JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JEAN MISCHO
2 päivänä maaliskuuta 1999 *

1. Pääasiassa kyseessä olevassa asiassa ovat vastakkain Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland (jäljempänä Saint-Gobain ZN), joka on Compagnie de Saint-Gobain SA -nimisen pääomayhtiön, jonka kotipaikka on Ranskassa, saksalainen sivuliike, ja Saksan veroviranomaiset, tässä tapauksessa Finanzamt Aachen-Innenstadt.

2. Saint-Gobain ZN:ää pidetään verotuksessa sellaisen ranskalaisen yhtiön kiinteänä toimipaikkana, joka Saksan oikeuden mukaan on Saksassa rajoitetusti verovelvollinen, sillä sen kotipaikka tai liikkeenjohto eivät sijaitse Saksassa. Tämä rajoitettu verovelvollisuus koskee niitä tuloja, joita kyseinen yhtiö saa Saksassa kiinteän toimipaikkansa kautta, ja omaisuutta, joka sillä on tässä kiinteässä toimipaikassa.

3. Saint-Gobain SA omisti vuonna 1988 Saint-Gobain ZN:n liikeomaisuuden kautta seuraavat yhtiöosuudet:

— 10,2 prosenttia Certain Teed Corporationin (CTC), kotipaikka Amerikan yhdysvallat, osakkeista;

— 98,63 prosenttia Grünzweig & Hartmann AG:sta, kotipaikka Saksa; tämän yrityksen voittoon, joka siirrettiin Saint-Gobain ZN:lle sellaisen verotusyhtymää koskevan sopimuksen nojalla, johon kuului tämän yhtiön kanssa tehty voitonsiirtosopimus, sisältyi kahden tytäryhtiön, Isover SA:n, jonka kotipaikka on Sveitsissä, ja Linzer Glasspinnerei Franz Haider AG:n, jonka kotipaikka on Itävallassa, jakamia osinkoja (Schachteldividenden), ja

— 99 prosenttia Gevetex Textilglas GmbH:sta, kotipaikka Saksa; myös tämän yrityksen voitot siirrettiin Saint-Gobain ZN:lle vuonna 1988 samanlaisen sopimuksen nojalla ja niihin sisältyi italialaisen tytäryhtiön, Vitrofil SpA:n, jakamia osinkoja.

4. Koska nämä kaksi tytäryhtiötä, joiden kotipaikka on Saksassa, ovat kumpikin verotusyhtymää koskevan sopimuksen (Organvertrag) kautta sidoksissa Saint-Gobain ZN:ään, tytäryhtiöiden ulkomaisten tytäryhtiöiden osakkuuksien perusteella saadut tulot luetaan vero-oikeudessa suoraan Saint-Gobain ZN:n tuloiksi ja siten Saint-Gobain SA:n eli rajoitetusti verovelvollisen yhtiön tuloiksi. Näitä tytäryhtiöitä ei siis kohdella kotimaisina pääomayhtiöinä päinvastoin kuin siinä tilanteessa,

* Alkuperäinen kieli: ranska.

jossa tällaisia verotusyhtymää koskevia sopimuksia ei ole.

5. Pääasiassa tekemässään valituksessa Saint-Gobain ZN on riitauttanut useita Finanzamtin vuoden 1988 yhtiöverotuksen osalta toteuttamia toimia samoin kuin liikeomaisuuden 1.1.1989 mukaisen verotusarvon vahvistamisen.

6. Finanzamt ei valittajan mukaan ensinnäkään ole myöntänyt sille Yhdysvalloista ja Sveitsistä peräisin olevien osinkojen osalta vapautusta, josta määrätään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi Saksan liittotasavallan ja näiden maiden kesken tehdyissä sopimuksissa ("internationales Schachtelprivileg" [kansainvälisen konsernin veroetu]).

7. Tämä vapautus perustuu erityisesti saksalais-amerikkalaisen verosopimuksen 1954/1965 [1] XV artiklaan ja saksalais-sveitsiläisen vuoden 1971 verosopimuksen 24 artiklaan, sellaisena kuin kyseinen sopimus oli voimassa vuonna 1988. [2]

8. Ensiksi mainitussa sopimuksessa määrätään *saksalaisen pääomayhtiön* osalta, että saksalaisen veron määräytymisperusteeseen ei lueta mukaan Yhdysvalloissa sijaitsevista tulolähteistä peräisin olevia tuloja, jotka ovat siellä veronalaisia. Näihin tuloihin luetaan mukaan osingot, jotka amerikkalainen yhtiö maksaa saksalaiselle pääomayhtiölle, joka omistaa suoraan vähintään 25 prosenttia amerikkalaisen yhtiön äänioikeutetuista osuuksista (tämä osuus on alennettu 10 prosenttiin Körperschaftsteuergesetzin [yhtiöverolaki; jäljempänä KStG] 26 §:n 7 momentin mukaisesti).

9. Jälkimmäisessä sopimuksessa määrätään, että saksalaisen veron määräytymisperusteeseen eivät kuulu osingot, jotka pääomayhtiö, jonka kotipaikka on Sveitsissä, jakaa *Saksassa yleisesti verovelvolliselle pääomayhtiölle*, jos Saksan verolainsäädännön mukaan myös osinkoja jakavan yhtiön voitosta kannettu sveitsiläinen vero voitaisiin vähentää kannettavasta saksalaisesta yhtiöverosta.

10. Toiseksi valittaja väittää, että vaikka Finanzamt tosin on vähentänyt yhtiöverosta veron, joka on pidätetty tulon lähteellä eri valtioissa, joissa kunkin osinkoja jakavan yhtiön kotipaikka on (KStG:n 26 §:n 1 momentissa säädetty välitön vähennys), se on kieltäytynyt vähentämästä veroa, joka oli kannettu ulkomaisten tytäryhtiöiden ja näiden tytäryhtiöiden jakamista voitoista niissä maissa, joissa niiden kotipaikka on. Kyse on välillisestä vähennyksestä, josta säädetään KStG:n 26 §:n 2 momentissa. Tästä säännöksestä ilmenee, että jos yleisesti verovelvollinen yhtiö omistaa osuuden ulkomaisesta tytäryh-

1 — Tuloveron ja tiettyjen muiden verojen kaksinkertaisen kantamisen välttämiseksi Saksan liittotasavallan ja Amerikan yhdysvaltojen välillä 22.7.1954 tehty sopimus, sellaisena kuin se on muutettuna 17.9.1965 tehdyllä pöytäkirjalla (BGBl. 1954 II, s. 1118; 1966 II, s. 745).

