UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

21 päivänä tammikuuta 2010 *

Asiassa C-311/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka tribunal de première instance de Mons (Belgia) on esittänyt 19.6.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.7.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Société de Gestion Industrielle SA (SGI)

vastaan

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: toisen jaoston puheenjohtaja J. N. Cunha Rodrigues, joka hoitaa kolmannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit P. Lindh, A. Rosas (esittelevä tuomari), U. Lõhmus ja A. Ó Caoimh,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 4.6.2009 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Société de Gestion Industrielle SA (SGI), edustajinaan avocat R. Forestini ja avocat J. F. Libert,

– Belgian hallitus, asiamiehenään J.-C. Halleux,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke,

– Ruotsin hallitus, asiamiehinään A. Falk ja S. Johannesson,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja J.-P. Keppenne,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.9.2009 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 12, EY 43, EY 48 ja EY 56 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Belgian oikeuden mukaan perustettu yhtiö Société de Gestion Industrielle SA (SGI) (jäljempänä SGI) ja Belgian valtio ja jossa on kyse siitä, että kansallinen verohallinto on lisännyt kyseisen yhtiön omiin voittoihin sellaisten poikkeuksellisten tai vastikkeettomien etuuksien määrän, jotka kyseinen yhtiö on myöntänyt muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille yhtiöille, joiden kanssa se on keskinäisessä riippuvuussuhteessa.

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

3 Kuninkaan asetuksella, joka annettiin 10.4.1992, kodifioidun ja 12.6.1992 annetulla lailla vahvistetun tuloverolain (code des impôts sur les revenus; supplément au Moniteur belge 30.7.1992, s. 17120), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian oikeudenkäynnissä (jäljempänä vuoden 1992 CIR), 26 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Jollei 54 §:n säännösten soveltamisesta muuta johdu, Belgiaan sijoittautuneen yrityksen myöntäessä poikkeuksellisia tai vastikkeettomia etuuksia nämä lisätään sen omiin voittoihin, paitsi jos etuudet otetaan huomioon edunsaajien veronalaisia tuloja määritettäessä.

Edellä 1 momentissa säädetystä rajoituksesta huolimatta omiin voittoihin lisätään poikkeukselliset tai vastikkeettomat etuudet, joita yritys myöntää

1) jäljempänä 227 §:ssä tarkoitetulle verovelvolliselle, jonka kanssa Belgiaan sijoittautunut yritys on suoraan tai epäsuorasti keskinäisessä riippuvuussuhteessa

2) jäljempänä 227 §:ssä tarkoitetulle verovelvolliselle tai ulkomaiselle toimipaikalle, joka ei ole sijoittautumisvaltionsa lainsäädännön nojalla velvollinen maksamaan tuloveroa kyseisessä maassa tai johon sovelletaan siellä verotusjärjestelyä, joka on huomattavasti edullisempi kuin Belgiaan sijoittautuneeseen yritykseen sovellettava järjestely

3) jäljempänä 227 §:ssä tarkoitetulle verovelvolliselle, jolla on yhteisiä etuja edellä 1 tai 2 kohdassa mainitun verovelvollisen tai edellä 2 kohdassa mainitun toimipaikan kanssa.”

4 Ennakkoratkaisupäätöksestä ilmenee, että myönnettyä etuutta pidetään kansallisen oikeuskäytännön mukaan vuoden 1992 CIR:n 26 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna ”poikkeuksellisena” etuutena, jos etuuden myöntäminen poikkeaa tavanomaisesta tapahtumien kulusta ja vakiintuneista kaupallisista periaatteista ja tavoista, kun otetaan huomioon senhetkiset taloudelliset olosuhteet ja osapuolten taloudellinen tilanne. ”Vastikkeettomaksi” katsotaan etuus, joka myönnetään ilman velvoitetta tai vastikkeetta ilmaiseksi.

5 Vuoden 1992 CIR:n 49 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Liike- ja ammattitoiminnan menoina vähennyskelpoisia ovat kustannukset, joita verovelvolliselle on verokauden aikana aiheutunut veronalaisen tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä ja joiden aitouden ja määrän verovelvollinen todistaa tositteiden avulla tai, jos tämä ei ole mahdollista, kaikilla muilla yleisesti sovellettavien oikeussääntöjen nojalla hyväksyttävillä todisteilla, valaa lukuun ottamatta.

Verokauden aikana aiheutuneiksi katsotaan kustannukset, jotka tämän kauden aikana tosiasiallisesti maksetaan tai joista vastataan tai jotka ovat muuttuneet todetuiksi veloiksi ja tappioiksi ja merkitään sellaisina kirjanpitoon.”

6 Vuoden 1992 CIR:n 79 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Liike- ja ammattitoiminnan tappioiden perusteella ei voida tehdä vähennyksiä siitä osasta voittoja tai tuottoja, joka on peräisin sellaisista poikkeuksellisista tai vastikkeettomista etuuksista, jotka verovelvollinen on saanut suoraan tai epäsuorasti missä tahansa muodossa tai millä tahansa tavalla yritykseltä, jonka kanssa se on suoraan tai epäsuorasti keskinäisessä riippuvuussuhteessa.”

7 Vuoden 1992 CIR:n 207 §:ssä evätään yhteisöiltä mahdollisuus suorittaa tiettyjä vähennyksiä siitä osasta niiden tulosta, joka on peräisin poikkeuksellisista tai vastikkeettomista etuuksista.

8 Vuoden 1992 CIR:n 227 §:n 2 momentissa määritellään ulkomailla asuvat yhteisöt seuraavasti:

”Ulkomaiset yhteisöt – –, joiden kotipaikka, päätoimipaikka tai johdon taikka keskushallinnon sijaintipaikka ei ole Belgiassa.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 SGI on Belgian oikeuden mukaan perustettu holdingyhtiö. Se omistaa 65 prosentin osuuden Ranskan oikeuden mukaan perustetun RECYDEM SA -nimisen osakeyhtiön (jäljempänä Recydem) osakepääomasta. SGI on myös yksi jälkimmäisen yhtiön hallituksen jäsenistä.

