JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
12 päivänä syyskuuta 2006 [1]

I Johdanto

1. Korkeimman hallinto-oikeuden (Suomi) ennakkoratkaisupyynnön kohteena ovat konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain säännökset. Niiden mukaan konserniavustuksia ovat avustukset, joita annetaan konsernin sisällä joko emoyhtiöltä tytäryhtiölle tai tytäryhtiöltä emoyhtiölle. Konserniavustukset vähennetään avustuksen antavan yhtiön veronalaisesta elinkeinotulosta ja luetaan avustuksen saavan yhtiön veronalaiseksi elinkeinotuloksi. Vähennyskelpoisiksi hyväksytään kuitenkin ainoastaan kotimaisten osakeyhtiöiden väliset konserniavustukset.

2. Suomen järjestelmän perusajatuksena on rinnastaa emo- ja tytäryhtiöistä koostuva konserni yritykseen, jolla on useita toimipaikkoja. Tätä tarkoitusta varten konserniavustuksista, joita konserniin kuuluvat yhtiöt antavat toisilleen, on tarkoitus kantaa vero vain kerran, jolloin se vähennetään avustuksen antavan yhtiön veronalaisesta tulosta ja luetaan avustuksen saavan yhtiön veronalaiseen tuloon.

3. Tällainen konserniavustuksen verokohtelu mahdollistaa siis sen, että jonkin konserniyhtiön sinänsä veronalainen voitto käytetään kattamaan toisen konserniyhtiön tappiota ja tällä tavoin vältetään voiton verottaminen.

4. Tästä syystä nyt käsiteltävä tilanne on verrattavissa tilanteeseen, joka oli asian Marks & Spencer [2] taustalla. Siinä Yhdistyneen kuningaskunnan säännöksissä sallittiin konsernin sisällä yhden yhtiön tappion "tasaaminen" toisen yhtiön voittoa vastaan voitosta maksettavan veron pienentämiseksi.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005 (Kok. 2005, s. I-10837).

Tässä tapauksessa on kyseessä päinvastainen tilanne, jossa yhden yhtiön voitto voidaan "tasata" toisen yhtiön tappiota vastaan.

5. Molemmissa tapauksissa yhteisön oikeutta koskeva ongelma liittyy siihen, että tämä veroetu ei koske rajatylittäviä konserneja. Asiassa Marks & Spencer yhteisöjen tuomioistuin piti tätä sijoittautumisvapauden rajoituksena, joka oli kuitenkin – lukuun ottamatta sitä erityistapausta, että ulkomailla syntynyttä tappiota ei voida ottaa millään muulla tavoin verotuksessa huomioon – perusteltavissa. Se nojautui oikeuttamisperusteen osalta siinä yhteydessä kolmen seikan kokonaisarviointiin eli jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jakaantumisen säilyttämiseen, tappioiden kaksinkertaisen käytön vaaran välttämiseen ja veronkierron estämiseen.

6. Tässä ennakkoratkaisuasiassa on siten tutkittava, voidaanko yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Marks & Spencer esittämiä periaatteita soveltaa nyt käsiteltävään tilanteeseen. Siinä yhteydessä tulee esiin myös kysymys siitä, mikä merkitys on annettava verojärjestelmän johdonmukaisuuden periaatteelle, jota yhteisöjen tuomioistuin ei käsitellyt asiassa Marks & Spencer antamassaan tuomiossa.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A *Yhteisön oikeus*

7. Direktiivin 90/435/ETY [3] 4 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

"Jos emoyhtiölle tai sen kiinteälle toimipaikalle jaetaan voittoa muutoin kuin tytäryhtiön selvitystilaan joutumisen yhteydessä sillä perusteella, että emoyhtiö on tytäryhtiönsä osakas, emoyhtiön sijaintivaltion ja sen kiinteän toimipaikan sijaintivaltion on joko

– oltava verottamatta tätä voittoa, tai

– verotettava tällaista voittoa, mutta samalla valtuutettava emoyhtiö ja kiinteä toimipaikka vähentämään maksettavan veron määrästä osuus, jonka tytäryhtiö tai mikä tahansa alatytäryhtiö on maksanut voittoon liittyvä[nä] yhtiövero[na,] edellyttäen, että 2 ja 3 artiklassa säädetyt vaatimukset kunkin tason yhtiön ja alatytäryhtiön osalta täyttyvät,

3 – Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annettu neuvoston direktiivi 90/435/ETY (EYVL L 255, s. 6), sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 90/435/ETY muuttamisesta 22.12.2003 annetulla neuvoston direktiivillä 2003/123/EY (EUVL 2004, L 7, s. 41).

mutta kuitenkin enintään emoyhtiölle maksettavaksi määrättyä veromäärää vastaava määrä."

vähentää tytäryhteisölleen suorittamansa konserniavustuksen veronalaisesta elinkeinotulosta. Suoritetun konserniavustuksen määrä luetaan tytäryhteisön veronalaiseksi elinkeinotuloksi.

B *Kansallinen lainsäädäntö*

8. Konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain nro 825/1986 (konserniavustuslaki) 1–5 §:ssä säädetään seuraavaa:

Tytäryhteisönä pidetään myös sellaista osakeyhtiötä tai osuuskuntaa, jonka osakepääomasta tai osuuksista emoyhteisö yhden tai useamman tytäryhteisönsä kanssa omistaa vähintään yhdeksän kymmenesosaa.

"1 § Konserniavustuksen vähentämisestä antajan tulosta ja sen lukemisesta saajan tuloksi verotuksessa säädetään tässä laissa.

Mitä 1 momentissa on säädetty, sovelletaan vastaavasti myös konserniavustukseen, jonka tytäryhteisö on suorittanut emoyhteisölleen tai emoyhteisön toiselle tytäryhteisölle.

2 § Konserniavustuksella tarkoitetaan liiketoimintaa harjoittavan osakeyhtiön tai osuuskunnan toiselle osakeyhtiölle tai osuuskunnalle sen harjoittamaa liiketoimintaa varten muuna kuin pääomansijoituksena suorittamaa avustusta, jota ei elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) mukaan saa vähentää tulosta.

