YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

23 päivänä helmikuuta 2006 *

Asiassa C-253/03,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 1.4.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 13.6.2003, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

CLT-UFA SA

vastaan

Finanzamt Köln-West,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (esittelevä tuomari) ja U. Lõhmus,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: P. Léger,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M.-F. Contet,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 29.9.2004 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— CLT-UFA SA, edustajinaan Rechtsanwalt A. Raupach ja Rechtsanwalt D. Pohl,

— Finanzamt Köln-West, asiamiehinään K.-H. Vanyek ja G. Sasonow,

— Saksan hallitus, asiamiehinään C.-D. Quassowski, M. Lumma ja W.-D. Plessing,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja G. Braun,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.4.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) ja EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan (josta on tullut EY 48 artikla) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat CLT-UFA SA -niminen yhtiö (jäljempänä CLT-UFA) ja Finanzamt Köln-West (verotoimisto, jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee CLT-UFA:n Saksassa olevan sivuliikkeen voittojen verotusta.

Pääasia ja asiaa koskevat oikeussäännöt

3 CLT-UFA:n kotipaikka ja liikkeenjohto ovat Luxemburgissa. Kyseisellä yhtiöllä oli vuonna 1994 (jäljempänä riidanalainen verovuosi) sivuliike Saksassa.

4 Finanzamt vahvisti CLT-UFA:n, joka on Saksassa rajoitetusti verovelvollinen niistä tuloista, joita sen saksalainen sivuliike on saanut riidanalaisena verovuotena, veron

määräytymisperusteen Luxemburgin suurherttuakunnan ja Saksan liittotasavallan välisen kaksinkertaisen verotuksen estämistä ja vastavuoroista virka-apua tulo- ja varallisuusverotuksen sekä elinkeino- ja kiinteistöverotuksen alalla koskevan Luxemburgissa 23.8.1958 allekirjoitetun sopimuksen, 5 artiklan 1 kappaleen ja kyseisen sopimuksen loppupöytäkirjan sellaisena kuin se on muutettuna 15.6.1973 tehdyllä lisäpöytäkirjalla (jäljempänä Luxemburgin suurherttuakunnan ja Saksan liittotasavallan välinen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus), mukaisesti.

5 Finanzamt vahvisti vuoden 1991 yhtiöverolain (Körperschaftsteuergesetz), sellaisena kuin sitä oli sovellettava pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä KStG), 23 §:n 2 ja 3 momentin nojalla verokannaksi 42 prosenttia sivuliikkeen verotettavista tuloista.

6 Oikaisuvaatimus ja Finanzgerichtissä nostettu kanne, joissa CLT-UFA väitti, että kyseinen verokanta oli syrjivä ja että sillä loukattiin sen perustamissopimuksen 52 artiklan, luettuna yhdessä perustamissopimuksen 58 artiklan kanssa, mukaista sijoittautumisvapautta, eivät menestyneet. CLF-UFA vaati näin ollen Bundesfinanzhofia kumoamaan Finanzgerichtin tuomion ja muuttamaan verotuspäätöstä siten, että verokantaa alennetaan 30 prosenttiin verotettavista tuloista.

7 Bundesfinanzhof toteaa, että CLT-UFA:ta on sen takia, että sen kotipaikka ja liikkeenjohto ovat Luxemburgissa, kohdeltu sen saksalaisen sivuliikkeen osalta eri tavalla ja epäedullisemmin kuin jos se olisi harjoittanut toimintaansa Saksassa siten, että se olisi valinnut oikeudelliseksi yhtiömuodokseen rajavastuuyhtiön tai osakeyhtiön, jonka kotipaikka ja/tai liikkeenjohto ovat Saksassa.