10 Eräs SGI:n osakkeenomistajista on Luxemburgin oikeuden mukaan perustettu osakeyhtiö nimeltä COBELPIN SA (jäljempänä Cobelpin). Unionin tuomioistuimen 23.3.2009 esittämään kirjalliseen kysymykseen 7.4.2009 antamassaan vastauksessa SGI täsmensi, että Cobelpinin omistusosuuden määrä sen osakepääomasta on 34 prosenttia. Cobelpin on SGI:n hallituksen jäsen ja toimitusjohtaja.

11 Domenico Leone on SGI:n toimitusjohtaja sekä Cobelpinin ja Recydemin hallitusten jäsen.

12 SGI lainasi Recydemille 31.12.2000 korotta 37 836 113 Belgian frangia (BEF) (937 933 euroa). Belgian verohallinnon mukaan verotuskauden 2001 osalta SGI:n omiin voittoihin oli vuoden 1992 CIR:n 26 §:n toisen momentin 1 alakohdan mukaisesti lisättävä 1 891 806 BEF (46 897 euroa) poikkeuksellisina tai vastikkeettomina

etuuksina, jotka se oli myöntänyt edellä mainitulle tytäryhtiölleen. Tämä määrä vastasi fiktiivistä korkoa, joka oli laskettu 5 prosentin vuotuisen koron mukaan.

13 SGI maksoi Cobelpinille 1.7.2000 lähtien palkkiota 350 000 Luxemburgin frangia (LUF) (8 676 euroa) kuukaudessa hallituksen jäsenenä toimimisesta. Koska Belgian verohallinto katsoi, että vuoden 1992 CIR:n 49 §:ssä säädetyt edellytykset eivät täyttyneet, se kieltäytyi vähentämästä näitä palkkioita liike- ja ammattitoiminnan menoina verotuskausien 2001 ja 2002 osalta. Maksetut määrät olivat verohallinnon mukaan selvästi kohtuuttomia ja vailla mitään yhteyttä kyseessä olevien palvelujen taloudelliseen hyötyyn. Cobelpinin edustaja SGI:n hallituksessa oli mainitun hallituksen jäsen myös henkilökohtaisessa ominaisuudessaan.

14 Näin ollen SGI:lle annettiin tiedoksi oikaisupäätökset verotuskausien 2001 ja 2002 osalta. Se teki 28.1.2004 ja 9.2.2004 näistä verotuspäätöksistä oikaisuvaatimukset, jotka hylättiin 22.7.2004 tehdyllä verohallinnon päätöksellä, minkä jälkeen mainittu yhtiö nosti kanteen tribunal de première instance de Monsissa (Monsin ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin).

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että Belgian verohallinto on soveltanut vuoden 1992 CIR:n 26 §:n 2 momentin 1 kohtaa oikein sisällyttäessään SGI:n omiin voittoihin sen Recydemille myöntämän lainan fiktiiviset korot. Kyseisen lainan myöntämistä ei voida perustella millään taloudellisella syyllä. Samalla kun mainitun tytäryhtiön taloudellinen tilanne kyseisenä ajanjaksona oli tasapainoinen ja yhtiö teki voittoa, SGI puolestaan otti lainoja, jotka rasittivat huomattavasti sen taloudellista tilannetta.

16 SGI:n Cobelpinille hallituksen jäsenenä toimimisesta maksamista palkkioista ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, etteivät ne ole vähennyskelpoisia liike- ja ammattitoiminnan menoina vuoden 1992 CIR:n 49 §:n nojalla. Nämä etuudet on mainitun tuomioistuimen mukaan lisättävä vuoden 1992 CIR:n 26 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaisesti SGI:n omiin voittoihin.

17 Kyseinen tuomioistuin pohtii kuitenkin sitä, onko jälkimmäinen säännös yhteensoveltuva EY 43 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa tarkoitetun sijoittautumisvapauden periaatteen ja EY 56 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa vahvistetun pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan periaatteen kanssa. Kotimaisen yhtiön omia voittoja korotetaan sen myöntämien poikkeuksellisten tai vastikkeettomien etuuksien määrällä silloin, kun edunsaajayhtiö on ensin mainitun yhtiön kanssa keskinäisessä riippuvuussuhteessa ja kun se on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, kun taas tilanne ei ole näin silloin, kun näitä etuuksia on myönnetty tällaisessa tilanteessa olevalle toiselle kotimaiselle yhtiölle, ja tässä tapauksessa mainitut etuudet otetaan huomioon jälkimmäisen yhtiön veronalaisia tuloja määritettäessä.

18 Tässä tilanteessa tribunal de première instance de Mons on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [EY] 43 artikla, yhdessä [EY] 48 artiklan ja mahdollisesti [EY] 12 artiklan kanssa, esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, joka – kuten tässä tapauksessa – johtaa poikkeuksellisen tai vastikkeettoman etuuden verottamiseen Belgiassa asuvalta yhtiöltä, joka on myöntänyt kyseisen etuuden toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle, jonka kanssa tämä belgialainen yhtiö on suoraan tai epäsuorasti keskinäisessä riippuvuussuhteessa, vaikka samoissa olosuhteissa Belgiassa asuvaa yhtiötä ei voida verottaa poikkeuksellisesta tai vastikkeettomasta etuudesta silloin, kun tämä etu on myönnetty toiselle Belgiaan sijoittautuneelle yhtiölle, jonka kanssa ensin mainittu belgialainen yhtiö on suoraan tai epäsuorasti keskinäisessä riippuvuussuhteessa?

2) Onko [EY] 56 artikla, yhdessä [EY] 48 artiklan kanssa ja mahdollisesti [EY] 12 artiklan kanssa, esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, joka – kuten tässä tapauksessa – johtaa poikkeuksellisen tai vastikkeettoman etuuden verottamiseen Belgiassa asuvalta yhtiöltä, joka on myöntänyt kyseisen etuuden toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle, jonka kanssa tämä belgialainen yhtiö on suoraan tai epäsuorasti keskinäisessä riippuvuussuhteessa, vaikka samoissa olosuhteissa Belgiassa asuvaa yhtiötä ei voida verottaa poikkeuksellisesta tai vastikkeettomasta etuudesta silloin, kun tämä etu on myönnetty toiselle Belgiaan sijoittautuneelle yhtiölle, jonka kanssa ensin mainittu belgialainen yhtiö on suoraan tai epäsuorasti keskinäisessä riippuvuussuhteessa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

19 Esittämillään kahdella kysymyksellä, jotka ovat sisällöltään lähes samanlaiset, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko EY 43 artiklaa, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa ja/tai EY 56 artiklaa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan maassa asuvaa yhtiötä verotetaan ”poikkeuksellisesta” tai ”vastikkeettomasta” etuudesta, kun kyseinen yhtiö on myöntänyt tämän etuuden toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle, jonka kanssa ensin mainittu yhtiö on suoraan tai epäsuorasti keskinäisessä riippuvuussuhteessa, vaikka maassa asuvaa yhtiötä ei voitaisi verottaa tällaisesta etuudesta, jos se olisi myönnetty toiselle maassa asuvalle yhtiölle, jonka kanssa ensin mainittu yhtiö on tällaisessa riippuvuussuhteessa.

