UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

21 päivänä heinäkuuta 2011 *

Asiassa C-397/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 27.5.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.10.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Scheuten Solar Technology GmbH

vastaan

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari), E. Juhász ja T. von Danwitz,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: E. Sharpston,
kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.9.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Scheuten Solar Technology GmbH, edustajinaan Rechtsanwalt K. von Brocke ja Steuerberaterin A. Küntscher,

– Finanzamt Gelsenkirchen-Süd, asiamiehenään R. Rasche,

– Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller ja C. Blaschke,

– Belgian hallitus, asiamiehinään M. Jacobs ja J.-C. Halleux,

– Tanskan hallitus, asiamiehinään V. Pasternak Jørgensen ja C. Vang,

– Viron hallitus, asiamiehenään M. Linntam,

– Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato S. Fiorentino,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels ja J. Langer,

– Portugalin hallitus, asiamiehenään L. Inez Fernandes,

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

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään L. Seeboruth,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Mölls,

kuultuaan julkisasiamiehen 12.5.2011 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä 3.6.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/49/EY (EUVL L 157, s. 49) 1 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Scheuten Solar Technology GmbH (jäljempänä SST) ja Finanzamt Gelsenkirchen-Süd (jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee elinkeinoveron laskentaperusteena käytetyn määrän määrittämistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2003/49 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiosta lähtöisin olevat korko- ja rojaltimaksut ovat vapaita kaikista siinä valtiossa näistä maksuista lähdeveroina tai lopullisessa verotuksessa kannettavista veroista, mikäli koron tai rojaltin tosiasiallinen edunsaaja on toisesta jäsenvaltiosta oleva yhtiö tai jostakin jäsenvaltiosta olevan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka.

2. Jäsenvaltiosta olevan yhtiön tai jäsenvaltiossa sijaitsevan toisesta jäsenvaltiosta olevan yhtiön kiinteän toimipaikan suorittaman maksun katsotaan olevan lähtöisin kyseisestä jäsenvaltiosta (jäljempänä ’lähdevaltio’).

– –

4. Jäsenvaltiosta olevaa yhtiötä pidetään koron tai rojaltin tosiasiallisena edunsaajana vain, jos se saa kyseiset maksut omaksi hyväkseen eikä välittäjänä, kuten jonkun toisen henkilön edustajana, uskottuna miehenä tai valtuutettuna asiamiehenä.

– –

7. Tätä artiklaa sovelletaan vain, jos yhtiö, joka on koron tai rojaltin maksaja tai jonka kiinteän toimipaikan katsotaan olevan maksaja, on etuyhteydessä yhtiöön, joka on kyseisen koron tai rojaltin tosiasiallinen edunsaaja tai jonka kiinteän toimipaikan katsotaan olevan kyseisen koron tai rojaltin tosiasiallinen edunsaaja.

– –

10. Jäsenvaltiolla on mahdollisuus olla soveltamatta tätä direktiiviä toisesta jäsenvaltiosta olevaan yhtiöön tai sellaisen yhtiön kiinteään toimipaikkaan, jos 3 artiklan b alakohdan mukaiset edellytykset eivät ole keskeytyksettä täyttyneet vähintään kahden vuoden ajan.

– –”

4 Saman direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovellettaessa:

a) ilmaisulla ’korko’ tarkoitetaan tuloa kaikenlaisista velkasaatavista, riippumatta siitä, onko niiden vakuutena kiinnitys ja liittyykö niihin oikeus osuuteen velallisen voitosta, ja erityisesti arvopaperien tuottoa ja joukkovelkakirjojen tai obligaatioiden tuottoa mukaan lukien tällaisiin arvopapereihin, joukkovelkakirjoihin tai obligaatioihin liittyvät emissiovoitot ja palkkiot. Maksun viivästymisen johdosta maksettavia sakkomaksuja ei pidetä korkoina;

– –”

5 Kyseisen direktiivin 3 artiklan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovellettaessa:

– –

b) Yhtiötä pidetään toisen yhtiön ’lähiyhtiönä’, jos

i) ensiksi mainittu yhtiö omistaa välittömästi vähintään 25 prosenttia toisen yhtiön pääomasta; tai

ii) toinen yhtiö omistaa välittömästi vähintään 25 prosenttia ensiksi mainitun yhtiön pääomasta, tai

iii) kolmas yhtiö omistaa välittömästi vähintään 25 prosenttia sekä ensiksi mainitun yhtiön pääomasta että toisen yhtiön pääomasta.

Omistus voi koskea ainoastaan yhtiöitä, joiden kotipaikka on yhteisössä.

