JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

10 päivänä syyskuuta 2009 [1]

I Johdanto

1. Jos yritys myöntää toiselle yritykselle, johon sillä on keskinäinen riippuvuussuhde, poikkeuksellisen tai vastikkeettoman etuuden, tämä voi vaikuttaa kyseisten yritysten veron määräytymisperusteeseen. Etuuden myöntävä yritys saa mahdollisesti vähemmän tuloja tai voi vähentää vastaavan summan elinkeinotoiminnan menona, jolloin sen verorasitus kevenee. Sitä vastoin on odotettavissa, että etuuden saajan veron määräytymisperuste nousee.

2. Jos liiketoimeen osallistuvat yritykset ovat sijoittautuneet eri jäsenvaltioihin, poikkeuksellisen tai vastikkeettoman etuuden myöntäminen saattaa näin ollen merkitä verotulojen kohteen siirtymistä jäsenvaltiosta toiseen.

3. Tämä vaikutus estetään pääasiassa sovelletulla Belgian sääntelyllä. Tällä niin sanottuun markkinaehtoperiaatteeseen (*arm's length principle*) perustuvalla sääntelyllä korjataan verotuksessa vastaavien etuuksien myöntäminen sellaisten yritysten välillä, joilla on keskinäinen riippuvuussuhde – tosin useimmiten ainoastaan siinä tapauksessa, että etuuden saavan yrityksen kotipaikka on ulkomailla. Tästä syystä tribunal de première instance de Mons tiedustelee, onko tällainen säännös sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden mukainen.

4. Tässä yhteydessä on selvitettävä, onko perusvapauksien mahdollinen rajoittaminen perusteltua. Menettelyyn osallistuvat jäsenvaltiot ja komissio viittaavat tässä ensinnäkin verotusvallan tasapainoisen jakautumisen säilyttämiseen jäsenvaltioiden välillä ja toiseksi väärinkäytösten estämiseen. Nyt käsiteltävä asia tarjoaa näin ollen tilaisuuden tutkia lähemmin näiden oikeuttamisperusteiden keskinäistä suhdetta.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *OECD:n mallisopimus*

5. Markkinaehtoperiaate muotoillaan tulojen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) mallisopimuksen 9 artiklassa seuraavasti:

”1. Jos

a) sopimusvaltiossa oleva yritys välittömästi tai välillisesti osallistuu toisessa sopimusvaltiossa olevan yrityksen johtoon tai valvontaan tahi omistaa osan sen pääomasta taikka

b) samat henkilöt välittömästi tai välillisesti osallistuvat sekä sopimusvaltiossa olevan yrityksen että toisessa sopimusvaltiossa olevan yrityksen johtoon tai valvontaan tahi omistavat osan niiden pääomasta

ja jommassakummassa tapauksessa yritysten välillä kaupallisissa tai rahoitussuhteissa sovitaan ehdoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, voidaan kaikki tulo, joka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, mutta näiden ehtojen vuoksi ei ole kertynyt yritykselle, lukea tämän yrityksen tuloksi ja verottaa siitä tämän mukaisesti.

2. Milloin sopimusvaltio tässä valtiossa olevan yrityksen tuloksi lukee – ja tämän mukaisesti verottaa – tulon, josta toisessa sopimusvaltiossa olevaa yritystä on verotettu tässä toisessa valtiossa, sekä siten mukaan luettua tuloa ensiksi mainittu valtio väittää tuloksi, joka olisi kertynyt tässä ensiksi mainitussa valtiossa olevalle yritykselle, jos yritysten välillä sovitut ehdot olisivat olleet sellaisia, joista riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, tämän toisen valtion on asianmukaisesti oikaistava tästä tulosta siellä määrätyn veron määrä. Tällaista oikaisua tehtäessä on otettava huomioon tämän sopimuksen muut määräykset, ja sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tarvittaessa neuvoteltava keskenään.”

B *Välimiesmenettelyä koskeva jäsenvaltioiden yleissopimus*

6. Euroopan yhteisön jäsenvaltiot ovat käyttäneet OECD:n mallisopimuksen 9 artiklan sääntelyä esikuvana kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 23.7.1990 tehdyssä yleissopimuksessa 90/436/ETY [2] (jäljempänä välimiesmenettely-yleissopimus). Kaikki jäsenvaltiot ovat tehneet tämän ETY:n perustamissopimuksen 220 artiklaan (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 220 artikla, josta on puolestaan tullut EY 293 artikla) perustuvan yleissopimuksen tai liittyneet siihen. [3]

7. Välimiesmenettely-yleissopimuksen 4 artiklan 1 kohta vastaa sananmukaisesti OECD:n mallisopimuksen 9 artiklan 1 kohtaa. Mikäli välimiesmenettely-yleissopimuksen 4 artiklassa määrätty tulon oikaiseminen johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, asianomaisen yrityksen pyynnöstä on toteutettava sopimusvaltioiden veroviranomaisten keskinäinen sopimusmenettely ja mahdollisesti välimiesmenettely (välimiesmenettely-yleissopimuksen 6 ja 7 artikla).