2 — Tulo- ja varallisuusveron kaksinkertaisen kantamisen välttämiseksi Saksan liittotasavallan ja Sveitsin valaliiton välillä 11.8.1971 tehty sopimus, sellaisena kuin se on muutettuna 30.11.1978 tehdyllä pöytäkirjalla (BGBl. 1972 II, s. 1022; 1980 II, s. 750).

tiöstä, yleisesti verovelvollinen yhtiö voi hakemuksestaan tiettyjen edellytysten täyttyessä saada luvan vähentää siitä yhtiöverosta, joka sen on maksettava tytäryhtiön sille jakamien osinkojen perusteella, veron, joka viimeksi mainitun yhtiön on voitoistaan maksettava.

11. Lopuksi valittaja väittää varallisuusveron osalta, että Finanzamt on lukenut osuuden amerikkalaisesta tytäryhtiöstä kiinteän toimipaikan kotimaiseen varallisuuteen eikä se siis ole myöntänyt Saint-Gobain ZN:lle Bewertungsgesetzin (varojen arvostusta koskeva laki; jäljempänä BewG) 102 §:n 2 momentissa säädettyä kansainvälisen konsernin veroetua varallisuusverotuksessa.

12. Tässä säännöksessä säädetään, että jos saksalainen pääomayhtiö omistaa suoraan osuuden ulkomaisesta tytäryhtiöstä, osuus jätetään hakemuksesta lukematta saksalaisen yhtiön liikeomaisuuteen tiettyjen edellytysten täyttyessä.

13. Finanzgericht Kölnissä vireille panemansa valituksen tueksi Saint-Gobain ZN esittää, että välillisen vähennyksen ja kansainvälisen konsernin veroetujen epääminen tulo- ja varallisuusverotuksessa sellaisen pääomayhtiön, jonka kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa, saksalaiselta kiinteältä toimipaikalta merkitsee EY:n perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan rikkomista.

14. Finanzgericht Köln on todennut, että vuonna 1988 oli tuolloin voimassa olleen Saksan oikeuden mukaista evätä tämä vähennys ja nämä edut ulkomaisen pääomayhtiön saksalaiselta kiinteältä toimipaikalta. Säännöksiä, joissa näistä säädetään, sovellettiin nimittäin vain niihin yhtiöihin, jotka olivat Saksassa yleisesti verovelvollisia eli joiden kotipaikka tai liikkeenjohto sijaitsi Saksassa. Pääasian valittaja, joka on sellaisen yhtiön sivuliike, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ei siis täyttänyt tätä edellytystä.

15. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on kuitenkin pohtinut, saattoiko tällainen epääminen merkitä perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan vastaista syrjintää. Kyseinen tuomioistuin viittaa erityisesti yhteisöjen tuomioistuimen asiassa komissio vastaan Ranska antamaan tuomioon (jäljempänä avoir fiscal -tapaus). [3]

16. Niinpä Finanzgericht Köln on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko voimassa olevan yhteisön oikeuden, erityisesti EY:n perustamissopimuksen yhdessä luettujen 52 ja

3 — Asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. 273).

58 artiklan mukaista, että Saksassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle, joka kuuluu pääomayhtiölle, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ei myönnetä konsernin veroetua (Schachtelprivileg), joka osinkojen osalta myönnetään kolmannen valtion kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, samoilla edellytyksillä kuin pääomayhtiöille, joiden kotipaikka on Saksassa?

2) Onko voimassa olevan yhteisön oikeuden, erityisesti EY:n perustamissopimuksen yhdessä luettujen 52 ja 58 artiklan mukaista, että kun kyse on Saksassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, joka kuuluu pääomayhtiölle, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, tällaisen kiinteän toimipaikan tytäryhtiön, jonka kotipaikka on kolmannessa maassa, siellä voitoistaan maksamaa veroa ei voida vähentää siitä verosta, joka tämän kiinteän toimipaikan on saksalaisena yhtiöverona maksettava, samoilla edellytyksillä kuin se voidaan vähentää sellaisten pääomayhtiöiden yhtiöverosta, joiden kotipaikka on Saksassa?

3) Onko voimassa olevan yhteisön oikeuden, erityisesti EY:n perustamissopimuksen yhdessä luettujen 52 ja 58 artiklan mukaista, että Saksassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle, joka kuuluu pääomayhtiölle, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ei myönnetä konsernin veroetua (Schachtelprivileg) varallisuusverotuksessa samoilla edellytyksillä kuin pääomayhtiöille, joiden kotipaikka on Saksassa?"

17. On todettava, että pääasiassa kyseessä olevien tosiseikkojen tapahtumisen jälkeen edellä kuvailtuihin säännöksiin on tehty merkittäviä muutoksia. Saksalainen lainsäätäjä on laajentanut 13.9.1993 annetulla Standortsicherungsgesetzillä (laki, jolla pyritään ylläpitämään ja vahvistamaan Saksan liittotasavallan houkuttelevuutta yritysten sijoittautumispaikkana)[4] tietyt veroedut, jotka tuohon asti olivat olleet varattuja ainoastaan niille yhtiöille, jotka olivat Saksassa yleisesti verovelvollisia, koskemaan verovuodesta 1994 lähtien myös ulkomaisten yhtiöiden kiinteitä toimipaikkoja. Niinpä KStG:n 8b §:n 4 momentissa myönnetään rajoitetusti verovelvollisille henkilöille heidän kotimaisten kiinteiden toimipaikkojensa osalta ne verovapautukset, joista määrätään ulkomaisista yhtiöistä peräisin olevien osinkojen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyissä sopimuksissa. KStG:n 26 §:n 7 momentissa myönnetään kotimaisille kiinteille toimipaikoille oikeus tehdä KStG:n 26 §:n 2 momentissa säädetty välillinen vähennys.

18. Haluaisin lisäksi huomauttaa tässä yhteydessä, että nyt käsiteltävänä olevat tosiseikat tapahtuivat ennen eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY[5] antamista. Näin ollen ei ole tarpeen tarkastella, mitä mahdollisia vaikutuksia

4 — BGBl. I, s. 1569.
5 — EYVL L 225, s. 6.

kyseisen direktiivin säännöksillä olisi tarkasteltavana olevan asian kannalta.

19. Säännöstä, joka koskee konsernin veroetua varallisuusverotuksessa, ei ole muutettu edellä mainitulla Standortsicherungsgesetzillä, mutta 1.1.1997 lähtien tätä veroa ei enää ole kannettu, koska sen on katsottu olevan osittain perustuslain vastainen.

20. Olen todennut, että ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on viitannut yhteisöjen tuomioistuimen avoir fiscal -tapauksessa antamaan tuomioon. Myös asian käsittelyyn yhteisöjen tuomioistuimessa osallistuneet eri tahot ovat viitanneet tähän tuomioon. Kyseinen tuomio koski Ranskan lainsäädännössä säädettyä veroetua, joka liittyi yhtiöiden voitosta kannettavaan veroon.