20 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että ensimmäinen kysymys, joka koskee pääasiallisesti EY 43 ja EY 48 artiklassa tarkoitettua sijoittautumisvapauden käyttämistä, liittyy lähinnä siihen, että SGI on myöntänyt korottoman lainan Ranskan oikeuden mukaan perustetulle tytäryhtiölleen Recydemille, ja erityisesti siihen, että Belgian veroviranomaiset ovat lisänneet SGI:n veronalaista tuloa määritettäessä SGI:n omiin voittoihin tämän lainan fiktiivisten korkojen määrän vuoden 1992 CIR:n 26 §:n 2 momentin 1 kohdan nojalla.

21 Ennakkoratkaisupyynnöstä seuraa, että toinen kysymys, joka koskee pääomien vapaata liikkuvuutta sääntelevää EY 56 artiklaa, liittyy SGI:n Luxemburgin oikeuden mukaan perustetulle osakkeenomistajalleen Cobelpinille hallituksen jäsenenä toimimisen johdosta maksamiin kohtuuttoman suurina pidettyihin palkkioihin ja näiden palkkioiden verokohteluun SGI:n verotuksessa. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee myös, että Belgian verohallinto on vuoden 1992 CIR:n 49 §:n perusteella kieltäytynyt vähentämästä näitä maksuja liike- ja ammattitoiminnan menoina. Oikeudenkäyntiaineistoon kuuluvien seikkojen perusteella ei voida todeta, että verohallinto olisi tässä yhteydessä soveltanut samaisen lain 26 §:n 2 momentin 1 kohtaa.

22 Vaikka oletettaisiin, että vuoden 1992 CIR:n 49 §:llä saattaa olla merkitystä pääasian oikeudenkäynnin ratkaisun kannalta, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on

kuitenkin tiedustellut yhteisöjen tuomioistuimelta tulkintaa ainoastaan kyseessä olevista vapauksista suhteessa vuoden 1992 CIR:n 26 §:n 2 momentin 1 kohtaan. Tästä on riittävää todeta, että mainittu tuomioistuin, jonka on kannettava vastuu asiassa annettavasta tuomioistuinratkaisusta, on sen ratkaistavana olevan asian erityispiirteet huomioon ottaen parhaassa asemassa määrittämään asiaan sovellettavat merkitykselliset kansalliset oikeussäännöt ja rajaamaan ennakkoratkaisukysymyksensä tämän mukaisesti (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-378/07–C-380/07, Angelidaki ym., tuomio 23.4.2009, Kok., s. I-3071, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

Sovellettavan vapauden tarkastelu

23 Aluksi on määritettävä se, voidaanko – ja missä määrin – pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisella kansallisella säännöstöllä vaikuttaa EY 43 ja EY 48 artiklassa tarkoitetun sijoittautumisvapauden ja/tai EY 56 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa taatun pääomien vapaan liikkuvuuden käyttöön.

24 Kaikki yhteisöjen tuomioistuimessa huomautuksia esittäneet osapuolet katsovat, että ensimmäistä kysymystä on tutkittava sijoittautumisvapauden kannalta. Toisen kysymyksen perustana olevien tosiseikkojen osalta SGI samoin kuin Belgian ja Saksan hallitukset väittävät, että pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä sovelletaan tilanteeseen. Muut osapuolet katsovat sitä vastoin, että tähän toiseen kysymykseen on vastattava samoin kuin ensimmäiseen. SGI vetoaa EY 12 artiklaan molempien kysymysten osalta.

25 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että sen määrittämiseksi, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö jommankumman liikkuvuutta koskevan vapauden soveltamisalaan, huomioon on otettava kyseisen lainsäädännön tarkoitus (ks. vastaavasti asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok., s. I-7995, 31–33 kohta; asia C-452/04, Fidium Finanz, tuomio 3.10.2006, Kok., s. I-9521, 34 ja 44–49 kohta ja asia C-182/08, Glaxo Wellcome, tuomio 17.9.2009, Kok., s. I-8591, 36 kohta).

26 Belgian hallituksen mukaan pääasiassa kyseessä oleva säännöstö koskee maassa asuvien yhtiöiden bruttovoiton määrittämistä yhtiöiden tulojen verottamiseksi. Veronkierron estämiseksi mainittujen yhtiöiden voittoihin lisätään tulot, jotka ne ovat menettäneet sellaisille ulkomailla asuville yhtiöille, joiden kanssa ensin mainitut yhtiöt ovat keskinäisessä riippuvuussuhteessa, myöntämiensä poikkeuksellisten tai vastikkeettomien etuuksien johdosta. Tämän järjestelmän ansiosta kansalliset veroviranomaiset voivat tällaisissa olosuhteissa verottaa maassa asuvaa yhtiötä määristä, jotka vastaavat tapauksen mukaan joko sitä ylimääräistä osuutta, jonka yhtiö on maksanut verrattuna normaalin kilpailutilanteen mukaiseen hintaan, tai kyseisen yhtiön saamatta jäänyttä voittoa.

27 Belgian hallitus täsmensi unionin tuomioistuimen 23.3.2009 esittämään kirjalliseen kysymykseen 24.4.2009 antamassaan vastauksessa, että pääasiassa esillä oleva säännöstö koskee tilanteita, joissa kyseessä olevien yhtiöiden välisiä suhteita ohjailevat olosuhteet, jotka eroavat itsenäisten yritysten välillä vallitsevista olosuhteista. Tässä säännöstössä tarkoitettu ”keskinäinen riippuvuussuhde” on Belgian hallituksen mukaan olemassa muun muassa silloin, kun jokin kyseessä olevista yhtiöistä omistaa toisen yhtiön pääomasta sellaisen osuuden, joka antaa hänelle selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta, asiassa C-251/98, Baars, 13.4.2000 annettuun tuomioon (Kok., s. I-2787, 22 kohta) perustuvassa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla.

