YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

18 päivänä heinäkuuta 2007 *

Asiassa C-231/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka korkein hallinto-oikeus (Suomi) on esittänyt 23.5.2005 tekemällään välipäätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 25.5.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa, jonka on pannut vireille

Oy AA,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, jaostojen puheenjohtajat P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, R. Schintgen, P. Kūris ja E. Juhász sekä tuomarit K. Schiemann, G. Arestis, U. Lõhmus, E. Levits (esittelevä tuomari), A. Ó Caoimh ja L. Bay Larsen,

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.5.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

* Oikeudenkäyntikieli: suomi.

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Oy AA, edustajinaan T. Torkkel ja J. Järvinen,

– Suomen hallitus, asiamiehinään T. Pynnä ja E. Bygglin,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja U. Forsthoff,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. G. Sevenster ja M. de Grave,

– Ruotsin hallitus, asiamiehinään K. Wistrand ja A. Falk,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään S. Nwaokolo ja E. O'Neill, avustajanaan barrister R. Hill,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja I. Koskinen,

kuultuaan julkisasiamiehen 12.9.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 43, EY 56 ja EY 58 artiklan sekä eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6), sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2003 annetulla neuvoston direktiivillä 2003/123/EY (EUVL 2004, L 7, s. 41; jäljempänä direktiivi 90/435), tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jonka on korkeimmassa hallinto-oikeudessa pannut vireille Suomen oikeuden mukaan perustettu yhtiö Oy AA ja jossa on kyse siitä, voidaanko Oy AA:n veronalaisesta tulosta vähentää sen emoyhtiölle, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, suorittama konserniavustus, ja tässä asiassa on saatettu kyseenalaiseksi se, onko konserniavustusta koskeva Suomen lainsäädäntö sopusoinnussa yhteisön oikeuden kanssa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuten direktiivin 2003/123 toisesta perustelukappaleesta ilmenee, direktiivin 90/435 tarkoitus "on vapauttaa [lähdeverosta] osingot ja muut jaetut voitot, joita tytäryhtiöt maksavat emoyhtiöilleen, ja välttää tällaisen tulon kaksinkertainen verotus emoyhtiön tasolla".

4 Direktiivin 90/435 4 artiklassa säädetään, että jos emoyhtiölle jaetaan voittoa muutoin kuin tytäryhtiön selvitystilaan joutumisen yhteydessä sillä perusteella, että emoyhtiö on tytäryhtiönsä osakas, emoyhtiön sijaintivaltion on joko oltava verottamatta tytäryhtiön jakamaa voittoa tai verotettava tällaista voittoa, mutta samalla valtuutettava emoyhtiö vähentämään tytäryhtiön tästä voitosta maksamaa veroa vastaava osuus.

5 Direktiivin 90/435 5 artiklan mukaan "tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto on vapautettava [lähdeverosta]", ja kyseisen direktiivin 6 artiklan mukaan "emoyhtiön sijaintijäsenvaltio ei saa [periä lähdeveroa] tämän yhtiön tytäryhtiöstään saamista voitoista".

Kansallinen lainsäädäntö

6 Konserniavustuksesta verotuksessa 21.11.1986 annetun lain (825/1986, jäljempänä konserniavustuslaki) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

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

7 Konserniavustuslain 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

"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 (360/68) mukaan saa vähentää tulosta."

8 Konserniavustuslain 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Jos kotimainen osakeyhtiö tai osuuskunta (emoyhteisö) omistaa vähintään yhdeksän kymmenesosaa toisen kotimaisen osakeyhtiön tai osuuskunnan (tytäryhteisö) osakepääomasta tai osuuksista, emoyhteisö saa vähentää tytäryhteisölleen suorittamansa konserniavustuksen veronalaisesta elinkeinotulosta. Suoritetun konserniavustuksen määrä luetaan tytäryhteisön veronalaiseksi elinkeinotuloksi.

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

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

9 Konserniavustuslain 4 §:ssä säädetään seuraavaa:

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

10 Konserniavustuslain 5 §:ssä säädetään seuraavaa:

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

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

11 AA Ltd, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, omistaa välillisesti kahden muun yhtiön kautta 100 prosenttia Oy AA:n osakkeista.

