa sen, että GrEStG:n 6 a §:ssä säädetty vapautus rajataan koskemaan sellaisten yhtiöiden, joiden välillä on ollut vähintään 95 prosentin omistusosuutta vastaava omistussuhde yhtäjaksoisesti vähintään viiden vuoden ajan ennen mainittua järjestelyä ja viiden vuoden ajan sen jälkeen, välisiä yritysjärjestelyjä.

51 Kuten myös ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää, tällaisen omistusosuuden hallinnan vähimmäisaikaa koskeva edellytys on perusteltavissa tahdolla välttää ei-toivottu hyötyjen virheellinen kohdistuminen ja näin ollen väärinkäytökset estämällä se, että tämäntasoiset omistussuhteet otetaan käyttöön lyhytaikaisesti ja niistä sitten luovutaan järjestelyn toteuttamisen jälkeen, millä pyritään ainoastaan hyötymään kyseisestä verovapautuksesta. Väärinkäytösten ehkäiseminen voi nimittäin olla kyseisen järjestelmän luonteeseen tai rakenteeseen liittyvä oikeuttamisperuste (ks. vastaavasti tuomio 29.4.2004, GIL Insurance ym., C-308/01, EU:C:2004:252, 74 kohta).

52 Tästä seuraa, että vaikka kyseisellä vapautuksella otetaan käyttöön yritysten, jotka ovat kyseessä olevan oikeudellisen järjestelmän kannalta tosiasiallisesti ja oikeudellisesti toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa, erilainen kohtelu, tällainen erilainen kohtelu on perusteltu, koska sillä pyritään välttämään kaksinkertainen verotus ja koska se seuraa tältä osin sen järjestelmän, jonka osa se on, luonteesta tai rakenteesta.

53 Esitettyyn kysymykseen on kaiken edellä mainitun perusteella vastattava, että SEUT 107 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että siinä asetettua edun valikoivuutta koskevaa edellytystä ei täytä pääasiassa kyseessä olevan kaltainen verotuksellinen etu, jossa vapautetaan kiinteistön hankintaverosta kiinteistön omistusoikeuden siirtyminen sellaisen yritysjärjestelyn seurauksena, jossa on mukana yksinomaan samaan konserniin kuuluvia yhtiöitä, joiden välillä on ollut vähintään 95 prosentin osuutta vastaava omistussuhde yhtäjaksoisesti vähintään viiden vuoden ajan ennen mainittua järjestelyä ja viiden vuoden ajan sen jälkeen.

Oikeudenkäyntikulut

54 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 107 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että siinä asetettua edun valikoivuutta koskevaa edellytystä ei täytä pääasiassa kyseessä olevan kaltainen verotuksellinen etu, jossa vapautetaan kiinteistön hankintaverosta kiinteistön omistusoikeuden siirtyminen sellaisen yritysjärjestelyn seurauksena, jossa on mukana yksinomaan samaan konserniin kuuluvia yhtiöitä, joiden välillä on ollut vähintään 95 prosentin osuutta vastaava omistussuhde yhtäjaksoisesti vähintään viiden vuoden ajan ennen mainittua järjestelyä ja

viiden vuoden ajan sen jälkeen.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.