YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN MÄÄRÄYS (neljäs jaosto)

10 päivänä toukokuuta 2007 *

Asiassa C-102/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Regeringsrätten (Ruotsi) on esittänyt 13.10.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 28.2.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Skatteverket**

vastaan

**A ja B,**

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts (esittelevä tuomari) sekä tuomarit E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis ja T. von Danwitz,

* Oikeudenkäyntikieli: ruotsi.

julkisasiamies: Y. Bot,
kirjaaja: R. Grass,

päätettyään ratkaista asian perustellulla määräyksellä työjärjestyksensä 104 artiklan 3 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla,

kuultuaan julkisasiamiestä,

on antanut seuraavan

**määräyksen**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 56–EY 58 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on Skatteverket (Ruotsin veroviranomainen) ja sen vastapuolina ovat A ja B, jotka ovat X:n, Ruotsin oikeuden mukaan perustetun yhtiön, osakkaita ja työntekijöitä, ja joka koskee sitä, voidaanko tämän yhtiön jakaman osingon verottamisessa Y:n, joka on X:n ruotsalainen tytäryhtiö, venäläisen sivuliikkeen työntekijöiden palkat ottaa huomioon veron määräytymisperusteen laskennassa vai ei niin sanottua palkkasääntöä (löneregeln) koskevan Ruotsin lainsäädännön soveltamista varten.

## Kansallinen lainsäädäntö

3 Nyt esillä oleva asia koskee ruotsalaisten harvainyhtiöiden (fåmansföretag) jakamien osinkojen verotusjärjestelmää Ruotsissa.

4 Harvainyhtiöt ovat pieniä osakeyhtiöitä, joiden osakkeista yli 50 prosenttia on alle viiden sellaisen luonnollisen henkilön omistuksessa, joilla on näin ollen määräysvalta yhtiön hallinnoinnissa. Jos useat osakkaat työskentelevät yhtiössä, heidän on Ruotsin tuloverolain (inkomstskattelagen; SFS 1999, nro 1229; jäljempänä tuloverolaki) 57 luvun 3 §:n mukaisesti katsottava olevan yksi ainut osakas, mikä mahdollistaa sen, että yhtiön katsotaan olevan harvainyhtiö, vaikka osakkaita olisi hyvin monta.

5 Ruotsissa palkkatuloa verotetaan raskaammin kuin pääomatuloa. Jotta harvainyhtiön osakkaita, jotka ovat samanaikaisesti tämän yhtiön työntekijöitä, estettäisiin muuntamasta palkkatuloja pääomatuloiksi, tuloverolaissa säädetään, että kyseisen yhtiön jakamia osinkoja verotetaan pääomatuloina tietyn sellaisen kiinteämääräisen tuoton osalta, jota yleisesti kutsutaan "enimmäismääräksi" ja jonka on tarkoitus vastata tähän samaan yhtiöön sijoitetun pääoman tavanomaista tuottoa. Enimmäismäärän ylittävää osingon määrää puolestaan verotetaan palkkatuloina.

6 Tämä kiinteämääräinen tuotto lasketaan soveltamalla tiettyä prosenttiosuutta määräytymisperusteeseen, johon kuuluu ensisijaisesti pääoma, jonka osakas on harvainyhtiöön sijoittanut.

7 Laskentaperusteeseen voi palkkasäännön, josta säädetään tuloverolain 43 luvun 12 §:ssä, mukaisesti kuulua myös summa, joka vastaa osaa tämän yhtiön työntekijöille maksetuista palkoista, sen tytäryhtiöiden ja sivuliikkeiden työntekijöiden palkat mukaan lukien. Tämän säännöksen mukaisesti nämä palkat voidaan ottaa huomioon vain, jos ne sisältyvät Ruotsin lainsäädännön mukaan sosiaalimaksujen tai palkkaveron perusteeseen.