12 Toisin kuin Oy AA:n toiminta, AA Ltd:n toiminta oli vuonna 2003 tappiollista, ja Oy AA:n mukaan tappiollinen kehitys jatkuisi vielä 2004 ja 2005. Koska AA Ltd:n liiketoiminta on tärkeää myös Oy AA:n kannalta, viimeksi mainittu yhtiö suunnitteli konserniavustuksen suorittamista AA Ltd:lle sen taloudellisen tilanteen turvaamiseksi.

13 Tässä yhteydessä Oy AA teki keskusverolautakunnalle ennakkoratkaisuhakemuksen, jossa kysyttiin, katsotaanko suunniteltu avustus konserniavustuslain 3 §:n mukaiseksi konserniavustukseksi ja voidaanko sitä siten pitää Oy AA:n verotuksessa vähennyskelpoisena menona verovuosina 2004 ja 2005.

14 Keskusverolautakunta katsoi, että koska verotuksessa vähennyskelpoisen konserniavustuksen ja sitä vastaavan veronalaisen tulon edellytetään vaikuttavan Suomen verojärjestelmän piirissä, Oy AA:n AA Ltd:lle antama avustus ei ole konserniavustuslain 3 §:n mukainen konserniavustus ja että sitä ei näin ollen voida pitää antajansa verotuksessa vähennyskelpoisena menona.

15 Oy AA riitautti keskusverolautakunnan antaman ennakkoratkaisun korkeimmassa hallinto-oikeudessa, joka katsoi, että kaikki Suomen lain mukaiset edellytykset, joiden on täytyttävä, jotta Oy AA:n AA Ltd:lle antamaa konserniavustusta pidetään vähennyskelpoisena, täyttyvät lukuun ottamatta vaatimusta, joka koskee saajana olevan yhteisön kotimaisuutta.

16 Korkein hallinto-oikeus on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 43 ja 56 artikloja, ottaen huomioon sopimuksen 58 artiklan ja – – direktiivin – – 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?"

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

17 Kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, ovatko EY 43 ja EY 56 artikla, kun otetaan huomioon EY 58 artikla ja direktiivi 90/435, esteenä pääasiassa kyseessä olevan järjestelmän kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännön mukaiselle järjestelmälle, jonka mukaan tässä jäsenvaltiossa asuva tytäryhteisö voi vähentää veronalaisesta tulostaan emoyhteisölleen antamansa konserniavustuksen vain, jos emoyhteisön kotipaikka on tässä samassa jäsenvaltiossa.

18 Aluksi on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan mutta jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta (ks. erityisesti asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok. 2005, s. I-10837, 29 kohta; asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok. 2006, s. I-7995, 40 kohta ja asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok. 2006, s. I-11673, 36 kohta).

19 Siltä osin kuin kansallinen tuomioistuin tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta, kuinka sijoittautumisvapautta koskevaa EY 43 artiklaa ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevaa EY 56 artiklaa on tulkittava, on paikallaan määrittää, voiko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö vaikuttaa näihin vapauksiin ja missä määrin se voi tehdä näin.

20 Kuten vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, silloin kun kyse on omistusosuudesta, joka antaa omistajalleen selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta, sovelletaan sijoittautumisvapautta koskevia EY:n perustamissopimuksen määräyksiä (asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000, Kok. 2000, s. I-2787, 21 ja 22 kohta; asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002, Kok. 2002, s. I-10829, 37 ja 66–68 kohta; em. asia Cadbury Schweppes ja

Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 31 kohta ja em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 39 kohta).

21 Konserniavustuslain 3 §:n mukaan kyseisen lain nojalla vähennyskelpoisen konserniavustuksen antaminen edellyttää, että emoyhteisö omistaa vähintään 90 prosenttia tytäryhteisön osakepääomasta tai osuuksista.

22 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ja Suomen hallituksen huomautuksista ilmenee, Suomessa voimassa olevalla konserniavustusjärjestelmällä on tarkoitus poistaa konsernirakenteen verohaittoja siten, että se toimii tuloksentasauskeinona konsernissa, johon sisältyy sekä voitollisia että tappiollisia yhtiöitä. Konserniavustus on näin ollen luotu konsernin etujen puolustamiseksi.