– –”

6 Direktiivin 2003/49 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Lähdevaltio ei ole velvollinen takaamaan tämän direktiivin suomia etuja seuraavissa tapauksissa:

a) maksut, joita käsitellään voitonjakona tai pääoman takaisinmaksuna lähdevaltion lainsäädännön nojalla;

– –

2. Jos koron tai rojaltin maksajan ja tosiasiallisen edunsaajan välisen tai toisen niistä ja jonkin kolmannen henkilön välisen erityisen suhteen vuoksi koron tai rojaltien määrä ylittää sen määrän, josta maksaja ja tosiasiallinen edunsaaja olisivat tällaisen suhteen puuttuessa sopineet, tämän direktiivin säännöksiä sovelletaan vain viimeksi mainittuun määrään.”

Kansallinen lainsäädäntö

7 Vuoden 2002 elinkeinoverolain (Gewerbesteuergesetz 2002; BGBl. 2002 I, s. 4167), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä elinkeinoverolaki), 2 §:n mukaan elinkeinotoiminnasta kannetaan tuloveron tai yhteisöveron lisäksi elinkeinoveroa, jos toimintaa harjoitetaan Saksassa.

8 Edellä mainitun 2 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Jokaisesta Saksassa elinkeinotoimintaan käytettävästä liikkeestä kannetaan elinkeinoveroa. Tällaisella liikkeellä tarkoitetaan tuloverolain mukaista elinkeinotoimintaa harjoittavaa yritystä. Liike harjoittaa elinkeinotoimintaansa Saksassa, jos sitä varten on käytettävissä toimipaikka Saksan alueella tai saksalaisessa alusrekisterissä olevassa kauppa-aluksessa.

2. Pääomayhtiöiden (erityisesti osakeyhtiöt, kommandiittiosakeyhtiöt, rajavastuuyhtiöt) – – toimintaa pidetään aina täysimääräisesti elinkeinotoimintaan käytettävänä liikkeenä.”

9 Elinkeinoverolain 6 §:n mukaan elinkeinoveron määräytymisperusteena on verovelvollisen elinkeinotulo.

10 Elinkeinotulo määritellään saman lain 7 §:n ensimmäisessä virkkeessä seuraavasti:

”Elinkeinotulo on tuloverolain tai yhteisöverolain mukaisesti määritetty elinkeinotoiminnan voitto, – – korotettuna ja alennettuna 8 ja 9 §:ssä mainituilla määrillä.”

11 Elinkeinoverolain 8 §:n otsikko on ”Lisäykset”, ja siinä säädetään seuraavaa:

”Elinkeinotoiminnan voittoon (7 §) lisätään seuraavat määrät, sikäli kuin ne on vähennetty voittoa laskettaessa:

1. puolet sellaisista veloista maksetuista vastikkeista, jotka liittyvät taloudellisesti joko liikkeen (sen osan) tai osuuden liikkeestä perustamiseen tai hankintaan tai liikkeen laajentamiseen tai parantamiseen taikka jotka on tarkoitettu liikkeen pääoman korotukseen muuten kuin väliaikaisesti.”

12 Elinkeinoverolain 10 a §:ssä säädetään, että elinkeinoveron määräytymisperusteen määrittämiseksi tappiot on vähennettävä kyseisen lain 8 §:n säännösten mukaisesti lasketusta voitosta.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13 SST on Saksan oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö, jonka kotipaikka on Gelsenkirchenissä. Kaikki sen yhtiöosuudet omistaa Alankomaiden oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö Scheuten Solar Systems BV, jonka kotipaikka on Venlossa (Alankomaat).

14 SST sai 27.8.2003 ja 1.12.2004 välisenä aikana useiden peräkkäisten sopimusten nojalla emoyhtiöltään lainaa yhteensä 5 180 000 euroa. SST maksoi näistä lainoista emoyhtiölleen vuonna 2004 korkoa 154 584 euroa. SST vähensi tämän määrän voitostaan liiketoiminnan kuluina.

15 Finanzamt katsoi kuitenkin elinkeinoverolain 8 §:n 1 momentin nojalla tekemässään päätöksessä, jossa määritettiin vuoden 2004 elinkeinoveron laskentaperuste, että SST:llä oli oikeus vähentää voitoistaan ainoastaan 50 prosenttia edellä mainituista koroista, ja näin ollen puolet 154 584 euron määrästä lisättiin SST:n elinkeinotoiminnan voittoon.

16 SST nosti kanteen Finanzamtin päätöksestä ja väitti, että lisäys, jonka määrä oli puolet kyseessä olevista koroista, oli direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdan vastaista verotusta.