2 – EYVL L 225, s. 10.

3 – Ks. viimeksi Bulgarian ja Romanian liittymisestä yleissopimukseen: asiakirja Bulgarian tasavallan ja Romanian liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, (EUVL L 157, s. 203) 3 artikla, luettuna yhdessä Bulgarian ja Romanian liittymisestä kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 23.7.1990 tehtyyn yleissopimukseen 23.6.2008 tehdyn neuvoston päätöksen 2008/492/EY (EUVL L 174, s. 1) ja Bulgarian ja Romanian liittymisasiakirjan liitteen I muuttamisesta 23.6.2008 tehdyn neuvoston päätöksen 2008/493/EY (EUVL L 174, s. 6) kanssa.

C *Belgian lainsäädäntö*

8. Vuoden 1992 tuloverolain (code des impôts sur les revenus 1992, jäljempänä CIR 92) 26 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Jollei 54 §:n säännösten soveltamisesta muuta johdu, Belgiaan sijoittautuneen yrityksen myöntäessä poikkeuksellisia tai vastikkeettomia etuuksia nämä lisätään sen omiin voittoihin, paitsi jos etuudet otetaan huomioon edunsaajien veronalaisia tuloja määritettäessä.

Edellä 1 momentissa säädetystä rajoituksesta huolimatta omiin voittoihin lisätään poikkeukselliset tai vastikkeettomat etuudet, joita yritys myöntää

1) jäljempänä 227 §:ssä tarkoitetulle verovelvolliselle, johon Belgiaan sijoittautuneella yrityksellä on suoraan tai epäsuorasti keskinäinen riippuvuussuhde

2) jäljempänä 227 §:ssä tarkoitetulle verovelvolliselle tai ulkomaiselle toimipaikalle, joka ei ole sijoittautumisvaltionsa lainsäädännön nojalla velvollinen maksamaan tuloveroa kyseisessä maassa tai johon sovelletaan verotusjärjestelyä, joka on huomattavasti edullisempi kuin Belgiaan sijoittautuneeseen yritykseen sovellettava järjestely

3) jäljempänä 227 §:ssä tarkoitetulle verovelvolliselle, jolla on yhteisiä etuja edellä 1 tai 2 kohdassa mainitun verovelvollisen tai edellä 2 kohdassa mainitun toimipaikan kanssa.”

9. Kansallisen oikeuskäytännön mukaan etuus katsotaan poikkeukselliseksi, jos se myönnetään tavanomaisesta tapahtumien kulusta, tavallisesta käytännöstä tai vastaavissa tapauksissa tavanomaisesta menettelystä poiketen. Vastikkeettomaksi katsotaan etuus, joka myönnetään ilman vastaavaa velvoitetta tai vastasuoritusta. [4]

10. Ulkomailla asuvat määritellään CIR 92:n 227 §:ssä seuraavasti:

”Ulkomaiset yhteisöt – –, joiden kotipaikka, päätoimipaikka tai johdon taikka keskushallinnon kotipaikka ei ole Belgiassa.”

11. CIR 92:n 49 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Liike- ja ammattitoiminnan menoina vähennyskelpoisia ovat kustannukset, joita verovelvolliselle on verokauden aikana aiheutunut veronalaisen tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä ja joiden aitouden ja määrän verovelvollinen todistaa tositteiden avulla tai, jos tämä ei ole mahdollista, kaikilla muilla yleisesti sovellettavien oikeussääntöjen nojalla hyväksyttävillä todisteilla, valaa lukuun ottamatta.

Verokauden aikana aiheutuneiksi katsotaan kustannukset, jotka tämän kauden aikana tosiasiallisesti maksetaan tai joista vastataan tai jotka ovat muuttuneet todetuiksi veloiksi ja tappioiksi ja merkitään sellaisina kirjanpitoon.”

12. CIR 92:n 79 §:ssä rajoitetaan poikkeuksellisen tai vastikkeettoman etuuden saajan tappioita koskevaa vähennysoikeutta:

”Liike- ja ammattitoiminnan tappioiden perusteella ei voida tehdä vähennyksiä siitä osasta voittoja tai tuottoja, joka on peräisin sellaisista poikkeuksellisista tai vastikkeettomista etuuksista, jotka verovelvollinen on

4 – Ks. Grondwettelijk Hofin 6.11.2008 antama tuomio (nro 151/2008; Moniteur Belge 4.12.2008, s. 63824, B.4.2. kohta) ja Hof van Cassatie van Belgiënin 10.4.2000 antama tuomio (Pasicrisie Belge 2000, I, 240).

saanut suoraan tai epäsuorasti missä tahansa muodossa tai millä tahansa tavalla yritykseltä, johon sillä on suoraan tai epäsuorasti keskinäinen riippuvuussuhde.”