28 Oikeuskäytännössä on toistuvasti todettu, että tällaisissa olosuhteissa sovellettavat kansalliset säännökset kuuluvat sijoittautumisvapautta koskevien EY:n perustamissopimuksen määräysten aineelliseen soveltamisalaan (ks. mm. em. asia Baars, tuomion 21 ja 22 kohta; em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 31 kohta ja em. asia Glaxo Wellcome, tuomion 47 kohta).

29 Belgian hallituksen mukaan pääasiassa kyseessä olevaa säännöstöä ei kuitenkaan ole tarkoitettu sovellettavaksi ainoastaan tilanteisiin, jotka kuuluvat edellä mainitun Baars-oikeuskäytännön soveltamisalaan. Kyseessä olevien yhtiöiden välisen keskinäisen riippuvuussuhteen olemassaolo ei mainitun hallituksen mukaan riipu sen omistusosuuden suuruudesta, joka yhdellä yhtiöistä on toisen yhtiön pääomasta. Tämän tuomion 27 kohdassa tarkoitetussa vastauksessaan Belgian hallitus täsmensi, että kyseinen säännöstö koskee kaikkia siteitä, joilla luodaan välitön tai välillinen keskinäinen riippuvuussuhde kyseessä olevien yhtiöiden välille, kun huomioon otetaan tosiseikat ja olosuhteet. Kyseessä voi olla sellainen omistusosuus toisen

yhtiön pääomasta, jolle ei ole ominaista ”selvän vaikutusvallan” käyttäminen edellä mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla, tai myös esimerkiksi riippuvuus raaka-aineista tai teknistä yhteistyötä tai takuita koskeva riippuvuus.

30 Näiden toteamusten valossa on katsottava, että pääasiassa kyseessä olevalla säännöstöllä voidaan lähtökohtaisesti vaikuttaa myös muiden liikkumisvapauksien käyttöön ja erityisesti EY 56 artiklassa tarkoitetun pääomien vapaan liikkuvuuden käyttöön.

31 EY 12 artiklan, jossa määrätään yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kiellettyä, sovellettavuuden osalta on todettava, että tätä määräystä voidaan soveltaa itsenäisesti ainoastaan sellaisiin unionin oikeuden soveltamisalaan kuuluviin tapauksiin, joita varten perustamissopimuksessa ei ole erityisiä syrjinnän kieltäviä määräyksiä (ks. mm. yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001, Kok., s. I-1727, 38 ja 39 kohta; asia C-443/06, Hollmann, tuomio 11.10.2007, Kok., s. I-8491, 28 ja 29 kohta ja asia C-105/07, Lammers & Van Cleeff, tuomio 17.1.2008, Kok., s. I-173, 14 kohta).

32 EY 43 ja EY 56 artikla sisältävät kuitenkin tällaisia erityisiä syrjinnän kieltäviä määräyksiä sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden piiriin kuuluvilla aloilla.

33 Pääasian oikeudenkäynnissä esillä olevan kaltaisiin olosuhteisiin sovellettaviksi tulevien perustamissopimuksen määräysten osalta on todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa ei ole kiistetty sitä, että yhtäältä SGI:n ja Recydemin ja toisaalta SGI:n ja Cobelpinin välillä on sovellettavassa säännöstössä tarkoitettu ”keskinäinen riippuvuussuhde”.

34 Tämän suhteen luonteesta ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että SGI omistaa 65 prosenttia Recydemin osakepääomasta. Tämän tuomion 10 kohdassa mainitun vastauksen mukaan Cobelpinin omistusosuus SGI:n osakepääomasta on 34 prosenttia. Unionin tuomioistuimella ei ole käytettävissään muita seikkoja, joiden avulla voitaisiin määrittää, onko yhtiöiden välillä muita omistussiteitä.

35 Tällaiset omistusosuudet ovat lähtökohtaisesti omiaan antamaan tämän tuomion 27 ja 28 kohdassa mainitussa Baars-oikeuskäytännössä tarkoitetun ”selvän vaikutusvallan” sekä SGI:lle Recydemin päätöksien ja toiminnan osalta että Cobelpinille SGI:n päätöksien ja toiminnan osalta. Lisäksi näiden yhtiöiden välillä on ennakkoratkaisupäätöksen mukaan hallinnollisia siteitä.

36 Koska pääasian oikeudenkäynti näin ollen koskee ainoastaan sovellettavan säännöstön vaikutusta sellaisen yhtiön verokohteluun, joka on muiden kyseessä olevien yhtiöiden kanssa keskinäisessä riippuvuussuhteessa, jolle on ominaista ”selvän vaikutusvallan” käyttö Baars-oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla, asiaan sovelletaan sijoittautumisvapautta koskevia EY 43 ja EY 48 artiklaa.

37 Niinpä esitettyihin kysymyksiin on vastattava ainoastaan EY 43 ja EY 48 artiklan valossa. Näitä artikloja on syytä tarkastella yhdessä.

Sijoittautumisvapauden rajoituksen olemassaolo

38 Sijoittautumisvapaus, joka EY 43 artiklassa tunnustetaan yhteisön kansalaisille, sisältää oikeuden ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeuden perustaa ja johtaa yrityksiä niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisjäsenvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia. Sijoittautumisvapaus kattaa myös niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on Euroopan yhteisön alueella, oikeuden harjoittaa

toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (ks. mm. asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006, Kok., s. I-2107, 29 kohta ja em. asia Glaxo Wellcome, tuomion 45 kohta).

39 Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten tarkoituksena niiden sanamuodon mukaan on varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on kuitenkin myös se, että lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon (ks. mm. asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998, Kok., s. I-4695, 21 kohta; asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok., s. I-10837, 31 kohta; asia C-298/05, Columbus Container Services, tuomio 6.12.2007, Kok., s. I-10451, 33 kohta ja asia C-418/07, Papillon, tuomio 27.11.2008, Kok., s. I-8947, 16 kohta).