23 Siltä osin kuin pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö koskee vain konsernin sisäisiä suhteita, se vaikuttaa pääasiallisesti sijoittautumisvapauteen, joten sitä on tutkittava EY 43 artiklaan nähden (ks. vastaavasti em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 32 kohta; asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok. 2006, s. I-11753, 118 kohta ja asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007, Kok. 2007, s. I-2107, 33 kohta).

24 Vaikka kyseisellä lainsäädännöllä olisi rajoittavia vaikutuksia pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, tällaiset vaikutukset olisivat väistämätön seuraus mahdollisesta sijoittautumisvapauden rajoittamisesta, eivätkä ne näin ollen ole peruste sille, että kyseistä lainsäädäntöä tutkittaisiin erikseen EY 56 artiklan kannalta (ks. vastaavasti asia C-36/02, Omega, tuomio 14.10.2004, Kok. 2004, s. I-9609, 27 kohta; em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 33 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 34 kohta).

25 Siltä osin kuin kyse on direktiivistä 90/435, on muistutettava, että pääasiassa kyseessä oleva tilanne koskee tytäryhteisön elinkeinotulon ensimmäistä verottamista ja sitä, voiko tytäryhteisö vähentää veronalaisesta tulostaan ulkomaiselle emoyhteisölleen antamansa konserniavustuksen.

26 Direktiivi 90/435 koskee tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamien osinkojen ja muiden voittojen verotuskohtelua, sillä yhtäältä direktiivin 4 artiklassa säädetään, että jos emoyhtiölle jaetaan voittoa, jäsenvaltion, jossa emoyhtiö asuu, on joko oltava verottamatta tytäryhtiön jakamaa voittoa tai verotettava tällaista voittoa mutta samalla valtuutettava emoyhtiö vähentämään maksettavan veron määrästä tytäryhtiön tästä voitosta maksamaa veroa vastaava osuus, ja toisaalta direktiivin 5 ja 6 artiklassa kielletään lähdeveron periminen näistä voitoista.

27 Koska direktiivi 90/435 ei koske tytäryhtiön elinkeinotulon ensimmäistä verottamista eikä siinä säädetä siitä, mitä veroseurauksia pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella konserniavustuksella on tytäryhtiölle, direktiivi ei voi muodostaa perustetta kansalliselle tuomioistuimelle annettavalle vastaukselle.

28 Tästä seuraa, että esitettyyn kysymykseen on vastattava yksinomaan EY 43 artiklan perusteella.

Kysymys siitä, onko sijoittautumisvapautta rajoitettu

29 Sijoittautumisvapaus, joka EY 43 artiklassa tunnustetaan jäsenvaltioiden kansalaisille ja joka sisältää oikeuden ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä

oikeuden perustaa ja johtaa yrityksiä niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia, sisältää EY 48 artiklan mukaan 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 (ks. erityisesti asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161, 35 kohta; em. asia Marks & Spencer, tuomion 30 kohta; em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 41 kohta ja em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 42 kohta).

30 Yhtiöiden osalta on korostettava, että niiden EY 48 artiklassa tarkoitettua kotipaikkaa tarvitaan määrittelemään se yhteys, joka liittää ne tietyn jäsenvaltion oikeusjärjestykseen samalla tavalla kuin kansalaisuus on osoituksena luonnollisten henkilöiden yhteydestä valtioonsa. Sen hyväksyminen, että sijoittautumisjäsenvaltio voisi pelkästään sillä perusteella, että jonkin yhtiön kotipaikka sijaitsee jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vapaasti kohdella sitä eri tavalla, tekisi EY 43 artiklan sisällyksettömäksi (ks. vastaavasti asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 18 kohta; asia C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993, Kok. 1993, s. I-4017, Kok. Ep. XIV, s. I-309, 13 kohta; yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1727, 42 kohta; em. asia Marks & Spencer, tuomion 37 kohta ja em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 43 kohta). Sijoittautumisvapauden tarkoituksena on siten varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, siten, että yhtiöiden kotipaikkaan perustuva syrjintä kielletään (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Ranska, tuomion 14 kohta; em. asia Saint-Gobain ZN, tuomion 35 kohta ja em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 43 kohta).

