JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ELEANOR SHARPSTON
12 päivänä toukokuuta 2011 [1]

1. Tässä Bundesfinanzhofin (Saksa) esittämässä ennakkoratkaisupyynnössä unionin tuomioistuinta pyydetään ensimmäistä kertaa tulkitsemaan neuvoston direktiivin 2003/49/EY [2] 1 artiklan 1 kohtaa, jonka nojalla jäsenvaltioiden on vapautettava verosta eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden väliset korko- ja rojaltimaksut. Direktiivin 1 artiklan 10 kohdan nojalla jäsenvaltioilla on kuitenkin mahdollisuus olla soveltamatta verovapautusta, jos yhtiöt eivät ole olleet lähiyhtiöitä vähintään kahden vuoden ajan.

2. Tässä menettelyssä on kyse ensisijaisesti siitä, onko direktiivi 2003/49 esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan korkomaksut eivät ole kokonaisuudessaan vähennyskelpoisia, kun määritetään korkomaksuja maksavan yhtiön veron määräytymisperustetta.

Lainsäädäntö

Direktiivi 2003/49

3. Direktiivin 2003/49 johdanto-osaan sisältyvät muun muassa seuraavat perustelukappaleet:

”(1) Yhtenäismarkkinoilla, joilla on kotimaisten markkinoiden ominaispiirteet, eri jäsenvaltioiden yhtiöiden välisiin liiketoimiin ei saa soveltaa epäedullisempia veroehtoja kuin joita sovelletaan saman jäsenvaltion yhtiöiden välisiin samoihin liiketoimiin.

(2) Tämä vaatimus ei tällä hetkellä täyty korko- ja rojaltimaksujen osalta. Kansalliset verolait yhdessä mahdollisten kahdenvälisten tai monenvälisten sopimusten kanssa eivät ehkä

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä 3.6.2003 annettu neuvoston direktiivi 2003/49/EY (EUVL L 157, s. 49; jäljempänä direktiivi 2003/49). Direktiivi 2003/49 on yksi kolmesta toimesta, jotka hyväksyttiin haitallisen verokilpailun ehkäisemiseksi. Kaksi muuta ovat säästöjen tuottamien korkotulojen verotuksesta 3.6.2003 annettu neuvoston direktiivi 2003/48/EY (EUVL L 157, s. 38), jota sovelletaan luonnollisiin henkilöihin, ja Yritysverotukseen sovellettavat menettelysäännöt haitallisen verokilpailun poistamiseksi (EYVL 1998, C 2, s. 1), jotka eivät ole oikeudellisesti sitovia.

aina varmista kaksinkertaisen verotuksen poistamista, ja niiden soveltaminen merkitsee usein kyseisille yhtiöille työläitä hallinnollisia muodollisuuksia ja kassavirtaongelmia.

(3) On tarpeellista huolehtia siitä, että korko- ja rojaltimaksuja verotetaan jossakin jäsenvaltiossa kerran.

(4) Tarkoituksenmukaisin tapa poistaa edellä mainitut muodollisuudet ja ongelmat ja varmistaa kansallisten ja rajojen ylitse tapahtuvien liiketoimien tasa-arvoinen verokohtelu on lakkauttaa korko- ja rojaltimaksujen verotus siinä jäsenvaltiossa, mistä ne ovat lähtöisin, riippumatta siitä, kannetaanko vero lähdeverona vai verotusmenettelyllä. On erityisen tarpeellista lakkauttaa nämä verot tällaisilta maksuilta eri jäsenvaltioista olevien lähiyhtiöiden samoin kuin tällaisten yhtiöiden kiinteiden toimipaikkojen välillä.

– –"

4. Direktiivin 1 artiklan otsikkona on "Soveltamisala ja menettely". Sen asian kannalta merkitykselliset säännökset ovat seuraavat:

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

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

3. Kiinteää toimipaikkaa pidetään koron tai rojaltin maksajana vain siltä osin kuin nämä maksut ovat kiinteän toimipaikan verotuksessa vähennyskelpoisia kustannuksia jäsenvaltiossa, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee.

– –

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

olevan kyseisen koron tai rojaltin tosiasiallinen edunsaaja.

– –

9. Tämän artiklan säännökset eivät estä jäsenvaltiota verolainsäädäntöään soveltaessaan ottamasta huomioon kyseisestä valtiosta olevien yhtiöiden tai tällaisten yhtiöiden kiinteiden toimipaikkojen tai siinä valtiossa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen saamia korkoja tai rojalteja.

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

– –”

5. Direktiivin 2003/49 2 artiklan a kohdassa säädetään, että direktiiviä sovellettaessa ”ilmaisulla ’korko’ tarkoitetaan tuloa kaikenlaisista velkasaatavista, riippumatta siitä, onko niiden vakuutena kiinnitys ja liittyykö niihin oikeus osuuteen velallisen voitosta, ja erityisesti arvopaperien tuottoa ja joukkovelkakirjojen tai obligaatioiden tuottoa mukaan lukien tällaisiin arvopapereihin, joukkovelkakirjoihin tai obligaatioihin liittyvät emissiovoitot ja palkkiot. Maksun viivästymisen johdosta maksettavia sakkomaksuja ei pidetä korkoina.”

6. Direktiivin 3 artiklassa määritellään yhtiö, lähiyhtiö ja kiinteä toimipaikka seuraavasti:

”a) ilmaisulla ’jäsenvaltiosta oleva yhtiö’ tarkoitetaan yhtiötä,

i) jonka yhtiömuoto on jokin liitteessä[3] esitetyistä; ja

ii) jolla jäsenvaltion verolainsäädännön mukaan katsotaan olevan tässä jäsenvaltiossa verotuksellinen kotipaikka ja jonka verotuksellisen kotipaikan ei katsota kolmannen valtion kanssa kaksinkertaisen tuloverotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan olevan yhteisön ulkopuolella; ja

iii) jota koskee, ilman oikeutta verovapauteen, jokin seuraavista veroista tai vero, joka on samanlainen tai olennaisesti samankaltainen ja joka määrätään tämän direktiivin voimaantulon jälkeen seuraavien olemassa olevien verojen lisäksi tai niiden asemesta:

– –

3 – Direktiivin 2003/49 liitteessä luetellaan direktiivin 3 artiklan a kohdassa tarkoitetut yhtiöt. Niihin kuuluvat Saksan lainsäädännön mukaiset ”Aktiengesellschaft”, ”Kommanditgesellschaft auf Aktien”, ”Gesellschaft mit beschränkter Haftung” ja ”bergrechtliche Gewerkschaft” -nimiset yhtiöt.

Körperschaftsteuer Saksassa,[4]

– –

b) yhtiötä pidetään toisen yhtiön ’lähiyhtiönä’, jos

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

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

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

Omistus voi koskea ainoastaan yhtiöitä, joiden kotipaikka on yhteisössä.

Jäsenvaltioilla on kuitenkin mahdollisuus korvata pääomaomistuksen vähimmäismäärän peruste vähimmäisääniosuuden perusteella;

– –”

7. Direktiivin 9 artiklassa säädetään seuraavaa: ”Tämä direktiivi ei vaikuta niiden kansallisten säännösten tai sopimukseen perustuvien määräysten soveltamiseen, jotka menevät pitemmälle kuin tämän direktiivin säännökset ja joiden tarkoituksena on korkojen ja rojaltien kaksinkertaisen verotuksen poistaminen tai lieventäminen.”

Emo- ja tytäryhtiödirektiivi[5]

8. Käsiteltävä asia ei liity suoraan emo- ja tytäryhtiödirektiiviin. Se on kuitenkin otettava huomioon, kun tarkastellaan kansallisen tuomioistuimen kysymyksiä.

9. Emo- ja tytäryhtiödirektiivillä pyritään ottamalla käyttöön yhteinen verojärjestelmä helpottamaan eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden jäsenvaltiosta toiseen suuntautuvaa yhteistyötä.[6] Niinpä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään, että tytäryhtiön sijaintivaltion

4 – Yhteisövero.