8 Ruotsin liityttyä Euroopan unioniin palkkasäännön soveltamisalaa kuitenkin laajennettiin Ruotsin hallituksen mukaan koskemaan muissa jäsenvaltioissa työskenteleville harvainyhtiöiden työntekijöille maksettuja palkkoja.

**Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset**

9 Konsulttiyrityksen X, joka on ruotsalainen osakeyhtiö, omistaa joukko osakkaita, jotka ovat yhtiön työntekijöitä, muiden muassa A ja B. Siitä huolimatta, että X:n osakkaiden määrä oli tarkastelun kohteena olevan jakson ajan melko korkea (yhteensä 78), sen katsottiin olevan harvainyhtiö tuloverolain 57 luvun 3 §:ssä tarkoitetulla tavalla.

10 Aloittaessaan toimintansa vuonna 1991 X otti jatkaakseen toiminnan, jota oli aikaisemmin harjoitettu eri muodossa Ruotsissa ja venäläisessä sivuliikkeessä. Vuonna 1997 tätä toimintaa ryhtyi harjoittamaan Y, joka on ruotsalainen osakeyhtiö ja X:n tytäryhtiö. Y käynnisti samanaikaisesti toisen sivuliikkeen Venäjällä. Ensimmäinen sivuliike lakkautettiin vuonna 2000.

11 A ja B omistavat kumpikin 1,7 prosenttia X:n osakkeista. A:sta tuli X:n osakas vuonna 1991 ja B:stä vuonna 1996.

12 A ja B pyysivät Skatterättsnämndeniltä (keskusverolautakunta) ennakkotietoa siitä, saivatko he X:n jakamasta osingosta maksamansa veron laskemisen yhteydessä ottaa huomioon palkkasäännön soveltamista varten Y:n venäläisen sivuliikkeen työntekijöille maksettuja palkkoja siitä huolimatta, että nämä palkat eivät sisälly ruotsalaisten sosiaalimaksujen tai ruotsalaisen palkkaveron perusteeseen.

13 Asianomaisille 19.2.2003 toimitetussa ennakkotiedossa Skatterättsnämnden vastasi tähän kysymykseen myöntävästi. Se katsoi, että asiassa ei voida vedota EY 43 artiklaan, koska se ei koske kolmansissa maissa sijaitsevia toimipaikkoja, ja että kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä on tarkasteltava EY 56 artiklan 1 kohdan kannalta.

14 Tältä osin se katsoi, että EY:n perustamissopimuksen määräykset, jotka koskevat pääomien vapaata liikkuvuutta, ovat esteenä sille, että A:n ja B:n tilanteen kaltaisessa tilanteessa osinkoa, jota he ovat saaneet X:ltä, kohdellaan verotuksessa epäedullisemmalla tavalla siitä syystä, että X:n tytäryhtiö harjoittaa toimintaa Venäjällä eikä Ruotsissa.

15 Palkkasääntö otettiin nimittäin käyttöön vuonna 1994, minkä vuoksi sen ei voida katsoa olevan EY 57 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu rajoitus, joka oli voimassa 31.12.1993. Lisäksi tässä säännössä toteutettua erilaista kohtelua ei voida perustella sillä, että haluttiin taata verovalvonnan tehokkuus, kun otetaan huomioon, että Ruotsin ja Venäjän välillä tehdyssä verotussopimuksessa on artikla, joka koskee tietojen vaihtoa asianomaisten veroviranomaisten välillä.

16 Yksi Skatterättsnämndenin jäsenistä katsoi kuitenkin, että palkkasääntöä on tarkasteltava EY 43 artiklan kannalta eikä perustamissopimuksen niiden määräysten kannalta, jotka koskevat pääomien vapaata liikkuvuutta. Palkkasääntö on nimittäin omiaan rajoittamaan taloudellisen toiminnan harjoittamista eikä pääomien vapaata liikkuvuutta. Koska EY 43 artiklaa ei kuitenkaan sovelleta tilanteissa, joihin liittyy kolmansia maita, palkkasääntö ei ole tässä määräyksessä kielletty rajoitus.

