JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

PAOLO MENGOZZI

29 päivänä maaliskuuta 2007 [1]

I Johdanto

1. Yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi on muutaman viime vuoden aikana saatettu lukuisia asioita jäsenvaltioiden välittömän verotuksen eri puolien ja EY:n perustamissopimuksessa määrättyjen liikkumisvapauksien välisten suhteiden ratkaisemiseksi.

2. Kuten julkisasiamies Geelhoed on äskettäin todennut näiden vapauksien soveltamisesta yhtiöveroon, [2] yhteisöjen tuomioistuimen kohtaamat yhä monimutkaisemmat eri oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen kokonaisuudet alkavat koetella perustamissopimuksen liikkumisvapauksien rajoja.

3. Yhteisöjen tuomioistuimessa tänään käsiteltävä Finanzgericht Münsterin (Saksa) esittämä ennakkoratkaisupyyntö kuuluu näiden asioiden ryhmään.

4. Tässä yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään oikeastaan lausumaan, estääkö sijoittautumisvapaus ja pääomien vapaa liikkuvuus jäsenvaltiota, tässä tapauksessa Saksan liittotasavaltaa, kotimaassa yleisesti verovelvollisen toisessa jäsenvaltiossa tehdyistä tietyistä sijoituksista saamien tulojen ja varallisuuden kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi korvaamasta yksipuolisesti niin sanottu vapautusmenetelmä niin sanotulla hyvitysmenetelmällä näiden kahden valtion välillä aikaisemmin tehdyn kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen määräyksistä huolimatta.

5. Valtiot käyttävät yleisesti molempia yllä mainittuja menetelmiä yksipuolisesti tai kahdenvälisesti oikeudellisen kaksinkertaisen verotuksen (saman tulon verottaminen kahteen kertaan saman verovelvollisen verotuksessa) tai taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen (saman tulon verottaminen kahteen kertaan kahden eri verovelvollisen verotuksessa) vähentämiseksi tai välttämiseksi erityisesti rajat ylittävissä tilanteissa.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Ks. asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006, julkisasiamiehen ratkaisuehdotus 23.2.2006, ratkaisuehdotuksen 3 kohta (Kok. 2006, s. I-11673).

6. Vapautusmenetelmän mukaan jäsenvaltiossa asuva henkilö, jolla on tulonlähdevaltiossa verotettuja tuloja tai varallisuuden sijaintivaltiossa verotettuja omaisuuseriä, saa asuinvaltiossaan vapautuksen näiden tulojen tai omaisuuserien verotuksesta. Asuinvaltiossa voidaan kuitenkin soveltaa progressioehtoa, joka merkitsee sitä, että vapautus otetaan huomioon maassa asuvan henkilön muihin tuloihin tai varallisuuteen kohdistuvien verojen laskennassa.

7. Hyvitysmenetelmän mukaan asuinvaltiossa myönnetään maassa asuvan henkilön tulosta tai varallisuudesta suoritettavasta verosta lähdevaltiossa maksetun tulo- tai varallisuusveron suuruinen vähennys tai verohyvitys.

8. Käsittelyn kohteena olevan asian eräs erityispiirre on se, että Saksan verolainsäädännössä säädetyn vapautusmenetelmän korvaaminen hyvitysmenetelmällä edellyttää muun muassa sitä, että siinä jäsenvaltiossa, jossa sijoitukset on tehty, sovelletaan Saksan verolainsäädännössä pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä voimassa olleissa säännöksissä tarkoitettua verokantaa alhaisempaa verokantaa. Kuten voimme jäljempänä yksityiskohtaisemmin todeta, nämä säännökset, joita sovelletaan Saksassa asuvien ulkomaille perustamiin kiinteisiin toimipaikkoihin, kuuluvat ulkomaisia väliyhteisöjä koskevaan Saksan lainsäädäntöön.

9. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen oikeudellisessa tarkastelussa jäljempänä ilmenee, asian ratkaisemiseksi on mielestäni aiheellista tulkita ja soveltaa kahta yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön suuntausta, joista toinen koskee kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemistä ja toinen, uudempi, jäsenvaltioiden sellaisen lainsäädännön yhteensopivuutta, jolla pyritään neutraloimaan mahdollisia verotuksellisia etuja, joita yhteisön kansalaiset ovat saaneet muissa jäsenvaltioissa, joissa sovelletaan näiden kansalaisten asuinvaltion verokantaa alhaisempaa verokantaa. Nämä kaksi oikeuskäytännön suuntausta eivät välttämättä ole ristiriidassa keskenään, mutta ne on kuitenkin nivellettävä yhteen siten, että löydetään mahdollisimman hyvä tasapaino yhtäältä jäsenvaltioiden verotuksellisen toimivallan ja toisaalta sisämarkkinoiden toiminnan, erityisesti perustamissopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien kunnioittamisen, kesken.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Saksan verolainsäädäntö ja kaksinkertaisen verotuksen välttäminen Saksassa*

10. Einkommensteuergesetzin [3] (tuloverolaki) 1 §:n mukaan Saksaan sijoittautuneita

3 – RGBl. 1934 I, s. 1005.

verovelvollisia verotetaan lähtökohtaisesti heidän kaikista tuloistaan riippumatta siitä, ovatko tulot lähtöisin kotimaasta vai ulkomailta. Tämä sääntö koskee kaikkia tulotyyppejä, myös elinkeinotoiminnan tuloja ja pääomatuloja.

11. Saksan verojärjestelmässä sekä saksalaisten että ulkomaisten henkilöyhtiöiden saamia voittoja ei lueta suoraan näiden yhtiöiden tuloksi vaan näiden yhtiöiden yhtiömiesten eli luonnollisten henkilöiden, jotka ovat Saksassa yleisesti verovelvollisia, tuloksi heidän osuuksiensa mukaisessa suhteessa ja verotetaan heidän tulonaan (ns. henkilöyhtiöiden sivuuttamisen periaate). Kun kyseessä ovat ulkomaiset henkilöyhtiöt, kuten pääasian kantajana oleva Columbus Container Services BVBA & Co. (jäljempänä Columbus), tätä voittojen lukemista suoraan Saksassa asuvien yhtiömiesten tuloksi sovelletaan jopa silloin, kun yhtiö itsessään on yhtiöveron alainen siinä jäsenvaltiossa, jossa sen kotipaikka sijaitsee.

12. Saksassa asuvien ulkomaisen tulon ja varallisuuden kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi Saksan liittotasavalta on tehnyt kahdenvälisiä sopimuksia taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) tuloa ja varallisuutta koskevan malliverosopimuksen mukaisesti, ja näistä käsittelyn kohteena olevassa asiassa merkityksellinen sopimus on tehty Belgian kuningaskunnan kanssa.

13. Belgian kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan Brysselissä 11.4.1967 allekirjoittaman kaksinkertaisen tuloverotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen [4] 23 artiklan mukaan Saksassa asuvien Belgiasta saamat tulot, mukaan lukien sellaiset tulot, jotka on saatu pääoman sijoituksista Belgiassa sijaitseviin avoimiin yhtiöihin ja kommandiittiyhtiöihin, jotka verotetaan Belgiassa kyseisen sopimuksen säännösten nojalla, ovat Saksassa verovapaita. Tätä vapautusta sovelletaan myös Saksassa asuvien Belgiassa sijaitseviin omaisuuseriin. Saksan liittotasavallalla on kuitenkin oikeus ottaa huomioon tällä tavoin vapautetut tulot ja omaisuuserät, kun se määrittää verokantojaan (vapautusmenetelmä, tarvittaessa progressioehtoisena).

14. Saksan verotuksen ulkomaansuhteita käsittelevän Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungenin [5] (Außensteuergesetz) 20 §:n 2 ja 3 momentti, sellaisina kuin ne ovat säädettyinä yhdenmukaistamista ja petostentorjuntaa käsittelevässä, 21.12.1993 annetussa Missbrauchsbe-

4 – BGBl. 1969 II, s. 18 ja Moniteur belge 30.7.1969.
5 – BGBl. 1972 I, s. 1713.

kämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzissä[6] (jäljempänä AStG), jota sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä, kuitenkin poikkeavat tästä säännöstä joiltain osin. Tämä säännös on otettu AStG:hen erityisesti estämään sitä, että Saksassa asuvat kiertävät toisia AStG:n säännöksiä, joissa säädetään alhaisen verotuksen jäsenvaltioon sijoittautuneista ulkomaisista väliyhteisöistä (Zwischengesellschaft), joilla on oma oikeushenkilöllisyys, saatujen tulojen verotuksesta. Näillä säännöksillä pyritään hillitsemään veronkiertoa.

15. Kiinteästä toimipaikasta lähtöisin olevien tulojen kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä AStG:n 20 §:n 2 momentissa täsmennetään, että "jos Saksassa yleisesti verovelvollisen ulkomaille sijoittautunut kiinteä toimipaikka saa tuloja, jotka ovat luonteeltaan 10 §:n 6 momentin toisessa virkkeessä tarkoitettuja sijoitetusta pääomasta saatuja tuloja, ja jos niitä verotettaisiin välituloina [väliyhteisön tuloina], jos kyseessä olisi ulkomainen yhteisö, kaksinkertainen verotus suhteessa lähdevaltioon vältetään hyvittämällä se vero, joka ulkomailla on kannettu kyseisistä tuloista, eikä soveltamalla verovapautta".

16. Varallisuuden kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä AStG:n 20 §:n 3 momentissa todetaan, että "sellaisten varojen osalta, joista aiheutuu tuloja, jotka ovat luonteeltaan 10 §:n 6 momentin toisessa virkkeessä tarkoitettuja sijoitetusta pääomasta saatuja tuloja, lukuun ottamatta tuloja, jotka ovat luonteeltaan 10 §:n 6 momentin kolmannessa virkkeessä tarkoitettuja sijoitetusta pääomasta saatuja tuloja, edellä 2 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa kaksinkertainen verotus vältetään hyvittämällä kyseisistä varoista ulkomailla maksettu vero eikä soveltamalla verovapautta".

17. AStG:n 10 §:n 6 momentin toisessa virkkeessä täsmennetään, että "välitulot, jotka ovat luonteeltaan sijoitetusta pääomasta saatuja tuloja, ovat ulkomaisen väliyhteisön saamia tuloja, jotka on saatu maksuvälineiden, saatavien, arvopapereiden, yhtiöosuuksien tai vastaavien omaisuuserien omistamisen, hallinnoinnin, arvon säilyttämisen tai arvonnousun perusteella – –".

18. Asiakirjoista ilmenee, että AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentissa säädetyn hyvitysmenetelmän soveltamiselle on AStG:ssä asetettu neljän lisäedellytyksen täyttyminen samanaikaisesti. Kyseiset edellytykset ovat seuraavat:

– ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta kertyneet luonteeltaan sijoitetusta pääomasta saadut tulot ovat AStG:n 8 §:n 3 momentissa tarkoitetulla tavalla "alhaisen verokannan alaisia", toisin sanoen sen valtion voittoverotuksessa, jossa liiketoimintaa johdetaan, näitä tuloja ei

6 – BGBl. 1993 I, s. 2310.

veroteta vähintään 30 prosentin osuudelta

– tulot, jotka ovat luonteeltaan sijoitetusta pääomasta saatua tuloa, eivät täytä AStG:n 8 §:n 1 momentin 7 kohdassa eivätkä 2 momentissa, eivätkä myöskään sen 13 §:ssä asetettuja edellytyksiä

– tuloja, jotka ovat luonteeltaan sijoitetusta pääomasta saatua tuloa, ei voida pitää AStG:n 8 §:n 1 momentin 1–6 kohdassa tarkoitettuna "aktiivisesta" toiminnasta saatuna tulona

– saksalaiselta verovelvolliselta edellytetään vähintään 10 prosentin osuutta kiinteään toimipaikkaan.

III Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

19. Columbus on Belgian lainsäädännön mukainen kommandiittiyhtiö. Se on perustettu vuonna 1989, ja sen kotipaikka on Antwerpenissa (Belgia). Vuonna 1996 sen yhtiöosuudet olivat kahdeksan Saksassa asuvan luonnollisen henkilön hallussa; näistä kahdeksasta samaan sukuun kuului ainakin kuusi, ja jokaisen osuus oli 10 prosenttia. Lisäksi yhtiössä oli 20 prosentin osuudella osakkaana Saksan oikeuden mukainen henkilöyhtiö, jonka yhtiömiehet olivat myös sijoittautuneet Saksaan.

20. Columbus ei ole Saksassa verovelvollinen. Saksan verolainsäädännössä sitä ei pidetä ulkomaisena väliyhteisönä, vaan sitä pidetään Saksaan sijoittautuneiden yhtiömiesten ulkomaisena kiinteänä toimipaikkana. Columbusin tulot ja varallisuus siis luetaan suoraan sen yhtiömiesten tuloiksi ja varallisuudeksi Saksan tulo- ja varallisuusverotuksessa.

21. Yhtiön toimialana on Oetker-konsernin toimintojen yhteensovittaminen konsernin sisäisiä rahoituspalveluita tarjoamalla. Siihen kuuluu muun muassa rahoitustoimien keskittäminen, tytäryhtiöiden ja sivuliikkeiden toiminnan rahoitus, kirjanpidon, hallintotehtävien, mainonta- ja markkinointitoiminnan keskittäminen ja yhteensovittaminen sekä sähköinen tiedonhallinta.

22. Columbusin taloudellinen toiminta on pääasiassa AStG:n 10 §:n 6 momentin toisessa virkkeessä tarkoitettua sijoitettujen pääomien hallinnointia. Tämä hallinnointi tuotti Columbusille vuonna 1996 elinkeino-

toiminnan tuloja 8 044 619 DEM ja muita tuloja 53 477 DEM.

23. Belgian veroviranomainen piti Columbusta koordinointikeskusten perustamisesta 30.12.1982 tehdyssä kuninkaan päätöksessä nro 187 [7] tarkoitettuna koordinointikeskuksena. Koordinointikeskukset hyötyvät verojärjestelmästä, joka poikkeaa Belgian yleisestä verojärjestelmästä monessa suhteessa. Lähtökohtaisesti näiden keskusten verotettava tulo määräytyy kiinteämääräisesti niin sanotun cost plus -menetelmän mukaisesti. Tämä tulo vastaa prosenttiosuutta menojen ja toimintakulujen määrästä, josta on vähennetty henkilöstö- ja rahoituskulut sekä yhtiövero. [8] Columbusta verotettiin tämän järjestelmän perusteella vuonna 1996 alle 30 prosentista sen tosiasiallisesti toteutuneesta voitosta.

24. Saksassa Finanzamt Bielefeld-Innenstadt piti Columbusta henkilöyhtiönä. Viittaamalla AStG:n 20 §:n 2 momenttiin Saksan verohallinto katsoi 8.6.1998 tekemässään vuotta 1996 koskevassa voittolaskelmassa, että Columbusilla oli ollut yhtiömiehille luettavaa elinkeinotoiminnan tuloa 8 044 619 DEM ja muuta tuloa 53 477 DEM. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt kohteli viimeksi mainittuja tuloja verovapaina mutta sisällytti ne kuitenkin veron progressioon. Sitä vastoin 8 044 619 DEM:n voitosta se päätti kantaa veroa kokonaisuudessaan mutta hyvitti siitä Belgiassa jo kannetun veron.

25. Saksan veroviranomainen vahvisti 16.6.1998 päivätyssä päätöksessään Columbusin varojen viitearvon 1.1.1996 yhtiömiesten varallisuusveron laskemiseksi.

26. Columbus nosti yhtiömiesten nimissä kanteen Finanzgericht Münsterissä kyseisistä päätöksistä, paitsi "muiden tulojen" osalta, sillä perusteella, että AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentin säännökset ovat ristiriidassa EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) kanssa. Columbus katsoi, että Saksan liittotasavallan ja Belgian kuningaskunnan välisessä kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen 23 artiklassa määrätyn vapautusmenetelmän korvaaminen AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentissa säädetyllä hyvitysmenetelmällä lisää kunkin yhtiömiehen riidan kohteena olevan vuoden verotaakkaa noin 250 000 eurolla.

27. Finanzgericht Münster ei sulje pois sitä, että AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentin säännökset ovat ristiriidassa sijoittautumis-

7 – Moniteur belge 13.1.1983.