21. Kyseisessä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavat periaatteet.

22. Yhteisöjen tuomioistuin totesi ensiksi, että siihen jäsenvaltioon, jossa yhtiön kotipaikka on, perustuva erottelu voi tietyissä olosuhteissa olla perusteltua verooikeuden kaltaisella alalla.

23. Kun jonkin jäsenvaltion lainsäädännössä rinnastetaan verotuksessa yhtiöt, joiden kotipaikka on kyseisessä valtiossa, ja sellaisten yhtiöiden, joiden kotipaikka on ulkomailla, kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevat sivuliikkeet ja kauppaedustajan liikkeet, niitä ei kuitenkaan voida kyseisessä lainsäädännössä tämän saman verotuksen osalta kohdella eri tavalla silloin kun myönnetään verotukseen liittyviä etuja. Kohtelemalla näitä kahta sijoittautumismuotoa niiden voittojen verotuksen osalta samalla tavalla kyseisen jäsenvaltion lainsäätäjä on myöntänyt, ettei näiden kahden sijoittautumismuodon välillä ole tämän verotuksen muodollisuuksien ja edellytysten osalta minkäänlaista niiden objektiivisesti todettavaan asemaan liittyvää eroa, jolla erilaista kohtelua voitaisiin perustella.

24. Yhteisöjen tuomioistuin totesi lisäksi, että jäsenvaltio ei voi rajoittaa syrjivillä verosäännöksillä muiden jäsenvaltioiden toimijoiden oikeutta valita vapaasti sijoittautumismuoto. Sillä, että tytäryhtiön perustamisella voitaisiin välttyä sivuliikkeiden syrjinnältä, ei siis voida perustella syrjintää.

25. Yhteisöjen tuomioistuin totesi vielä, että perustamissopimuksen 52 artiklaan perustuvat oikeudet ovat ehdottomia ja että jäsenvaltio ei voi tehdä niiden kunnioittamista riippuvaiseksi toisen jäsenvaltion (luonnollisestikin sen valtion, jossa yhtiön kotipaikka sijaitsee) kanssa tehdyn, kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen sisällöstä.

26. On epäselvää, voidaanko tätä oikeuskäytäntöä kuitenkaan soveltaa nyt käsiteltävänä olevaan tapaukseen, sillä kyseinen

ratkaisu koski päinvastoin kuin nyt käsiteltävänä oleva tapaus osuuksia kotimaisista yhtiöistä.

27. Kaikki kolme ennakkoratkaisukysymystä koskevat samoja periaatteellisia kysymyksiä, ja niitä on siis pääosin tarkasteltava samalla tavalla, vaikka jokaisessa niissä on joitakin erityispiirteitä. Tarkastelen niitä siis yhdessä, kuten sitä paitsi tekevät asian käsittelyyn osallistuneet eri tahotkin.

Kaikkia esitettyjä kysymyksiä koskevat huomautukset

28. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenee — eivätkä asianosaiset ole tätä kiistäneet —, että Saint-Gobain ZN olisi välttynyt epäedulliseksi väittämältään kohtelulta, jos se olisi ollut Saksan oikeuden mukaan perustettu yhtiö. Toisessa ja kolmannessa kysymyksessä kyseessä olevat veroedut nimittäin perustuvat kansallisiin säännöksiin, jotka nimenomaisesti on tarkoitettu koskemaan vain Saksassa yleisesti verovelvollisia yhtiöitä. Saksan vero-oikeuden mukaan[6] tällaisina pidetään yhtiöitä, joiden sääntömääräinen tai tosiasiallinen kotipaikka sijaitsee Saksassa.

29. Ensimmäisessä kysymyksessä kyseessä olevan edun osalta asiakirjavihkosta ilmenee, että juuri sen johdosta, että kyseisten kahdenvälisten verosopimusten määräyksiä sovelletaan vain niihin yhtiöihin, joiden kotipaikka on sopimuspuolena olevassa valtiossa, näitä määräyksiä ei voida soveltaa Saint-Gobain ZN:ään päinvastoin kuin sellaiseen yhtiöön, jonka kotipaikka on Saksassa.

30. Jokaisessa kolmessa tapauksessa on tosin täytettävä muitakin edellytyksiä kyseisten etujen saamiseksi. Nämä edellytykset eivät kuitenkaan ole riidanalaisia nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa.

31. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan[7] yhtiön kuuluminen jonkin jäsenvaltion oikeusjärjestyksen alaisuuteen määräytyy juuri yhtiön kotipaikan mukaan, ja kotipaikka vastaa näin ollen luonnollisten henkilöiden kansalaisuutta.

32. On siis todettava, että syrjintä, josta Saint-Gobain ZN valittaa, perustuu emoyhtiön kansallisuuteen. Juuri Compagnie de Saint-Gobain SA, jonka kotipaikka on Ranskassa, on nimittäin pääasiassa käsiteltävänä olevassa riidassa kyseessä oleva

6 — KStG:n 1 §:n 1 momentti ja Vermögensteuergesetzin (varallisuusverolaki) 1 §:n 1 momentin 2 kohta.

7 — Ks. vakiintuneesta oikeuskäytännöstä esimerkiksi asia C-1/93, Halliburton Services, tuomio 12.4.1994 (Kok. 1994, s. I-1137, 15 kohta).

verovelvollinen, vaikka sen saksalainen sivuliike on valittajana Finanzgerichtissä.

33. Ellei jäljempänä käsittelemästäni varallisuusveroa koskevasta erityisestä väitteestä muuta johdu, asiassa ei ole kiistetty sitä, että ulkomaisten yhtiöiden kohtelu on epäedullista verrattuna sellaisten yhtiöiden kohteluun, joiden kotipaikka on Saksassa (mukaan lukien ulkomaisten yhtiöiden tytäryhtiöt). Kyseiset säännökset nimittäin johtavat näiden viimeksi mainittujen verotaakan keventämiseen, sillä näillä säännöksillä poistetaan taloudellinen tai oikeudellinen kaksinkertainen verotus. Yhtiöitä, joiden kotipaikka ei ole Saksassa, kohdellaan epäedullisemmin, koska niiltä evätään tämä kevennys loppujen lopuksi pelkästään siitä syystä, että niiden kotipaikka ei ole Saksassa.

34. Näin ollen ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä tarkoitettu kansainvälisen konsernin veroetu myönnetään kahdenvälisten sopimusten nojalla, ja kyseisen edun ansiosta vältytään ulkomaisten tytäryhtiöiden jakamien osinkojen kaksinkertaiselta verotukselta siten, että siinä valtiossa, jossa emoyhtiön kotipaikka on, näitä osinkoja ei lueta mukaan veron määräytymisperusteeseen. Veroedusta koituu tässä tapauksessa siis verovapautus, jota eivät saa, kuten olen todennut, yhtiöt, joiden kotipaikka ei ole Saksassa.