13. CIR 92:n 207 §:n nojalla siitä osasta tuloksesta, joka on peräisin poikkeuksellisista tai vastikkeettomista etuuksista, ei voida tehdä muita vähennyksiä.

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

14. S.A. Société de Gestion Industrielle (jäljempänä SGI) on Belgian oikeuden mukaan perustettu holdingyhtiö, joka toimii metallurgian alalla. SGI:llä on 65 prosentin osakkuus Ranskan oikeuden mukaan perustetussa Recydem-nimisessä osakeyhtiössä, jonka hallituksen jäsen se on. Luxemburgin oikeuden mukaan perustettu S.A. Cobelpin on SGI:n hallituksen jäsen ja yksi sen hallituksen varapuheenjohtajista (administrateurs délégués). Cobelpin omistaa lisäksi 34 prosenttia SGI:n osakkeista. Toinen SGI:n hallituksen varapuheenjohtaja on Domenico Leone. Hän on myös Cobelpinin ja Recydemin hallitusten jäsen.

15. Tarkastuksen jälkeen Belgian veroviranomaiset tekivät 13.10.2003 verovuosien 2001 ja 2002 osalta kaksi oikaisupäätöstä. Niissä muun muassa lisättiin CIR 92:n 26 §:n nojalla SGI:n voittoon 1 891 806 Belgian frangia (BEF) (46 897 euroa). Tämä summa vastaa korkoja, jotka on laskettu 5 prosentin vuosikoron mukaan 37 836 113 BEF:n määrälle. SGI oli myöntänyt jälkimmäisen määrän korottomana lainana Recydemille.

16. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan veroviranomaiset ovat soveltaneet CIR 92:n 26 §:ää asianmukaisesti, kun ne lisäsivät korot SGI:n voittoihin. Varsinkaan SGI:n Recydemille myöntämälle korottomalle lainalle ei ole liiketaloudellista perustetta. Recydemin taloudellinen tilanne oli kyseisellä ajanjaksolla turvattu ja tulos voitollinen, kun taas useat lainat muodostivat merkittävän taloudellisen rasitteen SGI:lle.

17. Lisäksi veroviranomaiset katsoivat, etteivät Cobelpinille tämän toiminnasta SGI:n hallituksessa maksetut palkkiot, joiden määrä oli 350 000 Luxemburgin frangia (LUF) (8 676,00 euroa) kuukaudessa, olleet vähennyskelpoisia. Palkkiot eivät täyttäneet CIR 92:n 49 artiklassa säädettyjä vähennyskelpoisuuden edellytyksiä, koska ne olivat ilmeisen kohtuuttomia ja täysin suhteettomia palveluista saatuun taloudelliseen hyötyyn nähden. Cobelpinin edustajana hallituksessa toimi Philippe Brilot, joka oli SGI:n hallituksen jäsen myös yksityishenkilönä. Veroviranomaiset katsoivat, että toimenpide on tappiollinen ja että sen ainoana tarkoituksena on ollut verojen välttäminen.

18. Myöskään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ei pidä palkkioita liike- ja ammattitoiminnan menoina, jotka ovat CIR 92:n 49 §:n nojalla vähennyskelpoisia. Poikkeuksellisia etuuksia, jotka SGI on myöntänyt Cobelpinille, ei voida CIR 92:n 26 §:n nojalla vapauttaa verosta, vaan ne on lisättävä SGI:n omiin voittoihin.

19. SGI:n oikaisuvaatimukset hylättiin, minkä jälkeen se nosti verotuspäätöksistä kanteen tribunal de première instance de Monsissa. Asiaa käsittelevä tuomioistuin esitti 19.6.2007 tekemällään päätöksellä yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kun EY:n perustamissopimuksen 43 artiklaa tulkitaan yhdessä 48 artiklan kanssa ja tarvittaessa saman sopimuksen 12 artiklan kanssa, onko kyseisen 43 artiklan vastaisena pidettävä sellaista jäsenvaltion lainsäädäntöä, joka – kuten tässä tapauksessa – johtaa poikkeuksellisen tai vastikkeettoman etuuden verottamiseen Belgiassa asuvalta yhtiöltä, joka on myöntänyt kyseisen etuuden toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle, johon tällä belgialaisella yhtiöllä on suoraan tai epäsuorasti keskinäinen riippuvuussuhde, vaikka samoissa olosuhteissa Belgiassa asuvaa yhtiötä ei voida verottaa poikkeuksellisesta tai vastikkeettomasta etuudesta silloin, kun tämä etu on myönnetty toiselle Belgiaan sijoittautuneelle yhtiölle, johon ensin mainitulla belgialaisella yhtiöllä on suoraan tai epäsuorasti keskinäinen riippuvuussuhde?