31 Nyt esillä olevassa tapauksessa on korostettava, että pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä kohdellaan, siltä osin kuin kyse on mahdollisuudesta vähentää emoyhteisölle annettu avustus kuluna, Suomessa asuvia tytäryhteisöjä keskenään eri tavalla sen mukaan, onko tytäryhteisöjen emoyhteisöjen kotipaikka tässä samassa jäsenvaltiossa vai ei.

32 Tytäryhteisön sellaiselle emoyhteisölle, jonka kotipaikka on Suomessa, antamaa avustusta, joka täyttää muut konserniavustuslaissa asetetut edellytykset, pidetään tässä laissa tarkoitettuna konserniavustuksena, joka on vähennettävissä tytäryhteisön veronalaisesta tulosta. Tytäryhteisön sellaiselle emoyhteisölle, jonka kotipaikka ei ole Suomessa, antamaa avustusta ei sen sijaan pidetä tällaisena konserniavustuksena, joten sitä ei voida vähentää tytäryhteisön veronalaisesta tulosta. Ulkomaisten emoyhteisöjen tytäryhteisöjä kohdellaan näin ollen verotuksessa epäedullisemmin kuin suomalaisten emoyhteisöjen tytäryhteisöjä.

33 Tämän osalta Saksan, Alankomaiden, Ruotsin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset esittävät, että maassa asuvien tytäryhteisöjen, joiden emoyhteisöjen kotipaikka on tässä samassa jäsenvaltiossa, tilanne ei ole rinnastettavissa sellaisten tytäryhteisöjen tilanteeseen, joiden emoyhteisöjen kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa, siltä osin kuin viimeksi mainitut eivät ole verovelvollisia siinä jäsenvaltiossa, jossa tytäryhteisön kotipaikka on. On nimittäin erotettava sellaisten tytäryhteisöjen, joiden emoyhteisöt ovat yleisesti tai rajoitetusti verovelvollisia Suomessa, tilanne pääasiassa kuvaillusta tilanteesta, jossa emoyhteisö ei ole verovelvollinen tässä jäsenvaltiossa.

34 Saksan ja Ruotsin hallitusten mukaan on niin, että kun saaja ei ole verovelvollinen avustuksen antajan jäsenvaltiossa, viimeksi mainittu jäsenvaltio, joka ei voi alueellisen toimivaltansa rajoitusten takia vaikuttaa siihen, kuinka saajan jäsenvaltio kohtelee avustusta verotuksessa, ei kykene varsinkaan varmistamaan, että myönnetty vähennys vastaa kyseisen avustuksen saajan veronalaista tuloa saajan asuinvaltiossa, ja estämään sitä, ettei annettua avustusta veroteta lainkaan. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää myös, että siltä osin kuin Suomen tasavalta ei verota ulkomailla asuvien emoyhteisöjen tuloja, sen ei ole myönnettävä suomalaiselle tytäryhteisölle tappiontasausta emoyhteisön kärsimien tappioiden takia.

35 Kuten tämän tuomion 22 kohdassa on muistutettu, Suomen konserniavustusjärjestelmällä on tarkoitus poistaa konsernirakenteen verohaittoja siten, että se toimii tuloksentasauskeinona konsernissa, johon sisältyy sekä voitollisia että tappiollisia yhtiöitä. Kuten konserniavustuslain 4 ja 5 §:stä ilmenee, konserniavustus luetaan antajansa kuluksi ja se on vähennettävissä antajansa verotuksessa vain, mikäli se on kirjattu saajan tuotoksi.

36 Rajat ylittävässä tilanteessa, kun saaja ei ole verovelvollinen avustuksen antajan jäsenvaltiossa, viimeksi mainittu jäsenvaltio ei voi varmistaa, että avustusta pidettäisiin saajansa veronalaisena tulona. Sillä, että avustuksen antajan jäsenvaltio sallii avustuksen vähentämisen avustuksen antajan veronalaisesta tulosta, ei taata avustuksiin sovellettavalla järjestelmällä tavoitellun päämäärän saavuttamista.