4 § Konserniavustus luetaan antajansa verotuksessa kuluksi ja saajan verotuksessa tuotoksi sinä verovuonna, jona se on suoritettu.

3 § Jos kotimainen osakeyhtiö tai osuuskunta (emoyhteisö) omistaa vähintään yhdeksän kymmenesosaa toisen kotimaisen osakeyhtiön tai osuuskunnan (tytäryhteisö) osakepääomasta tai osuuksista, emoyhteisö saa

5 § Verovelvollisella on oikeus vähentää antamansa konserniavustus kuluna vain, mikäli vastaavat meno- ja tulokirjaukset on tehty antajan ja saajan kirjanpidossa."

III Tosiseikasto ja asian käsittelyn vaiheet

9. Yritys Oy AA, jonka kotipaikka on Suomessa, kuuluu AA-konserniin, jonka emoyhtiöllä, AA Ltd:llä, jonka kotipaikka on Englannissa, on kahden Alankomaihin sijoittautuneen väliyhtiön kautta välillisesti hallussaan 100 prosenttia Oy AA:n osakkeista. [4]

10. Oy AA on tehnyt viime vuosina voittoa, toisin kuin AA Ltd. Koska AA Ltd:n liiketoiminnalla on merkitystä myös Oy AA:lle, AA Ltd:n toimintaa päätettiin tukea Oy AA:n antamalla avustuksella. Tästä syystä Oy AA teki keskusverolautakunnalle ennakkoratkaisuhakemuksen selvittääkseen, onko tämä avustus konserniavustuslain 3 §:ssä tarkoitettu konserniavustus.

11. Keskusverolautakunta totesi verovuosia 2004 ja 2005 koskeneessa ennakkoratkaisussaan, että Oy AA:n AA Ltd:lle antama avustus ei ole konserniavustuslaissa tarkoitettu konserniavustus eikä siten Oy AA:n tuloverotuksessa vähennyskelpoinen meno, koska AA Ltd on ulkomainen yhtiö.

4 – Yhtiöiden nimet on niiden toivomuksesta poistettu.

12. Oy AA:n ennakkoratkaisusta tekemää valitusta käsittelevä korkein hallinto-oikeus on lykännyt 23.5.2005 tekemällään välipäätöksellä asian ratkaisemista ja esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle EY 234 artiklan nojalla seuraavan kysymyksen:

"Onko [EY] 43 ja [EY] 56 [artiklaa], ottaen huomioon ?EY? 58 artiklan ja neuvoston direktiivin eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä (90/435/ETY), tulkittava siten, että ne ovat esteenä Suomen konserniavustuslainsäädännön mukaiselle järjestelmälle, jossa konserniavustuksen vähennyskelpoisuuden edellytyksenä verotuksessa on se, että sekä konserniavustuksen antaja että sen saaja ovat kotimaisia yhteisöjä?"

IV Oikeudellinen arviointi

13. Aluksi on todettava, että eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annetulla direktiivillä 90/435 ei ole merkitystä nyt käsiteltävän asian ratkaisun kannalta. Kyseisessä direktiivissä säädetään toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön emoyhtiölleen jakaman voiton verokohtelusta.

14. Nyt käsiteltävä asia ei kuitenkaan koske tytäryhtiön välittömälle emoyhtiölleen suorittamaa voitonjakoa vaan suorituksia, jotka yhtiö maksaa omaisuudestaan, josta ei ole kannettu veroa, konsernin ylätason yhtiölle, joka on ainoastaan välillisesti sen osakkaana. Tämän lisäksi direktiivissä säädetään ainoastaan voitonjaon verokohtelusta emoyhtiön kannalta, ei sen sijaan verotuksellisista seurauksista, joita voitonjaolla on tytäryhtiölle.

15. Lisäksi on muistutettava yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä, jonka mukaan välittömät verot eivät sinänsä kuulu yhteisön toimivaltaan mutta jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta. [5]

16. Lopuksi on todettava, että sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta, jotka molemmat ovat ennakkoratkaisukysymyksen kohteena, voidaan lähtökohtaisesti soveltaa samanaikaisesti. [6] Kuten totesin asiassa Bouanich antamassani ratkaisuehdotuksessa, [7] mikään perusvapauksista ei syrjäytä muita perusvapauksia. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin tutkinut tilanteet, jotka ovat kuuluneet molempien näiden perusvapauksien soveltamisalaan, osittain ensisijaisesti pääomien vapaan liikkuvuuden [8] ja osittain ensisijaisesti sijoittautumisvapauden perusteella. [9]

17. Yhteisöjen tuomioistuin totesi esimerkiksi asiassa X ja Y antamassaan tuomiossa, että pääomien vapaalla liikkuvuudella ei ole erillistä merkitystä, jos sääntely kuuluu jo sijoittautumisvapauden soveltamisalaan sen vuoksi, että kyseessä on sellaisen osakkuuden hankkiminen, joka antaa selvän vaikutusvallan asianomaisen yhtiön päätöksiin. [10]

5 – Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 29 kohta sekä yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1727, 37 kohta); asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004 (Kok. 2004, s. I-7477, 19 kohta) ja asia C-470/04, N, tuomio 7.9.2006 (Kok. 2006, s. I-7409, 33 kohta).

6 – Asia C-302/97, Konle, tuomio 1.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3099, 22 kohta).

7 – Asia C-265/04, Bouanich, ratkaisuehdotus 14.7.2005 (Kok. 2006, s. I-923, 71 kohta). Ks. myös julkisasiamies Alberin asiassa C-251/98, Baars, 14.10.1999 antama ratkaisuehdotus (Kok. 2000, s. I-2787, 12 kohta ja sitä seuraavat kohdat oikeuskäytäntöviittauksineen) ja julkisasiamies Geelhoedin asiassa C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, 29.6.2006 antama ratkaisuehdotus (35 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

8 – Vrt. esim. etuoikeutettuja osakkeita (golden shares) koskevat tuomiot eli asia C-367/98, komissio v. Portugali, tuomio 4.6.2002 (Kok. 2002, s. I-4731); asia C-483/99, komissio v. Ranska, tuomio 4.6.2002 (Kok. 2002, s. I-4781) ja asia C-503/99, komissio v. Belgia, tuomio 4.6.2002 (Kok. 2002, s. I-4809) sekä asia C-463/00, komissio v. Espanja, tuomio 13.5.2003 (Kok. 2003, s. I-4581) ja asia C-98/01, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 13.5.2003 (Kok. 2003, s. I-4641). Ks. myös julkisasiamies Poiares Maduron yhdistetyissä asioissa C-282/04 ja C-283/04, komissio v. Álankomaat, 6.4.2006 antama ratkaisuehdotus (41 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

9 – Vrt. asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2787); asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002 (Kok. 2002, s. I-10829) ja asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006 (Kok. 2006, s. I-2107).