8 – Ks. tältä osin yhdistetyt asiat C-182/03 ja C-217/03, Belgia ja Forum 187 v. komissio, tuomio 22.6.2006 (Kok. 2006, s. I-5479, 9 kohta).

vapauden kanssa. Sillä on myös epäilyksiä sen suhteen, ovatko kyseiset säännökset yhteensopivia pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa siinä suhteessa, että ulkomaisten tulojen verottaminen lisää on omiaan vaikuttamaan siten, että maahan sijoittautuneet henkilöt pidättyvät sijoittamasta toiseen jäsenvaltioon.

28. Tässä tilanteessa Finanzgericht Münster päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan – – ja EY:n perustamissopimuksen 73 b–73 d artiklan, joista on tullut EY 56–EY 58 artikla, määräysten kanssa ristiriidassa se, että Außensteuergesetzin 20 §:n 2 ja 3 momentin säännösten, sellaisina kuin ne ovat säädettyinä 21.12.1993 annetulla Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzillä, mukaan Saksassa yleisesti verovelvollisen ulkomaisen kiinteän toimipaikan sellaisten tulojen, jotka ovat luonteeltaan sijoitetusta pääomasta saatua tuloa, jota verotettaisiin väliyhteisön tulona, jos kyseinen kiinteä toimipaikka olisi ollut ulkomainen yhtiö, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi sovelletaan Saksan liittotasavallan ja Belgian kuningaskunnan välillä 11.4.1967 tehdyn kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen vastaisesti kyseisistä tuloista ulkomailla maksetun veron hyvittämistä eikä vapautusta Saksan verosta?"

IV Menettely yhteisöjen tuomioistuimessa

29. Columbus, Saksan, Belgian, Alankomaiden, Portugalin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio ovat esittäneet kirjalliset huomautuksensa yhteisöjen tuomioistuimessa yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti. Näitä asianosaisia on myös kuultu 28.9.2006 pidetyssä istunnossa, lukuun ottamatta Portugalin hallitusta, joka ei ollut siellä edustettuna.

V Tapauksen tarkastelu

A *Ennakkoratkaisukysymyksen asettaman ongelmakentän rajaaminen*

30. Ennen kuin ennakkoratkaisukysymystä voidaan tarkastella yhteisön oikeuden näkökulmasta, on syytä rajata tarkoin sitä pyytäneen tuomioistuimen esittämä ongelmakenttä.

31. Mielestäni yhteisöjen tuomioistuimen käsittelyn kohteena olevan asian arvioinnissa on syytä jättää tarkastelun ulkopuolelle kolme kysymystä.

32. Ensiksi on huomattava, että ennakkoratkaisukysymys ei koske suoraan järjestelmää, jota sovelletaan "osuuksiin ulkomaisissa väliyhteisöissä", [9] josta on säädetty AStG:n 4 luvussa (kyseisen lain 7–14 §), vaan järjestelmää, joka koskee "kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten soveltamista", josta on säädetty AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentissa, joidenkin sellaisten ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen, joilla ei ole omaa oikeushenkilöllisyyttä Saksan verolainsäädännön kannalta ja joiden yhtiömiehet ovat kaikista tuloistaan ja varoistaan verovelvollisia Saksassa, saamien tiettyjen voittojen tapauksessa.

33. AStG:n 4 luvussa säädetään sellaisten ulkomaille sijoittautuneiden yksiköiden verotuskohtelusta, joilla on oma oikeushenkilöllisyys Saksan verolainsäädännön kannalta [10] ja joista on säädetty, että niiden tilikauden aikana sellaisessa valtiossa, jonka verotuksen taso on AStG:n säännöksissä tarkoitettua alhaisempi (alle 30 prosenttia), AStG:n mukaisesti saamat voitot luetaan niiden Saksassa yleisesti verovelvollisten osakkeenomistajien tuloksi saman tilikauden osalta. [11]

34. On tosin syytä korostaa, että sen määrittelemiseksi, kuuluuko AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettu ulkomainen kiinteä toimipaikka pääasian tavoin AStG:n soveltamisalaan, tällä säännöksellä viitataan edellytyksiin, joita voidaan soveltaa myös ulkomaisiin väliyhteisöihin.

35. Lisäksi, kuten Saksan hallitus myöntää, AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momenteilla on ulkomaisia väliyhteisöjä sääntelevien säännösten kanssa yhtenevä tavoite siinä mielessä, että niillä pyritään estämään se, että perustamalla kiinteitä toimipaikkoja ulkomaille, kuten pääasian tapauksessa, Saksassa verovelvolliset kiertävät AStG:n 4 luvun ulkomaisia väliyhteisöjä säänteleviä sääntöjä ja hyötyvät jäsenvaltiossa, jossa on Saksan verokantaa alempi verokanta, kiinteän toimipaikan saaman voiton osalta verovapaudesta siinä jäsenvaltiossa Saksan liittotasavallan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemien sopimusten mukaisesti.

36. Vaikka näistä seikoista ei voida olla täysin tietämättömiä, erityisesti sen asiayhteyden ymmärtämiseksi, johon AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentti sijoittuvat, yhteisöjen tuomioistuimelta ei kuitenkaan ole kysytty, miten yhteisön oikeutta olisi tulkittava silloin, kun AStG:n 4 luvun säännöksiä sovelletaan ulkomaiseen väliyhteisöön, johon sovellettava järjestelmä on erilainen kuin AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momenteissa säädetty järjestelmä.

9 – Ns. controlled foreign company (CFC).

10 – Ks. AStG:n 7 §:n 1 momentti.

11 – Ks. AStG:n 10 §:n 1 ja 2 momentti.

37. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on näet selvittänyt, että Saksan verolainsäädännön mukaan Columbusiin on sovellettava AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momenttia, koska se on henkilöyhtiö, riippumatta siitä, mihin se on sijoittautunut, eikä AStG:n muiden säännösten mukaisesti ulkomaisiin väliyhteisöihin sovellettavaa järjestelmää.

38. Seuraavaksi, ja tämä kysymys liittyy ensimmäiseen kysymykseen, on täsmennettävä, että ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt tuomioistuin ei epäile sitä, että Columbusin erilainen oikeudellinen ja verotuksellinen luokittelu Saksan liittotasavallassa ja Belgian kuningaskunnassa olisi syynä perustamissopimuksen mukaisen vapaan liikkuvuuden mahdolliseen rajoittumiseen, vaan ainoastaan sitä, että tämä aiheutuisi vapautusmenetelmän korvaamisesta hyvitysmenetelmällä ulkomaille sijoittuneen kiinteän toimipaikan saksalaisten yhtiömiesten tuloja varallisuusverotuksen osalta.

39. Kuten on jo todettu, Columbus on Belgiassa kommandiittiyhtiön muodossa perustettu yhtiö. Belgian lainsäädännön mukaan kommandiittiyhtiö on itsenäinen erillinen oikeushenkilö suhteessa sen yhtiömiehiin, jotka ovat vastuunalaisia ja äänettömiä yhtiömiehiä. Verotuksessa se kuuluu lähtökohtaisesti yhtiöverotuksen piiriin, mutta Columbus kuitenkin hyötyy koordinointikeskuksiin sovellettavasta järjestelmästä. Sitä kohdellaan kuitenkin oikeushenkilönä. Saksassa Columbusta sitä vastoin kohdellaan henkilöyhtiönä, joka verotuksellisesti rinnastetaan Saksassa asuvien luonnollisia henkilöitä olevien yhtiömiesten kiinteään toimipaikkaan, niin että Columbusin saamat voitot luetaan suoraan näiden yhtiömiesten tuloksi. Columbus siis ohitetaan verotuksessa tässä jäsenvaltiossa.

40. Kansainvälisissä henkilöyhtiöiden ohittamisen problematiikkaa käsittelevissä verooikeudellisissa tutkimuksissa on ilmennyt, että tämä oikeuden ala on "kerrassaan ennenkuulumattoman" monimutkainen, [12] jonka osatekijät liittyvät erityisesti henkilöyhtiön luokitteluun liittyviin ristiriitoihin, kun yhdessä valtiossa henkilöyhtiöksi luokiteltu yhtiö luokitellaan toisessa valtiossa pääomayhtiöksi ja tarkasteltavat suhteet ovat luonteeltaan kahden- tai kolmenkeskeisiä (tulonlähdevaltio, henkilöyhtiön valtio, yhtiömiehen asuinvaltio). Näitä ongelmia voidaan kuitenkin lieventää valtioiden kesken tehtävien verosopimusten määräyksillä.

41. Nykytilassaan yhteisön oikeus ei edellytä, että jäsenvaltiot tunnustavat omalla alueellaan toisten jäsenvaltioiden alueella taloudellista toimintaa harjoittavalle yhteisölle

12 – Kuten yleisesittelijä J.-P. Le Gall asian ilmaisi vertailevan verooikeuden tutkimuksen yhteydessä; tähän tutkimukseen on koottu 28 kansallista raporttia, ja se on International Fiscal Associationin laatima, nimeltään *International tax problems of partnerships*, Cahiers de droit fiscal international, Kluwer Law International, The Hague, 1995, s. 604.

näiden toisten jäsenvaltioiden sisäisessä oikeudessa annettua oikeudellista ja verotuksellista statusta.

42. Tältä osin on muistettava, että EY:n perustamissopimuksen 220 artiklan kolmannen luetelmakohdan (josta on tullut EY 293 artiklan kolmas luetelmakohta) mukaan jäsenvaltiot ryhtyvät keskenään tarvittaessa neuvotteluihin taatakseen kansalaistensa hyväksi EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan toisessa kohdassa (josta on tullut EY 48 artiklan toinen kohta) tarkoitettujen yhtiöiden vastavuoroisen tunnustamisen.

43. Tämän määräyksen perusteella kuusi Euroopan talousyhteisön perustajavaltiota teki Brysselissä 29.2.1968 allekirjoitetun yleissopimuksen yhteisöjen ja oikeushenkilöiden vastavuoroisesta tunnustamisesta. [13] Koska kaikki nämä valtiot eivät ratifioineet sopimusta, se ei ole koskaan tullut voimaan.

44. Siitä huolimatta, että yhteisöjä ja oikeushenkilöitä ei ole vastavuoroisesti tunnustettu, jäsenvaltioiden on kunnioitettava perustamissopimuksessa määrättyjä liikkumisen vapauksia.

13 – Bulletin, täydennysosa nro 2, 1969, s. 7.

45. Käsittelyn kohteena olevassa asiassa mahdollinen perustamissopimuksessa määrättyjen liikkumisen vapauksien rajoittaminen ei johdu siitä, että Columbus on Saksan verolainsäädännössä luokiteltu kiinteäksi toimipaikaksi, koska juuri tämän luokittelun ansiosta Columbus saattoi riidanalaiseen verovuoteen asti hyötyä vapautusmenetelmästä Saksan liittotasavallan ja Belgian kuningaskunnan välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen asian kannalta merkityksellisiä määräyksiä sovellettaessa, ja Columbus vaatii pääasiassa tämän menetelmän edelleen soveltamista. [14]

46. Lopuksi katson, että yhteisöjen tuomioistuimen ei ole syytä arvioida niitä Columbusin väitteitä, joiden mukaan AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentti ovat ristiriidassa mainitun kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen määräysten kanssa. On nimittäin korostettava, että yhteisöjen tuomioistuin ei ole toimivaltainen EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla ratkaisemaan tätä kysymystä, joka ei kuulu yhteisön oikeuden tulkinnan alaan. [15]

47. Tämä arviointi ei tietenkään merkitse sitä, että yhteisöjen tuomioistuin tulkitak-

14 – Jos Columbus olisi Saksan lainsäädännössä luokiteltu pääomayhtiöksi, on hyvin todennäköistä, että siihen sovellettaisiin ilmeisesti kaikkein epäsuotuisinta ulkomaalaisten väliyhteisöjen järjestelmää (AStG:n 4 luku). Tämä oletettu tilanne ei kuitenkaan ole tämän tarkastelun kohteena, koska ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ei ole siitä kysynyt.

15 – Ks. vastaavasti asia C-141/99, AMID, tuomio 14.12.2000 (Kok. 2000, s. I-11619, 18 kohta). Ks. myös asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998 (Kok. 1998, s. I-2793, julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotuksen 25 kohta).

seen yhteisön oikeutta tavalla, josta on hyötyä kansalliselle tuomioistuimelle, ei voisi tarvittaessa ottaa huomioon kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen määräyksiä silloin, kun käsiteltävänä olevan asian kaltaisessa tilanteessa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tätä perustellusti kysyy, koska sopimus kuuluu osana pääasiaan sovellettavaan oikeudelliseen kehykseen. [16] Muutoin olen yhtä mieltä julkisasiamies Geelhoedin kanssa siitä, mitä hän on todennut asiassa Denkavit Internationaal ja Denkavit France antamassaan ratkaisuehdotuksessa, [17] jonka mukaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen tosiasiallinen vaikutus verovelvollisen tilanteeseen on otettava huomioon ratkaistaessa, rajoitetaanko jossakin tietyssä tapauksessa perustamissopimuksessa taattuja liikkumisen vapauksia. Muutoin erityisesti verovelvollisen toiminnan taloudellinen todellisuus ja mahdolliset rajat ylittävään ympäristöön liittyvät kannustimet jäisivät huomioimatta.

48. Edellisten huomioiden jälkeen on syytä ensimmäiseksi selvittää ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen osalta, kumpaa kansallisen tuomioistuimen esiin tuomasta kahdesta liikkumisen vapaudesta (sijoittautumisvapaus ja pääomien vapaa liikkuvuus) on lähtökohtaisesti sovellettava tässä tapauksessa. Seuraavaksi tarkastelen mahdollista rajoittavaa vaikutusta, joka aiheutuu siitä, että vapautusmenetelmä on korvattu hyvitysmenetelmällä Columbusin yhtiömiesten saamien tulojen ja varallisuuden kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi Saksassa. Lopuksi siinä tapauksessa, että tällainen rajoitus on olemassa, on syytä pohtia sitä, voidaanko tätä pitää perusteltuna yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä.

B *Sijoittautumisvapauteen ja pääomien vapaaseen liikkuvuuteen liittyvien määräysten sovellettavuus*

49. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentissa säädetyn kaltainen säännös yhteensopiva sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa.

50. Oikeuskäytännön mukaan silloin, kun jäsenvaltion kansalainen omistaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneesta yhtiöstä sellaisen osuuden, joka antaa hänelle selvän vaikutusvallan kyseisen yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta, sovelletaan perustamissopimuksen sijoittautumisvapauteen liittyviä määräyksiä eikä niitä, jotka koskevat pääomien vapaata liikkuvuutta. [18]

16 – Ks. vastaavasti asia C-170/05, Denkavit Internationaal ja Denkavit France, tuomio 14.12.2006 (Kok. 2006, s. I-11949, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

17 – Ks. em. asia Denkavit Internationaal ja Denkavit France, julkisasiamiehen ratkaisuehdotus 27.4.2006, 33–38 kohta.

18 – Ks. erityisesti asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2787, 22 kohta); asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002 (Kok. 2002, s. I-10829, 37 kohta) ja asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006 (Kok. 2006, s. I-7995, 31 kohta).

51. Näiden kahden vapauden rajaaminen ei ole aina helppoa erityisesti sellaisen ennakkoratkaisupyynnön yhteydessä, jossa kansallinen tuomioistuin pystyy paremmin arvioimaan in concreto oikeuksia, joita yhteisön kansalaisella on asianomaisen yrityksen pääomasta omistamiensa osuuksien perusteella.

52. Käsiteltävänä olevassa asiassa, kuten olen edellä tämän ratkaisuehdotuksen 18 kohdassa korostanut, käy ilmi, että yksi AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentin soveltamiseen johtavista tekijöistä on se, että Saksassa verovelvollinen henkilö omistaa vähintään 10 prosenttia kiinteästä toimipaikasta. Lähtökohtaisesti tämän suuruinen osuus näyttää sulkevan pois selvän vaikutusvallan kyseisen toimipaikan päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta. Jos asia olisi näin, riidanalaisten säännösten yhteensopivuutta tulisi arvioida ensisijaisesti EY:n perustamissopimuksen 73 b–73 d artiklan nojalla.

53. Sijoittautumisvapauden soveltaminen saattaisi kuitenkin osoittautua aiheelliseksi, kun otetaan huomioon jäljempänä kuvatut seikat.