35. Välillisen vähennyksen menetelmä, josta toisessa kysymyksessä on kyse, toimii eri tavoin, mutta sen vaikutus on kuitenkin samanlainen. Sen avulla voidaan nimittäin pienentää emoyhtiön maksettavaksi kuuluvaa veroa siten, että veron määrästä vähennetään ulkomainen yhtiövero, jonka tytäryhtiöt ja niiden tytäryhtiöt jo ovat maksaneet. Myös tässä tapauksessa tämä mahdollisuus annetaan vain sellaisille yhtiöille, joiden kotipaikka on Saksassa.

36. Myös kolmas kysymys koskee kansainvälisen konsernin veroetua mutta varallisuusveron osalta. Kyseisen veroedun ansiosta emoyhtiön omistama osuus Saksan ulkopuolella sijaitsevasta tytäryhtiöstä vapautetaan emoyhtiön maksettavasi kuuluvasta varallisuusverosta. Myös tässä kyse on verohelpotuksesta, joka on varattu yksinomaan sellaisille yhtiöille, joiden kotipaikka on Saksassa.

37. Koska on näytetty toteen, että ulkomaisia verovelvollisia kohdellaan epäedullisesti — paitsi että jäljempänä on tarkasteltava varallisuusverotusta koskevaa erityistä seikkaa —, on enää tutkittava riidanalaisten kansallisten säännösten puolustukseksi esitetyt perustelut.

38. Saksan hallitus kiistää, että nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa olisi kyse syrjinnästä. Se viittaa tältä osin yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan kyseessä on syrjintä silloin, kun samanlaisissa tilanteissa menetellään eri tavalla tai kun erilaisissa tilanteissa menetellään samalla tavalla. Verotuksessa ulkomaisten verovelvollisten tilanne poikkeaa kyseisen hallituksen mukaan kuitenkin perustavanlaatuisesti kotimaisten verovelvollisten tilan-

teesta, minkä yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Schumacker antamassaan tuomiossa. [8]

39. Saksan hallitus huomauttaa myös, että avoir fiscal -tapauksessa antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin oli kiinnittänyt erityisen paljon huomiota siihen, että koska riidanalaisessa lainsäädännössä "rinnastetaan yhtiöiden voittojen verotuksessa yhtiöt, joiden kotipaikka on Ranskassa, ja sellaisten yhtiöiden Ranskassa olevat sivuliikkeet ja kauppaedustajan liikkeet, joiden kotipaikka on ulkomailla, niitä ei voida kyseisessä lainsäädännössä syrjintää aiheuttamatta kohdella eri tavalla tämän saman verotuksen osalta silloin, kun myönnetään verotukseen liittyviä etuja, joita ovat muun muassa yhtiöveron hyvitys". [9] Saksan hallitus korostaa kuitenkin, että päinvastoin kuin Ranskan vero-oikeudessa, saksalaisia pääomayhtiöitä ei rinnasteta ulkomaisten yhtiöiden kiinteisiin toimipaikkoihin veron määräytymisperusteen eikä verokannan osalta.

40. Komissio myöntää, että näin ei tosiaankaan tehdä, mutta se väittää, että pääomayhtiöiden osalta olemassa olevat erot eivät ole olennaisia. [10] Komission mukaan nämä erot johtuvat pääosin asioiden luonteesta, eikä niillä voida perustella sitä, että ne edut, joista nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa on kyse, evätään ulkomaisilta pääomayhtiöiltä.

41. Tarkastelen siis Saksan hallituksen esittämiä eroja.

42. Saksan hallituksen mukaan nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa ei voida rinnastaa ulkomaisten verovelvollisten tilannetta yleisesti verovelvollisten kotimaisten verovelvollisten tilanteeseen, sillä ensiksi mainittujen verovelvollisuus rajoittuu Saksasta saatuihin voittoihin, kun taas kotimaisten verovelvollisten kaikki tulot (maailmanlaajuiset tulot) ovat yleisen verovelvollisuuden johdosta kyseisen valtion vero-oikeuden alaisia.

43. Saksan hallitus päättelee tästä, että nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa kyseessä ei ole perustamissopimuksen vastainen syrjintä, koska ulkomaisten verovelvollisten erilainen kohtelu vastaa sitä eroa, mikä ulkomaisten yhtiöiden kiinteiden toimipaikkojen ja kotimaisten yhtiöiden välillä on.

44. On kuitenkin todettava, että Saksan hallitus tyytyy yleisellä tasolla vetoamaan siihen tosin kiistattomaan eroon, joka rajoitetun verovelvollisuuden ja yleisen verovelvollisuuden välillä on ja joka on seurausta lähdevaltion rajoitetusta suvereenisuudesta veroasioissa verrattuna sen valtion, jossa pääyhtiön kotipaikka on, suvereenisuuteen näissä asioissa.

45. Kuitenkin juuri tämän asian tosiseikoista ilmenee, että tätä eroa on arvioitava monipuolisesti. Toisaalta näistä tosiseikoista ilmenee selvästi, että yleisesti vero-

8 — Asia C-273/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225).

9 — Edellä alaviitteessä 3 mainitun tuomion 20 kohta.

10 — Ks. komission huomautusten 27 kohta.

velvolliset yhtiöt voivat tehdä huomattavia vähennyksiä niiltä kannettavan veron määräytymisperusteesta, perustuivatpa vähennykset Saksan lainsäädäntöön suppeasti käsitettynä tai ovatpa ne seurausta Saksan liittotasavallan tekemien, kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevien sopimusten laajasta verkosta.

46. Toisaalta pääasian valittajan tilanteesta ilmenee, että verovelvollisuus, joka lähtökohtaisesti rajoittuu Saksasta saatuun voittoon, koskee myös tosiasiallisesti Saksan ulkopuolella toteutettujen liiketoimien seurauksia. Kuten pääasian valittaja huomauttaa, Saksan viranomaiset tulkitsevat tätä rajoitetun verovelvollisuuden käsitettä siis laajasti.

47. Kuten pääasian valittaja ja komissio huomauttavat, on lisäksi ristiriitaista vedota siihen seikkaan, että tytäryhtiöitä on lähtökohtaisesti verotettava niiden maailmanlaajuisista tuloista ja kiinteitä toimipaikkoja niiden kotimaisista tuloista, sellaisten säännösten perustelemiseksi, joiden vaikutuksesta ensimmäisessä tapauksessa maailmanlaajuisten tulojen ulkomaisen osuuden merkitys pienenee ja joiden vaikutuksesta maailmanlaajuiset tulot siis lähestyvät kotimaisia tuloja. Kuten komissio on huomauttanut, näin päädytään jopa siihen ristiriitaiseen tulokseen, että osuuksien omistamisesta ei Saksassa veroteta saksalaisia pääomayhtiöitä vaan ainoastaan ulkomaisia yhtiöitä.