10 – Edellä alaviitteessä 9 mainitussa asiassa X ja Y annetun tuomion 37 ja 66 kohta. Näin myös julkisasiamies Léger asiassa C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, 2.5.2006 antamassaan ratkaisuehdotuksessa (32 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

18. Mielestäni on järkevää tutkia ensisijaisesti se perusvapaus, jota asia lähinnä koskee, kun otetaan huomioon sovellettavan kansallisen järjestelmän tavoite ja pääasian oikeudenkäynnin tosiseikasto. [11]

19. Pääasian oikeudenkäynti koskee konserniavustuslain soveltamista tilanteeseen, jossa yhtiö siirtää varoja toiselle yhtiölle, joka omistaa välillisesti 100 prosenttia avustuksen antavan yhtiön osakkeista. Varojen siirto ei merkitse osuuden hankkimista sen pääomasta. Suoritus maksetaan kuitenkin tytäryhtiöltä emoyhtiölle, jonka määräysvallassa se on, joten se liittyy emoyhtiön sijoittautumisvapauden käyttämiseen.

20. Konserniavustuksen tarkoituksena on nimittäin voittojen ja tappioiden tasaaminen useista yhtiöistä koostuvan konsernin sisällä. Useisiin jäsenvaltioihin ulottuvan konsernin rakenne on muotoutunut sijoittautumisvapauden käytön tuloksena. Tästä syystä vaikutusten kohteena on lähinnä sijoittautumisvapaus eikä pääomien vapaa liikkuvuus siinäkin tapauksessa, että toimi on ulkoiselta muodoltaan rajatylittävä pääomansiirto.

11 – Vastaavasti julkisasiamies Alber edellä alaviitteessä 7 mainitussa asiassa Baars, ratkaisuehdotuksen 32–34 kohta, sillä hän haluaa tehdä eron sen mukaan, mihin perusvapauteen vaikutetaan suoraan ja mihin välillisesti. Tähän on yhtynyt julkisasiamies Geelhoed edellä alaviitteessä 7 mainitussa asiassa Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, ratkaisuehdotuksen 35 kohta.

A *Sijoittautumisvapauden rajoitus*

21. EY 43 artiklassa tunnustettu sijoittautumisvapaus merkitsee sitä, että jäsenvaltioiden kansalaisille annetaan oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä toisessa jäsenvaltiossa niillä edellytyksillä, jotka koskevat sen kansalaisia. EY 48 artiklan mukaan sijoittautumisvapaus sisältää niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on Euroopan yhteisön alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä. [12]

22. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 43 artikla on esteenä myös sellaisille kansallisille toimenpiteille, jotka ovat omiaan tekemään yhteisön kansalaisille ja myös toimenpiteen toteuttaneen jäsenvaltion kansalaisille vaikeammaksi tai vähemmän houkuttelevaksi käyttää perustamissopimuksessa taattuja sijoittautumisvapauksia tai estämään sen, vaikka kyseisiä toimenpiteitä sovellettaisiinkin ilman kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää. [13]

12 – Vrt. asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4695, 20 kohta); asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999 (Kok. 1999, s. I-6161, 35 kohta); edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 30 kohta ja alaviitteessä 9 mainittu asia Keller Holding, tuomion 29 kohta.

13 – Asia C-55/94, Gebhard, tuomio 30.11.1995 (Kok. 1995, s. I-4165, 37 kohta); asia C-19/92, Kraus, tuomio 31.3.1993 (Kok. 1993, s. I-1663, Kok. Ep. XIV, s. I-177, 32 kohta) ja asia C-140/03, komissio v. Kreikka, tuomio 21.4.2005 (Kok. 2005, s. I-3177, 27 kohta).

23. Konserniavustuslain mukaan ainoastaan kotimaisten yhtiöiden niin ikään kotimaisille emoyhtiöille antamat avustukset ovat verotuksessa vähennyskelpoisia; kotimaisten yhtiöiden sellaisille emoyhtiöille, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, antamat avustukset eivät sen sijaan ole vähennyskelpoisia.

24. Ylikansalliset konsernit ovat siis heikommassa asemassa kuin kotimaiset konsernit. Emoyhtiön kannalta kyseessä on sen kotipaikkaan perustuva syrjintä, joka voidaan oikeushenkilöiden osalta rinnastaa kansalaisuuteen perustuvaan syrjintään. Puuttuminen perusvapauteen on olemassa siinäkin tapauksessa, että tarkastellaan riidanalaisen kansallisen säännöksen adressaattia eli Oy AA:ta. Sen AA Ltd:lle antamaa konserniavustusta kohdellaan eri tavoin kuin konserniavustuksia, joita kotimaiset yhtiöt antavat kotimaisille konserniyhtiöille. Oy AA:n kannalta kyseessä on rajatylittävän toimen erilainen kohtelu.

25. Tämä erilainen verokohtelu on omiaan rajoittamaan ulkomaisten emoyhtiöiden sijoittautumisvapauden käyttämistä, koska ne saattavat siitä syystä pidättäytyä tytäryhtiöiden perustamisesta Suomeen. Kotimaisille emoyhtiöille ja toisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneille emoyhtiöille annettujen konserniavustusten erilainen verokohtelu rajoittaa siten EY 43 ja EY 48 artiklassa tarkoitettua sijoittautumisvapautta.