8 Bundesfinanzhof täsmentää, että osakeyhtiöön, jonka kotipaikka ja/tai liikkeenjohto on Saksassa, kohdistui yhtiövero, jonka määrä siinä tapauksessa, ettei voittoa jaettu, oli 45 prosenttia voitosta ennen veroja. Tätä korkeaa verokantaa voitiin kuitenkin alentaa. Yhtiöveron määrä aleni siten 33,5 prosenttiin, jos voitto oli 30.6.1996 mennessä jaettu emoyhtiölle KStG:n 27 §:n 1 momentin ja 49 §:n 1 momentin ja tuloverolain (Einkommensteuergesetz 1994, jäljempänä EStG) 43 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdan ja 44 d §:n 1 momentin mukaisesti. Jos voitto oli siirretty emoyhtiölle 30.6.1996 jälkeen, verokanta oli EStG:n 44 d §:n 1 momentin kolmannen virkkeen, luettuna yhdessä KStG:n 49 §:n 1 kohdan kanssa, mukaisesti laskenut 30 prosenttiin voiton määrästä. Bundesfinanzhof toteaa, että tytäryhtiöt ovat tavallisesti käyttäneet hyväkseen tätä mahdollisuutta alentaa verokantaa.

9 Bundesfinanzhof epäilee, onko oikeutettua soveltaa erilaisia verokantoja CLT-UFA:n vahingoksi. Siinä tapauksessa, että sivuliikkeisiin sovellettava 42 prosentin verokanta olisi perustamissopimuksen vastainen, Bundesfinanzhof pyytää yhteisöjen tuomioistuinta täsmentämään, mikä sovellettavan verokannan olisi oltava, jottei kyse olisi tällaisesta rikkomisesta. Bundesfinanzhof katsoo, että olisi riittävää alentaa CLT-UFA:n kiinteän toimipaikan voittoihin sovellettava verokanta 33,5 prosenttiin, koska CLT-UFA saattoi saada voitot haltuunsa heti riidanalaisen verovuoden päätyttyä.

Ennakkoratkaisukysymykset

10 Bundesfinanzhof on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko EY:n perustamissopimuksen 52 artiklaa ja 58 artiklaa yhdessä tulkittava niin, että vapaata sijoittautumisoikeutta loukataan, mikäli ulkomaisen EU-

pääomayhtiön vuonna 1994 Saksassa olevan sivuliikkeen kautta saamaan voittoon kohdistuu Saksassa 42 prosentin yhtiövero (nk. toimipaikkavero), vaikka

a) voitosta menevä Saksan yhtiövero olisi vain 33,5 prosenttia, jos sen saisi ulkomaisen EU-pääomayhtiön Saksassa rajoittamattomasti yhtiöverovelvollinen tytärpääomayhtiö ja jos se olisi kokonaan jaettu emoyhtiölle viimeistään 30.6.1996;

b) voitosta menevä Saksan yhtiövero olisi ensin 45 prosenttia, jos tytärpääomayhtiö olisi keräännyttänyt sen viimeistään 30.6.1996, mutta siinä tapauksessa, että se olisi jaettu kokonaan 30.6.1996 jälkeen, vero jälkeenpäin olisi pienentynyt 30 prosenttiin?

2) Onko kyseinen toimipaikkavero siinä tapauksessa, että se on EY-sopimuksen 52 ja 58 artiklan vastainen, laskettava 30 prosenttiin riidanalaisen verovuoden osalta, jottei se olisi vastoin näitä artikloita?"

Ensimmäinen kysymys

11 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa ristiriidassa pääasiassa kyseessä

olevan lainsäädännön kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään, että kun kyse on toisessa jäsenvaltiossa kotipaikkaansa pitävän yhtiön sivuliikkeestä, tämän sivuliikkeen voittoihin sovelletaan korkeampaa verokantaa kuin tällaisen yhtiön tytäryhtiön voittoihin silloin, kun kyseinen tytäryhtiö siirtää kaikki voittonsa emoyhtiölleen.

12 On muistettava, että perustamissopimuksen 52 artikla on perustavanlaatuinen määräys, joka on suoraan sovellettava jäsenvaltioissa (ks. mm. asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161, 34 kohta).