40 Yhtiöistä on todettava, että niiden EY 48 artiklassa tarkoitettua kotipaikkaa tarvitaan määriteltäessä se yhteys, joka liittää ne tietyn jäsenvaltion oikeusjärjestykseen, samalla tavalla kuin kansalaisuus on osoituksena luonnollisten henkilöiden yhteydestä jäsenvaltioonsa. Sen hyväksyminen, että sijoittautumisjäsenvaltio voisi pelkästään sillä perusteella, että jonkin yhtiön kotipaikka sijaitsee jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vapaasti kohdella sitä eri tavalla, tekisi EY 43 artiklan sisällyksettömäksi (ks. vastaavasti asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok., s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 18 kohta; asia C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993, Kok., s. I-4017, Kok. Ep. XIV, s. I-309, 13 kohta ja asia C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomio 18.6.2009, Kok., s. I-5145, 38 kohta).

41 SGI, Ruotsin hallitus ja komissio katsovat, että pääasiassa kyseessä oleva säännöstö muodostaa unionin oikeudessa tarkoitetun rajoituksen. Belgian ja Saksan hallitukset tukevat päinvastaista kantaa. Ne katsovat, että kun tilannetta arvioidaan kokonaisuutena, mainittu säännöstö ei ole sellainen, että sen perusteella sellaiset maassa asuvat yhtiöt, jotka myöntävät poikkeuksellisia tai vastikkeettomia etuuksia muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille yhtiöille, joiden kanssa ne ovat keskinäisessä riippuvuussuhteessa, olisivat epäedullisemmassa asemassa kuin maassa asuvat yhtiöt, jotka myöntävät tällaisia etuuksia tällaisessa tilanteessa oleville toisille maassa asuville yhtiöille. Näin ollen kyseinen järjestelmä ei muodosta rajoitusta.

42 Nyt käsiteltävässä asiassa on selvää, että pääasiassa kyseessä olevan säännöstön nojalla poikkeukselliset tai vastikkeettomat etuudet, jotka maassa asuva yhtiö myöntää yhtiölle, jonka kanssa se on keskinäisessä riippuvuussuhteessa, lisätään ensin mainitun yhtiön omiin voittoihin vain, jos etuudet saava yhtiö on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon. Sitä vastoin maassa asuvaa yhtiötä ei veroteta tällaisesta etuudesta, jos se on myönnetty toiselle maassa asuvalle yhtiölle, johon nähden keskinäinen riippuvuussuhde vallitsee, kunhan tämä etuus otetaan huomioon jälkimmäisen yhtiön veronalaisia tuloja määritettäessä.

43 Tästä syystä Belgiassa asuvan yhtiön, joka SGI:n tavoin myöntää poikkeuksellisia tai vastikkeettomia etuuksia muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille yhtiöille, joiden kanssa se on keskinäisessä riippuvuussuhteessa, verotuksellinen tilanne on epäedullisempi kuin se olisi, jos se myöntäisi tällaisia etuuksia maassa asuville yhtiöille, joihin nähden sillä on samanlainen suhde.

44 Tällainen maassa asuvien yhtiöiden erilainen verokohtelu kyseessä olevia etuuksia saavien yhtiöiden kotipaikan perusteella voi muodostaa EY 43 artiklassa tarkoitetun sijoittautumisvapauden rajoituksen. Maassa asuva yhtiö voi nimittäin päättää luopua hankkimasta, perustamasta tai pitämästä tytäryhtiötä toisessa jäsenvaltiossa tai luopua hankkimasta tai omistamasta huomattavaa omistusosuutta tähän toiseen valtioon sijoittautuneesta yhtiöstä sen verorasituksen vuoksi, joka rajat ylittävässä tilanteessa kohdistuu pääasiassa kyseessä olevassa säännöstössä tarkoitettujen etuuksien myöntämiseen.

45 Lisäksi mainitulla säännöstöllä voi olla rajoittava vaikutus muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin yhtiöihin nähden. Tällainen yhtiö voi päättää luopua hankkimasta, perustamasta tai pitämästä tytäryhtiötä Belgiassa tai luopua hankkimasta tai omistamasta huomattavaa omistusosuutta Belgiaan sijoittautuneesta yhtiöstä sen verorasituksen vuoksi, joka tässä valtiossa kohdistuu mainitussa säännöstössä tarkoitettujen etuuksien myöntämiseen.

46 Tätä päätelmää ei voida horjuttaa Belgian ja Saksan hallitusten esittämillä väitteillä.

47 Belgian hallitus väittää, että tarkasteltavasta säännöstöstä aiheutuva verohaitta ei johdu siitä, että Belgian veroviranomaiset lisäävät maassa asuvan yhtiön omiin voittoihin sen myöntämän poikkeuksellisen tai vastikkeettoman etuuden, vaan se johtuu paremminkin kaksinkertaisen verotuksen vaarasta siinä tilanteessa, että etuuden saavan yhtiön sijaintijäsenvaltio ei suorita vastaavaa verotuksellista korjausta. Tätä vaaraa pienentää huomattavasti mahdollisuus vaatia sovellettavaksi kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 21.7.1990 tehtyä yleissopimusta 90/436/ETY (EYVL L 225, s. 10; jäljempänä sovittelumenettely-yleissopimus).

48 Belgian hallitus kiinnittää huomiota myös siihen seikkaan, että valtion sisäisissä tilanteissa vuoden 1992 CIR:n 79 ja 207 §:ssä evätään tietyiltä osin eräät verovähennykset maassa asuvilta yhtiöiltä, jotka ovat saaneet poikkeuksellisista tai vastikkeettomista etuuksista peräisin olevia voittoja. Näin ollen maassa asuvien yhtiöiden verokohtelun erilaisuus etuuksia saavien yhtiöiden kotipaikan perusteella on vähäisempää, kuin miltä se vaikuttaa.

49 Saksan hallituksen mukaan Belgian veroviranomaiset eivät suorita mitään lisäverotusta rajat ylittävissä tilanteissa. Koska nämä viranomaiset eivät ole toimivaltaisia verottamaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen etuuksia saavan yhtiön tuloja, ne verottavat poikkeuksellisesta tai vastikkeettomasta etuudesta sen myöntänyttä maassa asuvaa yhtiötä. Mainittu hallitus korostaa, että valtion sisäisissä tilanteissa vastaavasta etuudesta ei veroteta sen myöntänyttä maassa asuvaa yhtiötä vaan etuuden saajana olevaa maassa asuvaa yhtiötä. Täten on kyseenalaista, onko pääasiassa kyseessä olevalla säännöstöllä rajoittavaa vaikutusta.