37 On kuitenkin niin, että vaikka jäsenvaltio, jossa tytäryhteisön kotipaikka on, ei ole toimivaltainen sellaisen emoyhteisön osalta, jonka kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa ja joka ei ole verovelvollinen ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa, kyseinen jäsenvaltio voi asettaa sille, että konserniavustus voidaan vähentää antajansa veronalaisesta tulosta, edellytyksiä, jotka koskevat annetun avustuksen verokohtelua tässä toisessa jäsenvaltiossa.

38 Tästä seuraa, että pelkästään sen seikan perusteella, että emoyhteisöt, joiden kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa, eivät ole verovelvollisia Suomessa, ei voida erotella suomalaisella konserniavustusjärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta näiden emoyhteisöjen tytäryhteisöjä sellaisten emoyhteisöjen, joiden kotipaikka on Suomessa, tytäryhteisöistä eikä se estä näiden kahden tytäryhteisöryhmän tilanteiden rinnastamista toisiinsa.

39 Maassa asuvien tytäryhtiöiden erilainen kohtelu niiden emoyhtiön kotipaikan mukaan on sijoittautumisvapauden rajoitus, kun sillä tehdään tämän vapauden käyttäminen vähemmän houkuttelevaksi muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille yhtiöille, jotka saattavat tämän johdosta luopua tytäryhtiön hankinnasta, perustamisesta tai pitämisestä jäsenvaltiossa, joka säätää tällaisesta toimenpiteestä (ks. asia C-324/00, Lankhorst-Hohorst, tuomio 12.12.2002, Kok. 2002, s. I-11779, 32 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 61 kohta).

40 Tätä päätelmää ei voi horjuttaa Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen väite, jonka mukaan emoyhteisö olisi voinut päästä tavoiteltuun päämäärään perustamalla Suomeen sivuliikkeen tytäryhtiön asemesta. On nimittäin palautettava mieliin, että koska EY 43 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 ja asia C-253/03, CLT-UFA, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I-1831, 14 kohta).

41 Lisäksi Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus esittää, että koska konserniavustusta ei verotettu Yhdistyneessä kuningaskunnassa, minkä Oy AA kuitenkin kiistää, ja koska AA Ltd:n tappiot olivat siirrettävissä muille tilikausille, jotta ne voitaisiin vähentää myöhemmin saatavista voitoista, viiveellä, jota tälle emoyhteisölle väitetään koituneen, ennen kuin se pystyi tasaamaan voittonsa ja tappionsa, oli vain välillinen ja sattumanvarainen vaikutus sen suorittamaan valintaan, joka koski Suomeen sijoittautumista.

42 Tältä osin on todettava, että tietyn lainsäädännön luokittelemiseksi sijoittautumisvapauden rajoitukseksi riittää, että se on omiaan rajoittamaan jäsenvaltiossa sitä, miten toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneet yhtiöt voivat ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa käyttää kyseistä vapautta, eikä ole tarpeen osoittaa, että kyseessä olevasta lainsäädännöstä on tosiasiallisesti seurannut, että jotkin kyseisistä yhtiöistä

ovat luopuneet tytäryhtiön hankinnasta, perustamisesta tai pitämisestä ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa (em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 62 kohta).

43 Tästä seuraa, että erilainen kohtelu, joka pääasiassa kyseessä olevan järjestelmän kaltaisessa järjestelmässä kohdistuu maassa asuviin tytäryhteisöihin sen perusteella, missä niiden emoyhteisön kotipaikka on, merkitsee sijoittautumisvapauden rajoittamista.

Sijoittautumisvapautta koskevan rajoituksen perusteleminen

44 Sijoittautumisvapauden rajoitus voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Lisäksi kyseisellä rajoituksella on tällöin voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (em. asia Marks & Spencer, tuomion 35 kohta; em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 47 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 64 kohta).

45 Kirjallisissa huomautuksissaan Suomen, Saksan, Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä Euroopan yhteisöjen komissio esittävät, että Suomen konserniavustusjärjestelmä on perusteltu asianomaisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamista koskevan tarpeen takia sekä jäsenvaltioiden verotusvallan jakautumisen, veronkierron estämisen ja alueperiaatteen takia.