13 Kyseisen määräyksen nojalla jäsenvaltion kansalaisten vapauteen sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa yrityksiä ja harjoittaa yritystoimintaa niiden edellytysten mukaisesti, jotka sijoittautumismaan lainsäädännössä on määritelty sen omille kansalaisille. Sijoittautumisvapauteen kohdistuvien rajoitusten poistaminen ulottuu niihin rajoituksiin, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisten, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, mahdollisuutta perustaa kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä jonkin muun jäsenvaltion alueelle (asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 13 kohta ja asia C-311/97, Royal Bank of Scotland, tuomio 29.4.1999, Kok. 1999, s. I-2651, 22 kohta).

14 Koska 52 artiklan ensimmäisen kohdan toisessa virkkeessä annetaan nimenomaisesti talouden toimijoille mahdollisuus vapaasti valita sopiva oikeudellinen muoto toimintansa harjoittamiseen toisessa jäsenvaltiossa, tätä valinnan vapautta ei voida rajoittaa syrjivillä verosäännöksillä (em. asia komissio v. Ranska, tuomion 22 kohta).

15 Vapaudella valita sopiva oikeudellinen muoto toiminnan harjoittamiseksi toisessa jäsenvaltiossa on tarkoitus mahdollistaa muun muassa se, että yhtiöt, joilla on kotipaikka jäsenvaltiossa, voivat avata sivuliikkeen toisessa jäsenvaltiossa harjoittaakseen siellä toimintaansa edellytyksin, jotka ovat samoja kuin tällaisten yhtiöiden tytäryhtiöihin sovellettavat edellytykset.

16 Tältä osin on todettava, että 42 prosentin lopullinen verokanta, jota sovelletaan sellaisten emoyhtiöiden sivuliikkeiden voittoihin, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, merkitsee yleisesti ottaen epäedullista kohtelua suhteessa 33,5 prosentin tai jopa 30 prosentin verokantaan, jota sovelletaan tällaisten yhtiöiden tytäryhtiöiden voittoihin.

17 Edellä esitetystä seuraa, että kieltäytyminen soveltamasta alennettua verokantaa sivuliikkeisiin aiheuttaa sen, että yhtiöt, joilla on kotipaikka muissa jäsenvaltioissa, kokevat vähemmän houkuttelevana sijoittautumisvapauden harjoittamisen sivuliikkeiden välityksellä. Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön kaltaisella lainsäädännöllä rajoitetaan vapautta valita sopiva oikeudellinen muoto toiminnan harjoittamiseksi toisessa jäsenvaltiossa.

18 Näin ollen on tutkittava, onko tällainen erilainen kohtelu objektiivisesti perusteltu.

19 Finanzamt ja Saksan hallitus väittävät, että sivuliikkeiden erilainen kohtelu tytäryhtiöihin verrattuna liittyy tilanteisiin, jotka eivät ole objektiivisesti rinnastettavissa keskenään.

20 Finanzamt ja Saksan hallitus toteavat muun muassa, että sellaiset voitot, jotka tytäryhtiö jakaa emoyhtiölleen, poistuvat tytäryhtiön varallisuudesta, kun taas sivuliikkeen emoyhtiölleen siirtämät voitot pysyvät edelleen osana saman yhtiön varallisuutta. Saksan hallitus ja Finanzamt toteavat, että mainittu perustavanlaatuinen ero ja käytännön syyt ovat johtaneet kansallisen lainsäätäjän sulkemaan pois alennetun verokannan soveltamisen sivuliikkeiden voittoihin.

21 Finanzamt toteaa lisäksi, että tytäryhtiöihin sovellettava alennettu verokanta on oikeutettu sen takia, että tytäryhtiöltä peritty vero vähennetään voitot saaneen sellaisen emoyhtiön verovelasta, joka on Saksassa rajoituksetta verovelvollinen, jotta vältettäisiin kyseisten verovelvollisten kaksinkertainen verotus.

22 Saksan hallitus ja Finanzamt ovat väittäneet, että siinä, että tytäryhtiö jakaa voittoa emoyhtiölleen, on olemassa perustavanlaatuinen ero siihen nähden, että voittoja siirretään yhtiön sisällä, ja tältä osin on todettava seuraavaa.