54. Yhtäältä Saksan lainsäädännön tarkoituksena, siltä osin kuin se koskee vapauttamismenetelmän korvaamista hyvitysmenetelmällä, on välttää Saksan verolainsäädännön säännösten kiertäminen, mukaan lukien AStG:n ulkomaille tytäryhtiön muodossa perustettuihin ulkomaisiin väliyhteisöihin liittyvien säännösten kiertäminen. AStG:n eri osat koskevat siis täten lähtökohtaisesti Saksassa asuvien sijoittautumista ulkomaille, tässä tapauksessa sellaisen henkilöyhtiön muodossa, jota pidetään Saksan verolainsäädännössä kiinteänä toimipaikkana.

55. Toisaalta pääasian tapauksessa Columbusissa käyttää määräysvaltaa ainakin kuusi samaan sukuun kuuluvaa luonnollista henkilöä, joista kukin omistaa 10 prosenttia kyseisen toimipaikan yhtiöosuuksista, mutta erityisesti nämä henkilöt toimivat, kuten Columbus on istunnossa ilmoittanut, yhdessä ja heitä edustaa yksi ainoa henkilö varsinaisessa yhtiömiesten yhtiökokouksessa. Näillä kahdeksalla yhtiömiehellä näyttää siis yhdessä olevan selvä vaikutusvalta Columbusin päätöksiin. Tässä tilanteessa pääomien vapaan liikkuvuuden mahdollinen loukkaaminen olisi yksinkertaisesti seurausta väitetystä sijoittautumisvapaudelle asetetusta esteestä.

56. Kaikkien edellä esitettyjen seikkojen perusteella ja koska kansallinen tuomioistuin ei ole toimittanut sellaisia riittävän tarkkoja tietoja, joiden nojalla voitaisiin varmasti määrittää, kumpaa kahdesta edellä mainitusta vapaudesta nyt käsiteltävänä olevassa asiassa on mahdollisesti ensisijaisesti loukattu, on epäilemättä tarpeen tarkastella pääasiassa kyseessä olevan kaltaista lainsäädäntöä samalla sekä perustamissopimuksen 52 artiklaan että sen 73 b artiklaan nähden.

57. Mielestäni käsiteltävänä olevassa asiassa kummankin määräyksen soveltamisen pitäisi kuitenkin johtaa samaan tulokseen. Ehdotan siis, että käsiteltävänä olevaa asiaa tarkastellaan EY:n perustamissopimuksen 52 artiklaan nähden pitäen kuitenkin koko ajan mielessä se, että vastaavanlainen päättely olisi pätevä myös EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan osalta.

C Sijoittautumisvapauden rajoituksen olemassaolo

58. Esillä olevassa asiassa vaikeaa on erityisesti sen määrittäminen, voidaanko AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentissa säädetyn kaltainen sääntö luonnehtia sellaiseksi, että se rajoittaa sijoittautumisvapautta.

59. Columbus ja Belgian hallitus katsovat, että AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentti vähentävät Saksan kansalaisten halukkuutta sijoittautua valitsemaansa toiseen jäsenvaltioon, koska hyvitysmenetelmää sovelletaan vain, jos Saksassa asuvien saamat tulot ovat luonteeltaan "passiivisia" sellaisesta toisesta jäsenvaltiosta lähtöisin olevia tuloja, jonka soveltama verotus on alhaisempi kuin AStG:n säännöksissä on säädetty.

60. Sitä vastoin muut yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa jättäneet osapuolet eli Saksan, Alankomaiden, Portugalin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio väittävät, että AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentissa säädetty sääntö varmistaa Columbusin yhtiömiesten tilanteen kaltaisen rajat ylittävän verotustilanteen ja puhtaasti sisäisen tilanteen yhdenvertaisen kohtelun. Näin ollen näiden asianosaisten mukaan sijoittautumisvapautta ei siis ole rajoitettu.

61. On muistettava, että EY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa tunnustettuun sijoittautumisvapauteen kuuluu yhteisön kansalaisten oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia [19] tai sen alueella asuvia muiden jäsenvaltioiden kansalaisia. [20]

62. Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien määräysten tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan varmistaa samanlainen kohtelu vastaanottavassa jäsenvaltiossa, yhteisöjen tuomioistuin on hyväksynyt, että niiden vastaista on myös se, että *jäsenvaltio, josta asianomainen on lähtöisin*, estää omaa

19 – Ks. erityisesti asia C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, tuomio 11.3.2004 (Kok. 2004, s. I-2409, 40 kohta) ja em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (tuomion 41 kohta).

20 – Ks. em. asia Baars (tuomion 29 kohta).

kansalaistaan sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon. [21]

63. Lisäksi jäsenvaltiot eivät saa rajoittaa sijoittautumisvapautta myöskään verosäännöksillä. Oikeuskäytännön mukaan nimittäin siitä huolimatta, että välittömät verot eivät sinänsä kuulu yhteisöjen toimivallan piiriin yhteisön oikeuden nykytilassa, jäsenvaltioiden on käytettävä omaa toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen. [22]

64. Näin ollen kotijäsenvaltion verolainsäädännöstä johtuvien rajoitusten osalta yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskevien määräysten vastaista on se, että jäsenvaltio ottaa käyttöön veronkiertovaaran estämiseksi vielä toteutumattomien luovutusvoittojen verotusjärjestelmän tilanteessa, jossa verovelvollinen siirtää verotuksellisen kotipaikkansa pois tästä valtiosta, vaikka tässä jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen luovutusvoittoja verotettiin vasta silloin ja vain siltä osin kuin ne olivat tosiasiallisesti toteutuneet. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan on niin, että vaikka tässä tapauksessa kansallisessa lainsäädännössä ei kielletäkään verovelvollista käyttämästä sijoittautumisoikeuttaan, kyseisellä säännöksellä "rajoitetaan tämän oikeuden käyttämistä, koska se vaikuttaa *ennaltaehkäisevästi* verovelvollisten haluun asettautua toiseen jäsenvaltioon". [23] Yhteisöjen tuomioistuin on siis todennut, että luovutusvoittojen verotuksen erilainen kohtelu voi *"tehdä* verovelvolliselle *vähemmän houkuttelevaksi* sen, että hän siirtää kotipaikkansa pois [kyseisestä] jäsenvaltiosta", ja saattaa näin ollen rajoittaa sijoittautumisvapautta. [24]

65. Myöhemmin yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas antamassaan ennakkoratkaisussa katsonut Yhdistyneen kuningaskunnan ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan lainsäädännön osalta, että kyseisestä lainsäädännöstä johtuva erilainen verotuksellinen kohtelu sekä haitta, joka tästä aiheutuu kotimaisille yhtiöille, joilla on tytäryhtiö, johon sovelletaan toisessa jäsenvaltiossa alempaa verotuksen tasoa, ovat omiaan estämään tällaisia yhtiöitä käyttämästä sijoittautumisvapautta, sillä ne ovat tästä syystä *haluttomampia perustamaan, hankkimaan tai pitämään tytäryhtiötä* jäsenvaltiossa, jossa siihen sovelletaan tällaista verotuksen tasoa, ja näin ollen ne rajoittavat sijoittautumisvapautta. [25]

21 – Ks. erityisesti asia 81/87, Daily Mail and General Trust, tuomio 27.9.1988 (Kok. 1988, s. 5483, Kok. Ep. IX, s. 713, 16 kohta); asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4695, 21 kohta); em. asia De Lasteyrie du Saillant (tuomion 42 kohta) ja asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005 (Kok. 2005, s. I-1083, 31 kohta) (kursivointi tässä).

22 – Ks. vastaavasti em. asia De Lasteyrie du Saillant (tuomion 44 kohta); em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (tuomion 40 kohta) ja em. asia Denkavit Internationaal ja Denkavit France (tuomion 18 kohta). Ks. myös myöhemmin pääomien vapaan liikkuvuuden osalta asia C-513/04, Kerckhaert ja Morres, tuomio 14.11.2006 (Kok. 2006, s. I-10967, 15 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 – Em. asia De Lasteyrie du Saillant (tuomion 45 kohta) (kursivointi tässä).

24 – Edellä alaviitteessä 23 mainitun tuomion 46–48 kohta (kursivointi tässä). Ks. myös asia C-470/04, N, tuomio 7.9.2006 (Kok. 2006, s. I-7409, 34–39 kohta).

25 – Em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (tuomion 46 kohta) (kursivointi tässä).

66. Mainitussa asiassa annetulla tuomiolla, jota käsitellään tarkemmin tässä ratkaisuehdotuksessa, on selkeä merkitys nyt esillä olevan asian kannalta. Istunnossa asian osapuolet kävivät lisäksi merkittävää keskustelua kyseisestä tuomiosta.

67. Tässä tarkasteluni vaiheessa voi vain mainita, että mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että kyseisessä asiassa toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa olivat yhtäältä sellainen Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut emoyhtiö, jonka tytäryhtiö oli sijoittautunut sellaiseen jäsenvaltioon, jonka voittoja koskevan verotuksen taso oli alhaisempi kuin Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja jossa ulkomaisiin väliyhteisöihin sovelletaan kyseistä voittoja koskevaa lainsäädäntöä, ja toisaalta sellainen Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut emoyhtiö, jonka tytäryhtiö oli myös perustettu tähän jäsenvaltioon, *tai* sellainen Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut emoyhtiö, jonka tytäryhtiö oli sijoittautunut jäsenvaltioon, jonka voittoja koskevan verotuksen taso oli korkeampi kuin Yhdistyneessä kuningaskunnassa, jolloin kummassakaan viimeksi mainitussa tapauksessa ei sovellettu Yhdistyneen kuningaskunnan ulkomaisia väliyhteisöjä koskevaa lainsäädäntöä.

68. Näin ollen kuten edellä mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas annettu tuomio osoittaa, tilanteiden (objektiivisen) rinnastettavuuden määrittäminen on erityisen tärkeää arvioitaessa, rikkooko kansallisen toimenpiteen soveltaminen kohtelun yhdenvertaisuutta, joka näiden tilanteiden välillä on lähtökohtaisesti taattava, ja saattaako kyseinen toimenpide näin ollen rajoittaa sijoittautumisvapautta.

69. Tässä tapauksessa kyse on siitä, onko yhteisöjen tuomioistuimen mainitussa asiassa esittämän kaltainen päättely, joka koskee Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneiden emoyhtiöiden sellaisten tytäryhtiöiden tilanteiden, joihin joko sovelletaan tai ei sovelleta ulkomaisia väliyhteisöjä koskevaa lainsäädäntöä, välistä rinnastettavuutta, siirrettävissä käsiteltävänä olevaan asiaan.

70. Jos tällainen arviointi on suoritettava, kuten olen ehdottanut, siinä on kuitenkin otettava huomioon myös yhteisöjen tuomioistuimen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen liittyvä oikeuskäytäntö, jota on merkittävästi tarkennettu äskettäin erityisesti asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetussa tuomiossa. [26]

71. Mielestäni on siis syytä tarkastella Columbusin yhtiömiesten tulojen ja varallisuuden verottamista yhtäältä suhteessa sellaisten henkilöyhtiön yhtiömiesten verottamiseen, jotka eivät ole käyttäneet sijoittautumisvapautta (sisäinen tilanne), ja toisaalta suhteessa sellaisten henkilöyhtiön yhtiömiesten tulojen ja varallisuuden verottamiseen, jotka ovat käyttäneet vapautta sijoittautua toiseen jäsenvaltioon, jonka verotuksen taso on korkeampi kuin mitä AStG:ssä on säädetty (rajat ylittävä tilanne).

26 – Asia C-446/04, tuomio 12.12.2006 (Kok. 2006, s. I-11753).

1. Columbusin yhtiömiesten tilanteen ja sisäisen tilanteen välinen vertailu

72. Mielestäni muun muassa päättelyn selkeyttämiseksi on tarpeen tehdä ero AStG:n 20 §:n 2 momentissa säädetyn tulojen kaksinkertaisen verotuksen välttämisen ja saman pykälän 3 momentissa tarkoitetun varallisuuden kaksinkertaisen verotuksen välttämisen välillä.

a) Vertailu tulojen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseen nähden (AStG:n 20 §:n 2 momentti)

73. Tässä ei ole epäilystä siitä, että Columbusin Belgiassa maksamien verojen osalta hyvitysmenetelmän – jolla Saksan liittotasavalta on yksipuolisesti korvannut Belgian kuningaskunnan kanssa tekemäänsä kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaan sopimukseen sisältyvän vapautusmenetelmän – soveltaminen sen yhtiömiesten tuloverotukseen on johtanut siihen, että näiden verotus on noussut huomattavasti riidanalaisena verovuotena (eli vuonna 1996) edelliseen verovuoteen verrattuna.

74. Sinänsä, ja toisin kuin Columbus on toistuvasti väittänyt, tämä epäedullinen kohtelu ei voi rajoittaa sijoittautumisvapautta.

75. Yhteisöjen oikeudessa ei nimittäin taata sitä, että alalla, jolla jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia, saman verovelvollisen kohtelu säilyy samanlaisena. Jos asia olisi näin, jäsenvaltiot eivät voisi enää esimerkiksi muuttaa välittömien verojensa määräytymisperustetta tai verokantaa. Yhteisön oikeuden nykytilassa tämä on mahdotonta. Se seikka, että Columbusin yhtiömiesten verotusta on muutettu poikkeamalla yksipuolisesti Saksan liittotasavallan ja Belgian kuningaskunnan välisestä kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevasta sopimuksesta, kuuluu kansallisten ja kansainvälisten oikeussääntöjen välillä (mahdollisesti) ilmenevän ristiriidan piiriin, eikä se ole mielestäni merkityksellinen yhteisön oikeuden kannalta. Joka tapauksessa, kuten olen jo huomauttanut tämän ratkaisuehdotuksen 46 kohdassa, yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä ei ole ratkaista sen kaltaisia oikeussääntöjen välisiä ristiriitoja.

76. Toisin kuin myös Columbus näyttää ehdottavan, yhteisön oikeudessa erilaista kohtelua ei mitata samaa henkilöä koskevien tosiseikkojen tai lakisäännösten muuttumisen perusteella. Se edellyttää sitä vastoin sellaisten henkilöiden, jotka ovat käyttäneet perustamissopimuksessa taattuja vapauksia, ja niiden, jotka eivät ole käyttäneet kyseisiä vapauksia, välisten tilanteiden vertailemista.

77. Tältä osin on todettava, että ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin, joka

kallistuu enemmän sen puoleen, että kyseessä oleva Saksan verotoimenpide rajoittaa sijoittautumisvapautta, eikä myöskään Columbus ole todennut, että sen yhtiömiesten tilannetta ja sisäistä tilannetta olisi kohdeltu eri tavalla.

78. Saksan, Belgian, Alankomaiden, Portugalin ja Yhdistyneen kansakunnan hallitukset sekä komissio sitä vastoin huomauttavat, että Columbusin Belgiassa maksamien verojen AStG:n 20 §:n 2 momentissa tarkoitettu hyvittäminen sen yhtiömiesten tuloverotuksessa tarkoittaa näiden yhtiömiesten kohtelemista samalla tavalla kuin saksalaisia verovelvollisia, jotka ovat Saksassa sijaitsevien ja verotuksessa ohitettavien henkilöyhtiöiden yhtiömiehiä, jotka eivät ole käyttäneet vapautta sijoittautua toiseen jäsenvaltioon.

79. Tämä perustelu vaikuttaa oikealta.

80. On muistettava, että EY:n perustamissopimuksen 220 artiklan toisen luetelmakohdan (josta on tullut EY 293 artiklan toinen luetelmakohta) mukaan jäsenvaltiot ryhtyvät keskenään tarvittaessa neuvotteluihin taatakseen kansalaistensa hyväksi kaksinkertaisen verotuksen poistamisen yhteisön alueella.