17 Finanzgericht Münster hylkäsi kanteen 22.2.2008 antamallaan tuomiolla.

18 SST valitti tuomiosta Revision-menettelyssä Bundesfinanzhofiin.

19 Bundesfinanzhof epäilee, ovatko asiassa merkitykselliset kansallisen oikeuden säännökset direktiivin 2003/49 säännösten mukaisia, ja näin ollen se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko –– direktiivin 2003/49 ––1 artiklan 1 kohta esteenä säännökselle, jonka mukaan jäsenvaltiossa olevan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa olevalle lähiyhtiölleen maksamat lainankorot lisätään ensin mainitun yhtiön elinkeinoveron laskentaperusteeseen?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko edellä mainitun direktiivin 1 artiklan 10 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltioilla on mahdollisuus olla soveltamatta direktiiviä myös silloin, kun sen 3 artiklan b alakohdassa säädetyt lähiyhtiön olemassaoloa koskevat edellytykset eivät koronmaksuhetkellä vielä ole keskeytyksettä täyttyneet vähintään kahden vuoden ajan?

Voivatko jäsenvaltiot tässä tilanteessa vedota maksavaan yhtiöön nähden välittömästi direktiivin 1 artiklan 10 kohtaan?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

20 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle verosäännökselle, jonka mukaan jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle lähiyhtiölleen maksamat lainankorot lisätään ensin mainitun yhtiön elinkeinoveron laskentaperusteeseen.

21 Heti alkuun on todettava, että pääasiassa SST:tä on elinkeinoverotuksessa verotettu elinkeinotoiminnan voitoista. Finanzamt on veron määräytymisperustetta määrittäessään lisännyt pääasiassa sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaisesti SST:n

voittoihin puolet niistä koroista, jotka mainittu yhtiö on maksanut Alankomaihin sijoittautuneelle emoyhtiölleen.

22 SST:n mukaan tämä laskelma on johtanut verovelvollisuuteen, jonka vuoksi pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö johtaa direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdan vastaiseen korkojen taloudelliseen kaksinkertaiseen verotukseen. Kaikki muut unionin tuomioistuimessa huomautuksia esittäneet osapuolet sitä vastoin katsovat, että kyseinen lainsäädäntö ei kuulu mainitun säännöksen soveltamisalaan ja että näin ollen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava kieltävästi.

23 Unionin tuomioistuimen on tässä tilanteessa määritettävä mainitun säännöksen soveltamisala.

24 On syytä huomata direktiivin 2003/49 toisesta, kolmannesta ja neljännestä perustelukappaleesta ilmenevän, että direktiivillä pyritään eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin kohdistuvan kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen ja näiden maksujen verottamiseen yhden kerran yhdessä ainoassa jäsenvaltiossa. Näiden perustelukappaleiden mukaan verotuksen poistaminen mainituilta maksuilta kokonaan siinä jäsenvaltiossa, josta ne ovat peräisin, on tarkoituksenmukaisin ratkaisu kansallisten ja rajojen ylitse toteutettavien liiketoimien yhdenvertaisen verokohtelun luomiseksi.

25 Direktiivin 2003/49 soveltamisala, sellaisena kuin se määritellään direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa, kattaa näin ollen jäsenvaltiosta lähtöisin olevien korko- ja rojaltimaksujen vapauttamisen verosta, mikäli näiden maksujen tosiasiallinen edunsaaja on toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö tai jostakin jäsenvaltiosta lähtöisin olevan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka.

26 Edellä mainittuun säännökseen sisältyvällä säännöllä pyritään varmistamaan se, että sellaisten korko- ja rojaltitulojen tosiasiallinen edunsaaja, jotka ovat syntyneet muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, johon kyseinen edunsaaja on sijoittautunut, vapautetaan kaikista veroista jäsenvaltiossa, josta nämä korot ja rojaltit ovat peräisin. Direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdan sanamuodossa käytetyllä alisteisella ilmauksella ”mikäli” luodaan nimittäin yhteys, jolla tällaisten korko- ja rojaltimaksujen maksaminen jäsenvaltiossa liitetään siihen, että samaisten maksujen tosiasiallinen edunsaaja vastaanottaa ne toisessa jäsenvaltiossa.

27 Direktiivin 2003/49 2 artiklan a alakohdassa määritellään kyseiset korot siten, että niillä tarkoitetaan ”tuloa kaikenlaisista velkasaatavista”. Näin ollen ainoastaan tosiasiallinen edunsaaja voi saada korkoja, jotka ovat tuloa tällaisista saatavista.