26. Muutamat yhteisöjen tuomioistuimen oikeudenkäyntiin osallistuneet jäsenvaltiot ovat vedonneet siihen, että kotimaisten emoyhtiöiden tytäryhtiöt ja ulkomaisten emoyhtiöiden tytäryhtiöt eivät ole edes vertailukelpoisia. Ulkomaiset emoyhtiöt eivät näet kuulu yksinomaan Suomen valtion verotusvallan piiriin; tämä ei siten voi olla vastuussa epäyhdenvertaisesta verotuksesta, joka johtuu siitä, että useat valtiot käyttävät verotusvaltaa samanaikaisesti. Jäsenvaltiot pyrkivät tällä väitteellään sulkemaan pois kansainvälisen vero-oikeuden mukaisen rajatylittävien konsernien verotuksen perusvapauksien soveltamisalasta.

27. Tähän näkemykseen ei voida yhtyä. Se on ristiriidassa sijoittautumisvapauden perustavanlaatuisiin ominaisuuksiin kuuluvan rajoitus- ja syrjintäkiellon kanssa. Sellaisena sijoittautumisvapaus edellyttää nimenomaan täysin valtionsisäisen tilanteen vertaamista rajatylittävään tilanteeseen, ja sen mukaan erilaiselle kohtelulle on oltava oikeuttamisperuste, jos sellaista todetaan. Siten sijoittautumisvapauden soveltamisalalla on mahdotonta pitää rajojen ylittämistä sinänsä sellaisena seikkana, joka olisi tilan-

teiden vertailukelpoisuuden esteenä. Tästä syystä myöskään se rajojen ylittämiseen väistämättä kuuluva seikka, että tilanne kuuluu kahden eri valtion toimivallan piiriin, ei voi antaa aihetta olettaa, että erilainen kohtelu ei enää edellyttäisi oikeuttamisperustetta.

28. Yhteisöjen tuomioistuin totesi vastaavasti asiassa Marks & Spencer antamassaan tuomiossa, että "vero-oikeudessa verovelvollisten verotuksellinen asuinpaikka voi olla tekijä, joka voi oikeuttaa kansalliset säännöt, jotka merkitsevät asianomaisessa jäsenvaltiossa verotuksellisesti asuvien verovelvollisten ja toisessa jäsenvaltiossa verotuksellisesti asuvien verovelvollisten erilaista kohtelua. Tällainen asuinpaikka ei kuitenkaan aina ole tekijä, joka oikeuttaa eron tekemisen. Sen hyväksyminen, että sijoittautumisjäsenvaltio voisi pelkästään sillä perusteella, että jonkin yhtiön kotipaikka sijaitsee jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vapaasti kohdella sitä eri tavalla, tekisi näet EY 43 artiklan sisällyksettömäksi". [14]

29. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus nojautuu väitteessään, joka koskee kotimaisten ja rajatylittävien konsernien vertailukelpoisuuden puuttumista, myös asiassa Schempp annettuun tuomioon. [15] Kyseisen riidan kohteena oli Schemppin entiselle aviopuolisolleen maksaman elatusavun vähennyskelpoisuus verotuksessa. Sovellettavan Saksan säännöksen mukaan elatusapua suorittava puoliso sai vähentää elatusmaksut, jos elatusapuun oikeutettu puoliso oli verovelvollinen saamiensa etuuksien osalta, mikä olisi ollut tilanne kotimaassa. Itävallassa, jossa Schemppin entinen aviopuoliso asui, vastaavat etuudet eivät sitä vastoin olleet veronalaisia.

30. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kyseessä ei ole EY 12 artiklan vastainen syrjivä kohtelu, jos Schemppiltä evätään hänen Itävallassa asuvalle entiselle puolisolleen maksamiensa suoritusten vähennysoikeus. Epäedullinen kohtelu, johon asiassa vedottiin, seuraa näet tosiasiallisesti siitä, että elatusmaksuihin sovellettava verojärjestelmä jäsenvaltiossa, jossa Schemppin entinen aviopuoliso asuu, on erilainen kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa hän itse asuu. [16]

31. Riidanalaisella konserniavustusta koskevalla Suomen järjestelmällä ei sitä vastoin ole liittymäkohtaa avustusten verokohteluun avustuksen saavan yhtiön kotivaltiossa. Vähennyskelpoisiksi tunnustetaan pikemminkin ylipäänsä ainoastaan sellaiset konserniavustukset, joita maksetaan kotimaisille konserniyhtiöille. Se, miten pitäisi arvioida kansallista järjestelmää, jossa perusteena ei ole vastaanottavan yhtiön kotipaikka vaan kyseisten suoritusten verollisuus tämän yhtiön kotipaikassa, ei ole tämän ennakkoratkaisumenettelyn kohteena.

14 – Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 37 kohta, jossa viitataan asiassa 270/83, komissio v. Ranska, 28.1.1986 annettuun tuomioon (Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 18 kohta) eli ns. yhtiöveron hyvitys -tapaukseen.

15 – Asia C-403/03, Schempp, tuomio 12.7.2005 (Kok. 2005, s. I-6421).

16 – Edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Schempp, tuomion 32 kohta.

B *Rajoituksen perusteltavuus*

32. Sijoittautumisvapauden rajoitus voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sillä pyritään EY:n perustamissopimuksen mukaiseen, sallittuun tavoitteeseen ja jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Lisäksi tällaisessa tapauksessa kyseisellä rajoituksella on voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi. [17] Sen on oltava myös oikeasuhteinen tämän ilmaisun suppeassa merkityksessä.

33. Osapuolina olevat hallitukset ja komissio esittävät useita oikeuttamisperusteita. Vaikka niissä käytetään yksityiskohtien osalta erilaista terminologiaa ja oikeudellista luonnehdintaa, niistä voidaan kiteyttää seuraavat keskeiset perustelut sille, miksi konserniavustusten vähennysoikeutta ei pitäisi ulottaa yhtiöihin, joiden kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa.

– On verotuksen johdonmukaisuuden tai symmetrisyyden periaatteen mukaista, että vähennysoikeus myönnetään Suomessa ainoastaan siinä tapauksessa, että Suomen verottajalla on samalla oikeus kantaa vero tuloista vastaanottavalta yhtiöltä.

– Yritykset voisivat vapaasti valita, missä valtiossa ne haluavat veron kannettavaksi tuloista, mikä vesittäisi jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jakaantumisen.