50 Aluksi on todettava, että tietyn lainsäädännön luokittelemiseksi sijoittautumisvapauden rajoitukseksi riittää, että se on omiaan rajoittamaan jäsenvaltiossa sitä, miten toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneet yhtiöt voivat ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa

käyttää kyseistä vapautta, eikä ole tarpeen osoittaa, että kyseessä olevasta lainsäädännöstä on tosiasiallisesti seurannut, että jotkin kyseisistä yhtiöistä ovat luopuneet tytäryhtiön hankinnasta, perustamisesta tai pitämisestä ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa (ks. asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007, Kok., s. I-2107, 62 kohta ja asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007, Kok., s. I-6373, 42 kohta).

51 Väitteistä, jotka koskevat etuuksia saavan maassa asuvan yhtiön tulojen verokohtelua valtion sisäisessä tilanteessa, on huomattava, kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 45 kohdassa, että tältä osin huomautuksia esittäneet hallitukset perustavat näkemyksensä konsernin tarkasteluun kokonaisuutena ja ottavat lähtökohdakseen, ettei sillä ole merkitystä, minkä yrityksen tuloiksi tietyt tulot luetaan konsernin sisällä.

52 Tästä on korostettava, että poikkeuksellisen tai vastikkeettoman etuuden myöntävä maassa asuva yhtiö ja sen saava yhtiö ovat erillisiä oikeushenkilöitä, jotka ovat kumpikin itsenäisen verotuksen kohteena. Missään tapauksessa verorasitusta, joka etuuden saavaan yhtiöön kohdistuu valtion sisäisessä tilanteessa, ei voida rinnastaa kyseisen etuuden verottamiseen rajat ylittävässä tilanteessa sen myöntäneen yhtiön verotuksessa.

53 Vaikka oletettaisiin, että valtion sisäisessä tilanteessa, jossa kyseessä olevat yhtiöt ovat suoraan tai välillisesti 100-prosenttisesti sidoksissa toisiinsa, verorasituksen jakautuminen näiden yhtiöiden välillä saattaisi tietyin edellytyksin olla verotuksellisesti merkityksetöntä, on syytä korostaa, että rajat ylittävään tilanteeseen liittyy edelleen kaksinkertaisen verotuksen vaara. Kuten julkisasiamies perustellusti toteaa ratkaisuehdotuksensa 46 ja 47 kohdassa, tällaisessa tilanteessa maassa asuvan yhtiön myöntämät poikkeukselliset tai vastikkeettomat etuudet, jotka lisätään sen omiin voittoihin, voivat olla veronalaisia jäsenvaltiossa, johon etuudet saava yhtiö on sijoittautunut, jälkimmäisen yhtiön verotuksessa.

54 Sovittelumenettely-yleissopimuksen soveltamismahdollisuudesta on todettava – samoin kuin julkisasiamies on tehnyt ratkaisuehdotuksensa 48 kohdassa –, että yleissopimuksen 3 osaston 6 artiklassa määrätyn keskinäisen sopimusmenettelyn vireillepano kyseessä olevien verohallintojen välillä merkitsee yhtiölle, joka saattaa asiansa käsiteltäväksi tässä menettelyssä, hallinnollista ja taloudellista lisärasitusta. Lisäksi keskinäinen sopimusmenettely ja sitä mahdollisesti seuraava sovittelumenettely saattavat kestää useita vuosia. Tänä aikana kyseessä olevan yhtiön on kuitenkin vastattava kaksinkertaisen verotuksen aiheuttamasta rasituksesta. Lisäksi erityisesti tämän tuomion 29 kohdassa esitettyjen seikkojen valossa vaikuttaa selvältä, että pääasiassa kyseessä olevaa säännöstöä sovelletaan eräisiin tilanteisiin, jotka eivät kuulu edellä mainitun yleissopimuksen soveltamisalaan.

55 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion säännöstö muodostaa EY 43 artiklassa, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, tarkoitetun sijoittautumisvapauden rajoituksen.

Pääasiassa kyseessä olevan säännöstön oikeuttaminen

56 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpide, joka voi rajoittaa EY 43 artiklassa taattua sijoittautumisvapautta, voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sillä tavoitellaan perustamissopimuksen mukaista hyväksyttävää tavoitetta ja jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Lisäksi kyseisellä rajoituksella on tällaisessa tapauksessa voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. mm. C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997, Kok., s. I-2471, 26 kohta; asia C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, tuomio 11.3.2004, Kok., s. I-2409, 49 kohta; em. asia Marks & Spencer, tuomion 35 kohta ja em. asia Lammers & Van Cleeff, tuomion 25 kohta).

57 Ruotsin hallituksen ja komission mukaan välttämättömyys taata verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden kesken, veronkierron estäminen ja väärinkäytösten ehkäiseminen yhdessä arvioituina oikeuttavat pääasiassa kyseessä olevan säännöstön. Komissio korostaa kuitenkin, että suhteellisuusperiaatteen

noudattaminen on välttämätöntä. Belgian ja Saksan hallitukset vetoavat toissijaisesti näihin samoihin oikeuttamisperusteisiin.

58 Belgian hallitus toteaa, että pääasiassa kyseessä olevalla säännöstöllä pyritään estämään veronkierto mahdollistamalla verotuksellisten korjausten suorittaminen sellaisten tilanteiden osalta, joissa kyseessä olevien yhtiöiden välisiä suhteita ohjailevat ehdot, jotka ovat edullisempia kuin normaalissa kilpailutilanteessa sovittavat ehdot. Belgian hallitus täsmensi istunnossa, että järjestelmän tausta-ajatuksena on ollut taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) tulo- ja varallisuusveroja koskevan malliverosopimuksen 9 artikla ja sovittelumenettely-yleissopimuksen 4 artikla, joissa määrätään samanlaisista voittojen oikaisuista, jos toisiinsa sidoksissa olevien yhtiöiden väliset toimet eivät vastaa vapaan kilpailutilanteen asettamia edellytyksiä.