5 – Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annettu neuvoston direktiivi 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6; jäljempänä emo- ja tytäryhtiödirektiivi).

6 – Asia C-284/06, Burda, tuomio 26.6.2008 (Kok., s. I-4571, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

on vapautettava tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto ennakonpidätyksestä. [7]

Kansallinen lainsäädäntö

11. Direktiivi 2003/49 on pantu täytäntöön Saksassa tuloverolain (Einkommensteuergesetz) 50g §:llä.

10. Direktiivin 3 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan emoyhtiön asema on tunnustettava niille jäsenvaltioissa sijaitseville yhtiöille, jotka täyttävät tietyt, direktiivin 2 artiklassa säädetyt edellytykset ja joilla on vähintään 20 prosentin osuus toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan yhtiön pääomasta. Direktiivin 3 artiklan 2 kohdan toisen luetelmakohdan mukaan poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, jäsenvaltiot voivat ”olla soveltamatta tätä direktiiviä kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseviin yhtiöihin, joilla ei keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan ole hallussaan emoyhtiön asemaan oikeuttavaa osuutta, sekä sellaisiin yhtiöihin, joista toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalla yhtiöllä ei keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan ole tällaista osuutta”.

12. Yhteisöveroa kantavat Saksassa liittovaltion viranomaiset yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz) nojalla. Elinkeinovero (Gewerbesteuer) taas on kunnallinen vero. [8] Elinkeinoveron erityispiirre on se, että ensin elinkeinotoiminnan voitto määritetään tuloverolain tai yhteisöverolain mukaisesti. [9] Tämän jälkeen elinkeinotoiminnan voittoon tehdään tiettyjä lisäyksiä ja siitä tehdään tiettyjä vähennyksiä. Lisäysten ja vähennysten tarkoituksena on määritellä liikkeen objektiivinen liikevoitto riippumatta siitä, onko se saatu omasta vai vieraasta pääomasta. [10] Sekä yhteisöveroa että elinkeinoveroa kannetaan elinkeinotoiminnan voitosta. Käsiteltävä asia

7 – Jäsenvaltiot tavallisesti verottavat yhtiöiden voittojen jakoa eli osakkeenomistajille maksettuja osinkoja. Tämä tapahtuu tavallisesti ennakonpidätyksenä, eli osingot maksava yhtiö kerää verot lähteellä veroviranomaisten puolesta. Kansallisessa verotuksessa ennakonpidätystä usein käytetään varmistamaan verolainsäädännön noudattaminen ja yksinkertaistamaan verojen kantoa; pidätetty vero yleensä vastaa sitä veron määrää, joka kyseisessä valtiossa asuvien osinkoa saaneiden verovelvollisten on maksettava, tai se luetaan heidän hyväkseen. Toiseen valtioon jaetuista osingoista peritävät ennakonpidätykset merkitsevät sitä, että veron perivä valtio asettaa muualla asuville sellaisen lisäveron, jota ei oteta huomioon asuinvaltion verotuksessa. Ks. esim. julkisasiamies Jacobsin 2.5.1996 esittämä ratkaisuehdotus yhdistetyissä asioissa C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, Denkavit ym., tuomio 17.10.1996 (Kok., s. I-5063, ratkaisuehdotuksen 7 kohta).

8 – Elinkeinoveron katsotaan olevan olemassa ainoastaan Saksassa. Italian hallitus kuitenkin toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, että Italiassa kannetaan veroa, joka vastaa ominaispiirteiltään Saksassa kannettavaa elinkeinoveroa.

9 – Ks. jäljempänä 16 kohta.

10 – Ks. esim. asia C-294/97, Eurowings Luftverkehrs, tuomio 26.10.1999 (Kok., s. I-7447, 6 kohta).

koskee Gelsenkirchen-Süd-nimisen kunnan vuoden 2002 elinkeinoverolain (Gewerbesteuergesetz 2002, jäljempänä vuoden 2002 GewStG) nojalla kantamaa veroa. [11]

13. Vuoden 2002 GewStG:n 1 §:n nojalla kunnat voivat kantaa yrityksiltä kunnallista elinkeinoveroa.

14. Vuoden 2002 GewStG:n 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

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

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

15. Vuoden 2002 GewStG:n 6 §:ssä säädetään, että elinkeinoveron määräytymisperusteena on yhtiön elinkeinotulo ja elinkeinotoiminnan voitto.

16. Vuoden 2002 GewStG:n 7 §:ään sisältyvän määritelmän mukaan elinkeinotulolla ja elinkeinotoiminnan voitolla tarkoitetaan ”tuloverolain tai yhteisöverolain mukaisesti määritettyä elinkeinotoiminnan voittoa –– johon on lisätty ja josta on vähennetty 8 ja 9 §:ssä mainitut määrät”.

17. Vuoden 2002 GewStG:n 8 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Elinkeinotoiminnan voittoon (7 §) lisätään seuraavat määrät, sikäli kuin ne on vähennetty voittoa laskettaessa: [12]

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

11 – Jäljempänä 13–18 kohdassa esitetyt vuoden 2002 GewStG:n säännökset olivat voimassa asian kannalta merkityksellisenä ajankohtana.

12 – Ks. jäljempänä 31–33 kohta.

18. Vuoden 2002 GewStG:n 10a §:ssä säädetään, että elinkeinoveron määräytymisperusteen vahvistamiseksi saman lain 8 §:n mukaisesti määritetystä voitosta vähennetään elinkeinotoiminnan tappiot.

Scheutenille vähennyskelpoista elinkeinotoiminnan voitosta, ja vahvistivat sen perusteella yrityksen elinkeinoveron vuodelle 2004. Scheuten katsoi, että elinkeinotoiminnan voitosta on vähennettävä sen Solar Systemsille vuonna 2004 maksamat korot kokonaisuudessaan, jolloin sen veron määräytymisperuste pienenee. Scheuten vaati näin ollen veroviranomaisten päätöksen oikaisemista.

Tosiseikat, menettely ja ennakkoratkaisukysymykset

22. Finanzgericht Münster hylkäsi Scheutenin kanteen 22.2.2008 antamallaan tuomiolla.

19. Pääasian kantaja Scheuten Solar Technology GmbH (jäljempänä Scheuten) on Saksaan sijoittautunut aurinkopaneeleita valmistava yritys. Solar Systems BV (jäljempänä Solar Systems), jonka kotipaikka on Alankomaissa, hankki Scheutenin kaikki yhtiöosuudet vuonna 2003.

23. Scheuten valitti tuomiosta Bundesfinanzhofiin ja vaati, että Finanzgerichtin tuomio kumotaan ja elinkeinoveropäätöstä muutetaan. Scheuten väitti, että koska sen elinkeinotulo (kun siitä oli vähennetty kokonaisuudessaan sen vuonna 2004 maksamat korot) oli 3 187 euroa ja sillä oli oikeus siirtää aiemmilta tilikausilta 5 313 euron tappiot, elinkeinoveron alaisen tulon määrä on 0 euroa. Bundesfinanzhof pyytää nyt ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

20. Solar Systems myönsi Scheutenille 11:llä pitkälti samansisältöisellä 27.8.2003 ja 1.12.2004 välisenä aikana tehdyllä sopimuksella lainoja, joiden kokonaismäärä oli 5 180 000 euroa ja joihin sovellettiin 5 prosentin korkoa. Lainat oli maksettava takaisin Solar Systemsin pyynnöstä. Verovuonna 2004, jota käsiteltävä asia koskee, Scheuten maksoi Solar Systemsille lainoista korkoa 154 584 euroa.

21. Vuoden 2002 GewStG:n 8 §:n 1 momentin nojalla veroviranomaiset tekivät päätöksen, jonka mukaan 50 prosenttia edellä mainitusta summasta (77 292:ta euroa) ei ollut

”a) Onko direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohta esteenä säännökselle, jonka mukaan jäsenvaltiossa olevan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa olevalle lähiyhtiölleen maksamat

lainankorot lisätään ensin mainitun yhtiön elinkeinoveron laskentaperustaan?