46 Istunnossa, joka pidettiin sen jälkeen, kun edellä mainitussa asiassa Marks & Spencer julistettiin tuomio, suullisia huomautuksia esittäneet hallitukset väittivät,

että yhteisöjen tuomioistuimen kyseisessä tuomiossa hyväksymät oikeuttamisperusteet eli sen varmistaminen, että verotusvalta jakautuu eri jäsenvaltioiden välillä tasapainoisesti, vaara tappioiden käyttämisestä kahteen kertaan ja veronkierron vaara soveltuvat myös nyt esillä olevassa asiassa. Näitä perusteita on näin ollen syytä tarkastella.

47 Suomen hallitus, jota Ruotsin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset tukevat, väittää, että koska pääasiassa kyseessä oleva järjestelmä perustuu alueperiaatteeseen, jonka mukaan jäsenvaltioilla on oikeus verottaa niiden alueella syntyviä tuloja, kyseinen järjestelmä heijastaa verotusvallan kansainvälistä jakautumista koskevaa yhteisymmärrystä.

48 Näiden hallitusten ja Alankomaiden hallituksen sekä komission mukaan mahdollisuus vähentää sellaiselle yhteisölle, jonka kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa, annettu avustus merkitsisi sitä, että verovelvollisen annettaisiin valita jäsenvaltio, jossa verotus tapahtuu, ja se rajoittaisi näin jäsenvaltioiden verotusvaltaa loukkaamalla verotusvallan tasapainoista jakautumista.

49 Siltä osin kuin kyse on tarpeesta estää tappioiden käyttäminen kahteen kertaan, Suomen, Saksan, Alankomaiden, Ruotsin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset esittävät, että kyseinen tarve on samaistettavissa tarpeeseen välttää se, että tietty etuus myönnetään perusteettomasti kahteen kertaan. Näiden hallitusten mukaan tilanne, jossa konserniavustus otetaan huomioon antajansa veronalaista tulosta vahvistettaessa mutta jossa sitä ei pidetä saajansa veronalaisena tulona, sisältäisi vaaran siitä, että avustuksen antajana olevan tytäryhteisön voittoihin ei kohdistuisi lainkaan verotusta. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan tilanne on pääasiassa tällainen, minkä Oy AA kiistää.

50 Lopuksi on esitettävä, että Suomen, Saksan, Alankomaiden, Ruotsin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset samoin kuin komissio ovat yhtä mieltä siitä, että on olemassa vaara siitä, että konsernin sisällä toiminnat järjestetään siten, että Suomessa veronalaiset voitot siirrettäisiin erityisesti tätä ainoaa tavoitetta varten perustetuille yhteisöille, joiden kotipaikat ovat joissain muissa jäsenvaltioissa, joissa näitä voittoja verotetaan pienemmän verokannan mukaan kuin Suomessa tai joissa ne ovat jopa verovapaita.

51 Kuten edellä mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 51 kohdasta ilmenee, jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jakautumisen turvaamisen tarve on hyväksytty yhdessä kahden muun sellaisen oikeuttamisperusteen kanssa, jotka perustuvat vaaraan tappioiden käyttämisestä kahteen kertaan ja veronkierron vaaraan (ks. myös asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007, Kok. 2007, s. I-2647, 41 kohta).

52 On myös palautettava mieleen, että yhteisön tason yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista (asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998, Kok. 1998, s. I-2793, 24 ja 30 kohta; asia C-470/04, N, tuomio 7.9.2006, Kok. 2006, s. I-7409, 44 kohta; asia C-513/04, Kerkhaert ja Morres, tuomio 14.11.2006, Kok. 2006, s. I-10967, 22 ja 23 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 49 kohta).

53 Ensinnäkin siltä osin kuin kyse on tarpeesta varmistaa, että verotusvalta jakautuu jäsenvaltioiden välillä tasapainoisesti, on todettava, että tällä tarpeella ei voida perustella sitä, että järjestelmällisesti evätään kaikki veroedut maassa asuvalta tytäryhtiöltä sillä perusteella, että sen emoyhtiön, jonka kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa, tuloja ei voida verottaa ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti em. asia Rewe Zentralfinanz, tuomion 43 kohta).

54 Tämä oikeuttamisperuste voidaan sen sijaan hyväksyä silloin, kun asianomaisella järjestelmällä pyritään estämään menettelytapoja, jotka ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta (ks. em. asia Rewe Zentralfinanz, tuomion 42 kohta).