81. Tätä luonteeltaan ohjelmallista [27] säännöstä ei kuitenkaan tähän mennessä ole pantu täytäntöön. Lisäksi lukuun ottamatta eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annettua neuvoston direktiiviä 90/435/ETY, [28] kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 23.7.1990 tehtyä sopimusta 90/436/ETY [29] sekä säästöjen tuottamien korkotulojen verotuksesta 3.6.2003 annettua neuvoston direktiiviä 2003/48/EY, [30] joista yksikään ei ole esillä olevan asian kannalta merkityksellinen, yhteisön tasolla ei kuitenkaan ole ryhdytty minkäänlaisiin yhtenäistäviin tai yhdenmukaistaviin toimenpiteisiin kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, eivätkä jäsenvaltiot ole tehneet EY:n perustamissopimuksen 220 artiklan toisen luetelmakohdan nojalla tätä koskevia monenvälisiä sopimuksia. [31]

82. Tästä seuraa, että koska yhteisössä ei ole toteutettu yhtenäistämis- ja yhdenmukaistamistoimenpiteitä, jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia määrittelemään tulojen verotusperusteet estääkseen tarvittaessa sopi-

27 – Tällä säännöksellä ei nimittäin ole välitöntä vaikutusta (ks. em. asiassa Gilly annetun tuomion 17 kohta).

28 – EYVL L 225, s. 6.

29 – EYVL L 225, s. 10.

30 – EUVL L 157, s. 38.

31 – Ks. erityisesti pääomien vapaan liikkuvuuden osalta em. asia Kerckhaert ja Morres (tuomion 22 kohta) ja EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan osalta asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006 (Kok. 2006, s. I-11673, 51 kohta).

musteitse kaksinkertaisen verotuksen.[32] Tässä yhteydessä yhteisöjen tuomioistuin on aluksi täsmentänyt, että jäsenvaltiot voivat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissään *kahdenvälisissä sopimuksissa* vahvistaa liittymätekijät, joiden perusteella verotustoimivalta jakaantuu.[33] Myöhemmin antamissaan tuomioissa se on lisännyt, että tämä jäsenvaltioille tunnustettu vapaus koskee myös yksipuolisesti päätettyjä toimenpiteitä.[34]

83. *Verotusvaltaa käyttäessään* jäsenvaltioiden on kuitenkin noudatettava yhteisön sääntöjä.[35]

84. Yhteisöjen tuomioistuimen nykyisessä oikeuskäytännössä vahvistetaan siis ero yhtäältä jäsenvaltioiden välisen *verotusvallan jakaantumisen,* josta johtuvat erot kohtelussa eivät kuulu perustamissopimuksen liikkumisen vapauksien soveltamisalaan, ja toisaalta *jäsenvaltioiden harjoittaman verotustoimivallan käytön* välillä, mukaan lukien tilanne, jossa tämä on seurausta näiden verotustoimivallan kahdenvälisestä ja yksipuolisesta ennalta suoritetusta jaosta, ja viimeksi mainitun käytön osalta jäsenvaltiot ovat velvollisia noudattamaan yhteisön sääntöjä.[36]

85. Tästä kahtiajaosta näyttää seuraavan, että jäsenvaltiot voivat edelleenkin yhtäältä jättää huomioimatta kaksinkertaisen verotuksen välttämisen,[37] tai toisaalta valita järjestelmän, jolla pyritään estämään kaksinkertainen verotus, jolloin jäsenvaltioiden on lähtökohtaisesti voitava valita erityisesti joko vapautusmenetelmä tai toisessa jäsenvaltiossa kannettujen verojen hyvitysmenetelmä.

86. Tältä osin on huomattava, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että jäsenvaltioiden kannalta on järkevää, että ne seuraavat kansainvälisiä käytäntöjä ja erityisesti Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) laatimia mallisopimuksia.[38] Model Tax Convention on Income

32 – Em. asia Gilly (tuomion 24 ja 30 kohta) ja asia C-385/00, De Groot, tuomio 12.12.2002 (Kok. 2002, s. I-11819, 93 kohta), EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla) osalta. Asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999 (Kok. 1999, s. I-6161, 57 kohta), EY:n perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan osalta ja asia C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1957, 47 kohta), pääomien vapaan liikkuvuuden osalta.

33 – Em. asia Gilly (tuomion 24–30 kohta); em. asia Saint-Gobain ZN (tuomion 57 kohta); em. asia De Groot (tuomion 93 kohta); asia C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomio 3.10.2006 (Kok. 2006, s. I-9461, 54 kohta) ja em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (tuomion 52 kohta) (kursivointi tässä).

34 – Pääomien vapaan liikkuvuuden osalta em. asiassa Van Hilten-van der Heijden annetun tuomion 47 kohta ja sijoittautumisvapauden osalta asiassa N annetun tuomion 44 kohta sekä asiassa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation annetun tuomion 52 kohta.

35 – Asia De Groot (tuomion 94 kohta) ja asia FKP Scorpio Konzertproduktionen (tuomion 55 kohta).

36 – Asia De Groot (tuomion 93 ja 94 kohta).

37 – Ks. tältä osin erityisesti pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisen osalta em. asiassa Kerckhaert ja Morres annettu tuomio (24 kohta), jonka mukaan yhteisöjen tuomioistuin on todennut, ettei perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta ole esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa tuloveron yhteydessä sovelletaan samaa yhtenäistä verokantaa kyseiseen valtioon sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeiden perusteella saatuihin osinkoihin ja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeiden perusteella saatuihin osinkoihin ilman mahdollisuutta hyvittää tässä toisessa jäsenvaltiossa pidätettyä lähdeveroa.

38 – Ks. em. asia Gilly (tuomion 30 ja 31 kohta) ja em. asia Saint-Gobain ZN (tuomion 57 kohta).

and Capital -nimisen malliverosopimuksen 23 artiklasta seuraa, että vapautusmenetelmä ja hyvitysmenetelmä ovat päteviä järjestelmiä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tai lieventämiseksi.

87. Yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi on myös saatettu useita sellaisia asioita, joissa kyseessä olevien jäsenvaltioiden verolainsäädännössä on sovellettu jompaakumpaa näistä menetelmistä, eikä tuomioistuin ole esittänyt huomautuksia niiden laillisuudesta sinänsä tai tehdystä menetelmävalinnasta yhteisön oikeuteen nähden. [39]

88. Tämän ratkaisuehdotuksen 84 kohdassa kuvatusta kaksijakoisuudesta seuraa myös, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi valitusta menetelmästä riippumatta jäsenvaltioiden on noudatettava perustamissopimuksen vapaata liikkuvuutta koskevista määräyksistä johtuvia vaatimuksia siten, että ne eivät voi harjoittaa verotusvaltaansa kohtelemalla eri tavalla tilanteita, jotka ovat objektiivisesti toisiinsa rinnastettavia.

89. Yhteisöjen tuomioistuin on siis todennut, ettei yhteisön oikeudessa lähtökohtaisesti kielletä sitä, että jäsenvaltio välttää maassa asuvan yhtiön saamien osinkojen ketjuverotuksen soveltamalla sääntöjä, joissa nämä osingot vapautetaan verosta silloin, kun maassa asuva yhtiö jakaa kyseiset osingot, mutta välttää mainittujen osinkojen ketjuverotuksen hyvitysjärjestelmän avulla silloin, kun kyseiset osingot jakaa ulkomailla asuva yhtiö, mikäli hyvitysmenetelmän soveltaminen kyseisessä tilanteessa on sopusoinnussa yhteisön oikeuden kanssa. [40]

90. Tässä yhteydessä yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt, että jotta hyvitysjärjestelmän soveltaminen olisi sopusoinnussa yhteisön oikeuden kanssa, on ensinnäkin tärkeää, että ulkomaisiin osinkoihin ei sovelleta kyseisessä jäsenvaltiossa korkeampaa verokantaa kuin kotimaisiin osinkoihin, ja toiseksi, että tämän jäsenvaltion on vältettävä ulkomaisten osinkojen ketjuverotusta vähentämällä ulkomailla asuvan osinkoa jakavan yhtiön maksama vero maassa asuvaan saajayhtiöön sovellettavasta verosta tämän veron määrän rajoissa. [41]

91. Edelleen yhteisöjen tuomioistuin on lisännyt, että pelkästään sitä seikkaa, että vapautusjärjestelmään verrattuna hyvitysjärjestelmästä aiheutuu verovelvollisille ylimääräisiä hallinnollisia rasituksia (koska verovelvollisten on osoitettava, mikä on osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossa tosiasiassa maksetun veron määrä), ei voida pitää

39 – Ks. erityisesti asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004 (Kok. 2004, s. I-7477).

40 – Em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation (tuomion 48 ja 49 kohta).

41 – Ks. edellä mainitun tuomion 48–50 kohta.

sijoittautumisvapauden vastaisena erilaisena kohteluna, koska ulkomaisia osinkoja saaviin maassa asuviin yhtiöihin kohdistuvat erityiset hallinnolliset rasitukset liittyvät luonnostaan veronhyvitysjärjestelmän toimintaan. [42]

92. Nyt esillä olevassa asiassa on syytä huomata, että sekä Columbusin yhtiömiesten että Saksassa sijaitsevien henkilöyhtiöiden Saksassa asuvien yhtiömiesten tilanteessa henkilöyhtiön keräämät voitot luetaan suoraan yhtiömiesten tuloiksi. Lisäksi ne kannetaan samana verovuotena ja saman verokannan mukaan kuin Saksassa.

93. Hyvitysmenetelmää sovellettaessa Columbusin voitoista Belgiassa kannettu vero hyvitetään sen Saksassa asuvien yhtiömiesten verotuksessa Columbusin Belgiassa suorittamaa veroa vastaavalla määrällä. Ennen riidanalaista verovuotta Saksan liittotasavallan ja Belgian kuningaskunnan välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen soveltaminen takasi Columbusin yhtiömiehille Saksassa verovapauden sen Belgiasta tuottamien voittojen osalta, mutta vapautusmenetelmän korvaaminen hyvitysmenetelmällä kyseisestä verovuodesta alkaen kumoaa veroedun, joka kyseisillä yhtiömiehillä oli aikaisemmin ollut sellaisiin henkilöyhtiöiden yhtiömiehiin nähden, joiden kaikkien kotipaikka oli Saksassa ja jotka eivät siis olleet hyödyntäneet perustamissopimuksessa määrättyä sijoittautumisvapautta.

94. Verrattaessa Columbusin yhtiömiesten asemaa ja Saksaan sijoittautuneen henkilöyhtiön yhtiömiesten asemaa, Columbusilta Belgiassa kannettujen verojen hyvittäminen sen yhtiömiesten Saksassa maksettavista tuloveroista takaa yhdenvertaisen kohtelun ulkomailta peräisin olevien tulojen ja Saksasta saatujen tulojen verotuksen välillä.

95. On tosin korostettava, että tämä väite pätee ainoastaan sillä edellytyksellä, että kyseessä olevien tilanteiden vertailuun sisällytetään pelkästään AStG:n 8 §:ssä tarkoitetut "sijoitetusta pääomasta saadut tulot". Tuloihin, jotka eivät ole tämän luonteisia, pätee periaate, jonka mukaan Saksan liittotasavallan ja Belgian kuningaskunnan välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla henkilöyhtiön ulkomailla toteuttamat voitot ovat verovapaita.

96. Tällainen sellaisten tulojen, jotka eivät ole luonteeltaan sijoitetusta pääomasta saatuja tuloja, vapauttaminen verosta rohkaisee todennäköisesti sijoittautumaan tai sijoitta-

42 – Ks. edellä mainitun tuomion 53 kohta.

maan ulkomaille verrattuna omassa maassa saatuihin tuloihin. Kuitenkin, erilaisten kaksinkertaista verotusta ehkäisevien menetelmien käyttäminen kyseisten tulojen luonteen mukaan ei itsessään anna aihetta kritiikkiin. Koska yhteisön oikeuden nykytilassa jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia määrittelemään verotusperusteet,[43] niiden on mielestäni voitava myös valita, soveltavatko ne erilaisia menetelmiä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tulojen luonteen mukaan, kunhan ne noudattavat vapaata liikkuvuutta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä. Nyt esillä olevassa asiassa, kuten olen jo edellä todennut, Columbusin voitoista kannetun veron vähentäminen sen Saksassa asuvien yhtiömiesten tuloverosta takaa yhdenvertaisen kohtelun siihen rinnastettavissa olevan sisäisen tilanteen kanssa.

97. Hyvitysmenetelmä, toisin kuin vapautusmenetelmä, merkitsee hallinnollisia lisäkuluja Columbusin yhtiömiehille. Nämä kulut liittyvät kuitenkin, kuten yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation osoittanut, luonnostaan tämän kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan järjestelmän soveltamiseen.

98. Tässä yhteydessä hyvitysmenetelmän soveltaminen pääasiassa ei näytä aiheuttavan erilaista kohtelua Columbusin yhtiömiesten ja sellaisten saksalaisten verovelvollisten välillä, jotka ovat Saksassa sijaitsevan henkilöyhtiön yhtiömiehiä ja saavat samantyyppisiä tuloja mutta jotka eivät ole käyttäneet perustamissopimuksessa taattua sijoittautumisvapautta.

b) Vertailu varallisuuden kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseen nähden (AStG:n 20 §:n 3 momentti)

99. Varallisuusvero, kuten myös tulovero, perustuu verovelvollisen veronmaksukykyyn. Veron määrä määritetään niiden varojen perusteella, jotka henkilöllä on verovelvollisuuden syntyessä.

100. Varallisuusvero eroaa kuitenkin tuloihin perustuvasta verosta siinä, että sitä sovelletaan ainoastaan joissakin jäsenvaltioissa.[44]

101. Näin ollen pääasian riidanalaisena verovuonna Belgian kuningaskunnassa ei kannettu lainkaan varallisuusveroa, ei myöskään

43 – Ks. erityisesti em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation (tuomion 47 kohta).

44 – Pääasian tosiseikkojen aikaan ainoastaan Saksan liittotasavalta, Espanjan kuningaskunta, Ranskan tasavalta, Luxemburgin suurherttuakunta, Alankomaiden kuningaskunta, Suomen tasavalta ja Ruotsin kuningaskunta perivät varallisuusveroa luonnollisilta henkilöiltä. Sen jälkeen nämä jäsenvaltiot ovat luopuneet tästä verosta Espanjan kuningaskuntaa, Ranskan tasavaltaa ja Ruotsin kuningaskuntaa lukuun ottamatta.

kiinteiden toimipaikkojen varoista, mutta Saksan liittotasavallassa sovellettiin viimeistä kertaa varallisuusveroa saksalaisten verovelvollisten koko omaisuuteen riippumatta siitä, missä se sijaitsi. [45]

102. Saksan liittotasavallan ja Belgian kuningaskunnan välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan kiinteän toimipaikan varoista muodostuva varallisuus verotetaan siinä valtiossa, jossa toimipaikka sijaitsee, ja näiden erien kaksinkertainen verotus vältetään saksalaisten verovelvollisten varallisuuden osalta vapauttamalla nämä Saksassa kannetusta varallisuusverosta. [46]

103. Koska Belgiassa ei kanneta lainkaan varallisuusveroa, Columbusin varat olivat tämän saman verosopimuksen perusteella ennen riidanalaista verovuotta kokonaan vapaita varallisuusverosta.

104. Viittaamalla AStG:n 20 §:n 2 momenttiin, siltä osin kuin siinä käsitellään Columbusin yhtiömiesten luonteeltaan sijoitetusta pääomasta saatujen tulojen verotusta, tämän pykälän 3 momentilla, kiinteän toimipaikan sellaisten varojen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, joista syntyy tuloja, jotka ovat luonteeltaan saksalaisten verovelvollisten omaisuuteen sijoitetusta pääomasta saatua tuloa, ulkomailla kannetun veron vapautusmenetelmä korvataan hyvitysmenetelmällä. Tämä järjestelmä siis sisällyttää Columbusin yhtiömiesten varallisuusveron laskentaan ne yhtiön varat, joista AStG:ssä tarkoitetut luonteeltaan sijoitetusta pääomasta saatavat tulot kertyvät.

105. Vapautusmenetelmän korvaaminen hyvitysmenetelmällä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi on näin ollen johtanut Columbusin varojen, joista on saatu AStG:n tarkoittamia luonteeltaan sijoitetusta pääomasta saatuja tuloja, verottamiseen Saksassa yhtiömiesten omaisuuden verotuksessa.

106. Samoin kun tuloverotusta koskevassa päätelmässä, hyvitysmenetelmän soveltaminen käsittelyn kohteena olevan asian tilanteeseen ei mielestäni ole aiheuttanut erilaista kohtelua ainoastaan valtion omalla alueella tapahtuneeseen, rinnastettavissa olevaan tilanteeseen verrattuna. Nimittäin näissä molemmissa tapauksissa kiinteän toimipaikan yhtiömiehet ovat velvollisia maksamaan saman veron, jolla on sama määräytymisperuste ja jonka verokanta on sama.