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

Voiko jäsenvaltio tässä tilanteessa vedota maksavaan yhtiöön nähden välittömästi direktiivin 1 artiklan 10 kohtaan?"

24. Kirjallisia huomautuksia esittivät Scheutenin lisäksi Belgian, Tanskan, Saksan, Italian, Alankomaiden, Portugalin, Ruotsin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä Euroopan komissio. Suullisia huomautuksia 16.9.2010 pidetyssä istunnossa esittivät Scheuten, Finanzamt Gelsenkirchen-Süd, Saksan, Viron ja Ruotsin hallitukset sekä komissio.

Asian arviointi

Alustavat toteamukset

25. Scheuten väittää, että päätös sisällyttää elinkeinoveron määräytymisperusteeseen 50 prosenttia sen Solar Systemsille maksamista korkomaksuista on ristiriidassa EY 43 artiklassa (nykyisin SEUT 49 artikla) ja EY 48 artiklassa (nykyisin SEUT 54 artikla) taatun sijoittautumisvapauden kanssa. [13]

26. Scheutenin väite vaikuttaa kuitenkin kestämättömältä, sillä se myönsi istunnossa (vastatessaan unionin tuomioistuimen kysymyksiin), ettei kansallinen lainsäädäntö ole syrjivä, koska säännöksissä, joiden nojalla 50 prosenttia korkomaksuista lisätään elinkeinotoiminnan voittoon, ei tehdä eroa kansallisten ja rajatylittävien liiketoimien välillä.

27. Kansallinen tuomioistuin ei joka tapauksessa ole esittänyt kysymyksiä EY 43 ja EY 48 artiklan soveltamisesta, joten en tarkastele asiaa lähemmin.

13 – EY 48 artiklassa määrätään, että EY 43 artiklaa sovelletaan jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettuihin yhtiöihin, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, ja että ne rinnastetaan luonnollisiin henkilöihin, jotka ovat jäsenvaltion kansalaisia.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys – Kansallisen säännöksen vaikutus

28. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivi 2003/49 esteenä kansalliselle säännökselle, jossa yhtiön toisessa jäsenvaltiossa olevalle lähiyhtiölleen maksamia korkomaksuja ei pidetä vähennyskelpoisina kustannuksina korkomaksuja maksavan yhtiön elinkeinoveron määräytymisperustetta määritettäessä.

29. Direktiivi 2003/49 ei nähdäkseni ole esteenä kyseiselle kansalliselle säännökselle.

Direktiivin 2003/49 soveltamisala

30. Direktiivin 2003/49 soveltamisedellytykset vaikuttavat ensi näkemältä täyttyvän. Scheuten on direktiivin 2003/49 3 artiklan a alakohdassa tarkoitettu jäsenvaltiosta oleva yhtiö, joka maksoi korkomaksuja saman direktiivin 3 artiklan b alakohdassa tarkoitetulle lähiyhtiölle (Solar Systems). On kuitenkin tarpeen tarkastella lähemmin riidanalaisen kansallisen säännöksen tosiasiallista vaikutusta kyseisiin korkomaksuihin.

31. Vuoden 2002 GewStG:n 6 §:n nojalla Scheutenilta kannetaan veroa sen elinkeinotulosta ja elinkeinotoiminnan voitosta.[14] Saman lain 7 §:ssä määritellään elinkeinotulo ja elinkeinotoiminnan voitto ja säädetään, että elinkeinoverotuksessa elinkeinotoiminnan voittoon tehdään 8 §:ssä säädetyt lisäykset ja/tai siitä tehdään 9 §:ssä säädetyt vähennykset.[15] Elinkeinoveron maksettava määrä määritetään näin saadun summan perusteella. Elinkeinoveron määräytymisperuste eroaa siten niin tuloveron kuin yhteisöveronkin määräytymisperusteesta.[16] Tavallaan on harhaanjohtavaa kuvata kyseisiä korkomaksuja elinkeinotoiminnan voittoon ”lisätyiksi”. Todellisuudessa näitä maksuja ei säännösten mukaan vähennetä voitosta elinkeinoverotuksessa.

32. Vuoden 2002 GewStG:n 8 §:n 1 momentilla on itse asiassa kaksi veroseuraamusta. Ensimmäinen on se, ettei 50:tä prosenttia Scheutenin Solar Systemsille maksamista koroista vähennetä sen voitosta vähennyskelpoisina kustannuksina. Toinen seuraamus on se, että näin ollen Scheutenin elinkeinoveron määräytymisperuste nousee, kun siihen sisällytetään vähennyskelvottomat korkomaksut.[17]

33. Scheutenin korkomaksut ovat selkeästi kyseisen yhtiön kustannuksia. Asiaa koskevan kansallisen lainsäädännön mukaan

14 – Ks. edellä 15 kohta.
15 – Ks. edellä 16 kohta.
16 – Ks. edellä 16 kohta.
17 – Ks. edellä 17 kohta.

50 prosenttia näistä kustannuksista ei ole vähennyskelpoisia elinkeinoveron määräytymisperusteen määrittämisen yhteydessä. Kuuluuko vähennyskelpoisen kustannuksen käsite direktiivin 2003/49 soveltamisalaan?

34. Välillisistä veroista poiketen EY:n perustamissopimuksessa ei määrätä nimenomaisesti välittömiä veroja (kuten tuloveroa ja yhtiöveroa) koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta. [18] Unionissa ei näin ollen ole voimassa lainsäädäntöä kansallisten verojärjestelmien ja jäsenvaltioiden erilaisten veron määräytymisperusteiden monimutkaisen järjestelmän yhdenmukaistamisesta. [19]

35. Scheutenin mukaan direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdasta seuraa, että korkoa maksavan yhtiön korkomaksut vapautetaan kaikista veroista. Vuoden 2002 GewStG:n 8 §:n 1 momentti vastaa sen mukaan vaikutukseltaan veron kantamista, koska 50 prosenttia koroista, jotka Scheuten on maksanut Solar Systemsille, sisällytetään Scheutenin veron määräytymisperusteeseen.

36. Saksan hallitus ja Finanzamt Gelsenkirchen-Süd esittävät komission tukemana, että vuoden 2002 GewStG:n 8 §:n 1 momentti koskee veron määräytymisperustetta. Siinä säädetään tekijöistä, jotka on otettava huomioon määritettäessä voittoa, josta elinkeinoveroa voidaan kantaa, ja erityisesti siitä, ovatko korkomaksut vähennyskelpoisia kustannuksia. Tällainen säännös ei niiden mukaan kuulu direktiivin 2003/49 soveltamisalaan. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäiseen kysymykseen olisi näin ollen vastattava kieltävästi.

37. Kirjallisia huomautuksia esittäneistä jäsenvaltioista viisi (Tanska, Italia, Alankomaat, Portugali ja Ruotsi) tekee samantapaisia huomautuksia kuin Saksan hallitus ja komissio. Viro yhtyi niiden näkemykseen istunnossa. Myös Yhdistynyt kuningaskunta katsoo, joskin eri syistä, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen olisi vastattava kieltävästi.

18 – Ks. EY 93 artikla (nykyisin SEUT 113 artikla), jossa määrätään tiettyjä välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta. Yritysverotus on saanut tässä yhteydessä erityishuomiota yhtenä tärkeänä osatekijänä sisämarkkinoiden toteuttamisessa ja loppuun saattamisessa. EY 94 artiklan (nykyisin SEUT 115 artikla) nojalla on siten hyväksytty tiettyjä toimia – ks. esim. edellä alaviitteessä 5 mainittu emo- ja tytäryhtiödirektiivi, eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annettu neuvoston direktiivi 90/434/ETY (EYVL L 225, s. 1) ja kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 23.7.1990 tehty yleissopimus (90/436/ETY) (EYVL L 225, s. 10; jäljempänä välimiesmenettely-yleissopimus). Välimiesmenettely-yleissopimus tuli voimaan 1.1.1995 viideksi vuodeksi. Yleissopimuksen muuttamisesta tehdyssä pöytäkirjassa (EYVL 1999, C 202, s. 1) sopimuksen voimassaoloa jatkettiin 1.1.2000 alkaen 31.12.2004 saakka.