2) Kun EY:n perustamissopimuksen 56 artiklaa tulkitaan yhdessä 48 artiklan kanssa ja tarvittaessa saman sopimuksen 12 artiklan kanssa, onko kyseisen 56 artiklan vastaisena pidettävä sellaista jäsenvaltion lainsäädäntöä, joka – kuten tässä tapauksessa – johtaa poikkeuksellisen tai vastikkeettoman etuuden verottamiseen Belgiassa asuvalta yhtiöltä, joka on myöntänyt kyseisen etuuden toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle, johon tällä belgialaisella yhtiöllä on suoraan tai epäsuorasti keskinäinen riippuvuussuhde, vaikka samoissa olosuhteissa Belgiassa asuvaa yhtiötä ei voida verottaa poikkeuksellisesta tai vastikkeettomasta etuudesta silloin, kun tämä etu on myönnetty toiselle Belgiaan sijoittautuneelle yhtiölle, johon ensin mainitulla belgialaisella yhtiöllä on suoraan tai epäsuorasti keskinäinen riippuvuussuhde?”

20. Yhteisöjen tuomioistuimessa vireillä olevassa menettelyssä kirjallisia ja suullisia huomautuksia ovat esittäneet SGI:n lisäksi Belgian, Saksan ja Ruotsin hallitukset sekä Euroopan yhteisöjen komissio.

IV Oikeudellinen arviointi

21. Kansallinen tuomioistuin haluaa molemmilla ennakkoratkaisukysymyksillään lähinnä selvittää, onko CIR 92:n 26 §:n kaltainen kansallinen säännös EY 43 artiklassa tarkoitetun sijoittautumisvapauden ja EY 56 artik-

lassa taatun pääomien vapaan liikkuvuuden mukainen, kun näitä artikloja tulkitaan tarvittaessa yhdessä saman sopimuksen 12 artiklan kanssa.

22. Ennen kuin tarkastelen lähemmin näitä kysymyksiä, haluan esittää lyhyen huomautuksen pääasiassa sovellettavista kansallisista säännöksistä.

23. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan CIR 92:n 26 § muodostaa perustan lainasta perimättä jääneiden korkojen lisäämiselle SGI:n tuloon ja hallituksen jäsenyydestä maksettujen kohtuuttoman korkeiden palkkioiden ”sisällyttämiselle” sen tuloon. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy kuitenkin ilmi, etteivät veroviranomaiset ilmeisestikään ole soveltaneet CIR 92:n 26 §:ää palkkioihin, jotka SGI on maksanut Cobelpinille hallituksen jäsenyydestä. Ne ovat pikemminkin CIR 92:n 49 §:n perusteella katsoneet, ettei näitä maksuja voida vähentää liike- tai ammattitoiminnan menoina.

24. Belgian hallitus selittää, että näiden kahden säännöksen suhteesta kiistellään Belgian oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa. Vastauksessaan yhteisöjen tuomioistuimen kysymykseen se kuitenkin viittaa Grondwettelijk Hofin äskettäiseen tuomioon. Sen mukaan molempia säännöksiä voidaan soveltaa itsenäisesti. [5]

25. Vaikka myös tribunal de première instance de Mons katsoo, että maksetut palkkiot ovat täysin kohtuuttomia eikä niitä voida sen vuoksi vähentää CIR 92:n 49 §:n nojalla liike- tai ammattitoiminnan menoina, se on pyytänyt perusvapauksien tulkintaa pelkästään CIR 92:n 26 §:n osalta. Nyt esillä olevassa asiassa voidaan näin ollen jättää tutkimatta, mikä merkitys sen lisäksi CIR 92:n 49 §:llä voisi olla pääasian ratkaisemisen kannalta. [6]

A *Sovellettava perusvapaus*

26. Aluksi on selvitettävä, voidaanko nyt käsiteltävässä asiassa soveltaa sekä sijoittautumisvapautta että pääomien vapaata liikkuvuutta ja kumpaa perusvapautta on tutkittava ensiksi.

5 – Edellä alaviitteessä 4 mainittu 6.11.2008 annettu tuomio, B.10.3 ja B.10.4 kohta. Tuomio koskee kuitenkin CIR 92:n uudelleen muotoiltua 26 artiklaa, sellaisena kuin se on ollut voimassa 1.1.2008 alkaen. Siinä korostetaan nykyisin nimenomaisesti, että säännöstä sovelletaan ”49 §:n soveltamisesta riippumatta”.

6 – Sivuhuomautuksena todettakoon, että CIR 92:n 49 §:ään ei CIR 92:n 26 §:stä poiketen sisälly erilaista sääntelyä jäsenvaltion sisällä syntyneiden kustannusten ja rajatylittävien kustannusten osalta.