23 Molemmissa tapauksissa voitot tulevat sen yhtiön käyttöön, jolla on määräysvalta joko tytäryhtiössä tai sivuliikkeessä. Ainoa näiden kahden tilanteen välinen todellinen ero on siinä, että se, että tytäryhtiö jakaa voittoa emoyhtiölleen, edellyttää tätä koskevaa muodollista päätöstä, kun taas tietyn yhtiön sivuliikkeen voitot tulevat osaksi kyseisen yhtiön varallisuutta ilman muodollista päätöstäkin.

24 Ennakkoratkaisupyynnöstä ja Finanzamtin ja Saksan hallituksen esittämistä huomautuksista ilmenee lisäksi, että vaikka tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamat voitot poistuvat kyseisen tytäryhtiön varallisuudesta, emoyhtiö voi kuitenkin vielä antaa ne tytäryhtiön käyttöön oman pääoman tai osakaslainan muodossa.

25 Sillä, että voitot poistuvat mainitun tytäryhtiön varallisuudesta silloin, kun se jakaa voittoa emoyhtiölleen, ei näin ollen voida perustella sitä, että tällaisen tytäryhtiön jakamiin voittoihin sovelletaan alempaa verokantaa kuin sivuliikkeen vastaaviin voittoihin.

26 Finanzamt on väittänyt, että alennetun verokannan soveltaminen tytäryhtiöihin on perusteltua, jotta vältettäisiin sellaisten verovelvollisten kaksinkertainen verotus, jotka ovat yleisesti verovelvollisia Saksassa, ja tältä osin on todettava, ettei kyseistä verokantaa sovelleta yksinomaan sellaisiin voittoihin, joita jaetaan tähän ryhmään kuuluville verovelvollisille. Alennettua verokantaa sovelletaan nimittäin myös silloin, kun saksalaiset tytäryhtiöt jakavat voittoja sellaisille emoyhtiöilleen, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, kuten esimerkiksi Luxemburgissa.

27 Kun kyse on luxemburgilaisen yhtiön saksalaisesta tytäryhtiöstä, on lisäksi todettava, ettei tällaisen tytäryhtiön voittoihin sovellettavan verokannan, joka on alempi kuin sivuliikkeiden voittoihin sovellettava verokanta, vastapainona ole sitä, että kyseisiä voittoja verotettaisiin ankarammin luxemburgilaisen emoyhtiön tasolla.

28 Bundesfinanzhof nimittäin toteaa, että Luxemburgin suurherttuakunnan ja Saksan liittotasavallan välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen 5 artiklan 1 kappaleen mukaan, luettuna yhdessä kyseisen sopimuksen 13 artiklan 1 ja 2 kappaleen ja 20 artiklan 1 ja 2 kappaleen kanssa, sekä sellaiset voitot, joita luxemburgilainen yhtiö saa saksalaisesta sivuliikkeestä, että sellaiset voitot, joita se saa saksalaisesta tytäryhtiöstä, ovat vapautettuja luxemburgilaisesta yhtiöverosta.

29 Kun otetaan huomioon, mitä Bundesfinanzhof on ennakkoratkaisupyynnössään todennut, on lisäksi todettava, että niiltä osin kuin kansallinen lainsäädäntö koskee veron perusteen määrittelyä, siinä ei erotella toisessa jäsenvaltiossa kotipaikkaansa pitäviä yhtiöitä toisistaan sen mukaan, harjoittavatko ne toimintaansa sivuliikkeen vai tytäryhtiön välityksellä, siten, että tällä erolla voitaisiin perustella kyseisten kahden yhtiötyypin kohteleminen eri tavalla.

30 Näin ollen on selvää, että Luxemburgissa kotipaikkaansa pitävien yhtiöiden saksalaiset tytäryhtiöt ja sivuliikkeet ovat objektiivisesti keskenään rinnastettavissa olevissa tilanteissa.