19 – Jäsenvaltioiden yhtiöverojärjestelmien yhdenmukaistamista on tarkasteltu useissa tutkimuksissa ja raporteissa aina vuodesta 1962 lähtien: ks. esim. Neumarkin raportti (1962), Tempelin raportti (1970) ja Rudingin raportti (1992). Tähän mennessä on kuitenkin hyväksytty ainoastaan toimia, joilla torjutaan joitain erityisongelmia (ks. edellä alaviitteet 2 ja 18).

Se väittää, että direktiivi 2003/49 koskee korkomaksujen *edunsaajan* eikä niitä maksavan yhtiön verokohtelua.

38. Belgian hallituksen lähestymistapa on erilainen. Sen mukaan vuoden 2002 GewStG:n 8 §:n 1 momentti vastaa vaikutukseltaan veron kantamista. Direktiivi 2003/49 ei kuitenkaan ole esteenä tällaiselle kohtelulle, jos sisällyttämällä korkomaksut veron määräytymisperusteeseen pyritään torjumaan pääoman riittämättömyyttä yritysrahoituksessa.

39. Olen samaa mieltä kuin komissio ja jäsenvaltiot, joiden mukaan käsiteltävä asia ei kuulu direktiivin 2003/49 soveltamisalaan.

40. Direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdan soveltaminen edellyttää ensinnäkin veron olemassaoloa. Korkomaksut ovat vapaita asianomaisesta verosta, mikäli tosiasiallinen edunsaaja on toisesta jäsenvaltiosta oleva yhtiö tai toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka. Vapautukseen johtaa näin ollen veron kantaminen eikä veron määräytymisperusteen määrittäminen (joka edeltää sitä verotusmenettelyssä).

41. On ensinnäkin syytä huomauttaa, että sekä säännöksillä, joissa otetaan käyttöön vero, että säännöksillä, jotka koskevat veron määräytymisperustetta, on luonnollisestikin veroseuraamuksia. Tällaiset säännökset koskevat kuitenkin erityyppisiä toimenpiteitä. Säännöksillä, joissa otetaan käyttöön vero, luodaan verovelvollisuus, joka syntyy tietyn tapahtuman jälkeen (esimerkkinä tilanne, jossa tytäryhtiö maksaa emoyhtiölleen osinkoja). Veron määräytymisperustetta koskevissa säännöksissä määritetään, mikä on veronalaista tuloa tai voittoa (esimerkiksi miten suuri osa henkilön tuloista on veronalaista tuloa tai mitkä kustannukset tai tappiot ovat vähennyskelpoisia määritettäessä veroa, jonka yhtiö tai luonnollinen henkilö on velvollinen maksamaan).

42. Välittömiä veroja ei ole yhdenmukaistettu Euroopan unionissa, joten EU:ssa ei ole toteutettu toimia veron määräytymisperusteen yhdenmukaistamiseksi kansallisissa verojärjestelmissä. [20] Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ”välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan mutta jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta”. [21] Tämä rajoitus voi olla erittäin merkityksellinen, esimerkiksi jos kansallisessa toimenpiteessä syrjittäisiin kansallisia ja rajatylittäviä liiketoimia ja sillä rajoitettaisiin näin sijoittautumisvapautta.

20 – Ks. edellä 34 kohta.

21 – Asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006 (Kok., s. I-11673, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

Alustavissa toteamuksissa esittämistäni syistä kyseistä seikkaa ei ole tarpeen tutkia tässä menettelyssä.

43. Kuten komissio perustellusti huomauttaa, mikään direktiivin 2003/49 sanamuodossa ei lisäksi viittaa siihen, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena olisi ollut ottaa käyttöön veron määräytymisperustetta koskevia säännöksiä. On totta, että direktiivin 1 artiklan 3 kohdassa mainitaan ”vähennyskelpoiset kustannukset”. Vähennyskelpoisuuden käsite liittyy kuitenkin mainitussa säännöksessä ”kiinteän toimipaikan” määritelmään ja verokohteluun. Direktiivin 1 artiklan 3 kohdassa ei säädetä veron määräytymisperusteesta.

44. Katson näin ollen, ettei direktiiviin 2003/49 sisälly nimenomaista säännöstä siitä, miten voitot määritetään veron määräytymisperusteessa, joten ei ole perusteltua päätellä, että direktiivin 2003/49 soveltamisala olisi 1 artiklan 1 kohdassa säädettyä verovapautusta laajempi.

– Sovelletaanko asiaan emo- ja tytäryhtiödirektiiviä koskevaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä?

45. Scheutenin mukaan emo- ja tytäryhtiödirektiiviä koskevasta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, että vuoden 2002 GewStG:n 8 §:n 1 momentin kaltaisessa säännöksessä, jossa edellytetään vähennyskelpoisten kustannusten sisällyttämistä yhtiön veron määräytymisperusteeseen, säädetään direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta verosta. Scheuten vetoaa ensinnäkin asiaan Athinaïki Zythopoïa. [22] Mainitussa asiassa kreikkalainen tytäryhtiö oli jakanut voittoa Alankomaissa sijaitsevalle emoyhtiölleen. Tytäryhtiön verotettavia voittoja määrittäessään Kreikan veroviranomaiset eivät soveltaneet näihin voittoihin tiettyjä verovapautuksia, joita olisi sovellettu, jos voittoja ei olisi jaettu ulkomaiselle emoyhtiölle vaan ne olisivat jääneet tytäryhtiön käyttöön. Tytäryhtiön veron määräytymisperustetta laskettaessa huomioon otettiin tulot, joihin oli sovellettu verovelan lakkaamisen aiheuttavaa erityisverotusta, ja verovapaat tulot. [23] Tuomioistuimen oli ratkaistava, säädettiinkö kyseisissä kansallisissa säännöksissä emo- ja tytäryhtiödirektiivin 5 artiklan 1 kohdassa kielletystä lähdeverosta.

46. Käsiteltävä asia eroaa nähdäkseni asiasta Athinaïki Zythopoïa. Viimeksi mainitussa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kansallisten viranomaisten päätös olla soveltamatta tytäryhtiöön tiettyjä verovapautuksia – minkä seurauksena sen veron määräytymisperuste ja siten verorasitus olivat suurempia – merkitsi lähdeveron kantamista. Se totesi useiden tekijöiden osoittavan, että emoyhtiöltä oli kannettu lähdeveroa: i) tytäryhtiön

22 – Asia C-294/99, Athinaïki Zythopoïa, tuomio 4.10.2001 (Kok., s. I-6797).