59 Belgian hallituksen mukaan pääasiassa kyseessä olevassa säännöstössä tarkoitettu etuuden käsite edellyttää etuuden saajan rikastumista ja sitä, että kyseisen etuuden myöntäjä ei saa mitään tosiasiallista vastasuoritusta, joka vastaisi tätä etuutta. Etuuden poikkeuksellisuutta koskevalla edellytyksellä tarkoitetaan sitä, mikä poikkeaa tavanomaisesta tapahtumien kulusta ja vakiintuneista säännöistä ja menettelytavoista tai siitä, kuinka vastaavissa tilanteissa on tapana toimia. Vastikkeettomuutta koskeva kriteeri edellyttää Belgian hallituksen mukaan sitä, että etuus myönnetään ilman, että sillä täytetään velvoite, tai ilman mitään vastasuoritusta.

60 Ensinnäkin verotusvallan tasapainoisesta jakautumisesta jäsenvaltioiden välillä on muistutettava, että tällainen oikeuttamisperuste voidaan hyväksyä muun muassa silloin, kun asianomaisella järjestelmällä pyritään estämään menettelytapoja, jotka ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta (ks. mm. em. asia Marks & Spencer, tuomion 46 kohta; asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007, Kok., s. I-2647, 42 kohta; em. asia Oy AA, tuomion 54 kohta ja em. asia Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomion 66 kohta).

61 Oikeuskäytännössä on hyväksytty, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen voi johtaa siihen, että johonkin näistä valtioista sijoittautuneiden yhtiöiden taloudelliseen toimintaan on tarpeen soveltaa pelkästään kyseisen valtion verosääntöjä niin voittojen kuin tappioidenkin osalta (ks. mm. em. asia Oy AA, tuomion 54 kohta ja asia C-414/06, Lidl Belgium, tuomio 15.5.2008, Kok., s. I-3601, 31 kohta).

62 Se, että yhtiöille annetaan mahdollisuus valita, otetaanko niiden tappiot tai voitot huomioon siinä jäsenvaltiossa, johon ne ovat sijoittautuneet, vai jossakin toisessa jäsenvaltiossa, voisi vaarantaa huomattavasti verotusvallan tasapainoisen jakaantumisen jäsenvaltioiden välillä, koska veron määräytymisperuste kasvaisi yhdessä valtiossa ja pienenisi toisessa valtiossa siirrettyjen tappioiden tai voittojen määrää vastaavasti (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 46 kohta; em. asia Oy AA, tuomion 55 kohta ja em. asia Lidl Belgium, tuomion 32 kohta).

63 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että sen salliminen, että maassa asuvat yhtiöt voivat siirtää voittojaan poikkeuksellisina tai vastikkeettomina etuuksina yhtiöille, joiden kanssa ne ovat keskinäisessä riippuvuussuhteessa ja jotka ovat sijoittautuneet muihin jäsenvaltioihin, saattaisi vaarantaa verotusvallan tasapainoisen jakautumisen jäsenvaltioiden välillä. Tämä olisi omiaan vaarantamaan itse järjestelmän, joka koskee verotusvallan jakautumista jäsenvaltioiden välillä, koska keskinäisessä riippuvuussuhteessa olevien yhtiöiden tekemän valinnan mukaan poikkeuksellisia tai vastikkeettomia etuuksia myöntävän yhtiön jäsenvaltion olisi luovuttava oikeudestaan verottaa tämän yhtiön asuinvaltiona samaisen yhtiön tuloa, ja tämä tapahtuisi mahdollisesti etuuksia saavan yhtiön kotipaikan jäsenvaltion hyväksi (ks. vastaavasti em. asia Oy AA, tuomion 56 kohta).

64 Kun pääasiassa kyseessä olevassa säännöstössä säädetään, että poikkeuksellisesta tai vastikkeettomasta etuudesta verotetaan maassa asuvaa yhtiötä, joka on myöntänyt tällaisen edun toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle, tällä säännöstöllä mahdollistetaan se, että Belgian valtio voi käyttää verotuksellista toimivaltaansa alueellaan toteutettuihin toimintoihin.

65 Toiseksi veronkierron ehkäisemisestä on muistutettava, että kansallinen toimenpide, jolla rajoitetaan sijoittautumisvapautta, voi olla perusteltu silloin, kun se koskee erityisesti täysin keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään asianomaisen jäsenvaltion lainsäädännön vaikutusta (ks. vastaavasti em. asia ICI, tuomion 26 kohta; em. asia Marks & Spencer, tuomion 57 kohta; em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 51 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 72 kohta).

66 Tällaisessa tilanteessa kansallista lainsäädäntöä, jonka erityisenä tavoitteena ei ole evätä siinä säädettyä veroetua tällaisilta täysin keinotekoisilta järjestelyiltä, jotka eivät vastaa taloudellista todellisuutta ja jotka on luotu tarkoituksena välttää vero, joka tavallisesti pitäisi maksaa kotimaassa harjoitetun toiminnan tuottamista voitoista, voidaan kuitenkin pitää oikeutettuna siitä syystä, että sillä pyritään estämään veronkierto ja säilyttämään verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden kesken, kun näitä päämääriä arvioidaan yhdessä (ks. vastaavasti em. asia Oy AA, tuomion 63 kohta).

67 Tarkasteltaessa tämän oikeuttamisperusteen merkityksellisyyttä pääasian oikeudenkäynnissä esillä olevien olosuhteiden kaltaisessa tilanteessa on todettava, että siihen, että maassa asuvien yhtiöiden sallittaisiin myöntävän poikkeuksellisia tai vastikkeettomia etuuksia niiden kanssa keskinäisessä riippuvuussuhteessa oleville yhtiöille, jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon, säätämättä lainkaan tähän liittyvistä verotuksellisista oikaisutoimenpiteistä, sisältyy vaara siitä, että keskinäisessä riippuvuussuhteessa olevien yhtiöiden välillä järjestetään keinotekoisten järjestelyjen avulla tulonsiirtoja niihin yhtiöihin, joiden kotipaikat ovat jäsenvaltioissa, joissa sovelletaan pienimpiä verokantoja tai joissa tätä tuloa ei verotettaisi (ks. vastaavasti em. asia Oy AA, tuomion 58 kohta).