17 Riksskatteverket (verohallinto) valitti Skatterättsnämndenin päätöksestä Regeringsrätteniin.

18 Regeringsrätten on näin ollen päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Ovatko [perustamissopimuksen] määräykset, jotka koskevat pääomien vapaata liikkuvuutta jäsenvaltioiden ja kolmannen maan välillä, esteenä sille, että edellä esitetyn kaltaisessa tilanteessa A:n ja B:n X:ltä saamaa osinkoa verotetaan epäedullisemmin sen vuoksi, että X:n tytäryhtiö Y harjoittaa toimintaa Ruotsin sijasta Venäjällä?

2) Onko sillä asiassa merkitystä, hankkivatko A ja B X:n osakkeet ennen toiminnan aloittamista tai muuttumista Venäjällä vai kyseisen toiminnan aloittamisen tai muuttumisen jälkeen?"

## Ennakkoratkaisukysymykset

19 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 104 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa määrätään, että jos ennakkoratkaisukysymykseen annettava vastaus on selvästi johdettavissa oikeuskäytännöstä, yhteisöjen tuomioistuin voi ratkaista asian perustellulla määräyksellä.

20 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, onko sellainen kansallinen säännös yhteensopiva pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, jossa ei sallita, että verotettaessa osinkoja pääomatuloina sellaiseen rajaan asti, joka muodostuu kiinteämääräisestä tuotosta, joka lasketaan soveltamalla tiettyä prosenttiosuutta määräytymisperusteeseen, johon kuuluu osakkaan sijoittaman pääoman lisäksi osa osinkoa jakavan yhtiön työntekijöille maksetuista palkoista, huomioon otetaan tämän yhtiön sivuliikkeen tai tytäryhtiön palveluksessa kolmannessa maassa olevien työntekijöiden palkkoja.

21 Yhden Skatterättsnämndenin jäsenen tavoin (ks. tämän määräyksen 16 kohta) Alankomaiden hallitus ja Euroopan yhteisöjen komissio väittävät, että pääasiassa kyseessä olevaa kansallista säännöstä voidaan tarkastella vain sijoittautumisvapauden kannalta eikä pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta. Ne väittävät, että tällä säännöksellä on vaikutuksia sivuliikkeen perustamiseen kolmanteen maahan ja että täten se kuuluu yksinomaan sijoittautumisvapauden aineelliseen soveltamisalaan.

22 Koska pääasiassa kyseessä olevan tilanteen tarkasteleminen sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten kannalta voi tehdä tarpeettomaksi kyseisen tilanteen erillisen arvioimisen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kannalta, on aluksi arvioitava, kuuluuko tilanne sijoittautumisvapauden alaan.

23 Tältä osin on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapaus, joka EY 43 artiklassa tunnustetaan jäsenvaltioiden kansalaisille, sisältää EY 48 artiklan mukaan niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa toisessa 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; asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok. 2005, s. I-10837, 29 kohta ja asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok. 2006, s. I-7995, 41 kohta).

24 Samoin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vaikka sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että jäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon (ks. mm. asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998, Kok. 1998, s. I-4695, 21 kohta; em. asia Marks & Spencer, tuomion 31 kohta ja em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 42 kohta).

25 Kuten Alankomaiden hallitus ja komissio ovat todenneet, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kansallisen säännöksen, jonka mukaan palkkasäännön soveltamista varten ei voida ottaa huomioon kolmanteen maahan sijoittautuneen sivuliikkeen työntekijöille maksettuja palkkoja, ensisijaisena vaikutuksena on tehdä vähemmän houkuttelevaksi se, että ruotsalainen yhtiö perustaa sivuliikkeen kolmanteen maahan, koska tällainen sivuliikkeen perustaminen on omiaan asettamaan tämän yhtiön osakkaat verotukselliseen asemaan, joka on epäedullisempi kuin se, jossa he olisivat, jos sivuliike sijaitsisi Ruotsissa tai jossakin muussa jäsenvaltiossa.