27. Koska EY 43 ja EY 56 artikla ovat kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää koskevan yleisen kiellon erityisiä ilmauksia, tässä yhteydessä ei ole tarpeen vedota EY 12 artiklaan. [7]

28. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tutkittaessa sitä, minkä perusvapauden soveltamisalaan kansallinen lainsäädäntö kuuluu, huomioon on otettava ensisijaisesti kyseisen lainsäädännön tarkoitus. [8]

29. Jos kansalliset säännökset koskevat osuuksia, jotka antavat omistajalleen selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta, sovelletaan ensisijaisesti sijoittautumisvapautta. [9] Yhteisöjen tuomioistuin ei ole kuitenkaan vahvistanut yleisesti sovellettavaa vähimmäisomistusosuutta, jonka on täytyttävä, jotta kyseessä katsotaan olevan määräävä vaikutusvalta. [10]

30. Samalla yhteisöjen tuomioistuin on myös katsonut, että säännökset, jotka koskevat vain konsernin sisäisiä suhteita, kuuluvat ”pääasiallisesti” sijoittautumisvapauden soveltamisalaan. [11] Myöskään tässä yhteydessä se ei kuitenkaan ole määritellyt, minkä edellytysten on täytyttävä, jotta useiden yritysten katsotaan muodostavan konsernin.

31. CIR 92:n 26 §:n 2 momentin 1 kohtaa sovelletaan etuuksiin, joita yritys myöntää toiselle yritykselle, johon sillä on suoraan tai epäsuorasti keskinäinen riippuvuussuhde. Tässä säännöksessä tarkoitettu riippuvuussuhde voi, joskaan sen ei välttämättä tarvitse, perustua tietynsuuruiseen pääomaosuuteen, kuten Belgian hallitus on asiaa kysyttäessä selittänyt. Riippuvuussuhde voi sen mukaan pikemminkin perustua esimerkiksi myös rahoitussuhteisiin tai riippuvuuteen tietyistä raaka-aineista tai teknologioista.

7 – Ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001 (Kok., s. I-1727, 38 ja 39 kohta); asia C-443/06, Hollmann, tuomio 11.10.2007 (Kok., s. I-8491, 28 ja 29 kohta) ja asia C-105/07, Lammers & Van Cleeff, tuomio 17.1.2008 (Kok., s. I-173, 14 kohta).

8 – Näin tiivistettynä asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007 (Kok., s. I-4051, 22 kohta), jossa viitataan asiaan C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006 (Kok., s. I-7995, 31–33 kohta); asiaan C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006 (Kok., s. I-11673, 37 ja 38 kohta); asiaan C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006 (Kok., s. I-11753, 36 kohta) ja asiaan C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007 (Kok., s. I-2107, 26–34 kohta).

9 – Ks. asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000 (Kok., s. I-2787, 21 kohta); asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007 (Kok., s. I-6373, 20 kohta); asia C-360/06, Heinrich Bauer Verlag, tuomio 2.10.2008 (Kok., s. I-7333, 27 kohta) ja asia C-282/07, Truck Center, tuomio 22.12.2008 (Kok., s. I-10767, 25 kohta).

10 – Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annettu neuvoston direktiivi 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), jonka mukaan vähimmäisosuus on 1.1.2009 alkaen 10 prosenttia.

11 – Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 32 kohta; edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Oy AA, tuomion 23 kohta ja edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 33 kohta.

32. Edellä esitetyn perusteella on otettava lähtökohdaksi se, että kyseessä oleva kansallinen säännös kattaa tyypillisesti tilanteet, jotka kuuluvat sijoittautumisvapauden soveltamisalaan. Yritys nimittäin myöntää toiselle yritykselle poikkeuksellisia tai vastikkeettomia etuuksia erityisesti silloin, kun se itse tai sen osakkaat hyötyvät tästä liiketoimesta välillisesti esimerkiksi sen vuoksi, että näin voidaan keventää konsernin kokonaisverorasitetta.

33. On kuitenkin mahdollista, että kyseessä oleva kansallinen säännös koskee myös muita perusvapauksia. Kyseeseen voisivat näin ollen tulla tavaroiden ja pääomien vapaa liikkuvuus tai palvelujen tarjoamisen vapaus, jos etuus myönnetään tiettyjä tavarantoimituksia, varainsiirtoja tai muita palveluja koskevan erityisen intressin perusteella ja ilman tiettyä konkreettisten liiketoimien yhteydessä tehtävää vastasuoritusta.

34. Koska CIR 92:n 26 §:ssä ei siis mahdollisesti säännellä pelkästään tilanteita, joissa verovelvollinen käyttää sijoittautumisvapautta, seuraavaksi on tutkittava, miten pääasian konkreettisia tosiseikkoja on luonnehdittava.