45 – Pääasian tosiseikkojen ajankohtana tämä vero oli luonnollisille henkilöille 0,5 prosenttia verotettavasta omaisuudesta, johon sisältyi yrityksen varat.

46 – Ks. em. sopimuksen 22 ja 23 artikla.

c) Välipäätelmä

107. Edellä esitetyn perusteella AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentin säännösten kaltaiset säännökset eivät näytä rajoittavan sijoittautumisvapautta silloin, kun arviointi rajoittuu niiden Saksan kansalaisten, jotka ovat käyttäneet sijoittautumisvapauttaan, ja niiden, jotka eivät ole sitä hyödyntäneet, keskinäiseen vertailuun.

108. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 67–70 kohdasta kuitenkin ilmenee, asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas annetun tuomion valossa vaikuttaa aiheelliselta tarkastella myös sitä, onko Saksan kansalaisten sijoittautumisvapauden estyminen seurausta erilaisesta kohtelusta, joka ilmenee AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentin seurauksena Columbusin yhtiömiesten tilanteen kaltaisessa tilanteessa suhteessa toiseen rajat ylittävään tilanteeseen, eli täsmällisemmin silloin, kun tätä vapautta käytetäänkin sijoittauduttaessa sellaiseen jäsenvaltioon, jonka verotuksen taso on AStG:ssä säädettyä korkeampi.

2. Columbusin yhtiömiesten tilanteen ja toisen rajat ylittävän tilanteen välinen vertailu

109. Ennen kuin tarkastelen mainitussa asiassa annetusta tuomiosta käsittelyn kohteena olevaan asiaan johdettavia päätelmiä, on syytä kerrata yksityiskohtaisesti, mitä yhteisöjen tuomioistuin siinä arvioi Yhdistyneen kuningaskunnan ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan lainsäädännön aiheuttamasta sijoittautumisvapauden estymisestä.

a) Asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas

110. Muistamme, että tässä asiassa annetussa tuomiossa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut Cadbury Schweppes oli muun muassa perustanut tytäryhtiön Irlantiin, Dublinin International Financial Services Centreen (IFSC), johon pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana sovellettiin 10 prosentin verokantaa. Tämä tytäryhtiö oli perustettu ainoastaan siitä syystä, että Cadbury Schweppes -konsernin sisäiseen rahoitustoimintaan liittyviin voittoihin voitaisiin soveltaa IFSC:n verojärjestelmää. Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset vaativat Yhdistyneen kuningaskunnan ulkomaisiin väliyhteisöihin sovellettavan lainsäädännön perusteella Cadbury Schweppesiltä Irlannissa olevan tytäryhtiön voittojen osalta yhteisöveroa yli 8 miljoonaa Englannin puntaa (GBP).

111. Tämä lainsäädäntö poikkeaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovellettavasta pääsäännöstä, jonka mukaan Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunutta yhtiötä ei veroteta tytäryhtiön voitoista niiden toteutuessa. Tarkemmin sanottuna on niin, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovellettavan pääsäännön mukaan tähän jäsenvaltioon sijoittautunutta yhtiötä, joka perustaa sinne tytäryhtiön, ei veroteta tämän tytäryhtiön toteutuneista voitoista eikä tytäryhtiön sille jakamista osingoista. Edelleen pääsäännön mukaan sellaista Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunutta yhtiötä, joka perustaa tytäryhtiön toiseen jäsenvaltioon, verotetaan tämän tytäryhtiön sille jakamista osingoista, mutta se saa hyvityksen tytäryhtiön voittojen toteutumisen yhteydessä ulkomailla maksetusta verosta. Poikkeuksena edellä esitettyyn pääsääntöön Yhdistyneen kuningaskunnan ulkomaisia väliyhteisöjä koskevassa lainsäädännössä säädetään lähtökohtaisesti, että kotimaista yhtiötä verotetaan sellaisen tytäryhtiön toteutuneista voitoista, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, jossa sovelletaan "alhaisempaa verotuksen tasoa", eli veroa, joka on alle kolme neljäsosaa sen veron määrästä, joka sille olisi laskettu maksettavaksi Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

112. Näiden seikkojen valossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että Yhdistyneen kuningaskunnan ulkomaisia väliyhteisöjä koskeva lainsäädäntö rajoittaa sijoittautumisvapautta.

113. Mainitussa asiassa annetun tuomion 43–45 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että yhtäältä Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen yhtiön, joka on perustanut ulkomaisen väliyhteisön (tytäryhtiö) toiseen jäsenvaltioon, jossa siihen kohdistuu ulkomaisia väliyhteisöjä koskevassa lainsäädännössä tarkoitettu alempi verotuksen taso, ja toisaalta sellaisen Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen yrityksen, jolla joko on sen määräysvallassa oleva tytäryhtiö tässä samassa valtiossa tai joka on perustanut määräysvallassaan olevan yhtiön toiseen jäsenvaltioon, jossa tähän tytäryhtiöön ei kohdistu ulkomaisia väliyhteisöjä koskevassa lainsäädännössä tarkoitettu alempi verotuksen taso, kohtelu on erilaista. Nimittäin samalla, kun tässä ensimmäisessä esimerkkitapauksessa ulkomaisten väliyhteisöjen toteutuneet voitot luetaan Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen yhtiön voitoiksi ja sitä verotetaan näistä voitoista, näissä kahdessa muussa tilanteessa kotimaista yhtiötä ei veroteta sen määräysvallassa olevan tytäryhtiön voitoista Yhdistyneen kuningaskunnan yhteisöveroa koskevan lainsäädännön mukaan. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan tämä erilainen kohtelu luo verohaitan sellaisen kotimaisen yhtiön osalta, johon ulkomaisia väliyhteisöjä koskevaa lainsäädäntöä sovelletaan, koska tällaisen lainsäädännön nojalla kyseistä kotimaista yhtiötä verotetaan toisen oikeushenkilön voitoista, ja näin on riippumatta siitä, että tämä yhtiö ei maksa korkeampaa veroa kuin se, jota se olisi maksanut siinä tapauksessa, että nämä voitot olisi toteuttanut Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut tytäryhtiö.

114. Kuten olen jo todennut, on kiintoisaa huomata, että peruste, johon yhteisöjen tuomioistuin tukeutuu määritellessään, että Yhdistyneen kuningaskunnan ulkomaisia väliyhteisöjä koskeva lainsäädäntö rajoittaa sijoittautumisvapautta, ei muodostu ainoastaan jo perinteisestä rajat ylittävän tilanteen ja sisäisen tilanteen keskinäisestä vertailusta. Se tukeutuu myös uudempaan,

kahden rajat ylittävän tilanteen keskinäiseen vertailuun sen mukaan, onko kotimainen yritys perustanut sen määräysvallassa olevan yhtiön johonkin sellaiseen jäsenvaltioon, joka on jokin muu kuin Yhdistynyt kuningaskunta ja jossa sovelletaan Yhdistyneen kuningaskunnan ulkomaisia väliyhteisöjä koskevassa lainsäädännössä säädettyä verotusta alhaisempaa, vai sellaiseen jäsenvaltioon, jossa sovelletaan vastaavasti korkeampaa verotusta.

115. Tämän toisen osan lisääminen vertailuperusteeseen (rajat ylittävien tilanteiden keskinäinen vertailu) perustuu syyhyn, jota ei tosin mainita asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas annetussa tuomiossa mutta joka on luultavasti peräisin julkisasiamies Léger'n tässä asiassa antamasta ratkaisuehdotuksesta.

116. Julkisasiamies totesi antamassaan ratkaisuehdotuksessa, että toisin kuin Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, hän ei ymmärrä, miksi Cadbury Schweppesin tilannetta ei voisi verrata sellaisten kotimaisten yhtiöiden tilanteeseen, jotka myös ovat käyttäneet sijoittautumisoikeutta perustaessaan tytäryhtiöitä jäsenvaltioihin, joissa verotuksen taso on Yhdistyneen kuningaskunnan ulkomaisia väliyhteisöjä koskevassa lainsäädännössä säädettyä korkeampi. Tässä suhteessa hän hylkäsi erityisesti väitteen, jonka mukaan jäsenvaltioissa voimassa olevien, yritysten voitoista kannettavien verojen verokantojen erot ovat objektiivinen ero, jolla ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan lainsäädännön mukainen erilainen kohtelu on perusteltavissa. Julkisasiamies katsoi, että mikäli tätä näkemystä noudatettaisiin, hyväksyttäisiin se, että jäsenvaltiolla on perustamissopimuksen sääntöjä rikkomatta oikeus valita ne toiset jäsenvaltiot, joihin kotimaiset yhtiöt voivat perustaa tytäryhtiöitä ja hyödyntää vastaanottavassa valtiossa sovellettavaa verojärjestelmää. Tällainen ratkaisu johtaisi kuitenkin selvästi yhteismarkkinoiden käsitteen vastaiseen lopputulokseen. Julkisasiamies Léger siis ehdotti, että jo erilainen kohtelu sijoittautumisjäsenvaltion verokannan mukaan on riittävä syy katsoa, että tämä ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukainen järjestelmä merkitsee sijoittautumisvapauden rajoittamista.[47]

117. Yhdistyneen kuningaskunnan ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan lainsäädännön kaltaisten kansallisten säännösten aiheuttama vaara yhteismarkkinoiden pirstoutumisesta on siis ilmeisesti ollut syynä siihen, että yhteisöjen tuomioistuin on hyväksynyt, että sellaisen kotimaisen yhtiön tilanne, jolla on Yhdistyneen kuningaskunnan ulkomaisia väliyhteisöjä koskevassa lainsäädännössä säädetyn verotuksen tasoa alhaisemman verotuksen tason jäsenvaltioon perustettu tytäryhtiö, on objektiivisesti rinnastettavissa sellaisten kotimaisten yhtiöiden tilanteeseen, jotka ovat perustaneet tytäryhtiön jäsenvaltioon, jonka verotuksen taso on tässä samassa lainsäädännössä säädettyä tasoa korkeampi. Näissä kahdessa tilanteessa on nimittäin kyseessä yhtiö, joka aikoo käyttää sijoittautumisoikeuttaan valitsemassaan jäsenvaltiossa.

47 – Ks. em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, julkisasiamiehen ratkaisuehdotus 2.5.2006, 78–83 kohta.

118. Tämä ratkaisu ei itsessään ansaitse arvostelua. Se osoittautuu jopa johdonmukaiseksi suhteessa siihen, että on olemassa yhteisön toimintaa EY:n perustamissopimuksen 3 artiklan 1 kohdan c alakohdan (josta on muutettuna tullut EY 3 artiklan 1 kohdan c alakohta) mukaisesti luonnehtivat sisämarkkinat. Yhteisöjen tuomioistuimen lähestymistavasta seuraa kuitenkin kahden tyyppisiä ongelmia.

119. Ensimmäiseksi ei ole täysin selvää, onko näitä yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas käyttämiä vertailuperusteen molempia osia sovellettava vaihtoehtoisesti vai yhtaikaa. Toisin sanoen voidaan kysyä, onko sellainen erilainen kohtelu, josta on säädetty verovelvollisen asuinpaikan jäsenvaltion kansallisessa lainsäädännössä ja joka on sovellettavissa ainoastaan rajat ylittäviin tilanteisiin, riittävä peruste sijoittautumisvapauden rajoittamisen toteamiseksi. [48]

120. Edellä mainitun julkisasiamies Léger'n ratkaisuehdotuksen ja yhteisöjen tuomioistuimen tuomion 44 ja 45 kohdan perusteella vaikuttaa siltä, että kysymykseen on vastattava myöntävästi.

48 – Erilainen kohtelu, jota sovellettaisiin ainoastaan sisäisen tilanteen ja rajat ylittävän tilanteen välillä silloin, kun kyseessä olevat tilanteet olisivat rinnastettavissa, olisi tietenkin vastoin sijoittautumisvapautta. Tästä vaihtoehdosta ei seuraa erityisiä ongelmia.

121. Nimittäin se seikka, että yhteisöjen tuomioistuin on kyseisissä tuomion kohdissa käyttänyt konjunktiota "tai" määritellessään niitä kahta tilannetta, joihin Yhdistyneen kuningaskunnan ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan lainsäädännön alaisen kotimaisen yhtiön asemaa oli verrattava, vaikuttaa vahvistavan julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa esittämän päättelyn. Jos tämä on yhteisöjen tuomioistuimen toivoma lähestymistapa, se saattaa tuoda sijoittautumisvapauden soveltamisalaan tilanteita, jotka pelkän asuinpaikan jäsenvaltion sisäisen tilanteen ja rajat ylittävän tilanteen vertailun perusteella eivät kuulu sijoittautumisvapauden piiriin tai eivät rajoita tätä vapautta.

122. Toiseksi ja vastavuoroisesti on selvitettävä, voidaanko, olettaen, että pelkkää verovelvollisen asuinpaikan jäsenvaltion perustamaa rajat ylittävien tilanteiden erilaista kohtelua voidaan pitää sijoittautumisvapautta rajoittavana verotuksellisena toimenpiteenä, tämä lähestymistapa ulottaa tilanteeseen, joka siitä huolimatta, että siinä on yhtymäkohtia asian Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas olosuhteiden kanssa, kuitenkin poikkeaa siitä monessa suhteessa, erityisesti kyseessä olevan verotuksellisen toimenpiteen luonteen osalta, toisin sanoen toimenpiteen, jonka tarkoituksena on kahdenkertaisen verotuksen välttäminen.

123. Juuri nämä kaksi kysymystä ovat tulleet esiin nyt käsiteltävänä olevassa asiassa.

124. Seuraavaksi esitän yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas antaman tuomion 43 ja 45 kohdan arvioinnista käsittelyn kohteena olevaan asiaan johdettavissa olevat päätelmät.

b) Vertailu tulojen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseen nähden (AStG:n 20 §:n 2 momentti)

125. Kuten edellä jo olen todennut, AStG:n 20 §:n 2 momentin mukaisen hyvitysmenetelmän soveltaminen edellyttää lähtökohtaisesti, että ulkomailla peritty vero on alhaisempi kuin AStG:ssä määrätty vero, eli sen verokanta on alle 30 prosenttia voitoista. AStG:n 20 §:n 2 momenttia ei siis ole lähtökohtaisesti tarkoitus soveltaa silloin, kun tulot, jotka ovat luonteeltaan sijoitetusta pääomasta saatua tuloa, ovat lähtöisin Saksassa asuvien kiinteistä toimipaikoista, jotka sijaitsevat sellaisissa jäsenvaltioissa, joissa verokanta on 30 prosenttia tai sitä suurempi. Tällaisessa tapauksessa sovelletaan lähtökohtaisesti ulkomailla maksetun veron vapautusta.

126. Saksan hallitus vetoaa siihen, että Columbusin yhtiömiesten tilanteen ja sellaisessa jäsenvaltiossa, jonka verotuksen taso on korkeampi kuin Saksan verolainsäädännössä vahvistettu verokanta, olevan kiinteän toimipaikan yhtiömiesten tilanteen välillä oleva ero johtuu ainoastaan siitä, että jäsenvaltiossa on olemassa samaan aikaan erilaisia verosäännöksiä. Tällainen ero jää Saksan hallituksen mukaan sinänsä perustamissopimuksen liikkumisvapauksiin liittyvien määräysten soveltamisen ulkopuolelle.

127. Tämä perustelu ei ole vakuuttava.

128. Nyt käsittelyn kohteena olevassa asiassa epäedullinen verotuskohtelu ei nimittäin johdu ainoastaan jäsenvaltioiden erilaisten verosäännösten soveltamisesta, vaan se on seurausta Saksan lainsäädännössä tehdystä [49] valinnasta määritellä kyseessä olevista tuloista ulkomailla kannetun veron hyvitysjärjestelmän soveltamiskynnykseksi se, että tämän veron verokanta on alle AStG:ssä vahvistettu 30 prosenttia.