26 Koska pääasiassa kyseessä olevan säännöksen vuoksi yhtiöt saattavat luopua perustamasta sivuliikkeitä unionin ulkopuolelle, sen vaikutukset kohdistuvat pääasiallisesti sijoittautumisvapauteen ja se kuuluu näin ollen vain tätä vapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten aineelliseen soveltamisalaan.

27 Vaikka tällaisella kansallisella toimenpiteellä oletettaisiinkin olevan, kuten A ja B väittävät, rajoittavia vaikutuksia pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, tällaisia vaikutuksia olisi pidettävä väistämättömänä seurauksena mahdollisesta sijoittautumisvapauden rajoittamisesta, eivätkä ne olisi peruste sille, että kyseistä toimenpidettä tutkittaisiin EY 56–EY 58 artiklan kannalta (ks. vastaavasti em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 33 kohta; asia asia C-452/04, Fidium Finanz, tuomio 3.10.2006, Kok. 2006, s. I-9521, 48 ja 49 kohta ja asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007, Kok. 2007, s. I-2107, 34 kohta).

28 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevaa kansallista säännöstä ei ole aiheellista tarkastella perustamissopimuksen niiden määräysten kannalta, jotka koskevat pääomien vapaata liikkuvuutta.

29 Siltä osin kuin on kyse perustamissopimuksen luvusta, joka koskee sijoittautumisvapautta, siinä ei ole yhtäkään määräystä, jossa näiden määräysten soveltamisalaa laajennettaisiin koskemaan tilanteita, joissa on kyse yhtiön sijoittautumisesta kolmanteen maahan. Näin ollen EY 43 artiklaan ja sitä seuraaviin artikloihin ei voida vedota pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa.

30 Edellä todetun valossa esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että sellaisella kansallisella säännöksellä vaikutetaan pääasiallisesti EY 43 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa tarkoitettuun sijoittautumisvapauteen, jossa ei sallita, että verotettaessa osinkoja pääomatuloina sellaiseen rajaan asti, joka muodostuu kiinteämääräisestä tuotosta, joka lasketaan soveltamalla tiettyä prosenttiosuutta

määräytymisperusteeseen, johon kuuluu osakkaan sijoittaman pääoman lisäksi osa osinkoa jakavan yhtiön työntekijöille maksetuista palkoista, huomioon otetaan tämän yhtiön sivuliikkeen tai tytäryhtiön palveluksessa kolmannessa maassa olevien työntekijöiden palkkoja. Näihin määräyksiin ei voida vedota tilanteessa, joka koskee jäsenvaltion yhtiön sijoittautumista kolmanteen maahan.

## Oikeudenkäyntikulut

31 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 (neljäs jaosto) on määrännyt seuraavaa:

**Sellaisella kansallisella säännöksellä on huomattavia vaikutuksia EY 43 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa tarkoitettuun sijoittautumisvapauteen, jossa ei sallita, että verotettaessa osinkoja pääomatuloina sellaiseen rajaan asti, joka muodostuu kiinteämääräisestä tuotosta, joka lasketaan soveltamalla tiettyä prosenttiosuutta määräytymisperusteeseen, johon kuuluu osakkaan sijoittaman pääoman lisäksi osa osinkoa jakavan yhtiön työntekijöille maksetuista palkoista, huomioon otetaan tämän yhtiön sivuliikkeen tai tytäryhtiön palveluksessa kolmannessa maassa olevien työntekijöiden palkkoja. Näihin määräyksiin ei voida vedota tilanteessa, joka koskee jäsenvaltion yhtiön sijoittautumista kolmanteen maahan.**

Allekirjoitukset