35. Tästä on todettava, että sekä Cobelpinin osakkuus SGI:ssä että SGI:n osakkuus Recydemissä ovat laajuudeltaan sellaisia, että ne antavat kyseisille osakkaille määräävän vaikutusvallan asianomaisessa yrityksessä. Lisäksi Cobelpin on SGI:n hallituksen jäsen, ja sillä on tässä ominaisuudessa myös ratkaiseva vaikutusvalta kyseisen yrityksen johtamiseen. Koska molemmat SGI:hin etuyhteydessä olevat yritykset ovat lisäksi sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon kuin SGI – Recydem Ranskaan ja Cobelpin Luxemburgiin – nyt esillä olevan asian tosiseikkoja on tutkittava ensisijaisesti EY 43 artiklan, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, perusteella.

36. Tästä voidaan näin ollen jättää avoimeksi, voidaanko nyt esillä olevan kaltaisessa tilanteessa soveltaa sijoittautumisvapauden ohella myös pääomien vapaata liikkuvuutta tai mahdollisesti muita perusvapauksia. [12]

37. Perusvapauksien keskinäisen suhteen selvittämisellä olisi kuitenkin vaikutusta asian ratkaisemiseen vain, jos tapauksella on

12 – Yhteisöjen tuomioistuin on useissa tuomioissa todennut, ettei kansallisia oikeussäännöksiä ole syytä tutkia sijoittautumisvapauden ohella erikseen EY 56 artiklan kannalta, jos pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittaminen on väistämätön seuraus mahdollisesta sijoittautumisvapauden rajoittamisesta (ks. edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Yhteisöjen tuomioistuin on äskettäin soveltanut samaa ratkaisua myös sellaiseen tapaukseen, jossa kansallista säännöstä voidaan soveltaa osakkuusasteesta riippumatta mutta jossa konkreettinen pääasia koskee ainoastaan osuuksia, jotka antavat vaikutusvallan kyseisen yrityksen johtamiseen (asia C-284/06, Burda, tuomio 26.6.2008, Kok., s. I-4571, 71–74 kohta ja asia C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomio 18.6.2009, Kok., s. I-5145, 33 kohta). On kyseenalaista, onko yhteisöjen tuomioistuimen toteamukset ymmärrettävä siten, että pääomien vapaa liikkuvuus väistyy aina silloin, kun pääasian konkreettisessa tilanteessa on kyse omistussuhteista, jotka avaavat sijoittautumisvapauden soveltamisalan (ks. tästä myös julkisasiamies Botin 9.7.2009 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-182/08, Glaxo Wellcome, ratkaisuehdotuksen 86 kohta ja sitä seuraavat kohdat, asia vireillä tuomioistuimessa).

liityntä kolmansiin maihin, jolloin pääomien vapaan liikkuvuuden laajennetulla soveltamisalalla on merkitystä asian kannalta. Puhtaasti yhteisön sisäisissä tilanteissa kysymys sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden suhteesta voidaan näin ollen jättää avoimeksi, koska näiden perusvapauksien arviointiperusteet ovat pitkälti samat.

38. Nyt käsiteltävällä asialla ei ole liityntää kolmanteen maahan. Koska asian tarkastelu pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten kannalta ei näin ollen johtaisi toisenlaiseen tulokseen kuin sen tarkastelu sijoittautumisvapauden perusteella, tutkin nyt esillä olevaa asiaa prosessiekonomisista syistä ainoastaan viimeksi mainitun perusvapauden kannalta.

B *Sijoittautumisvapauden rajoittaminen*

39. Sijoittautumisvapaus sisältää niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa muissa jäsenvaltioissa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä. [13]

40. Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien EY:n perustamissopimuksen määräysten tarkoituksena niiden sanamuodon mukaan on varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on kuitenkin se, että lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon tai tekee sen vähemmän houkuttelevaksi. [14]

41. CIR 92:n 26 §:n 1 momentin nojalla poikkeuksellinen tai vastikkeeton etuus lisätään sen yrityksen omiin voittoihin, joka on myöntänyt etuuden. Etuutta ei kuitenkaan lisätä sen myöntäneen yrityksen voittoihin, jos etuus otetaan huomioon sen saajan verotettavien tulojen määrittämisen yhteydessä. Tätä mahdollisuutta sovelletaan kuitenkin vain, jos etuus myönnetään samaan jäsenvaltioon sijoittautuneelle yritykselle. Jos etuuden saajan kotipaikka on sitä vastoin toisessa jäsenvaltiossa ja etuuden saajalla on keskinäinen riippuvuussuhde etuuden myöntävään yritykseen, CIR 92:n 26 §:n 2 momentin 1 kohdan nojalla etuus on lisättävä sen myöntäneen yrityksen voittoihin.

13 – Ks. asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999 (Kok., s. I-6161, 35 kohta); asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005 (Kok., s. I-10837, 30 kohta) ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomion 37 kohta.

14 – Ks. asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998 (Kok., s. I-4695, 21 kohta); edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 31 kohta; edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 42 kohta ja asia C-418/07, Papillon, tuomio 27.11.2008 (Kok., s. I-8947, 16 kohta).