55 Yhteisöjen tuomioistuin on täten todennut, että se, että yhtiöille annetaan mahdollisuus valita, otetaanko niiden tappiot huomioon siinä jäsenvaltiossa, johon ne ovat sijoittautuneet, vai jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vaarantaisi huomattavasti verotusvallan tasapainoista jakautumista jäsenvaltioiden välillä (ks. em. asia Marks & Spencer, tuomion 46 kohta ja em. asia Rewe Zentralfinanz, tuomion 42 kohta).

56 Samoin jos katsottaisiin, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen rajat ylittävä konserniavustus voitaisiin vähentää antajansa veronalaisesta tulosta, seurauksena olisi, että konserni voisi vapaasti valita jäsenvaltion, jossa tytäryhteisön voitot verotetaan, siirtämällä voitot pois kyseisen tytäryhteisön veron määräytymisperusteesta, ja silloin, kun tätä avustusta pidetään veronalaisena tulona avustuksen saajana olevan emoyhteisön jäsenvaltiossa, sisällyttämällä ne emoyhteisön veron määräytymisperusteeseen. Tämä vaarantaisi itse järjestelmän, joka koskee verotusvallan jakautumista jäsenvaltioiden välillä, koska konsernin tekemän valinnan mukaan tytäryhteisön jäsenvaltion olisi luovuttava oikeudestaan verottaa kyseisen tytäryhteisön asuinmaana tytäryhteisön tuloa, ja tämä tapahtuisi mahdollisesti emoyhteisön kotipaikan jäsenvaltion hyväksi (ks. myös em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 59 kohta).

57 Siltä osin kuin kyse on tappioiden käyttämisestä kahteen kertaan, riittää, kun todetaan, että suomalainen konserniavustusjärjestelmä ei koske tappioiden vähennysoikeutta.

58 Siltä osin kuin kyse on veronkierron ehkäisemisestä, on myönnettävä, että mahdollisuus siirtää tytäryhteisön veronalainen tulo emoyhteisölle, jonka kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa, merkitsee vaaraa siitä, että täysin keinotekoisilla järjestelyillä konsernissa tehdään tulosiirtoja yhteisöille, joiden kotipaikat ovat jäsenvaltioissa, joissa sovelletaan pienimpiä verokantoja tai joissa tätä tuloa ei verotettaisi. Tätä mahdollisuutta vahvistaa se seikka, että Suomen konserniavustusjärjestelmässä ei edellytetä, että avustuksen saajalle on kertynyt tappioita.

59 Koska Suomen konserniavustusjärjestelmässä annetaan oikeus vähentää tytäryhteisön veronalaisesta tulosta emoyhteisölle annettu konserniavustus ainoastaan siinä tapauksessa, että emoyhteisön kotipaikka on tässä samassa jäsenvaltiossa, kyseinen järjestelmä on omiaan estämään tällaisia menettelytapoja, joihin voi innostaa eri jäsenvaltioissa sovellettujen veropohjien tai verokantojen välisten huomattavien erojen toteaminen ja joilla ei ole muuta tarkoitusta kuin sen veron välttäminen, joka tytäryhteisön jäsenvaltiossa tavallisesti pitäisi maksaa tytäryhteisön voitoista.

60 Kun otetaan huomioon nämä kaksi perustetta, jotka koskevat tarvetta varmistaa verotusvallan tasapainoinen jakautuminen eri jäsenvaltioiden välillä ja tarvetta välttää veronkierron vaara, ja kun niitä tarkastellaan yhdessä on näin ollen todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella järjestelmällä, jossa annetaan oikeus vähentää tytäryhteisön veronalaisesta tulosta emoyhteisölle annettu konserniavustus vain siinä tapauksessa, että emoyhteisön ja kyseisen tytäryhteisön kotipaikat ovat samassa jäsenvaltiossa, tavoitellaan perustamissopimuksen kanssa sopusoinnussa olevia perusteltuja päämääriä, jotka liittyvät yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin, ja kyseisellä järjestelmällä voidaan taata näiden päämäärien saavuttaminen.

61 On kuitenkin varmistettava, ettei tällainen järjestelmä mene pidemmälle kuin on tarpeen kaikkien tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi.