– Koska ei ole varmaa, että ulkomaiselta saajayhtiöltä kannetaan todellisuudessa suorituksista vero, jäisivät tulot joissain tilanteissa kokonaan verottamatta (kaksinkertainen verottamatta jättäminen tai verottamattomat tulot).

1. Verojärjestelmän johdonmukaisuus

34. Yhteisöjen tuomioistuin on lähtökohtaisesti tunnustanut sen, että verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamisen tarve voi olla hyväksyttävä peruste perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittamiselle. [18] Tällaiseen perusteeseen nojautuva väite voi kuitenkin menestyä ainoastaan silloin, jos asianomaisen veroedun ja tämän edun vastineena olevan tietyn

17 – Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 35 kohta; asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471, 26 kohta); asia C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, tuomio 11.3.2004 (Kok. 2004, s. I-2409, 49 kohta) ja edellä alaviitteessä 5 mainittu asia N, tuomion 40 kohta.

18 – Asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 28 kohta) ja asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-305, 21 kohta). Ks. myös edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Manninen, tuomion 42 kohta ja alaviitteessä 9 mainittu asia Keller Holding, tuomion 40 kohta.

verorasitteen välillä on suora yhteys.[19] Lisäedellytyksestä, jonka mukaan verorasitteen ja veroedun olisi toteuduttavan yhden ja saman verovelvollisen kohdalla,[20] yhteisöjen tuomioistuin näyttää luopuneen asiassa Manninen antamassaan tuomiossa.[21]

35. Käytännössä yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että kansallisen verojärjestelmän, jota sovelletaan yksinomaan kansallisiin tilanteisiin, perusteltavuus riippuu siitä, että tätä rajoitusta tarvitaan johdonmukaisuuden säilyttämiseen eikä kotimaisia ja ulkomaisia tilanteita kohdella perusteettomasti eri tavoin.[22] Kuten julkisasiamies Poiares Maduro näet perustellusti totesi asiassa Marks & Spencer antamassaan ratkaisuehdotuksessa, kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden huomioon ottamisella pyritään suojelemaan niiden järjestelmien integriteettiä, joiden sisällön määrittäminen kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, sillä edellytyksellä, että sisämarkkinoita ei haitata enemmän kuin on välttämätöntä.[23]

36. Mikäli verovelvolliset, jotka ovat käyttäneet perusvapauksiaan, ovat vastaavassa tilanteessa kuin verovelvolliset, joille myönnetään etuja kansallisessa verojärjestelmässä, kansallista järjestelmää on sovellettava myös tapauksiin, jotka ovat rajatylittäviä, kunhan sillä ei vaaranneta kansallisen järjestelmän johdonmukaisuutta. Tätä edellyttää sijoittautumisvapaudesta johtuva yhdenvertaisen kohtelun periaate.[24]

37. Lähtökohtana yhdenvertaisen kohtelun periaatteen tutkimiselle on siinä yhteydessä kansallisen järjestelmän tarkoitus.[25] Toimenpide ei ole perusteltavissa silloin, jos järjestelmän tarkoitus olisi saavutettavissa myös ilman kotimaisten ja rajatylittävien tilanteiden erilaista kohtelua tai jos myös lievempi erilainen kohtelu johtaisi tavoitteen saavuttamiseen.

38. Konserniavustuslain tavoitteena on tarkastella konsernia taloudellisena yksikkönä eli rinnastaa emoyhtiöstä ja tytäryhtiöistä koostuva konserni yritykseen, jolla on useita toimipaikkoja. Järjestelmä mahdollistaa samalla tavoin kuin asiassa Marks & Spencer

19 – Asia C-484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995 (Kok. 1995, s. I-3955, 18 kohta) ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia ICI, tuomion 29 kohta. Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Manninen, tuomion 42 kohta ja alaviitteessä 9 mainittu asia Keller Holding, tuomion 40 kohta.

20 – Suhtaudun aikaisempaan oikeuskäytäntöön kriittisesti edellä alaviitteessä 5 mainitussa asiassa Manninen 18.3.2004 antamani ratkaisuehdotuksen 53 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa.

21 – Julkisasiamies Geelhoed yhtyy näihin arviointeihin edellä alaviitteessä 7 mainitussa asiassa Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation antamassaan ratkaisuehdotuksessa, 88 kohta.

22 – Vrt. vastaavasti edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Manninen, tuomion 45 ja 46 kohta ja alaviitteessä 9 mainittu asia Keller Holding, tuomion 41–43 kohta.

23 – Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Marks & Spencer, 7.4.2005 annetun ratkaisuehdotuksen 66 kohta.

24 – Julkisasiamies Geelhoed korostaa perustellusti edellä alaviitteessä 7 mainitussa asiassa Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation antamansa ratkaisuehdotuksen 89 kohdassa, että yhteisöjen tuomioistuin on ilmaissut syrjintäkiellon perustavanlaatuiset periaatteet johdonmukaisuutta tutkiessaan.

25 – Edellä alaviitteessä 17 mainittu asia De Lasteyrie du Saillant, tuomion 67 kohta ja alaviitteessä 5 mainittu asia Manninen, tuomion 43 kohta sekä julkisasiamies Poiares Maduron edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Marks & Spencer antaman ratkaisuehdotuksen 72 kohta.

riidanalainen tappiontasaus (group relief) sen, että voitot ja tappiot voidaan kuitata keskenään myös silloin, jos ne kuuluvat eri oikeushenkilöille.

39. Mikäli yhtiön tappiota ei voitaisi heti vähentää voitosta, jonka toinen yhtiö on sille siirtänyt, tästä voitosta pitäisi kantaa vero. Toisen konserniyhtiön tappio voitaisiin ainoastaan siirtää johonkin myöhempään verovuoteen, jolloin se voitaisiin vähentää sen omista voitoista. Konserniavustuksen ansiosta konsernit saavat siis likviditeettiedun, joka on myös yrityksellä, jolla on useita toimipaikkoja.

40. Tästä syystä konserniavustuksesta, jonka konserniin kuuluvat yhtiöt myöntävät toisilleen, on tarkoitus kantaa vero vain kerran, kun se vähennetään avustuksen antavan yhtiön veronalaisesta tulosta ja lisätään saajayhtiön veronalaiseen tuloon.