42. Tähän pykälään sisältyy näin ollen erilaisia säännöksiä sen mukaan, onko yritys, jolle belgialainen yritys myöntää poikkeuksellisen tai vastikkeettoman etuuden ja jolla on keskinäinen riippuvuussuhde belgialaiseen yritykseen, sijoittautunut samaan jäsenvaltioon vai toiseen jäsenvaltioon.

43. Belgian ja Saksan hallitukset kuitenkin väittävät, ettei tämä sääntely johda laajemman asiayhteyden huomioon ottaen rajaylittävän tilanteen epäedullisempaan kohteluun. Poikkeuksellista tai vastikkeetonta etuutta ei lisätä sen myöntävän yrityksen voittoihin jäsenvaltion sisäisissä tilanteissa, jos etuudet otetaan huomioon niiden saajien verotettavien tulojen määrittämisen yhteydessä. Etuuden saaja ei kuitenkaan voi CIR 92:n 79 ja 207 §:n nojalla tehdä liike- ja ammattitoiminnan tappioiden perusteella vähennyksiä siihen osaan tuloja, joka on peräisin poikkeuksellisista tai vastikkeettomista etuuksista. Tämän vuoksi vastaavia voittoja verotettaisiin samalla ajanjaksolla myös jäsenvaltion sisäisissä tilanteissa, vaikkakaan ei etuuden myöntävän yrityksen vaan etuuden saavan yrityksen osalta.

44. Belgian ja Saksan hallitukset eivät ole tällä väitteellään kuitenkaan pystyneet täysin kiistämään sitä, että poikkeuksellisen tai vastikkeettoman etuuden myöntämistä ulkomaiselle yritykselle kohdellaan kyseessä olevassa sääntelyssä epäedullisemmin kuin vastaavaa belgialaisten yritysten välistä liiketoimea.

45. Lisäksi on pantava merkille, että edellä mainitut hallitukset perustavat näkemyksensä konsernin tarkasteluun kokonaisuutena ja ottavan lähtökohdakseen sen, ettei sillä ole merkitystä, minkä yrityksen tuloon tietyt tulot luetaan konsernin sisällä, sikäli kuin tulonsiirto ei voi johtaa tappioiden parempaan hyödyntämiseen konsernissa. Jos kyseiset yritykset eivät omista suoraan tai välillisesti 100:aa prosenttia toistensa osakkeista, tällainen tarkastelutapa ei kuitenkaan ole välttämättä perusteltu. Yrityksen X ja sen osakkaiden näkökulmasta voi hyvinkin olla merkitystä sillä, lisätäänkö poikkeuksellinen etuus, jonka X on myöntänyt toiselle yritykselle, sen omiin voittoihin vai etuuden saaneen yrityksen tuloon. Jos etuuden saaneessa yrityksessä on nimittäin X:n ohella muita osakkaita, verorasite jakaantuu myös muiden harteille.

46. Vaikka oletettaisiin, että konsernin tarkastelu kokonaisuutena on nyt käsiteltävässä asiassa tarkoituksenmukaista verotusta koskevien säännösten arvioimiseksi, rajatylittäviin tilanteisiin kohdistuu kuitenkin kielteisiä vaikutuksia. Kuten SGI korostaa ja myös Belgian hallitus myöntää, voittojen lisääminen poikkeuksellisen etuuden myöntäneen yrityksen kotipaikkavaltiossa voi nimittäin johtaa samojen tulojen kaksinkertaiseen verotukseen.

47. Siten esimerkiksi maksut, jotka SGI on suorittanut Cobelpinille hallituksen jäsenenä toimimisesta, lisättäisiin SGI:n voittoihin (tai niitä ei vähennettäisi sen verotettavista tuloista). Samanaikaisesti nämä maksut sisällytettäisiin Cobelpinin veron määräytymis-

perusteeseen, ja niitä verotettaisiin Luxemburgissa. [15] Myös Recydemille myönnetyn lainan kuvitteellisten korkojen osalta uhkana on niiden moninkertainen huomioiminen verotuksessa. Korot luettaisiin SGI:n tuloon. Koska Recydem ei kuitenkaan ole tosiasiallisesti maksanut korkoja, Ranskan veroviranomaiset eivät hyväksyisi niitä suoraan liike- ja ammattitoiminnan menoiksi.

48. Jäsenvaltiot viittaavat perustellusti siihen, että kaksinkertainen verotus voidaan poistaa soveltamalla välimiesmenettely-yleissopimusta. Näin Cobelpin tai Recydem voi yleissopimuksen perusteella vaatia tulojensa oikaisua, jossa otetaan huomioon SGI:n myöntämien etuuksien verokohtelu Belgiassa. Tämän mahdollisesti edellyttämä asianomaisten veroviranomaisten välinen sopimusmenettely toteutetaan kuitenkin ainoastaan verovelvollisen pyynnöstä ja aiheuttaa siten tälle hallinnollisia lisäkuluja. Lisäksi verovelvollisen on katettava kahteen kertaan maksettu vero menettelyn aikana. Sopimusmenettely ja sitä mahdollisesti seuraava välimiesmenettely voivat kestää useita vuosia, jos yleissopimuksessa määrättyjä menettelyä koskevia määräaikoja hyödynnetään täysimääräisesti.