31 Edellä esitetty huomioon ottaen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa on ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään, että kun kyse on toisessa jäsenvaltiossa kotipaikkaansa pitävän yhtiön sivuliikkeestä, tämän sivuliikkeen voittoihin sovelletaan korkeampaa verokantaa kuin tällaisen yhtiön tytäryhtiön voittoihin silloin, kun kyseinen tytäryhtiö siirtää kaikki voittonsa emoyhtiölleen.

Toinen kysymys

32 Toisella kysymyksellään Bundesfinanzhof pyrkii selvittämään, onko verokanta, jota sovelletaan pääasiassa kyseessä olevan sivuliikkeen kaltaisen sivuliikkeen voittoihin, alennettava 33,5 prosenttiin, joka oli 30.6.1996 asti jaettuihin voittoihin sovellettava verokanta, vai 30 prosenttiin, joka on mainitusta päivämäärästä alkaen sovellettava verokanta, jotta kyseinen verokanta olisi perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan mukainen.

33 Tältä osin on todettava, että ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta seuraa, että sivuliikkeen voittoihin on sovellettava verokantaa, joka vastaa sellaista kokonaisverokantaa, jota samanlaisissa olosuhteissa olisi sovellettu, jos kyse olisi ollut tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamasta voitosta.

34 Tällainen vertailu on tehtävä siten, että otetaan huomioon pääasian osalta vallinneet tosiseikat.

35 Tältä osin on muistettava, että EY 234 artiklassa tarkoitetussa menettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuimien ja yhteisöjen tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, tosiseikaston arvioiminen kuuluu kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan (asia 36/79, Denkavit Futtermittel, tuomio 15.11.1979, Kok. 1979, s. 3439, 12 kohta; asia C-235/95, Dumon ja Froment, tuomio 16.7.1998, Kok. 1998, s.

I-4531, 25 kohta; yhdistetyt asiat C-175/98 ja C-177/98, Lirussi ja Bizzaro, tuomio 5.10.1999, Kok. 1999, s. I-6881, 37 kohta ja asia C-282/00, RAR, tuomio 15.5.2003, s. I-4741, 46 kohta).

36 Yhteisöjen tuomioistuimella ei näin ollen ole toimivaltaa arvioida pääasian tosiseikkoja tai soveltaa tulkitsemiaan yhteisön säännöksiä kansallisiin toimenpiteisiin tai tilanteisiin, koska nämä kysymykset kuuluvat kansallisen tuomioistuimen yksinomaiseen toimivaltaan (ks. asia 13/68, Salgoil, tuomio 19.12.1968, Kok. 1968, s. 661, Kok. Ep. I, s. 365; asia 51/74, Van der Hulst, tuomio 23.1.1975, Kok. 1975, s. 79, Kok. Ep. II, s.437, 12 kohta; asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990, Kok. 1990, s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 11 kohta; em. yhdistetyt asiat Lirussi ja Bizzaro, tuomion 38 kohta ja em. asia RAR, tuomion 47 kohta).

37 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kansallisen tuomioistuimen asiana on määrittää, mitä verokantaa on sovellettava pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen sivuliikkeen voittoihin, ottaen huomioon se kokonaisverokanta, jota olisi sovellettu, jos kyse olisi ollut tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamasta voitosta.

Oikeudenkäyntikulut

38 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) ja 58 artiklan (josta on tullut EY 48 artikla) kanssa on ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään, että kun kyse on toisessa jäsenvaltiossa kotipaikkaansa pitävän yhtiön sivuliikkeestä, tämän sivuliikkeen voittoihin sovelletaan korkeampaa verokantaa kuin tällaisen yhtiön tytäryhtiön voittoihin silloin, kun kyseinen tytäryhtiö siirtää kaikki voittonsa emoyhtiölleen.**

2) **Kansallisen tuomioistuimen asiana on määrittää, mitä verokantaa on sovellettava pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen sivuliikkeen voittoihin, ottaen huomioon se kokonaisverokanta, jota olisi sovellettu, jos kyse olisi ollut tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamasta voitosta.**

Allekirjoitukset