28 Edellä esitetystä seuraa, että direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdalla, luettuna direktiivin toisen, kolmannen ja neljännen perustelukappaleen valossa, pyritään estämään rajat ylittävien korkomaksujen oikeudellinen kaksinkertainen verotus kieltämällä korkojen tosiasialliseen edunsaajaan kohdistuva verotus niiden lähdejäsenvaltiossa. Edellä mainittu säännös koskee näin ollen ainoastaan korkojen velkojan verotuksellista tilannetta.

29 On vielä lisättävä, että direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdan tällaista tulkintaa tukee saman artiklan 10 kohta, jossa jäsenvaltiot oikeutetaan tietyin edellytyksin olemaan myöntämättä artiklan 1 kohdassa säädettyä vapautusta. Toimijoiksi, joihin mainitun 1 artiklan 10 kohtaa voidaan soveltaa, yksilöidään kyseisessä kohdassa ”toisesta jäsenvaltiosta oleva yhtiö tai sellaisen yhtiön kiinteä toimipaikka”. Tässä säännöksessä ei itse asiassa ole mitään viittausta korkojen maksajaan. Näin ollen tästä poikkeusjärjestelmästä seuraa, että se koskee korko- tai rojaltimaksujen toisessa jäsenvaltiossa olevaa tosiasiallista edunsaajaa eikä korkojen tai rojaltien velallista.

30 Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö ei johda velkojan tulojen alenemiseen. Lainsäädännön nojalla korkojen edunsaajaa ei veroteta näistä koroista. Kyseinen lainsäädäntö koskee vain veron perusteen määrittämistä elinkeinoverotuksessa, jossa verovelvollinen on nyt käsiteltävässä asiassa korkojen velallinen.

31 Tässä yhteydessä on korostettava, että direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohta ei koske korkojen maksajan veron määräytymisperusteen laskentatapaa eikä tätä varten huomioon otettavia seikkoja, kuten tiettyjen menojen huomioon ottamista laskentaa tehtäessä.

32 Pääasiassa kyseessä olevasta kansallisesta lainsäädännöstä on todettava, että elinkeinoveron erityispiirre on se, että elinkeinotoiminnan voitto määritetään ensin tuloverolain ja yhteisöverolain säännösten mukaisesti, minkä jälkeen siitä vähennetään tai siihen lisätään tiettyjä määriä. Lisäys koskee ainoastaan laskelman ensimmäisessä vaiheessa vähennettyjä määriä.

33 Kansallisen oikeuden säännökset, jotka koskevat korkojen maksajan veron määräytymisperustetta, kuten säännöt tiettyjen menojen vähennyskelpoisuudesta tai luonteesta, noudattavat erityisiä lainsäädännöllisiä valintoja, ja nämä valinnat kuuluvat kunkin jäsenvaltion veropolitiikan piiriin.

34 Koska ei ole olemassa mitään säännöstä, jolla säänneltäisiin korkojen maksajan veron määräytymisperusteen laskemisessa noudatettavia sääntöjä, direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdan soveltamisalaa ei voida ulottaa kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta laajemmalle.

35 Unionin tuomioistuimen eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annettua neuvoston direktiiviä 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6) koskevan oikeuskäytännön mahdollisesta vaikutuksesta on riittävää todeta, samoin kuin julkisasiamies mainitsee ratkaisuehdotuksensa 45–49 kohdassa, että asiassa C-294/99, Athinaïki Zythopoïïa, 4.10.2001 annettuun tuomioon (Kok., s. I-6797) ja asiassa C-284/06, Burda, 26.6.2008 annettuun tuomioon (Kok., s. I-4571) ei sisälly mitään seikkoja, jotka voitaisiin pätevästi ottaa huomioon tulkittaessa direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohtaa suhteessa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen kansalliseen lainsäädäntöön. Edellä mainituissa asioissa kyseessä olleeseen veroon johtanut verotettava tapahtuma oli nimittäin tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto. Pääasiassa kyseessä olevat korkojenmaksut eivät sitä vastoin ole verotettavia tapahtumia. Pääasiassa kyseessä olevat kansallisen oikeuden säännökset koskevat ainoastaan tällaisten maksujen vähennyskelpoisuutta menoina laskettaessa elinkeinoveron määräytymisperustetta.

36 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä kansalliselle verosäännökselle, jonka mukaan jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle lähiyhtiölleen maksamat lainankorot lisätään ensin mainitun yhtiön elinkeinoveron laskentaperusteeseen.

Toinen kysymys

37 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

38 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:

Eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä 3.6.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/49/EY 1 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä kansalliselle verosäännökselle, jonka mukaan jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle lähiyhtiölleen maksamat lainankorot lisätään ensin mainitun yhtiön elinkeinoveron laskentaperusteeseen.

Allekirjoitukset