41. Rajatylittävät konsernit ovat eri konserniyhtiöiden voittojen ja tappioiden vähentämiseen kohdistuvan intressin osalta lähtökohtaisesti vastaavassa tilanteessa kuin konsernit, jotka koostuvat yksinomaan kotimaisista yhtiöistä. Tästä syystä konserniavustus pitäisi lähtökohtaisesti todeta vähennyskelpoiseksi myös silloin, jos se annetaan antajayhtiöön sidoksissa oleville yhtiöille, joilla on kotipaikka toisessa jäsenvaltiossa.

42. Tämä olisi kuitenkin järjestelmän mukaista ainoastaan siinä tapauksessa, että taataan se, että avustuksesta kannetaan vero vastaanottavalta yhtiöltä. Muussa tapauksessa kyseessä olisi veroetu, jota ei vastaisi siihen suorassa yhteydessä oleva verorasite.

43. Osapuolina olevat hallitukset korostavat tässä yhteydessä sitä, että jäsenvaltiolla, jossa avustuksen antava yhtiö sijaitsee, ei ole mitään vaikutusvaltaa saajayhtiön verotukseen tämän kotivaltiossa. Tämä ei kuitenkaan estä ensin mainittua valtiota asettamasta sille, että avustus voidaan vähentää verotuksessa, edellytykseksi sen toteennäyttämistä, että avustus on saajayhtiölle todellisuudessa verollinen. Riidanalainen Suomen lainsäädäntö ei mahdollista tällaisen näytön esittämistä, vaan siinä suljetaan pois ulkomaisille yhtiöille annettujen avustusten vähennyskelpoisuus kaikissa tapauksissa. Siinä ylitetään siten se, mikä on tarpeen kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämiseksi.

44. Tätä lopputulosta vastaan ei voida väittää, että tällaisista konserniavustuksista ei tällöin kanneta enää veroa Suomessa vaan ulkomailla. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on näet katsottu, että verotulojen

vähentymistä ei voida pitää yleistä etua koskevana pakottavana syynä, johon voidaan vedota lähtökohtaisesti perusvapauden vastaisen toimenpiteen oikeuttamiseksi. [26] Näin ollen kansallista säännöstä ei voida pitää johdonmukaisena yksinomaan siitä syystä, että se estää verotulojen vähentymisen.

45. Sijoittautumisvapauden rajoitus, joka johtuu kotimaisten ja ulkomaisten konserniyhtiöiden välisten suoritusten ja kotimaisten yhtiöiden välisten suoritusten erilaisesta kohtelusta, ei ole perusteltavissa verotuksen johdonmukaisuuden säilyttämisellä. On kuitenkin vielä tutkittava, voidaanko soveltaa muita oikeuttamisperusteita, erityisesti jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jakaantumisen säilyttämistä.

2. Jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jakaantumisen säilyttäminen

46. Yhteisöjen tuomioistuin tunnusti asiassa Marks & Spencer antamassaan tuomiossa kolme oikeuttamisperustetta (éléments justificatifs) ja johti niistä "yhdessä" (pris ensemble), että "pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella rajoittavalla lainsäädännöllä yhtäältä pyritään perustamissopimuksen mukaisiin, sallittuihin tavoitteisiin ja sen oikeuttamiseksi on olemassa yleistä etua koskevia pakottavia syitä ja että sillä toisaalta voidaan taata mainittujen tavoitteiden saavuttaminen". [27]

47. Kolme hyväksyttyä oikeuttamisperustetta ovat seuraavat:

– jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jakaantumisen säilyttäminen

– tappioiden kaksinkertaisen käytön vaara ja

– veronkierron vaara.

48. Jo edellä siteeratusta sanamuodosta ilmenee, että kaikki kolme osatekijää liittyvät tiiviisti toisiinsa eikä niitä voida tarkastella erikseen. Näiden osatekijöiden ytimen muodostaa siinä yhteydessä verotusvallan jakaantumisen säilyttäminen.

26 – Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Manninen, tuomion 49 kohta ja alaviitteessä 2 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 44 kohta.

27 – Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 51 kohta.

49. Välittömien verojen kantaminen kuuluu, kuten edellä todettiin, yhteisön oikeuden nykyvaiheessa jäsenvaltioille. [28] Koska alaa ei ole yhdenmukaistettu yhteisön oikeudessa, on niin ikään jäsenvaltioiden asiana vahvistaa verotusvallan jakoperusteet tekemällä sopimuksia kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tai yksipuolisin toimenpitein. [29]

50. Siinä yhteydessä on verotusvallan jakamiseksi järkevää, että jäsenvaltiot seuraavat kansainvälistä käytäntöä ja varsinkin niitä mallisopimuksia, jotka Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD) on laatinut. [30]

51. On erityisesti – kansainvälisessä verooikeudessa vahvistetun ja yhteisön oikeudessa tunnustetun – alueperiaatteen mukaista, että emoyhtiön kotipaikan jäsenvaltio verottaa kyseisessä jäsenvaltiossa verotuksellisesti asuvia yhtiöitä niiden maailmanlaajuisista voitoista ja ulkomaisia yhtiöitä yksinomaan voitoista, jotka perustuvat niiden toimintaan mainitussa valtiossa. [31]

52. Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Marks & Spencer antamassaan tuomiossa verotusvallan jakaantumisen vaarantumisesta seuraavaa: "Se, että yhtiöille annetaan mahdollisuus valita, otetaanko niiden tappiot huomioon siinä jäsenvaltiossa, johon ne ovat sijoittautuneet, vai jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vaarantaisi – – huomattavasti verotusvallan tasapainoisen jakaantumisen jäsenvaltioiden välillä, koska veron määräytymisperuste kasvaisi ensimmäisessä valtiossa ja pienenisi jälkimmäisessä valtiossa siirrettyjen tappioiden määrää vastaavasti." [32]

53. Tämä toteamus pätee vastaavasti siihen tapaukseen, että voittojen siirtämistä, sellaisena kuin siitä säädetään konserniavustuslaissa, laajennettaisiin koskemaan myös rajatylittäviä siirtoja. Myös alueperiaatteen mukainen verotusvallan jakaantuminen vesitettäisiin, mikäli verovelvolliset kykenisivät valitsemaan vapaasti, missä jäsenvaltiossa voitoista kannettaisiin vero, koska ne kykenisivät poistamaan yhtiön voiton sitä koskevan veron perusteesta ja siirtämään sen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen konserniyhtiön veron perusteeseen.