129. Tilanne olisi mielestäni toinen, jos Saksan liittotasavallan päättämää vapautusmenetelmän korvaamista hyvitysmenetelmällä sovellettaisiin riippumatta siitä verokannasta, jota näihin tuloihin sovelletaan Saksassa. Tällaisessa oletetussa tilanteessa se mahdollinen epäedullinen kohtelu, joka aiheutuisi tämän menettelyn soveltamisesta ulkomailla sijaitsevista kiinteistä toimipaikoista lähtöisin olevien saksalaisten verovelvollisten samanlaisiin tuloihin, johtuisi

49 – Ks. vastaavasti em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, julkisasiamies Geelhoedin ratkaisuehdotus, 39 kohta.

ennen kaikkea kussakin jäsenvaltiossa kannettavasta verokannasta. Tällöin kyseessä olisi epäedullinen kohtelu, joka johtuu siitä, että jäsenvaltiossa on olemassa samaan aikaan erilaisia verosäännöksiä. Käsittelyn kohteena olevassa asiassa ei näin kuitenkaan ole.

130. On siis selvitettävä, onko epäsuotuisa kohtelu EY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa kiellettyä erilaista kohtelua.

131. Vaikuttaa kiistattomalta, että yksi AStG:n 20 §:n 2 momentin soveltamisen vaikutuksista – johon Saksan lainsäätäjä lisäksi nimenomaisesti pyrkii – on sellaisten verotuksellisten etujen neutralointi, joita saavat ne saksalaiset verovelvolliset, jotka ovat sijoittautuneet tai haluavat sijoittautua sellaisiin jäsenvaltioihin, joissa henkilöyhtiöstä, joka on ulkomainen kiinteä toimipaikka, lähtöisin olevista luonteeltaan sijoitetusta pääomasta saaduista tuloista perittävän veron AStG:ssä tarkoitettu verokanta on alle 30 prosenttia.

132. Vastaavasti, kuten Columbusin ja Belgian hallituksen edustajat istunnossa ehdottivat, tätä kansallista toimenpidettä voidaan tässä merkityksessä pitää samanlaisena kuin edellä mainitun asian Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseasin toimenpidettä eli toimenpiteenä, joka saattaa vaikuttaa yhteismarkkinoihin hajaannuttavasti ja kannustaa Saksan kansalaisia sijoittautumaan ainoastaan sellaisiin jäsenvaltioihin, joiden verokanta on AStG:n säännöksissä säädetyn suuruinen tai sitä suurempi. Tämän perustelutavan mukaan tämä toimenpide on luonteeltaan sellainen, että se saa Saksan kansalaiset pidättäytymään kiinteän toimipaikan perustamisesta sellaiseen jäsenvaltioon, jossa toimipaikka olisi 30 prosenttia alhaisemman verotuksen tason alainen, sellaisen hankkimisesta sieltä tai ylläpitämisestä siellä.

133. Tältä osin sillä seikalla, että AStG:n 20 §:n 2 momentilla Columbusin yhtiömiehiä ja Saksaan sijoittautuneen henkilöyhtiön yhtiömiehiä ei kohdella eri tavalla, ei ole merkitystä. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 120 ja 121 kohdassa on jo todettu, julkisasiamies Léger'n ratkaisuehdotuksen valossa minusta vaikuttaa siltä, että edellä mainittua asiaa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas voidaan tulkita niin, että asuinpaikan jäsenvaltio ei voi rajoittaa sen kansalaisten sijoittautumisvapautta yhteen osaan yhteismarkkinoita, ei myöskään silloin, kun tämä jäsenvaltio ei kohtele eri tavoin sisäisiä tilanteita ja rajat ylittäviä tilanteita. Näin ollen "lähtövaltion" (toisin sanoen asuinvaltion), tässä tapauksessa Saksan liittotasavallan, velvollisuus on varmistaa – sen lisäksi, että sen kansalaisia kohdellaan yhdenmukaisesti sen mukaan, ovatko he vai eivätkö he ole käyttäneet sijoittautumisvapauttaan –, että sijoittautuminen heidän valitsemaansa jäsenvaltioon ei muodostu heille vähemmän houkuttelevaksi, verotuksellisten toimenpiteiden soveltaminen mukaan lukien.

134. Saksan liittotasavalta vastusti tällaista päättelyä erityisesti suullisessa käsittelyssä. Saksan liittotasavalta myönsi, että kyseisestä verotuksellisesta toimenpiteestä aiheutuu erilaista kohtelua sen mukaan, haluavatko Saksan kansalaiset sijoittautua tai sijoittaa sellaiseen jäsenvaltioon, jonka verotuksen taso on AStG:ssä tarkoitettua tasoa alhaisempi, vai jäsenvaltioon, jossa verotuksen taso on tätä korkeampi, mutta väitti kuitenkin, ettei tällaista eroa ole kielletty perustamissopimuksessa, koska kyseiset tilanteet eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa. Tältä osin tämä jäsenvaltio viittasi etenkin asiassa D annettuun tuomioon,[50] jossa se katsoi yhteisöjen tuomioistuimen evänneen edun, joka aiheutuisi kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kahdenvälisten sopimusten määräysten ulottamisesta luonnollisiin henkilöihin tai oikeushenkilöihin, jotka eivät kuulu mainittujen sopimusten soveltamisalaan.

135. Ensi näkemältä tämä väite on hylättävissä edellä mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas annetun tuomion perusteella, jossa, kuten muistetaan, myönnetään, että sellaisen Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen emoyhtiön tilanne, jonka tytäryhtiö on sijoittautunut sellaiseen jäsenvaltioon, jonka verotus oli Yhdistyneen kuningaskunnan ulkomaisia väliyhteisöjä koskevassa lainsäädännössä säädettyä alhaisempi, ja sellaisen tämän jäsenvaltion emoyhtiön tilanne, jonka tytäryhtiö on sijoittautunut sellaiseen jäsenvaltioon, jonka verotus oli mainitussa lainsäädännössä säädettyä verotusta korkeampi, ovat objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa.

136. Saksan hallituksen esittämää päättelyä on kuitenkin syytä tarkastella perusteellisemmin.

137. Vaikka väite nimittäin on muotoiltu hieman eri tavoin, sillä ilmeisesti esitetään, että jos kahden sellaisen rajat ylittävän tilanteen, joista käsittelyn kohteena olevassa asiassa on kyse, on myönnettävä olevan objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa, tämä johtaisi siihen, että kun jäsenvaltio soveltaa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella vapautusmenetelmää toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan osalta sijoitetusta pääomasta saatujen tulojen verotuksessa, tämä valtio on velvollinen ulottamaan tämän kaksinkertaisen verotuksen välttämisen menettelyn soveltamisen samantyyppisiin toimenpiteisiin sen suhteissa kaikkien muiden jäsenvaltioiden kanssa.

138. On huomattava, että yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti korostanut sitä, että kahdenvälisen verosopimuksen soveltamisala rajoittuu siinä mainittuihin luonnollisiin henkilöihin ja oikeushenkilöihin,[51] ja täsmentänyt, että se, että vastavuoroiset oikeudet ja velvollisuudet koskevat ainoastaan jommassakummassa sopimuspuolena olevassa jäsenvaltiossa asuvia tai siellä kotipaik-

50 – Asia C-376/03, tuomio 5.7.2005 (Kok. 2005, s. I-5821).

51 – Em. asia D (tuomion 54 kohta) ja em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (tuomion 84 kohta).

kaansa pitäviä, on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kahdenvälisten sopimusten luonnollinen seuraus. [52]

139. Tästä periaatteesta huolimatta yhteisöjen tuomioistuin on myös myöntänyt, että on olemassa tilanteita, joissa kahdenvälisen sopimuksen edut voidaan ulottaa koskemaan sellaisessa jäsenvaltiossa asuvaa henkilöä, joka ei ole mainitun sopimuksen sopimusosapuoli.

140. Yhteisöjen tuomioistuin on näin ollen katsonut, että tapauksessa, jossa on kyse jäsenvaltion ja kolmannen valtion välisestä sopimuksesta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, kansallisen kohtelun periaate velvoittaa kyseisen sopimuksen sopimusosapuolena olevaa jäsenvaltiota myöntämään ulkomaisten yhtiöiden kiinteille toimipaikoille sopimuksessa määrätyt edut samoilla edellytyksillä kuin ne myönnetään kotimaisille yhtiöille. [53] Tällaisessa tapauksessa verovelvollisen, jonka kotipaikka on ulkomailla ja jolla on kiinteä toimipaikka jossakin jäsenvaltiossa, katsotaan olevan samassa tilanteessa kuin verovelvollisen, jonka kotipaikka on tässä valtiossa. [54]

141. Oikeuskäytäntö on siis tältä kohdin moniulotteisempi kuin Saksan hallitus antaa ymmärtää.

142. Edellä mainitussa, yhtiöosuuksien ja osinkojen verotukseen liittyviä veroetuja koskevassa asiassa Saint-Gobain ZN annetusta tuomiosta ilmenee, että yhteisön oikeuden vastaista on se, että asuinpaikan jäsenvaltio on soveltanut tätä koti- tai asuinpaikkaan liittyvää arviointiperustetta eri tavoin sen mukaan, onko kyse ollut tässä valtiossa asuvien yhtiöiden ja siellä kiinteän toimipaikan välityksellä toimintaa harjoittavien ulkomaisten yhtiöiden verovelvollisuutta koskevan ratkaisun tekemisestä vai siihen liittyvien etujen myöntämisestä, jotka evättiin vain näiltä jälkimmäisiltä. Nämä yhtiöt oli siis objektiivisesti mahdollista rinnastaa kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneisiin yhtiöihin.

143. Edellä mainitussa asiassa D ja edellä mainitussa asiassa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation antamissaan tuomioissa yhteisöjen tuomioistuin on kieltänyt sen, että ulkomailla asuville luonnollisille henkilöille tai oikeushenkilöille kyseisten tulojen ja omaisuuserien lähdevaltiossa näiden henkilöiden asuinvaltion kanssa kahdenkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten perusteella myönnetyt verotukselliset edut ulotetaan henkilöihin, joiden asuinpaikka on jossain muussa valtiossa eli jotka ovat verovelvollisia sellaisessa jäsenvaltiossa, joka ei ole näiden mainittujen sopimusten sopimusosapuolena. Näiden ulkomailla asuvien tilanne ei nimittäin ollut objektiivisesti rinnastettavissa.

144. Jos tämä oikeuskäytäntötulkinta on oikea, en usko, että Saksan liittotasavalta voi oikeutetusti väittää, että Saksassa asuvat henkilöt, joita tässä jäsenvaltiossa verotetaan

52 – Em. asia D (tuomion 61 kohta) ja em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (tuomion 91 kohta).

53 – Em. asia Saint-Gobain ZN (tuomion 59 kohta) ja em. asia D (tuomion 56 kohta).

54 – Em. asia D (tuomion 57 kohta).

lähtökohtaisesti heidän kaikkialla maailmassa saamistaan tuloista, ovat objektiivisesti erilaisessa tilanteessa sen mukaan, ovatko heidän tulonsa toteutuneet jäsenvaltiossa, jonka verotuksen taso on AStG:n säännöksissä tarkoitettua tasoa alhaisempi, vai jäsenvaltiossa, jossa verotuksen taso on tätä korkeampi.

145. Lopuksi Saksan hallitus korosti istunnossa Alankomaiden ja Yhdistyneen kansakunnan hallitusten tukemana, että käsittelyn kohteena oleva asia poikkeaa edellä mainitusta asiasta Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas monessa suhteessa, minkä vuoksi yhteisöjen tuomioistuimen olisi jätettävä se huomiotta. Näiden hallitusten edustajat vetosivat tältä osin käsittelyn kohteena olevan asian verotuksellisen toimenpiteen luonteeseen sekä siihen, että käsiteltävänä olevassa asiassa ei ole olemassa arvosteluperustetta, joka liittyy kiinteän toimipaikan toteuttamien voittojen lukemiseen toisen oikeushenkilön tuloksi.

146. Ensimmäisen kohdan osalta on totta, että toisin kuin edellä mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, käsittelyn kohteena olevassa asiassa kyseessä olevalla verotuksellisella toimenpiteellä pyritään välttämään sellaisten AStG:ssä tarkoitettujen sijoitetusta pääomasta satujen tulojen, jotka ovat lähtöisin rajat ylittävästä toiminnasta, kaksinkertainen verotus korvaamalla Saksan liittotasavallan ja Belgian kuningaskunnan välisessä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa määrätty vapautusmenetelmä hyvitysmenetelmällä.

147. Voidaan siis katsoa, että sekä sellaisessa tilanteessa, jossa kiinteä toimipaikka on jäsenvaltiossa, jonka verotuksen taso on Saksan verokantaa korkeampi, että sellaisessa tilanteessa, kuten pääasiassa, jossa kiinteä toimipaikka on jäsenvaltiossa, jonka verotuksen taso on Saksan verokantaa alhaisempi, Saksan liittotasavalta ehkäisee sen asukkaiden muissa jäsenvaltioissa sijaitsevista kiinteistä toimipaikoista lähtöisin olevien sijoitetusta pääomasta saatujen tulojen kaksinkertaisen verotuksen. Näyttää siltä, että kaksinkertaisen verotuksen välttämisen tavoite on tältä osin saavutettu.

148. On kuitenkin niin, että saksalaisen verovelvollisen näkökulmasta sijoittautuminen sellaiseen jäsenvaltioon, jonka verokanta on AStG:ssä säädettyä verokantaa alhaisempi, tai toimipaikan ylläpitäminen siellä, on vähemmän houkuttelevaa. Kun otetaan huomioon kyseisen verotuksellisen toimenpiteen aiheuttama sisämarkkinoiden pirstoutuminen, joka on Saksan lainsäätäjän tavoittelema vaikutus, tällaista toimenpidettä ei mielestäni pitäisi pitää yhteensopivana perustamissopimuksessa taatun sijoittautumisvapauden kanssa kuin siinä tapauksessa, että sitä voidaan pitää oikeutettuna yleisen edun mukaisen vaatimuksen perusteella.

149. Toisen kohdan osalta arvioin myös, että Saksan hallituksen esiin tuoman ero jää toisen, perustavampaa laatua olevan periaatteen varjoon, joka edellyttää, että jäsenvaltiot pidättäytyvät hyväksymästä yksipuoli-

sia toimenpiteitä, joilla pyritään hajottamaan sisämarkkinoita, paitsi siinä tapauksessa, että toimenpide on perusteltu yleistä etua koskevien tavoitteiden perusteella.

150. AStG:n 20 §:n 2 momentin kaltainen kansallinen toimenpide mielestäni siis saattaa rajoittaa perustamissopimuksessa määrättyä sijoittautumisvapautta.

c) Vertailu varallisuuden kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseen nähden (AStG:n 20 §:n 3 momentti)

151. Varallisuusverotuksen osalta on mielestäni päädyttävä samankaltaiseen arvioon.

152. Voidaan lisäksi väittää, että sen ehkäisevä vaikutus on tässä oletetussa tilanteessa vielä voimakkaampi kuin AStG:n 20 §:n 2 momentin soveltamisen yhteydessä.

153. On syytä muistuttaa, että pääasian kaltaisessa tilanteessa, jossa Belgian tasavallassa ei kanneta varallisuusveroa, hyvitysmenetelmän soveltamisen ainoana seurauksena on, että Saksan liittotasavalta kantaa oman varallisuusveronsa, koska ei ole mitään ulkomaista veroa, jonka voisi hyvittää Saksan verosta.

154. Tilanteessa, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee sellaisessa jäsenvaltiossa, jonka verokanta on AStG:ssä säädettyä verokantaa suurempi, mutta jossa ei myöskään kanneta varallisuusveroa, saksalaiset yhtiömiehet eivät kuitenkaan lähtökohtaisesti ole velvollisia maksamaan veroa Saksassa vapautusmenetelmän soveltamisen vuoksi.

155. Tästä mielestäni seuraa, että koska AStG:n 20 §:n 3 momentista aiheutuu, että rinnastettavia tilanteita kohdellaan eri tavoin, sillä myös rajoitetaan perustamissopimuksessa määrätyn sijoittautumisvapauden käyttöä.

3. Sijoittautumisvapauden rajoittamista koskeva päätelmä

156. Edellä esitettyjen seikkojen valossa mielestäni AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentin kaltainen kansallinen säännös rajoittaa perustamissopimuksessa taattua sijoittautumisvapautta siltä osin kuin se saattaa vähentää jonkin jäsenvaltion kansalaisten halukkuutta sijoittautua vapaasti valitsemaansa toiseen jäsenvaltioon.