48. Päinvastoin kuin Saksan hallitus katson näin ollen, että yleisesti verovelvollisten kotimaisten yhtiöiden ja rajoitetusti verovelvollisten ulkomaisten yhtiöiden tilanteiden välinen ero ei ole sellainen, etteikö niitä voitaisi pitää toisiinsa rinnastettavina yhtiöveron tai varallisuusveron määräytymisperusteen määrittämistä varten.

49. Tältä osin komissio huomauttaa perustellusti, että nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa kyseessä on ainoastaan tiettyjen osuuksien ja näiden osuuksien perusteella maksettavien osinkojen verottaminen.

50. Näihin verotusobjekteihin, kuten komissio niitä nimittää, kohdistuu saksalainen vero riippumatta siitä, onko verovelvollisen henkilön kotipaikka Saksassa vai ei.

51. Koska verovelvollisuus on olemassa tästä kysymyksestä irrallaan, myös tähän velvollisuuteen liittyvät edut, kuten toimet, jotka on tarkoitettu kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen, on lähtökohtaisesti myönnettävä riippumatta kotipaikkakriteerin täyttymisestä.

52. Kuten komissio totesi istunnossa, kyse on saman mitalin kahdesta puolesta.

53. Voidaan toisaalta huomauttaa, että edellä mainituissa asioissa, [11] joissa yhteisöjen tuomioistuin on hyväksynyt sen, että kotimaisten ja ulkomaisten verovelvollisten tilanteiden välillä lähtökohtaisesti on ero, tämä ei kuitenkaan ole estänyt yhteisöjen tuomioistuinta katsomasta, että noissa asioissa kyseessä olleiden säännösten soveltamista varten nämä kaksi tilannetta olivat toisiinsa rinnastettavia.

54. Silloin kun tilanteet ovat toisiinsa rinnastettavia, kaikkea erilaista kohtelua on näin ollen voitava perustella yhteisön oikeudessa tunnustetulla pakottavalla vaatimuksella.

55. Kuten yhteisöjen tuomioistuin nimittäin totesi edellä mainitussa avoir fiscal -tapauksessa ja vielä asiassa C-330/91, Commerzbank antamassaan tuomiossa, [12]

"sen hyväksyminen, että jäsenvaltio, jonne yhtiö on sijoittautunut, voisi vapaasti soveltaa erilaista kohtelua ainoastaan sillä perusteella, että yhtiön kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, tekisi tämän määräyksen [52 artikla] sisällöltään tyhjäksi".

56. Saksan hallitus viittaa siihen, että riidanalaisten säännösten tarkoituksena on kaksinkertaisen verotuksen ja jopa useamman kertaisen verotuksen välttäminen. Kyseisen hallituksen mukaan yhtiön kotipaikan sijaintivaltiolla on suurin intressi välttää tätä. Tämän johdosta niiden seurausten poistaminen, joita kotimaiset yhtiöt ovat kärsineet mahdollisesta kaksinkertaisesta verotuksesta, on tämän valtion eikä sen valtion tehtävänä, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee.

57. Näin on Saksan hallituksen mukaan myös siitä syystä, että kotipaikan sijaintivaltio voisi kompensoida pääasiassa kyseessä olevien säännösten kaltaisista säännöksistä aiheutuvan verotulojen menetyksen, sillä se verottaa emoyhtiötä kaikesta tämän toiminnasta päinvastoin kuin valtio, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee.

58. Tämä perustelu ei ole vakuuttava.

59. Saksassa kotipaikan omaavien yhtiöiden kaksinkertaisen verotuksen välttämisen tavoite voidaan täysin hyvin saavuttaa ilman syrjiviä säännöksiä. Se, että näitä säännöksiä sovelletaan myös ulkomaisten verovelvollisten kiinteiden toimipaikkojen hyväksi, ei mitenkään vaaranna sitä, etteikö kyseisillä säännöksillä voitaisi saavuttaa lainsäätäjän tavoitetta. Kahdessa ensimmäisessä kysymyksessä kyseessä olevien etujen osalta tätä toteamusta tukee sitä paitsi se, että Saksan lainsäätäjä katsoi voivansa, kuten olen todennut, muuttaa kyseisiä kotimaisia säännöksiä vuonna

11 — Ks. em. avoir fiscal -tapaus ja em. asiassa Schumacker annettu tuomio samoin kuin esim. asiassa C-80/94, Wielockx, 11.8.1995 annettu tuomio (Kok. 1995, s. I-2493).

12 — Asia C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993 (Kok. 1993, s. I-4017, 13 kohta).

1993 ja että se on tämän jälkeen katsonut voivansa kohdella kiinteitä toimipaikkoja yhdenvertaisesti tytäryhtiöiden kanssa.

60. On totta, että näiden säännösten tällainen soveltamisalan laajennus voisi aiheuttaa saksalaisen veronsaajan verotulojen laskun. Tällaisella perustelulla ei kuitenkaan vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan voida perustella perustamissopimuksen mukaisen perusvapauden vastaista syrjintää. [13]

61. Tästä seuraa, että ei myöskään voida hyväksyä perustelua, jonka mukaan kyseisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen kuuluu sille jäsenvaltiolle, jossa yhtiön kotipaikka on, sillä perusteella, että kyseinen jäsenvaltio voisi emoyhtiön jakamia osinkoja verottamalla korvata kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta aiheutuvan verotulojen vähenemisen, sillä kiinteän toimipaikan sijaintivaltiolla ei ole tätä mahdollisuutta. Myös tällainen perustelu on nimittäin lähinnä taloudellisiin seikkoihin perustuva.

62. Jäsenvaltio ei myöskään voi perustella jonkin perustamissopimuksen mukaisen perusoikeuden rajoittamista sillä, että toisen jäsenvaltion olisi vältettävä sen rajoittamista.

63. Lisäksi on tarkasteltava, voitaisiinko riidanalaisia kansallisia säännöksiä perustella verojärjestelmän johdonmukaisuuden asettamilla vaatimuksilla. Näin voitaisiin nimittäin tehdä silloin, jos siitä huolimatta, että kyseessä olevat tilanteet ovat lähtökohtaisesti toisiinsa rinnastettavissa, saksalaisessa verojärjestelmässä kuitenkin olisi sivuliikkeiden ja tytäryhtiöiden verotuksen välillä konkreettisia eroja, joiden johdosta riidanalaiset syrjivät säännökset olisivat tarpeellisia.

64. Ruotsin hallitus ja Portugalin hallitus vetoavat tähän mahdollisuuteen. Komissio ja pääasian valittaja sen sijaan esittävät yksityiskohtaisen vertailevan analyysin, josta niiden mukaan ilmenee, että tällaisia eroja ei ole löydettävissä sivuliikkeiden ja tytäryhtiöiden verokohtelussa. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin vahvistaa tämän toteamuksen.