28 – Ks. edellä 15 kohta.

29 – Vrt. C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998 (Kok. 1998, s. I-2793, 24 ja 30 kohta); asia C-385/00, De Groot, tuomio 12.12.2002 (Kok. 2002, s. I-11819, 93 kohta); asia C-376/03, D, tuomio 5.7.2005 (Kok. 2005, s. I-5821, 50 ja 51 kohta); asia C-513/03, Van Hilten-Van der Heijden, tuomio 23.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1957, 47 kohta) ja alaviitteessä 5 mainittu asia N, tuomion 43 ja 44 kohta.

30 – Edellä alaviitteessä 17 mainittu asia Futura Participations ja Singer, tuomion 22 kohta; alaviitteessä 29 mainittu asia Van Hilten-Van der Heijden, tuomion 48 kohta ja alaviitteessä 5 mainittu asia N, tuomion 45 kohta.

31 – Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 39 kohta. Ks. maailmanlaajuisen tulon jakamista koskevasta periaatteesta ja lähtövaltioperiaatteesta julkisasiamies Geelhoedin asiassa C-374/04, Test Claimants in the ACT Group Litigation, 23.2.2006 antama ratkaisuehdotus (49–51 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

32 – Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 46 kohta.

54. Toinen asiassa Marks & Spencer annetussa tuomiossa tunnustettu oikeuttamisperuste eli tappioiden kaksinkertaisen käytön vaaran välttäminen on läheisessä yhteydessä verotusvallan jakaantumiseen.

55. Verotusvallan jakamisella alueperiaatteeseen liittyvien näkökohtien mukaan (yrityksen kotipaikka tai tulojen lähde kotimaassa) pyritään antamaan yhdelle valtiolle ensisijainen verotusoikeus tiettyjen tulojen osalta. Yhdessä kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevien sääntöjen kanssa nämä muodostavat kansainvälisen verotusta koskevan toimivaltajärjestelmän. Tällä – vaikkakaan ei yksityiskohdiltaan aukottomalla – järjestelmällä pyritään lähtökohtaisesti varmistamaan se, että kaikista tuloista kannetaan vero tasan yhden kerran. [33]

56. Mikäli tappiot kyettäisiin vähentämään voitoista useaan kertaan, voitot jäisivät kokonaan verottamatta, vaikka niiden vastineena ei todellisuudessa olisi enää vähennettäviä tappioita. Tämä on kansainvälisen verotusvallan jakaantumisen perustana olevan yhdenkertaisen verotuksen ajatuksen vastaista.

57. Myös rajatylittävien konserniavustusten tunnustaminen voisi johtaa tulojen (kaksinkertaiseen) verottamatta jättämiseen, mikäli avustukset kyettäisiin vähentämään avustuksen antavan yhtiön veronalaisesta tulosta, vaikka ne eivät olisi veronalaisia saajayhtiön kotipaikassa.

58. Juuri tähän tultaisiin Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen antamien tietojen mukaan pääasian kohteena olevassa yksittäistapauksessa. Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaan konserniavustukset eivät näet kuulu verollisiin tulolajeihin eikä niistä voida sen vuoksi kantaa veroa saajayhtiöltä eli AA Ltd:ltä, minkä Oy AA tosin kiistää.

59. Riippumatta brittiläisten yhtiöiden saamien konserniavustusten konkreettisesta kohtelusta on todettava, että järjestelmä, jossa yleisesti tunnustetaan verotuksessa vähennyskelpoisiksi ainoastaan kotimaisten yhtiöiden väliset konserniavustukset, on abstraktisti arvioiden omiaan estämään kaksinkertaisen verottamatta jättämisen mahdollisuuden. Kun kyseessä on täysin valtionsisäinen siirto, jäsenvaltio voi näet joka tapauksessa varmistaa sen, että avustuksista kannetaan vero. Lisäkysymys siitä, meneekö tällainen toimenpide pidemmälle kuin tavoitteen saavuttamiseksi olisi tarpeen, on sitten selvitettävä seuraavaksi. [34]

33 – Tämä yhdenkertainen verotus voi – esim. sovellettaessa hyvitysmenetelmää – tapahtua myös kahden valtion keskenään sopimalla tavalla.

34 – Ks. edellä 67 kohta.

60. Myös kolmas oikeuttamisperuste eli veronkierron vaara on läheisessä yhteydessä kahteen muuhun oikeuttamisperusteeseen. Veronkiertona voitaisiin pitää jo sitä, että konserniavustuksia annetaan yhtiöille, joilla on kotipaikat sellaisissa jäsenvaltioissa, joissa tällaiset suoritukset eivät ole veronalaisia. Tältä osin tämä oikeuttamisperuste kuuluu yhteen toisen oikeuttamisperusteen kanssa.

61. Yhteisöjen tuomioistuin piti asiassa Marks & Spencer antamassaan tuomiossa tämän lisäksi veronkiertona sitä, että yritys kierrättää tappiot siirtämällä ne matalan verotuksen maista korkean verotuksen maihin valtioon, jossa tappioilla on suurin arvo verotuksessa ja verorasite pienenee siten eniten. Tällaisena veronkiertona pitäisi pitää myös sitä, jos tuloja siirretään konserniavustuksilla tarkoituksellisesti yhtiöille, joilla on kotipaikat matalan verotuksen maissa.

62. Tarkalleen sanoen myös tällaisen "veronkierron" estämisen yhteydessä ei ole kuitenkaan kyseessä itsenäinen oikeuttamisperuste, joka voisi olla perusvapauden rajoituksen perusteena. Se, että yritykset yrittävät hyödyntää kansallisten verojärjestelmien välisiä eroja, on sallittu liiketoimintatapa ja väistämätön sisämarkkinoilla, joilla yritysverotusta ei ole yhdenmukaistettu. Yritystä ei siten esimerkiksi saa ilman muuta estää siirtämästä kotipaikkaansa toiseen jäsenvaltioon, joka tarjoaa edullisemmat verotukselliset edellytykset. [35]

63. Perusvapauksien rajoitukset voivat olla perusteltavissa vasta silloin, jos tällainen "verojen optimointi" vesittää samalla jäsenvaltioiden verotusvallan jakaantumisen.