23 – Ibid., 26–29 kohta; ks. myös julkisasiamies Alberin samassa asiassa 10.5.2001 esittämän ratkaisuehdotuksen 1 kohta.

verorasitus kohosi ainoastaan siitä syystä, että se jakoi voittoa emoyhtiölleen, mikä muodosti verotettavan tapahtuman; ii) jaettu voitto muodosti veron määräytymisperusteen; iii) tytäryhtiön verottamisen liiketaloudellinen vaikutus vastasi emoyhtiön verottamista, sillä vero pidätettiin tytäryhtiöltä ja tämä tilitti sen välittömästi eteenpäin veroviranomaisille, jolloin emoyhtiölle maksettujen voittojen määrä pieneni; ja iv) kyseessä olevissa kansallisissa säännöksissä ei otettu maksettavan veron määrää laskettaessa huomioon edellisten vuosien tappiontasausta, vaikka näin tehdään yleensä yhtiöverotuksessa. [24]

47. Käsiteltävässä asiassa ei ole havaittavissa yhtäkään yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Athinaïki Zythopoïïa yksilöimistä tekijöistä. Nyt kyseessä oleva kansallinen säännös koskee ensinnäkin kustannusten vähennyskelpoisuutta eikä veron kantamista. Veron määräytymisperuste ei toiseksi vastaa Scheutenin maksamien korkojen määrää. Veron määräytymisperuste määritetään vuoden 2002 GewStG:n asiaa koskevien säännösten perusteella [25] – vähennyskelvottomat korkomaksut ovat pelkästään yksi veron määräytymisperusteen osatekijä. Kansallisella säännöksellä ei kolmanneksi ole liiketaloudellista vaikutusta emoyhtiöön, jolle korkoja maksetaan. Solar Systems saa korot kokonaisuudessaan, eikä niitä veroteta Saksassa. Tästä ei seuraa, että Scheuten itse olisi väistämättä velvollinen maksamaan veroa sen veron määräytymisperusteeseen sisällytetyistä korkomaksuista. Niiden vastapainona voi olla muita vähennyskelpoisia kustannuksia. Jos vähennykset ovat suuremmat kuin voitosta saatava tulo, veroa ei voida kantaa. [26]

48. Scheuten vetoaa myös asiaan Burda, [27] jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi emo- ja tytäryhtiödirektiivistä, että veron pitäminen lähdeverona edellyttää seuraavien kolmen kumulatiivisen edellytyksen täyttymistä: verotettavana tapahtumana on osingon tai muun arvopapereista koituvan tuoton maksaminen, veron määräytymisperuste on näistä arvopapereista koituva tuotto, ja verovelvollisena on näiden ”arvopapereiden haltija”. [28]

49. Yksikään näistä kolmesta kumulatiivisesta edellytyksestä ei kuitenkaan vaikuta täyttyvän käsiteltävässä asiassa. Kuten olen jo todennut asian Athinaïki Zythopoïïa yhteydessä, Scheutenin korkomaksut sinänsä eivät muodosta verotettavaa tapahtumaa. Veron määräytymisperusteena eivät myöskään ole maksetut korot – säännösten mukaisesti 50:tä prosenttia korkomaksuista ei

24 – Edellä alaviitteessä 22 mainittu asia Athinaïki Zythopoïïa, tuomion 28 ja 29 kohta; ks. myös samassa asiassa esitetyn ratkaisuehdotuksen 24–33 kohta.

25 – Ks. edellä 15–18 kohta.

26 – Ks. esim. edellä 18 kohdassa esitetty vuoden 2002 GewStG:n 10a §.

27 – Mainittu edellä alaviitteessä 6.

28 – Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Burda, tuomion 52 kohta.

hyväksytä vähennyskelpoisina kustannuksina. Lähdeveroa kannettaessa verovelvollinen on emoyhtiö, jolla on hallussaan tytäryhtiön osakkeet. Käsiteltävässä asiassa Solar Systems (emoyhtiö, joka on ”arvopapereiden haltija”) ei ole vuoden 2002 GewStG:n nojalla verovelvollinen.

50. Yleisemmin yhteisöjen tuomioistuimen asioissa Athinaïki Zythopoïïa ja Burda antamat tuomiot koskivat sen määrittämistä, säädettiinkö asianomaisessa kansallisessa lainsäädännössä itse asiassa lähdeverosta. Käsiteltävä asia koskee säännöstä, jossa säädetään kustannusten vähennyskelpoisuudesta ja veron määräytymisperusteesta. Emo- ja tytäryhtiödirektiiviä koskevaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä ja erityisesti kahdessa edellä mainitussa asiassa annettuja tuomioita ei nähdäkseni voida tulkita siten, että kyseisessä säännöksessä säädetään lähdeverosta.

51. Katson näin ollen, ettei emo- ja tytäryhtiödirektiiviä koskeva oikeuskäytäntö auta unionin tuomioistuinta määrittämään vähennyskelpoisuudesta annetun kansallisen säännöksen luonnetta direktiivin 2003/49 yhteydessä.

– Päätelmä direktiivin 2003/49 soveltamisalasta ja 1 artiklan 1 kohdasta

52. Direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdassa säädetään nähdäkseni ainoastaan eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisten korkomaksujen vapauttamisesta verosta. Direktiivin 2003/49 soveltamisalaan eivät kuulu kansalliset säännökset, joissa määritetään veron määräytymisperuste, kuten säännöt kustannusten vähennyskelpoisuudesta. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Scheuten on kuitenkin esittänyt useita muita perusteluja lainsäädännön sanamuodon, systematiikan ja tavoitteen perusteella. Tarkastelen seuraavaksi näitä seikkoja.

Direktiivin 2003/49 sanamuoto ja systematiikka

– Käsitteen ”maksu” merkitys

53. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohtaa moniselitteisenä. Sen mukaan käytetty sanamuoto mahdollistaa kaksi eri merkitystä. Kohdan sanamuoto voi tarkoittaa (kuten olen edellä päätellyt) sitä, että verovapautusta sovelletaan sellaisten korkomaksujen verotukseen, jotka ovat tuloa koron tosiasialliselle edunsaajalle. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan sen voidaan kuitenkin tulkita myös tarkoittavan sitä, että koron maksajan suorittamaa korkomaksua on kohdeltava verotuksessa kyseisen yhtiön vähennyskelpoisena kustannuksena.

54. Ilmaisua ”korko – – *maksut*” käytettiin kaikissa direktiivin 2003/49 antamishetkellä käytössä olleissa kieliversioissa lukuun ottamatta saksankielistä versiota, jossa käytettiin ilmaisua ”Einkünfte in Form von Zinsen” (korkona saatava tulo).

55. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan saksankielinen versio puoltaa väitettä, jonka mukaan 1 artiklan 1 kohdassa säädetty vapautus koskee ainoastaan koron tosiasiallista edunsaajaa, kuten myös Yhdistynyt kuningaskunta esittää.

56. Scheuten puolestaan väittää, että ”maksut” on neutraalimpi käsite ja että se tarkoittaa sekä koron maksajan (velallisen) suorittamia maksuja että tosiasiallisen edunsaajan (luotonantajan) saamia maksuja.

57. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kaikki kieliversiot, joilla EU:n lainsäädäntö on laadittu, ovat samalla tavoin todistusvoimaisia. [29] Saksankielisen version sanamuoto viittaa (muita kieliversioita selvemmin) siihen, että 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitetaan yksinomaan tosiasiallisen edunsaajan asemaa (korkoa saavaa yhtiötä, joka on tässä tapauksessa Solar Systems). Pelkästään tämän perusteella ei kuitenkaan voida todeta, että 1 artiklan 1 kohtaa on tulkittava näin. Säännöksen sanamuotoa on pikemminkin tulkittava direktiivin yleisen systematiikan ja tavoitteen mukaan. [30]

58. On totta, että erikseen tarkasteltuna sana ”maksut” voisi tarkoittaa joko tosiasiallisen edunsaajan saamaa korkomaksua tai korkoa maksavan yhtiön suorittamaa maksua. Kun sanaa ”maksut” kuitenkin tarkastellaan koko direktiivin 2003/49 yhteydessä, sen merkitys on yksiselitteinen. Se voi tarkoittaa ainoastaan tosiasiallisen edunsaajan saamia korkomaksuja.

59. Tämä johtuu ensinnäkin siitä, että direktiivin 2 artiklan a alakohdan määritelmän mukaan ilmaisulla ”korko” tarkoitetaan ”tuloa kaikenlaisista velkasaatavista – –”. Ainoastaan tosiasiallinen edunsaaja saa koron tulona velkasaatavasta. Koron maksaja ei lähtökohtaisesti voi saada tuloa velkasaatavasta. Korkomaksu ei ole sille tuloa vaan kustannuserä.

60. Kuten komissio on huomauttanut, 1 artiklan 10 kohdan sanamuoto viittaa myös siihen, että direktiivi 2003/49 koskee tosiasiallisen edunsaajan saamien korkomaksujen vapauttamista verosta eikä korkoja maksavan yhtiön veron määräytymisperustetta. Direktiivin 1 artiklan 10 kohdassa annetaan

29 – Asia 283/81, Cilfit ym., tuomio 6.10.1982 (Kok., s. 3415, Kok. Ep. VI, s. 537, 18–20 kohta) ja asia C-289/05, Länsstyrelsen i Norrbottens län, tuomio 8.3.2007 (Kok., s. I-1965, 18–20 kohta).