65. Portugalin hallitus vetoaa erityisesti siihen, että tytäryhtiön emoyhtiölle jakamien voittojen lähdeverotus voi merkitä tytäryhtiön joutumista epäedullisempaan asemaan sellaiseen sivuliikkeeseen verrattuna, jonka voitot siirretään emoyhtiölle ilman, että niitä olisi verotettu.

66. Tästä ei kuitenkaan ole pääteltävissä, että tällaisen lähdeverotuksen olemassao-

13 — Ks. esim. asia 238/82, Duphar ym., tuomio 7.2.1984 (Kok. 1984, s. 523).

lolla voitaisiin perustella nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa kyseessä olevaa kohtelua.

67. On ensinnäkin huomattava, että komission ja valittajan selityksistä, joiden paikkansapitävyyttä Saksan hallitus ei tältä osin ole kiistänyt, ilmenee, että emoyhtiölle jaettavaa osaa tytäryhtiön voitosta verotetaan alemmalla verokannalla (36 prosenttia) kuin kiinteän toimipaikan emoyhtiölleen siirtämää voittoa (50 prosenttia). Tässä on siis kyse tytäryhtiölle myönnettävästä edusta. Mielestäni ei näin ollen ole ollenkaan selvää, että lähdeverotuksen olemassaolosta tytäryhtiölle koituvaa haittaa olisi väistämättä kompensoitava veron määräytymisperusteen määrittelyssä myönnettävällä ylimääräisellä edulla.

68. Tämä perustelu on joka tapauksessa hylättävä periaatteellisista syistä. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että jäsenvaltiolla ei ole oikeutta soveltaa sivuliikkeisiin ja kauppaedustajan liikkeisiin tietyiltä osin epäedullisempaa kohtelua sellaisten etujen kompensoimiseksi, joita niillä on toisilta osin tytäryhtiöihin verrattuna. [14]

69. Lisäksi tällainen lähdeverotus ei merkitse tytäryhtiön tai sivuliikkeen voittojen verotusta vaan niiden, joille kyseiset voitot jaetaan, tulojen verotusta. Näiden verovelvollisten — jotka ovat erillisiä verovelvollisia — verotuksen yksityiskohtia ei voida ottaa huomioon verotuksen kannalta merkityksellisten erojen tekemiseksi itse sivuliikkeen ja tytäryhtiön välille.

70. Tällainen lähestymistapa nimittäin edellyttäisi, että verotuksen johdonmukaisuuden käsitettä, sellaisena kuin se ilmenee asiassa C-204/90, Bachmann, 28.1.1992 annetusta tuomiosta, [15] tulkittaisiin laajasti, vaikka pakottavaa vaatimusta on tulkittava suppeasti, koska se on poikkeus perustamissopimuksen mukaisista perusvapauksista.

71. Komissio katsoo lisäksi, että vuoden 1993 Standortsicherungsgesetzin perustelujen sanamuoto merkitsee sitä, että Saksan hallitus itse on myöntänyt riidanalaisten säännösten olleen syrjiviä ennen niiden muutosta, sillä kyseisellä lailla, kuten on todettu, Saksan lainsäätäjä laajensi kahdessa ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä kyseessä olevat edut koskemaan myös kotimaisia yhtiöitä.

72. Perustelujen tämän tapauksen kannalta merkityksellisessä osassa todetaan seuraavaa:

"Ulkomaisten pääomayhtiöiden kiinteiden toimipaikkojen ja yleisesti verovelvollisten pääomayhtiöiden yhdenvertainen kohtelu on EY:n perustamissopimuksen 52 artik-

14 — Ks. em. avoir fiscal -tapaus, tuomion 21 kohta.

15 — Asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249).

lassa tarkoitetun sijoittautumisvapauden mukaista, ja kyseisen kohtelun johdosta vältetään tässä määräyksessä kielletty syrjintä."

73. Edellä toistettu perustelujen osa ei ole täysin yksiselitteinen. Saksan hallituksen mukaan se ei merkitse sitä, että kyseinen hallitus olisi tunnustanut rikkoneensa mitenkään perustamissopimusta, vaan kyseisessä perustelujen osassa viitataan ainoastaan tiettyihin oikeusopissa ilmaistuihin kantoihin, ja tehdyllä muutoksella pyritään välttämään kaikki arvostelu tulevaisuudessa.

74. Minä puolestani katson, että mikä tahansa merkitys tälle perustelujen osalle onkaan syytä antaa, sillä ei ole vaikutusta yhteisöjen tuomioistuimelta pyydetyn, perustamissopimuksen edellä mainittujen määräysten tulkinnan kannalta.

Kansainvälisten sopimusten vaikutuksia koskevat erityishuomautukset

75. Tietyt asian käsittelyyn osallistuneet ovat esittäneet väitteitä, jotka perustuvat siihen vaikutukseen, jota kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyillä kahdenvälisillä sopimuksilla on nyt käsiteltävänä olevan tapauksen kannalta.

76. Ensinnäkin on väitetty, että yksinomaan jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia päättämään, keiden eduksi kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjä sopimuksia sovelletaan.

77. Minä kuitenkin katson, että koko välittömän verotuksen ala kuuluu edelleen jäsenvaltioiden toimivaltaan ja että ei ole syytä tehdä eroa jäsenvaltioiden syntyperältään yksinomaan valtionsisäisten välitöntä verotusta koskevien säännösten ja sellaisten määräysten välillä, jotka perustuvat toisen jäsenvaltion tai yhteisön ulkopuolisen maan kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn sopimukseen. Nämä määräykset ovat sen jälkeen, kun kansallinen parlamentti on ratifioinut sopimuksen, ensiksi mainittujen säännösten tavoin osa välitöntä verotusta koskevaa kansallista lainsäädäntöä.

78. Näin ollen näihin määräyksiin soveltuu täysimääräisesti yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, jossa todetaan, että

"vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen ja pidättäydyttävä siten kaikenlaisesta ilmeisestä tai peitellystä kansalaisuuteen perustuvasta syrjinnästä". [16]

16 — Ks. erityisesti em. asia Wielockx, tuomion 16 kohta.

79. Toiset asian käsittelyyn osallistuneet ovat korostaneet, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyt sopimukset perustuvat vastavuoroisuusperiaatteeseen ja että kyseisten sopimusten määräysten ulottaminen koskemaan sellaisia yhtiöitä, joiden kotipaikka on jäsenvaltiossa, joka ei ole sopimuspuolena näissä sopimuksissa, merkitsisi näiden sopimusten sisäisen tasapainon tuhoamista.