64. Alueperiaatteen mukaisen verotusvallan jakaantumisen hyväksyminen oikeuttamisperusteeksi ei ole ristiriidassa myöskään sen periaatteen kanssa, että perusvapauden rajoituksia ei voida perustella verotulojen vähentymisen estämisen tavoitteella. [36] Tämä periaate sulkee pois ainoastaan sen, että perusvapauksia rajoitettaisiin yksinomaan verotukseen liittyvistä syistä. Tässä yhteydessä on kuitenkin kyseessä se perustavanlaatuinen intressi, että jäsenvaltioille ylipäänsä annetaan alueperiaatteen mukainen verotusmahdollisuus.

65. Kaiken kaikkiaan on todettava, että konserniavustusten vähennyskelpoisuuden rajoittaminen kotimaisille yhtiöille annettui-

35 – Vrt. tässä yhteydessä esitettävistä maastamuuton yhteydessä tapahtuvaa verotusta koskevista kysymyksistä äskettäin annettu tuomio N (mainittu alaviitteessä 5).

36 – Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Manninen, tuomion 49 kohta ja alaviitteessä 2 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 44 kohta.

hin avustuksiin on omiaan takaamaan jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jakaantumisen, sulkemaan pois siirrettyjen tulojen verottamatta jäämisen ja estämään veronkierron. Sillä varmistetaan se, että tuloista, joita konserniyhtiöt saavat Suomesta, kannetaan siellä vero alueperiaatteen mukaisesti.

66. On vielä tutkittava, ettei tällä järjestelmällä mennä pidemmälle kuin näiden tavoitteiden saavuttamiseksi on tarpeen ja kuin on suppeassa mielessä oikeasuhteista.

67. Mikäli kysymys olisi ainoastaan siirrettyjen tulojen verottamatta jäämisen ja veronkierron estämisestä, konserniavustusten vähennyskelpoisuuden yleinen rajoittaminen kotimaisille yhtiöille annettuihin avustuksiin menisi liian pitkälle. Nämä molemmat tavoitteet voitaisiin näet saavuttaa myös järjestelmällä, jossa sijoittautumisvapautta rajoitetaan vähemmän. Konserniavustuksen verotuksessa vähentämisen edellytykseksi voitaisiin – kuten edellä jo todettiin – asettaa esimerkiksi näytön esittäminen siitä, että tuloista on todellisuudessa kannettu vero saajayhtiöltä.

68. Verotusvallan jakaantumisen säilyttäminen, johon molemmat muut oikeuttamisperusteet välittömästi liittyvät, ei olisi kuitenkaan saavutettavissa tällaisella vähemmän rajoittavalla kansallisella järjestelmällä. Järjestelmä, jonka mukaan konserniavustuksen antavan yhtiön kotivaltion on hyväksyttävä vähennys, mikäli vero kannettaisiin saajayhtiöltä, ei nimenomaan sulkisi pois verotusvallan siirtymistä.

69. Kun otetaan huomioon eri intressit, Suomen konserniavustuslain järjestelmän kaltainen järjestelmä vaikuttaa myös suppeassa mielessä oikeasuhteiselta.

70. Yhteisöjen tuomioistuin piti tosin asiassa Marks & Spencer antamassaan tuomiossa [37] tietyssä poikkeustilanteessa, sellaisena kuin se ilmeni kyseisessä asiassa, suhteettomana sitä, että rajatylittävää tappion siirtoa ei hyväksytä, eli silloin, kun ulkomainen tytäryhtiö on käyttänyt täysimääräisesti hyväkseen mahdollisuudet tappioiden huomioon ottamiseen eikä tappioita voida tulevaisuudessakaan ottaa enää huomioon. Näissä tilanteissa intressi verotusvallan jakaantumisen säilyttämiseen on toissijainen sijoittautu-

37 – Ks. edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 53–56 kohta.

misvapauteen nähden, ja tappion siirtäminen ulkomaiselle emoyhtiölle on mahdollistettava.

71. Ennakkoratkaisupyynnön tosiseikastoa koskevista tiedoista ei kuitenkaan ilmene, että Oy AA:n tapauksessa olisi kyseessä vastaavanlainen poikkeustilanne kuin asiassa Marks & Spencer. Näin ollen ei ole mitään syytä tutkia, ovatko poikkeamiset verotusvallan jakaantumisesta poikkeuksellisesti tarpeen oikeasuhteisuuteen liittyvistä syistä.

C *Pääomien vapaa liikkuvuus*

72. Konserniavustuksia koskevaa järjestelmää voitaisiin tarkastella sijoittautumisvapauden lisäksi myös pääomien vapaan liikkuvuuden perusteella, sellaisena kuin se on taattu EY 56 ja EY 58 artiklassa. Lukuun ottamatta alueellista ja ajallista soveltamisalaa, joista ei ole kyse nyt käsiteltävässä asiassa, tässä yhteydessä pätevät kuitenkin samat periaatteet kuin sijoittautumisvapautta tutkittaessa. Näin ollen myös pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitukset, jotka liittyvät konserniavustuksia koskevaan järjestelmään, ovat perusteltavissa jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jakaantumisen säilyttämisellä.

V Ratkaisuehdotus

73. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että korkeimman hallinto-oikeuden kysymykseen vastattaisiin seuraavasti:

EY 43 ja EY 48 artikla sekä EY 56 ja EY 58 artikla ja eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annettu neuvoston direktiivi 90/435/ETY eivät ole ennakkoratkaisupyynnössä esitetyssä tilanteessa esteenä Suomen konserniavustuslainsäädännön kaltaiselle järjestelmälle, jossa konserniavustuksen vähennyskelpoisuuden edellytyksenä verotuksessa on se, että sekä konserniavustuksen antaja että sen saaja ovat kotimaisia yhteisöjä.