157. Näin ollen on tarpeen tarkastella, voiko tällainen rajoitus olla oikeutettu.

D *Sijoittautumisvapauden rajoituksen perustelut*

158. Oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapauden rajoitus voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sitä voidaan pitää oikeutettuna EY:n perustamissopimuksen 56 artiklassa (josta on muutettuna tullut EY 46 artikla) mainituilla perusteilla tai yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä. Kyseisellä rajoituksella on joka tapauksessa voitava taata sillä tavoitellun oikeutetun tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi. [55]

159. Ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa Finanzamt Bielefeld-Innenstadt vetosi siihen, että AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentti ovat oikeutettuja haitallisen verotuksellisen kilpailun estämiseksi, puhtaasti keinotekoisten järjestelyjen estämiseksi ja verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämiseen liittyvien syiden perusteella. Saksan hallitus on yhteisöjen tuomioistuimelle jättämissään kirjallisissa huomautuksissa toistanut nämä kolme perustetta.

160. Alankomaiden hallitus ja komissio yhtyvät pääsääntöisesti Saksan hallituksen huomautuksiin ja katsovat, että AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentin säännökset ovat perusteltuja ainoastaan sellaisten keinotekoisten järjestelyjen estämiseksi, joiden tarkoituksena on välttää Saksan verolainsäädännön soveltaminen. Portugalin hallitus puolestaan katsoo, että kyseisellä pykälällä pyritään säilyttämään Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuus.

161. Columbus ja Belgian hallitus sitä vastoin katsovat, että kyseessä olevia kansallisia sääntöjä ei voida perustella millään ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa ja yhteisöjen tuomioistuimessa esitetyillä perusteilla.

162. Näitä Saksan viranomaisten esittämää kolmea perustetta on siis syytä tarkastella yksitellen.

1. Haitallisen verotuksellisen kilpailun torjuminen

163. Saksan liittotasavalta muistuttaa yhtäältä, että neuvoston ja neuvostoon kokoon-

55 – Ks. vastaavasti asia C-167/01, Inspire Art, tuomio 30.9.2003 (Kok. 2003, s. I-10155, 107, 132 ja 133 kohta); em. asia De Lasteyrie du Saillant (tuomion 49 kohta); em. asia Marks & Spencer (tuomion 35 kohta) ja em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (tuomion 47 kohta).

tuneiden jäsenvaltioiden hallitusten edustajien antamassa päätöslauselmassa [56] Belgian koordinointikeskusjärjestelmä luokiteltiin haitalliseksi verotukselliseksi toimenpiteeksi, ja toisaalta, että komissio pani vireille sen osalta muodollisen tutkintamenettelyn osoittaakseen, että kyseiseen järjestelmään sisältyi valtiontuen piirteitä. Kyseinen jäsenvaltio katsoo kuitenkin, että näistä aloitteista riippumatta AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentilla pyritään korjaamaan sen "itsepuolustusoikeuden" nojalla mainitun järjestelmän tarjoamat poikkeukselliset veroedut palauttamalla hyvitysjärjestelmän avulla Columbusin yhtiömiehille näille Saksan verotuksessa kuuluva verorasitus.

164. Saksan liittotasavallan esittämä näin muotoiltu tavoite näyttää sekoittuvan oikeuteen, joka sillä väitetysti on, korjata toisessa jäsenvaltiossa saatu veroetu epäedullisella verokohtelulla.

165. Tällaista tavoitetta ei voida hyväksyä perusteluksi sijoittautumisvapauden rajoitukselle, kuten oikeuskäytännöstä käy ilmi. [57]

166. Kuten julkisasiamies Léger on perustellusti huomauttanut edellä mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas antamassaan ratkaisuehdotuksessa, yhteisön yhdenmukaistamistoimien puuttuessa on hyväksyttävä se, että eri jäsenvaltioiden erilaiset verojärjestelmät voivat joutua kilpailutilanteeseen. [58] Sitä, että jäsenvaltioiden väliselle kilpailulle ei ole asetettu mitään rajoja, voidaan pitää epäkohtana. Kuten Saksan liittotasavallan mainitseman neuvoston päätöslauselman johdantoosassa todetaan, tämä kysymys on kuitenkin luonteeltaan poliittinen eikä siis vaikuta mitenkään jäsenvaltioiden perustamissopimuksesta johtuviin oikeuksiin ja velvoitteisiin.

167. Lisäksi mielestäni se, että kyseistä verojärjestelmää voidaan pitää yhteismarkkinoille soveltumattomana valtiontukena, [59] jonka valvonta kuuluu perustamissopimuksen mukaan komissiolle, ei anna jäsenvaltiolle oikeutta toteuttaa yksipuolisia toimenpiteitä kyseistä järjestelmää ja sen vaikutuksia vastaan siten, että nämä toimenpiteet heikentävät jotakin perustamissopimuksessa taatuista perusvapauksista. [60]

56 – 1.12.1997 annettu päätöslauselma yritysverotukseen sovellettavista menettelysäännöistä (EYVL 1998, C 2, s. 2).

57 – Ks. erityisesti em. asia De Groot (tuomion 97 kohta) ja asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (tuomion 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

58 – Ratkaisuehdotuksen 55 kohta.

59 – On muistettava, että tähän järjestelmään sisältyy tosiasiallisesti valtiontuki, kuten yhteisöjen tuomioistuin on em. asiassa Belgia ja Forum 187 v. komissio antamassaan tuomiossa todennut.

60 – Ks. vastaavasti julkisasiamies Léger'n em. asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas antaman ratkaisuehdotuksen 58 kohta.

168. Näin ollen haitallisen verotuksellisen kilpailun torjumisella ei mielestäni voida perustella nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevaa sijoittautumisvapauden rajoitusta.

2. Täysin keinotekoisten järjestelyjen estäminen

169. Saksan liittotasavalta vetoaa myös siihen, että täysin keinotekoisten järjestelyjen estäminen on Saksan lainsäätäjän antaman AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentin perustana. Se väittää, että tällainen perustelu on tunnustettu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Se katsoo kuitenkin, että tämä oikeuskäytäntö on liian suppea, ja ehdottaa, että yhteisöjen tuomioistuin laajentaa jäsenvaltioiden oikeutta estää puhtaasti keinotekoiset järjestelyt sallimalla niiden vaatia, että toiseen jäsenvaltioon verotuksellisten etujen saamiseksi perustettujen kiinteiden toimipaikkojen on kuuluttava tehokkaasti ja pysyvästi kyseisen valtion talouselämään. Saksan liittotasavallan mukaan Belgian koordinointikeskusten tapauksessa tällainen integroituminen ei toteudu, kuten pääasiassa.

170. Yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti todennut, kuten Saksan liittotasavalta esittää, että sellainen verotuksellinen toimenpide, joka rajoittaa perustamissopimuksessa taatun perusvapauden käyttämistä, voi olla oikeutettu, jos kyseisen toimenpiteen erityisenä tavoitteena on sulkea veroedun ulkopuolelle sellaiset puhtaasti keinotekoiset järjestelyt, joilla pyritään kiertämään kyseisen jäsenvaltion verolainsäädäntö tai välttämään sen vaikutukset. [61]

171. Edellä mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas yhteisöjen tuomioistuin on esittänyt useita tarkennuksia tällaisten järjestelyjen olemassaolon arvioinnin osalta erityisesti, jotta kansallinen tuomioistuin voisi tarkistaa Yhdistyneen kuningaskunnan ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan lainsäädännön oikeasuhteisuuden.

172. Kyseisestä tuomiosta käy siis ilmi, että puhtaasti keinotekoisen järjestelyn olemassaolon toteaminen edellyttää nimittäin paitsi subjektiivista tekijää, eli tahtoa saada verotuksellinen etu, myös sitä, että objektiivisista ja kolmansien osapuolien tarkistettavissa olevista seikoista, jotka perustuvat erityisesti ulkomaisen väliyhteisön fyysisen olemassaolon tasoon toimitilojen, henkilöstön ja kaluston osalta, käy ilmi, että vaikka yhteisön oikeudessa asetettuja edellytyksiä on muodollisesti noudatettu, sijoittautumisvapaudella tavoiteltua vastaanottavan jäsenvaltion talouselämään integroitumista ei ole saavutettu. [62]

61 – Em. asia ICI (tuomion 26 kohta); em. asia X ja Y (tuomion 61 kohta); asia C-324/00, Lankhorst-Hohorst, tuomio 12.12.2002 (Kok. 2002, s I-11779, 37 kohta); em. asia De Lasteyrie du Saillant (tuomion 50 kohta); em. asia Marks & Spencer (tuomion 57 kohta) ja em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (tuomion 51 kohta).

62 – Em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (tuomion 64, 53–55 ja 67 kohta).

173. Yhteisöjen tuomioistuin on päätellyt tästä, että jotta Yhdistyneen kuningaskunnan ulkomaisia väliyhteisöjä koskeva lainsäädäntö olisi yhteensoveltuva yhteisön oikeuden kanssa, kyseisessä lainsäädännössä säädetyn verotuksen soveltaminen on näin ollen suljettava pois, kun ulkomaisen väliyhteisön perustamisella on verotuksellisten syiden olemassaolosta huolimatta taloudellinen todellisuuspohja, eli perustamisen on oltava todellista asettautumista, jonka tavoitteena on taloudellisen toiminnan tosiasiallinen harjoittaminen vastaanottajana olevassa jäsenvaltiossa. [63]

174. Se on lisännyt, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, antaako jokin Yhdistyneen kuningaskunnan ulkomaisia väliyhteisöjä koskevan lainsäädännön osa, jonka perusteella kotimainen yhtiö voi lähtökohtaisesti osoittaa, että ulkomaisen väliyhteisön perustaminen ei ole perustunut pelkästään tai pääasiallisesti pyrkimykseen kiertää Yhdistyneessä kuningaskunnassa normaalisti maksettava vero (motiivitesti), aihetta sellaiseen tulkintaan, joka saattaisi rajoittaa puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä koskevassa lainsäädännössä säädetyn verotuksen soveltamista, mikä tarkoittaisi, että ulkomaisia väliyhteisöjä koskevaa lainsäädäntöä pidettäisiin tällöin yhteensopivana sijoittautumisvapauden kanssa. [64]

175. Tästä viimeksi mainitusta tarkennuksesta seuraa, että yhteisöjen tuomioistuin ei näytä olevan valmis hyväksymään sellaista jäsenvaltion lainsäädäntöä, jossa verotuksellisen edun ulkopuolelle jätetään ehdottomasti ja yleisesti kaikki väitetyt keinotekoiset järjestelyt siten, että kansalliset tuomioistuimet eivät voi arvioida tilannetta tapauskohtaisesti sen erityispiirteet huomioon ottaen, muun muassa asianomaisen verovelvollisen ilmoittamien seikkojen perusteella. [65]

176. Nyt esillä olevassa asiassa mikään ei mielestäni estä sitä, että yhteisöjen tuomioistuin toistaa edellä mainitussa asiassa Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas antamassaan tuomiossa Ison-Britannian verotuksellisen toimenpiteen oikeasuhteisuuden tarkastelun yhteydessä esittämänsä arvioinnit, koska käsiteltävänä olevassa asiassa on selvää – yksikään yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa jättäneistä asianosaisista ei ole väittänyt muuta –, että korvaamalla vapautusmenetelmä AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentissa säädetyllä hyvitysmenetelmällä voidaan saavuttaa Saksan liittotasavallan asettama tavoite.

177. Kyseisen toimenpiteen oikeasuhteisuuden, jonka tutkiminen kuuluu lähtökohtaisesti ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle, osalta on siis mielestäni tarpeen esittää seuraavat huomautukset.

178. On korostettava, että vaikka kyseessä oleva kansallinen toimenpide eli kaksinkertaisen verotuksen estämisen menetelmän

63 – Ks. edellisessä alaviitteessä mainitun tuomion 65 ja 66 kohta.

64 – Ks. edellisessä alaviitteessä mainitun tuomion 62, 72 ja 73 kohta.

65 – Ks. vastaavasti em. asia X ja Y (tuomion 43 kohta).

korvaaminen toisella epäedullisemmalla menetelmällä, loukkaa vähemmän sijoittautumisvapautta kuin lisäverotuksen soveltaminen, AStG ei – kun kaikki sen 20 §:n 2 ja 3 momentissa mainitut soveltamisen yleiset edellytykset täyttyisivät – näytä lainkaan sallivan tapauskohtaista tarkastelua, jolla voitaisiin tarkistaa jokaisen tapauksen kohdalla erikseen, voidaanko tästä säännöksestä poiketa sillä perusteella, että kiinteä toimipaikka asianomaisessa vastaanottavassa jäsenvaltiossa vastaa todellista asettautumista. Tältä osin AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentti näyttävät perustuvan ehdottomaan olettamaan, jonka mukaan silloin, kun kyseisessä säännöksessä tarkoitetut edellytykset täyttyvät, on kyse täysin keinotekoisesta järjestelystä. Tällainen lähestymistapa vaikuttaa minusta suhteettomalta tavoiteltuun päämäärään nähden, kun otetaan huomioon edellä tämän ratkaisuehdotuksen 174 ja 175 kohdassa esitetyt arvioinnit.

179. Jos ennakkoratkaisupyynnön esittäneellä tuomioistuimella kuitenkin on riittävän laajuinen harkintavalta arvioida muun muassa muiden Saksan vero-oikeuden säännösten perusteella, onko pääasiassa kyse täysin keinotekoisesta järjestelystä, sen tehtävänä on tällöin tarkistaa, onko Columbusin toiminta Belgiassa todellista asettautumista, jonka tavoitteena on objektiivisiin ja ulkopuolisten tarkastettavissa oleviin tekijöihin, jotka liittyvät erityisesti Columbusin fyysisen olemassaolon tasoon toimitilojen, henkilöstön ja kaluston osalta, nojautuvan taloudellisen toiminnan tosiasiallinen harjoittaminen tässä jäsenvaltiossa. Kyseessä oleva kansallinen toimenpide, sellaisena kuin sitä on sovellettu esillä olevassa asiassa, on perusteltu täysin keinotekoisten järjestelyjen estämiseen liittyvän tavoitteen nojalla ainoastaan siinä tapauksessa, etteivät nämä edellytykset täyty.

180. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen näitä objektiivisia seikkoja koskevan (mahdollisen) tarkastelun näkökulmasta katson, että sen on tarkistettava erityisesti, onko Columbus täyttänyt edelleen myös riidanalaisen verovuoden aikana kaikki koordinointikeskuksiin edellä mainitun 30.12.1982 annetun kuninkaan päätöksen N:o 187 nojalla sovellettavat edellytykset, muun muassa Belgian työvoiman tasoa koskevien vaatimusten osalta. [66]

181. Lisäksi toisin kuin Saksan hallitus ehdottaa, en usko, että se, että Columbusin kaltainen toimipaikka harjoittaa toimintaa, johon liittyy pääomien omistaminen sekä hallinta, ja että se tekee tarvittaessa rahallisia sijoituksia muihin jäsenvaltioihin, voisi olla ratkaiseva tekijä sen toteamisessa, onko kyse täysin keinotekoisesta järjestelystä sillä perusteella, ettei tällä toimipaikalla ole tosiasiallista taloudellista toimintaa vastaanottajana olevassa jäsenvaltiossa.

182. Rahoitustoimintaa ei nimittäin ole lähtökohtaisesti suljettu pois liikkumisvapauksien joukosta, ja lisäksi ei voida kokonaan

66 – Koordinointikeskusten on työllistettävä Belgiassa ainakin 10 henkilöä täysipäiväisesti kahden vuoden toiminnan jälkeen.

sulkea pois sitä, että Columbusin kaltaisen toimipaikan sen yhtiömiesten hyväksi tekemät pääomasijoitukset toteutetaan vastaanottajana olevassa jäsenvaltiossa tai ainakin rahoituksellisten välikäsien tai Belgiaan sijoittautuneiden pankkien kautta.

183. Katson, että tällaiset seikat yhdistettynä todelliseen fyysiseen asettautumiseen vastaanottajana olevaan jäsenvaltioon riittävät sulkemaan pois täysin keinotekoisen järjestelyn olemassaolon.

184. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on joka tapauksessa tarkistaa kaikki tarvittava sen toteamiseksi, onko Columbus todellisesti asettautunut yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisessa merkityksessä, jolloin kansallinen tuomioistuin voi todeta pääasiassa, että AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momentin soveltaminen ei voisi olla oikeutettu puhtaasti keinotekoisten järjestelyjen estämiseksi.

3. Verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttäminen

185. Saksan liittotasavalta puolustaa AStG:n 20 §:n 2 ja 3 momenttia myös sen verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämisellä. Sen mukaan tämä säännös takaa saksalaisten verovelvollisten maailmanlaajuisten tulojen (ja varallisuuden) verottamisen, siltä osin kuin se koskee pääomasijoituksia, tai pääoman viennin neutraalisuuden, jotka vastaavat Saksan lainsäätäjän verotusvallan mukaista periaatteellista valintaa.

186. Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Bachmann [67] ja asiassa komissio vastaan Belgia [68] antamistaan tuomioista alkaen hyväksynyt, että verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttäminen on periaatteessa sellainen tavoite, johon jäsenvaltiot voivat vedota perustellessaan perustamissopimuksessa taattujen vapauksien rajoituksia.

187. Vaikka tiedetään, että edellä mainituissa kahdessa asiassa annettujen tuomioiden jälkeen verojärjestelmän johdonmukaisuuteen tukeutuva perustelu kuuluu niihin yleistä etua koskeviin pakottaviin vaatimuksiin, joihin jäsenvaltiot useimmiten vetoavat välittömässä verotuksessa, tiedetään myös, että yhteisöjen tuomioistuin on aina hylännyt tämän perustelun muun muassa sillä perusteella, että näissä kahdessa edellä mainitussa asiassa annettujen tuomioiden mukaisesta lähtötilanteesta poiketen kyseiset verosäännökset eivät ole sellaisia, että veroedun saamisen ja tätä etua kompensoivan veron

67 – Asia C-204/90, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 21–23 kohta).

68 – Asia C-300/90, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-305, 14–16 kohta).

kantamisen välillä olisi suora yhteys,[69] joka edellyttää lähtökohtaisesti, että vähentämisen ja veron kantamisen on tapahduttava saman verotuksen puitteissa ja että kyse on yhdestä ja samasta verovelvollisesta.[70]

188. Jos tätä oikeuskäytäntöä sovellettaisiin kaikessa laajuudessaan, siitä seuraisi nyt esillä olevassa asiassa verojärjestelmän johdonmukaisuuteen tukeutuvan perustelun hylkääminen, koska kyseinen Columbusille myönnetty verotuksellinen etu ja hyvitysmenetelmän soveltaminen tapahtuvat erillisten verotusten puitteissa ja erilaisissa verojärjestelmissä.

189. Edellä mainitussa asiassa Manninen antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin näyttää kuitenkin lieventäneen siihen asti oikeuskäytännössä voimassa ollutta suppeaa tulkintaa, jonka mukaan verojärjestelmän johdonmukaisuuden käsite perustuu siihen, että on kyse samasta verotuksesta ja samasta verovelvollisesta, kun se hyväksyi julkisasiamies Kokottin kyseisessä asiassa antaman ratkaisuehdotuksen mukaisesti, että jäsenvaltio saattoi vedota verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämisen vaatimukseen, vaikka nämä kaksi edellä mainittua edellytystä eivät täyttyneet esillä olleessa asiassa.[71]

190. Verojärjestelmän johdonmukaisuuden käsitettä on kuvattu "hieman epätäsmälliseksi",[72] jopa "hämäräksi".[73] Jäsenvaltiot ovat useasti vedonneet siihen erotuksetta muun tyyppisten perustelujen kanssa, jotka on usein hyväksytty oikeuskäytännössä tarkoitetuiksi pakottaviksi vaatimuksiksi, kuten verotarkastusten tehokkuuteen, veronkierron tai veropetoksen estämiseen tai jopa verotulojen menettämiseen, joka ei kuitenkaan kuulu mainittuihin vaatimuksiin.[74] Käsiteltävänä olevassa asiassa Saksan liittotasavalta näyttää myös rinnastavan tämän käsitteen kansainvälisessä vero-oikeudessa vahvistettuun alueperiaatteeseen, jonka myös yhteisöjen tuomioistuin on hyväksynyt perusteeksi jonkin liikkumisvapauden rajoitukselle.[75]

191. Kuten julkisasiamies Poiares Maduro on asiassa Marks & Spencer[76] antamassaan ratkaisuehdotuksessa täsmentänyt, verojär-

69 – Em. asia ICI (tuomion 29 kohta); em. asia Baars (tuomion 40 kohta); em. asia De Groot (tuomion 109 kohta); asia C-168/01, Bosal, tuomio 18.9.2003 (Kok. 2003, s. I-9409, 31 kohta); asia C-242/03, Weidert ja Paulus, tuomio 15.7.2004 (Kok. 2004, s. I-7379, 22 kohta); asia C-39/04, Laboratoires Fournier, tuomio 10.3.2005 (Kok. 2005, s. I-2057, 21 kohta) ja asia C-345/05, komissio v. Portugali, tuomio 26.10.2006 (Kok. 2006, s. I-10633, 29 kohta).

70 – Ks. erityisesti em. asia Baars (tuomion 40 kohta); asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4071, 57 ja 58 kohta); em. asia Bosal (tuomion 29 ja 30 kohta); asia C-315/02, Lenz, tuomio 15.7.2004 (Kok. 2004, s. I-7063, 36 kohta); em. asia Manninen (tuomion 42 kohta) ja asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006 (Kok. 2006, s. I-8203, 54 kohta).

71 – Tuomion 45 ja 46 kohta sekä erityisesti ratkaisuehdotuksen 54–57 kohta.

72 – Julkisasiamies Kokottin em. asiassa Manninen esittämän ratkaisuehdotuksen 51 kohta.

73 – Vanistendael, F., "Cohesion: The Phoenix rises from his ashes", *EC Tax Review*, 2005, s. 211.

74 – Ks. tältä osin erityisesti em. asia Verkooijen (tuomion 59 kohta); em. asia X ja Y (tuomion 50 kohta); em. asia Lenz (tuomion 40 kohta) ja em. asia Marks & Spencer (tuomion 44 kohta).

75 – Ks. asia C-250/92, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471, 22 kohta); em. asia Bosal (tuomion 37 kohta); em. asia Manninen (tuomion 38 kohta) ja em. asia Marks & Spencer (tuomion 39 kohta).

76 – 66 ja 67 kohta.

jestelmän johdonmukaisuuden käsitteen tehtävänä on suojella kansallisten verojärjestelmien integriteettiä, mutta se ei kuitenkaan saa muodostaa estettä näiden järjestelmien integroitumiselle sisämarkkinoihin. Vastaavasti sillä pyritään takaamaan "herkkä tasapaino", jota voidaan kuvata "kahden neutraliteetin" säännöllä, eli yhtäältä EY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa vaaditaan, että jäsenvaltioiden verosääntöjen on oltava neutraaleja yhteisössä sijoittautuvien yritysten osalta, ja toisaalta se neutraalisuus, joka sijoittautumisvapauden käytöllä on taattava jäsenvaltioiden käyttöön ottamien verojärjestelmien kannalta siten, etteivät yhteisön kansalaiset käytä yhteisön määräyksiä niiden käyttöön liittymättömien etuuksien saamiseen.

192. Tästä näkökulmasta voitaisiin siis ehdottaa, että verojärjestelmän johdonmukaisuuden käsite sekoittuu oikeuden väärinkäyttöön tai vaatimukseen täysin keinotekoisten järjestelyjen estämisestä. Jos asia olisi näin, esillä olevan asian ratkaisuehdotuksessa riittäisi viittaus tähän oikeuttamisperusteeseen liittyviin toteamuksiin.

193. Kun otetaan huomioon se, että verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämiseen liittyvä peruste on hylätty melkein järjestelmällisesti, mukaan lukien sen edellä mainitussa asiassa Manninen annetun tuomion mukainen joustavampi tulkinta, sekä vaikeudet määritellä tarkasti tämän käsitteen rajat suhteessa muihin jäsenvaltioiden esittämiin oikeutusperusteisiin,[77] voidaan kyseenalaistaa sen tosiasiallinen hyödyllisyys.

194. Tämä kysymys selittyy epäilemättä tilanteilla, joiden perusteella yhteisöjen tuomioistuin on arvioinut mainittua oikeuttamisperustetta. Nimittäin asioissa, joissa verojärjestelmän johdonmukaisuuden tarpeeseen liittyvä peruste on tuotu esille kaikkein vakavimmin, kyse on ollut kansallisista sääntelyistä, joilla on vahvistettu, tavalla tai toisella, erilainen kohtelu sisäisen tilanteen ja sellaisen rajat ylittävän tilanteen välillä, jossa asianomaiset verovelvolliset olivat käyttäneet jotakin liikkumisvapauksista. Kaiken kaikkiaan, näissä sääntelyissä ei sallittu verokohtelun ulottamista yhteisön alueella toteutettuun toimeen sellaisen edullisemman verotuksellisen kohtelun muodossa, jota sovelletaan samantyyppisiin kotimaan alueella toteutettuihin toimiin.[78] Edellä mainitussa asiassa Manninen Suomen lainsäädännössä Suomessa yleisesti verovelvollisille osakkeenomistajille, joiden asuinpaikka oli Suomessa ja jotka olivat yleisesti verovelvollisia tässä jäsenvaltiossa, myönnettävältä yhtiöveron hyvitykseltä edellytettiin, että osinkoa jakavat yhtiöt ovat sijoittautuneet Suomeen ja maksavat yhtiöveroa tässä samassa jäsenvaltiossa. Tarkastellessaan kyseessä olevan verotuksellisen toimenpiteen, jonka tarkoituksena oli yhtiön osakkeenomistajille jakaman voiton

77 – On vielä huomattava, että em. asiassa Marks & Spencer antamassaan tuomiossa tarkastellessaan sellaisen Ison-Britannian lainsäädännön mahdollista oikeutusta, jolla rajattiin konsernin sisäinen tappiontasaus kyseisessä jäsenvaltiossa verotuksellisesti asuville yhtiöille aiheutuneisiin tappioihin, yhteisöjen tuomioistuin ei viitannut kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämiseen, vaan kolmeen kumulatiiviseen perusteeseen, joista ensimmäinen koskee jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistä, toinen tappioiden käyttämistä kahteen kertaan ja kolmas vaaraa veronkierrosta.

78 – Ks. erityisesti tosiseikat, joihin em. asioissa Verkooijen, Bosal, Lenz ja Manninen annetut tuomiot perustuvat, sekä yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1727).

kaksinkertaisen verotuksen välttäminen, oikeasuhteisuutta, yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että yhtiöveron hyvityksen ulottaminen Ruotsiin sijoittautuneen yrityksen suomalaisiin yhtiömiehiin ja sen laskeminen tämän Ruotsissa maksaman yhtiöveron perusteella ei asetettaisi kyseenalaiseksi Suomen verojärjestelmän johdonmukaisuutta ja rajoittaisi vähemmän pääomien vapaata liikkuvuutta. [79]

195. Kuten olen edellä todennut, esillä olevassa asiassa kyseessä olevassa verotuksellisessa toimenpiteessä ei tehdä eroa Columbusin Saksassa yleisesti verovelvollisten yhtiömiesten, jotka ovat käyttäneet sijoittautumisvapautta, ja sellaisen yrityksen, jolla on kiinteä toimipaikka Saksassa, yhtiömiesten verotuksellisen kohtelun välillä. Siinä kohdellaan sitä vastoin eri tavalla rajat ylittäviä tilanteita sen mukaan, soveltaako jäsenvaltio, jossa saksalaisten yhtiömiesten kiinteä toimipaikka sijaitsee, korkeampaa vai alhaisempaa verokantaa kuin AStG:ssä on vahvistettu. Tällä toimenpiteellä ei myönnetä, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, vapautusta tuloverosta ja varallisuusverosta Saksassa tuloista, jotka ovat luonteeltaan sellaisesta toisessa jäsenvaltiossa, jonka verotuksen taso on alhaisempi kuin AStG:ssä vahvistettu verokanta, sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan sijoitetusta pääomasta saatua tuloa, soveltamalla kyseisiin tuloihin, edelleen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, ulkomailla kannetun veron hyvitysmenetelmää.

196. Vaikka yleisesti hyväksyttäisiin, että tilanteessa, jossa yksipuolisesti korvataan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen tähtäävä menetelmä toisella, voi olla kyse verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämisen tavoitteesta, nyt esillä olevassa asiassa epäilen kuitenkin, kuten edellä esitettyjen toteamusten perusteella voi arvata, onko tämä oikeuttamisperuste se tosiasiallinen tavoite, johon Saksan viranomaiset ovat pyrkineet kyseisellä verotuksellisella toimenpiteellä. Kuten olen edellä todennut, kyseinen toimenpide nimittäin näyttää perustuvan pääasiallisesti veronkierron torjumiseen eli täysin keinotekoisten järjestelyjen estämiseen tai alueperiaatteen suojelemiseen.

197. Jos kyse on tämän periaatteen puolustamisesta, kuten Saksan liittotasavalta väittää, mielestäni se on erityisen epäjohdonmukainen ja huonosti yhteensopiva mainitun periaatteen kanssa, joka koskee varallisuusveron perimistä sellaisen kiinteän toimipaikan omaisuudesta, joka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa, joka ei peri vastaavaa veroa ja jonka verotuksen taso on alhaisempi kuin Saksassa, sekä kieltäytymistä soveltamasta tätä samaa veroa varallisuuteen silloin, kun omaisuus on peräisin sellaisessa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta toimipaikasta, jonka verotuksen taso on korkeampi kuin Saksassa, vaikka tämä toinen jäsenvaltio ei myöskään peri varallisuusveroa.

79 – Em. asia Manninen (tuomion 46 kohta).

198. Näin ollen en usko, että olisi mahdollista perustella kyseessä oleva verotuksellinen toimenpide tarpeella säilyttää Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuus, sellaisena kuin Saksan liittotasavalta on tämän oikeutusperusteen esittänyt ja sitä tulkinnut.

199. Tarkasteluni päätteeksi katson, että EY:n perustamissopimuksen 52 artiklaa on tulkittava siten, että siinä kielletään sellainen jäsenvaltion verolainsäädäntö, jossa säädetään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi vapautusmenetelmän korvaamisesta hyvitysmenetelmällä kyseisessä jäsenvaltiossa asuvien henkilöiden sellaisten tulojen ja varallisuuden verotuksessa, jotka ovat lähtöisin pääomasta, jonka nämä henkilöt ovat sijoittaneet perustamaansa kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee sellaisessa toisessa jäsenvaltiossa, jonka verotuksen taso on alhaisempi kuin ensimmäisen jäsenvaltion verolainsäädännössä on säädetty, ellei tällainen lainsäädäntö ole oikeutettu vaatimuksella, joka liittyy kansallisen lainsäädännön kiertämiseksi tarkoitettujen täysin keinotekoisten järjestelyjen estämiseen. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, voiko pääasiassa kyseessä olevan kansallisen verolainsäädännön soveltaminen olla oikeutettu tällä perusteella.

200. Lisään, että päätelmä olisi sama, jos käsiteltävänä olevaa asiaa tarkasteltaisiin EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan kannalta.

VI Ratkaisuehdotus

201. Kaikkien edellä esitettyjen seikkojen perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Finanzgericht Münsterin (Saksa) esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 52 artiklaa (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) ja 73 b artiklaa (josta on tullut EY 56 artikla) on tulkittava siten, että siinä kielletään

sellainen jäsenvaltion verolainsäädäntö, jossa säädetään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi vapautusmenetelmän korvaamisesta hyvitysmenetelmällä kyseisessä jäsenvaltiossa asuvien henkilöiden sellaisten tulojen ja varallisuuden verotuksessa, jotka ovat lähtöisin pääomasta, jonka nämä henkilöt ovat sijoittaneet perustamaansa kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee sellaisessa toisessa jäsenvaltiossa, jonka verotuksen taso on alhaisempi kuin ensimmäisen jäsenvaltion verolainsäädännössä on säädetty, ellei tällainen lainsäädäntö ole oikeutettu vaatimuksella, joka liittyy kansallisen lainsäädännön kiertämiseksi tarkoitettujen täysin keinotekoisten järjestelyjen estämiseen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa, voiko pääasiassa kyseessä olevan kansallisen verolainsäädännön soveltaminen olla oikeutettu tällä perusteella.