80. Tähän väitteeseen vastaamiseksi ei riitä, että todetaan, kuten eräät asian käsittelyyn osallistuneet ovat tehneet, että yhteisöjen tuomioistuin on jo avoir fiscal -tapauksessa todennut, että oikeudet, jotka perustamissopimuksessa annetaan jäsenvaltioiden kansalaisille, ovat ehdottomia ja että kyseisten oikeuksien sisältö ei siis voi riippua jäsenvaltioiden välisten sopimusten vastavuoroisesta soveltamisesta. [17] Toimivaltainen Finanzamt ei nyt käsiteltävänä olevassa asiassa ole mitenkään väittänyt, että vaadittujen veroetujen myöntäminen riippuisi siitä, myöntääkö Ranskan tasavalta vastaavat edut saksalaisten yhtiöiden Ranskassa sijaitseville tytäryhtiöille.

81. Nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa, joka koskee jäsenvaltion yhteisön ulkopuolisen maan kanssa tekemiä sopimuksia, ratkaisevaa on, kuten valittaja ja komissio ovat perustellusti korostaneet, että yhteisön oikeudesta Saksan liittotasavallalle johtuvat velvollisuudet ja ne velvollisuudet, joita sillä on niiden sitoumusten perusteella, joihin se on sitoutunut yhteisön ulkopuolisiin sellaisiin valtioihin nähden, joiden kanssa se on tehnyt kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi sopimuksia, eivät ole ristiriidassa keskenään.

82. Näillä sopimuksilla ei nimittäin mitenkään estetä Saksan liittotasavaltaa ulottamasta sopimuksen määräyksiä koskemaan verovelvollisina olevia ulkomaisia yhtiöitä. Tällainen soveltamisalan laajennus ei mitenkään vaaranna sopimuspuolina olevien yhteisön ulkopuolisten valtioiden oikeuksia, eikä siitä seuraa niille mitään uutta velvoitetta. Ei siis ole mitään tasapaino- tai vastavuoroisuusongelmaa.

83. Saksan lainsäätäjän nyt tarkasteltavana olevassa tapauksessa kyseessä olevien kaltaisia sopimuksia koskeva käytäntö on sitä paitsi hyvä osoitus tästä. Pienentäessään edellä mainitulla KStG:n 26 §:n 7 momentilla sitä osuutta, joka saksalaisella yhtiöllä on vähintään oltava amerikkalaisesta tytäryhtiöstä, jotta saksalainen yhtiö saa asianomaisten sopimusten mukaiset edut, Saksan lainsäätäjä on yksipuolisesti laajentanut sopimuksen soveltamisalaa Saksassa ilman, että siitä olisi aiheutunut vaikeuksia sen ja toisen sopimuspuolen välisissä suhteissa.

84. Samoin on käynyt silloin, kun edellä mainitulla vuoden 1993 Standortsicherungsgesetzillä Saksan lainsäätäjä myönsi toisessa jäsenvaltiossa kotipaikan omaavien yhtiöiden kiinteille toimipaikoille kahdenvälisissä sopimuksissa sovitut kansainvälisen konsernin veroedut. Saksan lainsäätäjä ei siis katsonut, että näiden sopimusten luonteesta aiheutuisi vaikeuksia, jotka estäisivät sitä laajentamasta kyseisten etujen soveltamisalaa, mitä pääasian valittaja on vaatinut.

17 — Avoir fiscal -tapaus, tuomion 26 kohta.

85. On totta, että tällainen soveltamisalan laajennus merkitsee verotulojen suurempaa pienenemistä kuin muuten kaikkien muiden tekijöiden pysyessä samoina seuraisi kyseisten sopimusten soveltamisesta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaista on kuitenkin, kuten jo on todettu, että tällaisella taloudellisiin seikkoihin perustuvalla perusteella ei voida perustella perustamissopimuksen mukaisen perusvapauden rajoittamista.

86. Ruotsin hallitus esittää väitteitä, joita voitaisiin luonnehtia järjestelmään liittyviksi, ja osoittaa, että tietyissä erityisen monitahoisissa tilanteissa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kahdenvälisten sopimusten soveltamisalan laajennus voi johtaa täydelliseen verovapauteen.

87. Tämä seikka ei ilmeisesti kuitenkaan ole estänyt Saksan hallitusta laajentamasta soveltamisalaa ainakaan pääasiassa kyseessä olevien etujen osalta.

88. Sitä paitsi Ruotsin hallituksen tarkoittamat tilanteet, jotka koskevat hyvin erityislaatuisia tapauksia, poikkeavat nyt käsiteltävänä olevasta tapauksesta, jonka yhteydessä ei ole väitetty, että olisi olemassa vaara siitä, että voittoja ei verotettaisi missään maassa.

89. Aivan yhtä erilainen tilanne on tilanne, jossa yhtiö, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa A, vaatisi, että jäsenvaltio B soveltaisi siihen jäsenvaltio C:n kanssa tekemänsä kahdenvälisen sopimuksen määräyksiä pikemminkin kuin A:n ja B:n välistä sopimusta; tällaisesta tapauksesta on kyse asiassa C-397/98, Metallgesellschaft ja asiassa C-410/98, Hoechst, [18] joihin istunnossa viitattiin. Sopimukset, joiden soveltamista Saint-Gobain ZN vaatii, on nimittäin tehty yhteisön ulkopuolisten valtioiden kanssa.

90. Yhtiö, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa A, ei sitä paitsi välttämättä ole edellä kuvaillussa tilanteessa sidoksissa jäsenvaltioon C päinvastoin kuin nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa, jossa riita koskee sellaisten yhtiöiden osuuksien kohtelua, joiden kotipaikka on tässä viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa.

91. Lopuksi on korostettava, että nämä kaksi tapausta koskevat perustavanlaatuisesti erilaisia vaatimuksia. Edellä kuvatussa tilanteessa yhtiö, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa A, ei nimittäin vaadi, että jäsenvaltio B kohtelisi sitä yhtiönä, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa B, vaan se vaatii, että tämä jäsenvaltio kohtelisi sitä yhtiönä, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa C. Tämä tapaus siis koskee pikemminkin ulkomaisten yhtiöiden erilaista kohtelua keskenään kuin kotimaisten ja ulkomaisten yhtiöiden erilaista kohtelua.

92. Näin ollen tämä periaatteellinen ongelma ei ole sama kuin nyt käsiteltävänä olevassa asiassa, jossa vaaditaan yhdenver-

18 — EYVL 1999, C 1, s. 7 ja 11.

taista kohtelua sellaisten yhtiöiden kanssa, joiden kotipaikka on Saksassa, vaikka määräykset, joihin tämä kohtelu perustuu, sisältyvät yhteisön ulkopuolisen valtion kanssa tehtyyn sopimukseen.