30 – Ks. asia C-1/02, Borgmann, tuomio 1.4.2004 (Kok., s. I-3219, 25 kohta).

jäsenvaltioille mahdollisuus olla soveltamatta 1 artiklan 1 kohtaan sisältyvää vapautusta, jos tietyt edellytykset eivät täyty. [31] Kyseisessä kohdassa mainitaan nimenomaisesti ”toisesta jäsenvaltiosta oleva yhtiö tai sellaisen yhtiön kiinteä toimipaikka” edunsaajana, johon 1 artiklan 1 kohdan vapautusta ei sovelleta, jos poikkeusta käytetään. Käänteisesti 1 artiklan 10 kohdassa ei viitata lainkaan koron maksajaan.

61. Direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdassa säädetystä vapautuksesta voi näin ollen hyötyä ainoastaan toisessa jäsenvaltiossa oleva tosiasiallinen edunsaaja.

– Kaksinkertainen verotus

62. Direktiivin 2003/49 9 artiklassa säädetään, että direktiivi ei vaikuta niiden kansallisten säännösten tai sopimukseen perustuvien määräysten soveltamiseen, jotka menevät pidemmälle kuin tämän direktiivin säännökset ja joiden tarkoituksena on korkojen ”kaksinkertaisen verotuksen” poistaminen tai lieventäminen. Myös kyseinen säännös tukee käsitystä, jonka mukaan verovapautusta sovelletaan ainoastaan tosiasialliseen edunsaajaan.

63. Kaksinkertaisen verotuksen käsitettä ei ole määritelty direktiivissä 2003/49. Sillä ymmärretään kuitenkin yleisesti kahden mahdollisen verotustason olemassaoloa. Julkisasiamies Geelhoed kuvasi havainnollisesti sen seurauksia asiassa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation 23.2.2006 esittämässään ratkaisuehdotuksessa seuraavasti: [32] ”Näiden kahden mahdollisen verotustason olemassaolo voi johtaa toisaalta taloudelliseen kaksinkertaiseen verotukseen (saman tulon verotus kahteen kertaan eri veronmaksajilta) ja toisaalta juridiseen kaksinkertaiseen verotukseen (saman tulon verotus kahteen kertaan samalta veronmaksajalta). Taloudellinen kaksinkertainen verotus voi tapahtua esimerkiksi, kun samoista voitoista kannetaan veroa ensin yhtiöltä yhtiöverona ja sen jälkeen osakkeenomistajalta tuloverona. Juridinen kaksinkertainen verotus voi tapahtua esimerkiksi, kun kaksi eri valtiota kantaa osakkeenomistajalta samoista voitosta ensin lähdeveroa ja sen jälkeen tuloveroa.”

64. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan direktiiviin 2003/49 sisältyvään kaksinkertaisen verotuksen käsitteeseen kuuluvat sekä taloudellinen että juridinen kaksinkertainen verotus. Mielestäni se käsittää ainoastaan jälkimmäisen.

31 – Ks. jäljempänä 82 kohta ja sitä seuraavat kohdat, joissa tarkastelen toista ennakkoratkaisukysymystä.

32 – Mainittu edellä alaviitteessä 21, ratkaisuehdotuksen 5 kohta.

65. Emo- ja tytäryhtiödirektiivi koskee selkeästi taloudellista kaksinkertaista verotusta – saman tulon (jaettujen voittojen) verotusta ensin tytäryhtiöltä ja uudelleen emoyhtiöltä. Direktiivissä 2003/49 sitä vastoin tunnustetaan, että samaa tuloa saatetaan verottaa kahdesti samalta henkilöltä eli tosiasialliselta edunsaajalta, nimittäin ensin lähdevaltiossa (valtio, jossa korkoa maksava yhtiö sijaitsee) lähdeverona tai lopullisessa verotuksessa kannettavina veroina ja uudelleen tosiasiallisen edunsaajan kotivaltiossa. Direktiivi 2003/49 ei siten koske veron kantamista kahdelta eri henkilöltä vaan yhdeltä ja samalta henkilöltä. Tosiasiallinen edunsaaja on ainoa henkilö, joka saattaa kärsiä kaksinkertaisesta verotuksesta, [33] ja direktiivi 2003/49 koskee näin ollen yksinomaan juridista kaksinkertaista verotusta.

66. Täydellisyyden vuoksi muistutan, että komission ehdotukseen direktiiviksi 2003/49 vaikutti OECD:n malliverosopimus, [34] jonka ensisijaisena tarkoituksena on antaa käyttöön välineet kansainvälisen juridisen kaksinkertaisen verotuksen yhteydessä syntyvien yleisimpien ongelmien yhdenmukaista ratkaisemista varten. Sen tavoitteena on ottaa käyttöön järjestelmä, jolla varmistetaan, että tosiasiallinen edunsaaja maksaa veroa kotivaltiossaan, ja minimoida rajatylittäviä korkomaksuja saavan tosiasiallisen edunsaajan verorasite ja siihen liittyvä hallinnollinen rasite.

67. Katson näin ollen, että direktiivissä 2003/49 käytetyllä ilmaisulla ”kaksinkertainen verotus” voidaan tarkoittaa ainoastaan koron tosiasiallisen edunsaajan saamien tulojen verotusta. Koron maksaja ei siis kuulu 1 artiklan 1 kohdassa säädetyn verovapautuksen piiriin.

68. Käsiteltävässä asiassa Scheutenin Alankomaissa sijaitsevalle emoyhtiölle, Solar Systemsille suorittamiin korkomaksuihin liittyy kaksi veroseuraamusta. Scheutenin elinkeinoveron määräytymisperuste kohoaa, koska 50:tä prosenttia sen korkomaksuista ei hyväksytä vähennyskelpoisiksi kustannuksiksi. Kuten olen jo todennut, [35] tästä ei välttämättä

33 – Rajat ylittävien korkomaksujen veroseuraamuksista tosiasialliselle edunsaajalle ks. esim. asia C-282/07, Truck Center, tuomio 22.12.2008 (Kok., s. I-10767). Kyseisessä asiassa, jonka tosiseikat sijoittuivat direktiivin 2003/49 voimaantuloa edeltäneeseen aikaan, koski lähdeveron kantamista Belgiaan sijoittautuneen tytäryhtiön korkomaksuista sen Luxemburgissa sijaitsevalle emoyhtiölle. Asiaa tarkasteltiin sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten pohjalta (ks. nykyisin SEUT 49 ja SEUT 54 artikla). Julkisasiamies Kokott selitti samassa asiassa 18.9.2008 esittämänsä ratkaisuehdotuksen 32 kohdassa, että korkomaksun saavan yhtiön verotuksellinen tilanne on merkityksellinen velvollisuudelle maksaa irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävä pidätys (velvollisuus, jota sovellettiin ainoastaan, jos korkoa saava yhtiö sijaitsi Belgian ulkopuolella).

34 – Tuloa ja varallisuutta koskeva OECD:n malliverosopimus vuodelta 1996. OECD julkaisi yleissopimuksen kahdeksannen version vuonna 2010, ja se on luettavissa internetosoitteessa www.oecdbookshop.org. Ks. myös 4.3.1998 esitetty ehdotus neuvoston direktiiviksi eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavaksi yhteiseksi verojärjestelmäksi (KOM(1998) 67 lopullinen), s. 6.

35 – Ks. edellä 47 kohta.

seuraa veron kantaminen: jos veron määräytymisperustetta laskettaessa vähennykset ovat suuremmat kuin voitoista saatava tulo, velvollisuutta maksaa elinkeinoveroa ei ole. Solar Systemsiä (tosiasiallista edunsaajaa) saatetaan lisäksi verottaa Alankomaissa saamistaan korkomaksuista.