68 Pääasiassa kyseessä oleva säännöstö, jossa säädetään poikkeuksellisen tai vastikkeettoman etuuden verottamisesta maassa asuvalta yhtiöltä, joka on myöntänyt kyseisen etuuden toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle, on omiaan estämään tällaisia menettelytapoja, joihin voi innostaa eri jäsenvaltioissa sovellettujen veropohjien tai verokantojen välisten huomattavien erojen toteaminen ja joilla ei ole muuta tarkoitusta kuin sen veron välttäminen, joka kyseisen etuuden myöntäneen yhtiön kotipaikan jäsenvaltiossa tavallisesti pitäisi maksaa (ks. vastaavasti em. asia Oy AA, tuomion 59 kohta).

69 Kun arvioidaan yhdessä näitä kahta seikkaa, jotka koskevat välttämättömyyttä säilyttää verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden kesken ja ehkäistä veronkiertoa, on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella säännöstöllä pyritään perustamissopimuksen mukaisiin hyväksyttäviin tavoitteisiin, jotka liittyvät yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin, ja tällä säännöstöllä voidaan taata näiden tavoitteiden toteutuminen.

70 Tässä tilanteessa on vielä varmistuttava siitä, ettei pääasiassa kyseessä olevalla säännöstöllä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi, kun niitä arvioidaan yhdessä.

71 Kansallisella lainsäädännöllä, joka perustuu objektiivisten ja tarkistettavissa olevien seikkojen tutkimiseen sen selvittämiseksi, onko toimenpide luonteeltaan pelkässä verotuksellisessa tarkoituksessa toteutettu keinotekoinen järjestely, ei ole katsottava ylitettävän sitä, mikä on tarpeen niiden tavoitteiden saavuttamiseksi, jotka liittyvät välttämättömyyteen taata verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden välillä ja ehkäistä veronkiertoa, silloin kun ensinnäkin kussakin tapauksessa, jossa epäillään, että toimenpide ei vastaa sitä, mistä kyseessä olevat yhtiöt olisivat sopineet normaalissa kilpailutilanteessa, verovelvollinen saa tilaisuuden esittää, joutumatta noudattamaan liiallisia hallinnollisia velvoitteita, näyttöä niistä mahdollisista liiketaloudellisista syistä, joiden takia kyseinen toimenpide on toteutettu (ks. vastaavasti em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 82 kohta ja asia C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, tuomio 23.4.2008, Kok., s. I-2875, 84 kohta).

72 Toiseksi, kun näiden seikkojen tarkistaminen johtaa siihen johtopäätökseen, että esillä oleva toimenpide ei vastaa sitä, mistä kyseessä olevat yhtiöt olisivat sopineet normaalissa kilpailutilanteessa, oikaisevan verotuksellisen toimen on rajoituttava siihen osaan, josta on sovittu nimenomaan siksi, että yhtiöiden välillä vallitsi keskinäinen riippuvuussuhde.

73 Belgian hallituksen mukaan todistustaakka pääasiassa kyseessä olevassa säännöstössä tarkoitetun ”poikkeuksellisen” tai ”vastikkeettoman” etuuden olemassaolosta on kansallisilla veroviranomaisilla. Veroviranomaisten soveltaessa kyseistä säännöstöä verovelvolliselle annetaan mahdollisuus esittää näyttöä niistä mahdollisista liiketaloudellisista syistä, joiden johdosta kyseessä oleva toimenpide toteutettiin. Verovelvollisella on yhden kuukauden määräaika, jota voidaan pidentää, sen osoittamiseksi, että kyse ei ole poikkeuksellisesta tai vastikkeettomasta etuudesta, kun otetaan huomioon olosuhteet, joissa toimenpide toteutettiin. Jos verohallinto kaikesta huolimatta haluaa edelleen suorittaa veronoikaisun eikä hyväksy verovelvollisen esittämiä perusteita, verovelvollinen voi riitauttaa verotuksen kansallisissa tuomioistuimissa.

74 Mainittu hallitus lisää vielä, että pääasiassa kyseessä olevan säännöstön soveltamisen yhteydessä etuuden myöntäneen maassa asuvan yhtiön omiin voittoihin lisätään ainoastaan kyseessä olevan etuuden poikkeuksellinen tai vastikkeeton osa.

75 Tässä tilanteessa on katsottava – tämän kuitenkaan rajoittamatta sitä, että kansallisen tuomioistuimen on varmistuttava edellä esitetyistä kahdesta viimeisestä seikasta, jotka koskevat Belgian oikeuden tulkintaa ja soveltamista –, että edellä esitetyillä perusteilla pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännöstö on oikeasuhteinen sillä tavoiteltuihin päämääriin nähden, kun niitä arvioidaan yhdessä.

76 Tässä tilanteessa esitettyihin kysymyksiin on vastattava niin, että EY 43 artiklaa, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että se ei lähtökohtaisesti ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan maassa asuvaa yhtiötä verotetaan poikkeuksellisesta tai vastikkeettomasta etuudesta, kun tällainen etuus on myönnetty toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle, jonka kanssa ensin mainittu yhtiö on suoraan tai epäsuorasti keskinäisessä riippuvuussuhteessa, vaikka maassa asuvaa yhtiötä ei voitaisi verottaa tällaisesta etuudesta, jos se olisi myönnetty toiselle maassa asuvalle yhtiölle, jonka kanssa ensin mainittu yhtiö on tällaisessa riippuvuussuhteessa. Kansallisen tuomioistuimen on kuitenkin varmistuttava siitä, ettei pääasiassa kyseessä olevalla säännöstöllä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi, kun niitä arvioidaan yhdessä.

Oikeudenkäyntikulut

77 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

EY 43 artiklaa, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että se ei lähtökohtaisesti ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan maassa asuvaa yhtiötä verotetaan poikkeuksellisesta tai vastikkeettomasta etuudesta, kun tällainen etuus on myönnetty toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle, jonka kanssa ensin mainittu yhtiö on suoraan tai epäsuorasti keskinäisessä riippuvuussuhteessa, vaikka maassa asuvaa yhtiötä ei voitaisi verottaa tällaisesta etuudesta, jos se olisi myönnetty toiselle maassa asuvalle yhtiölle, jonka kanssa ensin mainittu yhtiö on tällaisessa riippuvuussuhteessa. Kansallisen tuomioistuimen on kuitenkin varmistuttava siitä, ettei pääasiassa kyseessä olevalla säännöstöllä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi, kun niitä arvioidaan yhdessä.

Allekirjoitukset