Varallisuusveroa koskevat erityishuomautukset

93. Saksan hallitus väittää erityisesti varallisuusveron osalta, että emoyhtiöllä loppujen lopuksi oleva verotaakka ei ole erilainen siitä riippuen, omistaako se kyseiset osuudet kiinteän toimipaikan vai tytäryhtiön kautta.

94. Pitää varmasti paikkansa, että tytäryhtiön tytäryhtiöiden osuuksia ei lasketa varallisuusveron kantamista varten tytäryhtiön varallisuuteen kansainvälisen konsernin veroedun ansiosta; koska tätä etua ei myönnetä sivuliikkeelle, sivuliikkeeltä sen sijaan kannetaan varallisuusveroa tämän osuuden arvosta. Saksan hallituksen mukaan tytäryhtiön näin saama etu kompensoituu sillä, että emoyhtiön varallisuuteen luetaan varallisuusveron kantamista varten sen osuuden arvo, joka sillä on Saksassa sijaitsevasta tytäryhtiöstä, ja tämä arvo arvioidaan ottaen huomioon ne osuudet, joita kyseisellä tytäryhtiöllä itsellään on tytäryhtiöstään.

95. Saint-Gobain ZN ja komissio eivät kiistä sitä, että asia on lähtökohtaisesti näin (BewG:n 121 §:n 2 momentin 4 kohta). Ne korostavat kuitenkin, että tätä säännöstä ei yleensä sovelleta Saksan liittotasavallan tekemien kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevien sopimusten perusteella.

96. Niinpä Saint-Gobain ZN totesi istunnossa ilman, että Saksan hallitus olisi ilmaissut eriävää mielipidettään tältä osin, että nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa BewG:n 121 §:n 2 momentin 4 kohtaa ei voida soveltaa Ranskan tasavallan ja Saksan liittotasavallan välillä voimassa olevan, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 19 artiklan johdosta.

97. Tästä seuraa Saint-Gobain ZN:n mukaan, että ranskalaisten emoyhtiöiden kiinteiden toimipaikkojen kohtelu on epäedullisempaa kuin tytäryhtiöiden kohtelu.

98. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on päättää, seuraako tästä säännöksestä yhdessä BewG:n säännösten kanssa tosiasiallisesti se, että kyseessä olevia osuuksia verotetaan kiinteiden toimipaikkojen varallisuusverotuksessa raskaammin kuin tytäryhtiöiden verotuksessa. Jos näin on, pääasian valittajaa on kohdeltu syrjivästi.

99. On vielä täsmennettävä, että Saksan viranomaisia ei ole vaadittu myöntämään

konsernin veroetua myös siinä tapauksessa, ettei ole tehty kahdenvälistä sopimusta. Näillä viranomaisilla on tämä velvollisuus nimittäin vain silloin, kuin edun epääminen merkitsee syrjintää eli kun ei ole olemassa sopimusmääräystä, jonka johdosta BewG:n 21 §:n 2 momentin 4 kohtaa ei voida soveltaa. Näin ollen ei ole olemassa Saksan hallituksen mainitsemaa vaara siitä, että tytäryhtiöitä syrjittäisiin.

100. Lisäksi huomautan ohimennen, että tämä Saksan hallituksen esittämä perustelu merkitsee, että Saksan hallitus hyväksyy tytäryhtiöiden ja sivuliikkeiden yhdenvertaisen kohtelun periaatteen olemassaolon.

101. Edellä esitetystä seuraa, että kohtelun eroavuus, jos se näytettäisiin toteen, olisi perusteetonta. Se olisi siis ristiriidassa perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa.

Lopputoteamukset

102. Kaikesta edellä esitetystä ilmenee näin ollen, että kyseisten kansallisten säännösten johdosta yhtiöitä, joiden kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa, kohdellaan ilman objektiivista perustetta epäedullisemmin kuin yhtiöitä, joiden kotipaikka on Saksassa.

103. Kuten olen jo todennut ja kuten sekä komissio että sitä paitsi ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ovat perustellusti esittäneet, perustamissopimuksen 58 artiklassa ja 52 artiklan ensimmäisen kohdan ensimmäisessä virkkeessä ja toisessa kohdassa edellytetään, että yhteen jäsenvaltioon sijoittautuneita yhtiöitä, jotka perustavat kiinteän toimipaikan toisen jäsenvaltion alueella, kohdellaan samalla tavoin kuin viimeksi mainitun jäsenvaltion kotimaisia yhtiöitä, ellei ole olemassa objektiivisesti perusteltavia eroavuuksia.

104. Lisäksi kyseiset kansalliset säännökset rajoittavat muiden jäsenvaltioiden yhtiöiden vapautta valita se oikeudellinen muoto, jossa ne haluavat käyttää sijoittautumisvapauttaan. Perustamissopimuksen 52 artiklan ensimmäisen kohdan toisesta virkkeestä seuraa, että jäsenvaltion yhtiöllä, joka haluaa käyttää sijoittautumisvapautta koskevaa oikeuttaan, on oikeus valita, perustaako se siihen jäsenvaltioon, jonne se aikoo sijoittautua, tytäryhtiön vai pelkästään kauppaedustajan liikkeen tai sivuliikkeen. Tätä valintaoikeutta rajoitetaan, jos kohtelussa on jommankumman sijoittautumismuodon haitaksi perusteettomia eroavuuksia.

Ratkaisuehdotus

105. Ehdotan siis, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Finanzgericht Kölnin esittämiin kysymyksiin kieltävästi seuraavalla tavalla:

1) EY:n perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa ristiriidassa on se, että Saksassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalla, joka kuuluu pääomayhtiölle, jonka kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa, ei myönnetä samoilla edellytyksillä kuin pääomayhtiöille, joiden kotipaikka on Saksassa, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kolmannen maan kanssa tehdyssä verosopimuksessa sovittua konsernin veroetua (Schachtelprivileg) osinkojen osalta.

2) Perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa ristiriidassa on se, että veroa, joka kolmannessa maassa kannetaan sellaisen yhtiön voitoista, jonka kotipaikka on tässä kolmannessa maassa ja joka on Saksassa sijaitsevan sellaisen toimipaikan tytäryhtiö, joka kuuluu jossain toisessa jäsenvaltiossa kotipaikan omaavalle pääomayhtiölle, ei vähennetä siitä verosta, joka kyseisen toimipaikan on maksettava saksalaisena yhtiöverona, samoilla edellytyksillä, joita sovelletaan pääomayhtiöihin, joiden kotipaikka on Saksassa.

3) Perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa ristiriidassa on se, että Saksassa sijaitseva kiinteä toimipaikka, joka kuuluu pääomayhtiölle, jonka kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa, ei myönnetä samoilla edellytyksillä kuin pääomayhtiöille, joiden kotipaikka on Saksassa, konsernin veroetua varallisuusverotuksessa (Schachtelprivileg).