62 Heti aluksi on korostettava, että tavoite varmistaa verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden välillä ja veronkierron ehkäisemisen tavoite liittyvät toisiinsa. Menettelytavat, joissa luodaan täysin keinotekoisia järjestelyjä, jotka eivät vastaa taloudellista todellisuutta, tarkoituksena välttää vero, joka tavallisesti pitäisi maksaa kotimaassa harjoitetun toiminnan tuottamista voitoista, ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltioiden oikeuden käyttää verotusvaltaansa näiden toimintojen osalta ja haittaamaan verotusvallan tasapainoista jakautumista jäsenvaltioiden välillä (em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 55 ja 56 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 74 ja 75 kohta).

63 Vaikka pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön erityisenä tavoitteena ei ole evätä siinä säädettyä veroetua täysin keinotekoisilta järjestelyiltä, jotka eivät vastaa taloudellista todellisuutta ja jotka on luotu tarkoituksena välttää vero, joka tavallisesti pitäisi maksaa kotimaassa harjoitetun toiminnan tuottamista voitoista, tällaisen lainsäädännön voidaan kuitenkin katsoa olevan oikeassa suhteessa tavoiteltuihin päämääriin nähden, kun niitä tarkastellaan yhdessä.

64 Tilanteessa, jossa kyseessä oleva etu koostuu mahdollisuudesta siirtää tuloa toiselle siten, että se siirretään pois antajan veronalaisesta tulosta ja luetaan saajan veronalaiseen tuloon, tämän edun kaikenlainen laajentaminen koskemaan rajat ylittäviä tilanteita johtaisi siihen, kuten tämän tuomion 56 kohdassa todetaan, että tällä menetelmällä konsernit voivat vapaasti valita jäsenvaltion, jossa niiden voittoja verotetaan, ja sivuuttaa tytäryhteisön jäsenvaltion oikeuden verottaa sen alueella harjoitetun toiminnan tuottamia voittoja.

65 Tätä haittaa ei voida ehkäistä asettamalla edellytyksiä, jotka liittyvät konserniavustuksena saadun tulon kohteluun saajana olevan yhteisön jäsenvaltiossa tai konserniavustuksen saajalle kertyneiden tappioiden olemassaoloon. Konserniavustuksen vähentämisen hyväksyminen silloin, kun se muodostaa saajana olevalle yhteisölle veronalaista tuloa tai kun saajana olevan yhtiön mahdollisuudet siirtää tappioitaan toiselle yhteisölle ovat rajoitetut, tai sellaiselle yhteisölle, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa, joka soveltaa avustuksen antajan jäsenvaltiossa

sovellettavaa verokantaa matalampaa verokantaa, annetun konserniavustuksen vähentämisen hyväksyminen vain silloin, kun kyseistä konserniavustusta perustellaan erityisesti saajana olevan yhteisön taloudellisella tilanteella, mitä Oy AA on ehdottanut, merkitsisi nimittäin kuitenkin sitä, että sen jäsenvaltion valinta, jossa verotus tapahtuu, jäisi loppujen lopuksi konsernille, jolla olisi näin ollen laaja toimivapaus tämän osalta.

66 Edellä esitettyjen huomioiden perusteella ei ole tarpeen tarkastella muita oikeuttamisperusteita, joita Suomen, Saksan, Alankomaiden, Ruotsin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio ovat esittäneet.

67 Näin ollen esitettyyn kysymykseen on vastattava, että EY 43 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion lainsäädännöllä perustettu järjestelmä, jonka mukaan tytäryhteisö, joka asuu tässä jäsenvaltiossa, voi vähentää veronalaisesta tulostaan emoyhteisölleen antamansa konserniavustuksen vain, jos emoyhteisön kotipaikka on tässä samassa jäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

68 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 (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

EY 43 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion lainsäädännöllä perustettu järjestelmä, jonka mukaan tytäryhteisö, joka asuu tässä jäsenvaltiossa, voi vähentää veronalaisesta tulostaan emoyhteisölleen antamansa konserniavustuksen vain, jos emoyhteisön kotipaikka on tässä samassa jäsenvaltiossa.

Allekirjoitukset