69. Tällainen veroseuraamusten yhdistelmä sinänsä ei kuitenkaan merkitse taloudellista tai juridista kaksinkertaista verotusta, mikä on yksi osoitus siitä, ettei tämän menettelyn taustalla oleva tilanne kuulu direktiivin 2003/49 soveltamisalaan.

– Lähdevero tai lopullisessa verotuksessa kannettavat verot

70. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lisäksi, tarkoittaako direktiivissä 2003/49 säädetty korkomaksujen vapauttaminen lähdeveroina *tai* lopullisessa verotuksessa kannettavista veroista sitä, että sekä tosiasiallinen edunsaaja että koron maksaja kuuluvat direktiivin soveltamisalaan. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että direktiivin 2003/49 soveltamisala on tässä suhteessa laajempi kuin emo- ja tytäryhtiödirektiivin soveltamisala, koska viimeksi mainitussa viitataan ainoastaan tytäryhtiön emoyhtiölleen jakaman voiton ennakonpidätykseen.

71. Komissio ja kaikki huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot Belgiaa lukuun ottamatta väittävät, ettei lopullisessa verotuksessa kannettavat verot sisältävästä ilmaisusta seuraa, että direktiivin 2003/49 soveltamisala kattaa myös niin koron maksajan ja tosiasiallisen edunsaajan kuin veron määräytymisperusteenkin.

72. Olen samaa mieltä.

73. Ilmaisulla ”tai lopullisessa verotuksessa kannettavista veroista” viitataan ensinnäkin yksinkertaisesti erityiseen verovelvollisuuden määrittämismekanismiin. Sen perusteella ei mielestäni voida katsoa, että direktiivi 2003/49 koskee korkoa maksavan yhtiön veron määräytymisperustetta.

74. Kahden verovelvollisuuden määrittämismenetelmän – lähdevero ja lopullisessa verotuksessa kannettavat verot – sisällyttäminen direktiivin 2003/49 sanamuotoon on lisäksi yhdenmukaista sen tavoitteen kanssa. Direktiivin tavoitteena on nimittäin varmistaa eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisten korkomaksujen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen. [36] Tavoitteen saavuttamisen todennäköisyyttä lisää se, että molemmat verovelvollisuuden määrittämiskeinot kuuluvat direktiivin 2003/49 soveltamisalaan.

75. Direktiivin 2003/49 ja emo- ja tytäryhtiödirektiivin käsitteistön eroista tässä suhteessa ei mielestäni voida päätellä, että sekä koron tosiasiallinen edunsaaja että sen

36 – Ks. edellä 3 kohdassa lainattu johdanto-osan toinen perustelukappale.

maksaja kuuluvat direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan.

– Päätelmä direktiivin 2003/49 sanamuodosta ja systematiikasta

76. Katson näin ollen, että kun ilmaisua ”korko –– maksut” tulkitaan direktiivin sanamuodon ja yleisen systematiikan mukaan, se tarkoittaa tosiasialliselle edunsaajalle maksettavien korkomaksujen vapauttamista verosta. Direktiivissä 2003/49 ei nähdäkseni viitata koron maksajaan eikä siihen, voidaanko korkomaksut vähentää velallisen veron määräytymisperusteesta.

Direktiivin 2003/49 tavoite

77. Direktiivin 2003/49 tavoite tukee päätelmää, jonka mukaan direktiivi koskee yksinomaan koron tosiasialliselle edunsaajalle maksettavien korkomaksujen veroseuraamuksia.

78. Direktiivin 2003/49 johdanto-osan ensimmäisessä, toisessa, kolmannessa ja neljännessä perustelukappaleessa selitetään, että kansalliset toimet ja kansainväliset sopimukset eivät välttämättä poista rajatylittävien korkomaksujen kaksinkertaista verotusta, että korkomaksuja olisi verotettava kerran ja että tarkoituksenmukaisin tapa saavuttaa tämä tavoite on lakkauttaa korkomaksujen verotus. Myös komissio toteaa direktiivin 2003/49 toiminnasta antamassaan kertomuksessa, että verottamalla tosiasiallista edunsaajaa tämän kotijäsenvaltiossa tai sijaintijäsenvaltiossa varmistetaan, että korkomaksuista saatavaa tuloa verotetaan samalla lainkäyttöalueella, jolla siihen liittyvät menot (sen pääoman hankintamenot, josta maksetaan myöhemmin korkoa) ovat vähennyskelpoisia. [37]

79. Direktiivin 2003/49 tavoitteena on siten poistaa kaksinkertaisen verotuksen mahdolliset haitat rajatylittäviä korkomaksuja saavalle tosiasialliselle edunsaajalle ja varmistaa, ettei tällaisiin liiketoimiin sovelleta epäedullisempia veroehtoja kuin ne, joita sovelletaan saman jäsenvaltion yhtiöiden välisiin samoihin liiketoimiin. Direktiivi ei koske korkoa maksavan henkilön veron määräytymisperustetta.

80. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, ettei direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohta ole esteenä säännökselle, jonka mukaan jäsenvaltiossa olevan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa olevalle lähiyhtiölleen maksamat lainankorot

37 – Ks. komission kertomus direktiivin 2003/49 toiminnasta (KOM(2009) 179 lopullinen), s. 3, 3.1 kohta.

lisätään ensin mainitun yhtiön elinkeinoveron laskentaperustaan.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

81. Ensimmäiseen kysymykseen ehdottamani vastauksen perusteella toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata. Kaiken varalta tarkastelen sitä kuitenkin lyhyesti.

82. Toisessa kysymyksessään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää ohjeita direktiivin 2003/49 1 artiklan 10 kohdan tulkinnasta. Mikäli direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohta on esteenä korkomaksujen sisällyttämiselle (tai ”lisäämiselle”) Scheutenin veron määräytymisperusteeseen (eli korkomaksut ovat kokonaisuudessaan vähennyskelpoisia kustannuksia verotuksessa), voivatko veroviranomaiset siinä tapauksessa soveltaa 1 artiklan 10 kohdan poikkeusta, jolloin 1 artiklan 1 kohtaa ei sovellettaisi ja korkomaksut olisivat vähennyskelvottomia?

83. Scheutenin mukaan 1 artiklan 10 kohtaa on tulkittava siten, että korkomaksu vapautetaan verosta, vaikka asianomaiset yhtiöt eivät ole olleet lähiyhtiöitä keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan.

84. Ainoastaan komissio ja kolme menettelyssä huomautuksia esittäneistä jäsenvaltioista ehdottavat vastausta toiseen ennakkoratkaisukysymykseen.

85. Belgia ja Viro katsovat, että toiseen kysymykseen olisi vastattava myöntävästi, kun taas Italian hallituksen ja komission mukaan siihen olisi vastattava kieltävästi.

86. Direktiivin 2003/49 1 artiklan 10 kohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus olla soveltamatta korkomaksuja koskevaa verovapautusta, jos koron maksaja ja tosiasiallinen edunsaaja eivät ole olleet lähiyhtiöitä keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan. [38] Käsiteltävässä asiassa Scheuten ja Solar Systems olivat olleet lähiyhtiöitä alle kaksi vuotta koron maksamishetkellä.

87. Emo- ja tytäryhtiödirektiivin 3 artiklan 2 kohdan toisen luetelmakohdan ja direktiivin 2003/49 1 artiklan 10 kohdan sanamuoto on samankaltainen. Myös ensiksi mainittuun sisältyy poikkeus, nimittäin mahdollisuus olla soveltamatta 5 artiklan 1 kohdassa säädettyä ennakonpidätyksestä vapauttamista, kun tytäryhtiö jakaa voittoa emoyhtiölleen. [39]

38 – Ks. edellä 6 kohdassa lainattu direktiivin 2003/49 3 artiklan b alakohta.

39 – Ks. edellä 10 kohta.

88. Direktiivin 2003/49 1 artiklan 10 kohtaa, kuten emo- ja tytäryhtiödirektiivin 3 artiklan 2 kohdan toista luetelmakohtaakin, voidaan nähdäkseni tulkita kahdella tavalla. [40] Direktiivin 2003/49 1 artiklan 10 kohtaa voitaisiin tulkita ensinnäkin siten, että poikkeusta 1 artiklan 1 kohdassa säädetystä vapautuksesta sovelletaan sillä edellytyksellä, että koron maksaja ja tosiasiallinen edunsaaja ovat koronmaksuhetkellä olleet lähiyhtiöitä keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan. Vaihtoehtoisesti 1 artiklan 10 kohtaa voitaisiin tulkita yhteisöjen tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa Denkavit ym. emo- ja tytäryhtiödirektiivin yhteydessä tekemän ratkaisun mukaisesti siten, että koron maksajan ja tosiasiallisen edunsaajan on täytynyt olla lähiyhtiöitä kyseisen vähimmäisajan, ilman että on välttämätöntä, että tämä määräaika on päättynyt koronmaksuhetkellä, kunhan määräaika täyttyy myöhemmin. [41]

89. Tulkitessaan emo- ja tytäryhtiödirektiivin 3 artiklan 2 kohdan toista luetelmakohtaa yhteisöjen tuomioistuin korosti yhdistetyissä asioissa Denkavit ym. preesensin käyttöä kaikissa kieliversioissa lukuun ottamatta tanskankielistä versiota, jossa käytettiin mennyttä aikamuotoa. [42] Muissa tuolloin käytössä olleissa kieliversioissa todetaan seuraavaa: ”– – ei keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan ole tällaista osuutta”. Direktiivin 2003/49 1 artiklan 10 kohdan sanamuoto on erilainen. Sen englanninkielisessä versiossa todetaan seuraavaa: ”have not been maintained for an uninterrupted period of at least two years’, and the various language versions of the directive do not use the same tense’ (’eivät ole keskeytyksettä täyttyneet vähintään kahden vuoden ajan. Direktiivin eri kieliversioissa myös käytetään eri aikamuotoa”). [43]

90. Sanamuotojen erilaisuuden vuoksi vaikuttaa perustellulta tulkita 1 artiklan 10 kohtaa direktiivin tarkoituksen perusteella. Direktiivillä pyritään keventämään rajatylittäviin korkomaksuihin sovellettavaa verojärjestelmää sen sijaan, että jäsenvaltioille annettaisiin mahdollisuus ottaa yksipuolisesti käyttöön rajoituksia tällaisille liiketoimille. [44] Tulkinta, jonka mukaan jäsenvaltiot voisivat vaatia, että pääomaomistuksen vähimmäiskeston (keskeytyksettä vähintään kaksi vuotta) on jo oltava täyttynyt

40 – Ks. edellä alaviitteessä 7 mainitut yhdistetyt asiat Denkavit ym., tuomion 18–23 kohta ja ratkaisuehdotuksen 37 kohta, jossa julkisasiamies Jacobs kuvaa emo- ja tytäryhtiödirektiivin 3 artiklan 2 kohdan toisen luetelmakohdan sanamuotoa moniselitteiseksi.

41 – Edellä alaviitteessä 7 mainitut yhdistetyt asiat Denkavit ym., tuomion 25 kohta ja sitä seuraava kohta.

42 – Edellä alaviitteessä 7 mainitut yhdistetyt asiat Denkavit ym., tuomion 24–27 ja 32 kohta.

43 – Esimerkiksi hollannin-, ranskan-, saksan- ja italiankielisissä versioissa käytetään imperfektiä ja portugalin- ja espanjankielisissä versioissa preesensiä, kun taas englanninkielisessä versiossa käytetään perfektiä.

44 – Ks. edellä 78–79 kohta. Ks. myös edellä alaviitteessä 7 mainitut yhdistetyt asiat Denkavit ym., tuomion 26 kohta ja ratkaisuehdotuksen 38 kohta.

koronmaksuhetkellä, olisi mielestäni ristiriidassa direktiivin 2003/49 tarkoituksen kanssa. [45]

91. Katson näin ollen, että yhteisöjen tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa Denkavit ym. omaksumaa lähestymistapaa on sovellettava käsiteltävään asiaan.

92. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toinen kysymys vaikuttaa perustuvan siihen ajatukseen, että (teoriassa) Saksan veroviranomaiset saattavat haluta soveltaa 1 artiklan 10 kohtaa, koska koron maksaja ja tosiasiallinen edunsaaja olivat koronmaksuhetkellä olleet lähiyhtiöitä alle kaksi vuotta. Saksa ei kuitenkaan ole antanut säännöksiä, joilla pantaisiin täytäntöön direktiivin 2003/49 1 artiklan 10 kohdassa säädetty poikkeus.

93. Toisen kysymyksen toisessa osassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmeisesti tiedustelee, voiko jäsenvaltio vedota välittömästi 1 artiklan 10 kohtaan, vaikka se ei olisi antanut säännöksiä siihen sisältyvän poikkeuksen täytäntöön panemiseksi. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selittää kuitenkin kysymystään seuraavasti. Siinä tapauksessa, että 1 artiklan 1 kohtaa ja 1 artiklan 10 kohtaa sovelletaan käsiteltävään asiaan, voiko Scheuten vedota välittömästi 1 artiklan 1 kohtaan, eli onko 1 artiklan 1 kohdalla välitön oikeusvaikutus?

94. Pidän 1 artiklan 1 kohtaa niin ehdottomana ja riittävän täsmällisenä, että sillä voi olla välittömiä oikeusvaikutuksia. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan harkintavallan jättäminen jäsenvaltioille ei ole este direktiivin säännöksen välittömälle oikeusvaikutukselle, jos vähimmäisoikeudet voidaan määritellä. [46]

95. Direktiivin 2003/49 1 artiklan 1 kohdalla on näin ollen 1 artiklan 10 kohdan estämättä välitön oikeusvaikutus.

96. Toinen ennakkoratkaisukysymys vaikuttaa kuitenkin olevan hypoteettinen. Käsiteltävä asia eroaa ensinnäkin yhdistetyistä asioista Denkavit ym. sikäli, ettei 1 artiklan 10 kohtaan sisältyvän poikkeuksen täytäntöön panemiseksi ole annettu kansallista lainsäädäntöä. Saksan veroviranomaiset eivät toiseksi vetoa direktiivin 1 artiklan 10 kohtaan. Unionin tuomioistuimen ei siten ole tarpeen vastata toiseen ennakkoratkaisukysymykseen.

45 – Edellä alaviitteessä 37 mainitusta komission direktiivin 2003/49 toiminnasta antamasta kertomuksesta ilmenee, että 20 jäsenvaltiosta, joiden oli pantava direktiivi 2003/49 täytäntöön 1.1.2004 mennessä, 11 oli ottanut 1 artiklan 10 kohdan nojalla käyttöön pääomaomistuksen vähimmäiskeston. Näistä jäsenvaltioista kolme edellyttää, että pääomaomistusta koskevan ehdon on täytyttävä ajankohtana, jona korkomaksu suoritetaan, eikä sen myöhempää täyttymistä voida ottaa taannehtivasti huomioon.

46 – Ks. esim. asia C-91/92, Faccini Dori, tuomio 14.7.1994 (Kok., s. I-3325, Kok. Ep. XVI, s. I-1, 19–23 kohta) ja edellä alaviitteessä 7 mainitut yhdistetyt asiat Denkavit ym., tuomion 38 ja 39 kohta; ks. viimeksi asia C-138/07, Cobelfret, tuomio 12.2.2009 (Kok., s. I-731, 49 ja 50 kohta).

Ratkaisuehdotus

97. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojaltimaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä 3.6.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/49/EY 1 artiklan 1 kohta ei ole esteenä säännökselle, jonka mukaan jäsenvaltiossa olevan yhtiön toisessa jäsenvaltiossa olevalle lähiyhtiölleen maksamat lainankorot lisätään ensin mainitun yhtiön elinkeinoveron laskentaperustaan.