49. Kaksinkertaisen verotuksen vaara vastaavissa jäsenvaltion sisäisissä tilanteissa on sitä vastoin lähes olematon, koska etuutta ei lisätä sen myöntäneen yrityksen voittoihin, jos se otetaan huomioon etuuden saajan verotuksessa. [16]

50. Samojen tulojen mahdollinen kaksinkertainen verottaminen ei ole nyt käsiteltävässä asiassa myöskään seurausta pelkästään siitä, että kaksi jäsenvaltiota käyttää samanaikaisesti verotusvaltaansa, mikä ei ole yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan yhteisön oikeuden nykytilassa ristiriidassa perusvapauksien kanssa. [17] Se on pikemminkin seurausta toisiinsa rinnastettavissa olevien tilanteiden erilaisesta verokohtelusta yhdessä ja samassa jäsenvaltiossa.

51. Kyseessä olevalla jäsenvaltiolla olisi lähtökohtaisesti mahdollisuus sulkea pois kaksinkertaisen verotuksen vaara siten, että myöskään etuuksia, jotka sen alueelle sijoittautunut yritys myöntää ulkomaiselle yritykselle, ei lisätä voittoihin, jos etuutta verotetaan sen saavan yrityksen verotuksessa. Sen olisi tietysti tällöin hyväksyttävä verotulojen siirty-

15 – Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan Cobelpin saattoi kuitata nämä tulot liiketoimintansa tappioiden perusteella. Tämä ei kuitenkaan muuta sitä, että näitä tuloja verotettiin Luxemburgissa ja että ne joka tapauksessa vähensivät seuraavalle verovuodelle siirrettävien tappioiden määrää.

16 – Edellä alaviitteessä 5 mainitun CIR 92:n 26 §:n uuden sanamuodon, joka mahdollistaa CIR 92:n 49 §:n samanaikaisen soveltamisen, vuoksi samoja tuloja voitaisiin nykyisin verottaa useaan kertaan myös jäsenvaltion sisäisissä tilanteissa, mikä on Grondwettelijk Hofin käsityksen mukaan kuitenkin vain hyväksyttävä (vrt. edellä alaviitteessä 4 mainittu 6.11.2008 annettu tuomio). Uutta sanamuotoa ei kuitenkaan voida soveltaa ajallisesti pääasiaan.

17 – Ks. vastaavasti asia C-513/04, Kerckhaert ja Morres, tuomio 14.11.2006 (Kok., s. I-10967, 20 kohta); asia C-298/05, Columbus Container Services, tuomio 6.12.2007 (Kok., s. I-10451, 43 ja 51 kohta); asia C-67/08, Block, tuomio 12.2.2009 (Kok., s. I-883, 28 ja 31 kohta) ja asia C-128/08, Damseaux, tuomio 16.7.2009 (Kok., s. I-6823, 35 kohta).

minen etuuden saavan yrityksen kotipaikkavaltioon. Sitä, edellytetäänkö tätä tosiasiallisesti yhteisön oikeudessa, on tutkittava seuraavaksi rajoituksen perusteltavuuden tarkastelun yhteydessä.

52. Välipäätelmänä on todettava, että CIR 92:n 26 §:n kaltainen kansallinen säännös on jäsenvaltion sisäisten ja rajatylittävien tilanteiden erilaisen kohtelun vuoksi omiaan estämään toimipaikkojen perustamisen toiseen jäsenvaltioon tai tekemään sen vähemmän houkuttelevaksi. Säännöksellä rajoitetaan näin ollen EY 43 artiklassa taatun sijoittautumisvapauden käyttämistä.

C *Rajoituksen perusteltavuus*

53. Sijoittautumisvapauden rajoitus voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Lisäksi kyseisellä rajoituksella on tällaisessa tapauksessa voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi. [18]

18 – Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 35 kohta; edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 47 kohta; edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 64 kohta ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomion 57 kohta.

54. Menettelyyn osallistuvat jäsenvaltiot ja komissio ovat yhtä mieltä siitä, että CIR 92:n 26 §:n kaltaisella säännöksellä pyritään takaamaan verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden välillä. Samalla nämä muut osapuolet viittaavat oikeuttamisperusteeseen, joka koskee veronkierron estämistä väärinkäytöksiä ehkäisemällä.

55. Tässä yhteydessä Saksan hallitus asettaa ensiksi mainitun oikeuttamisperusteen etusijalle ja katsoo, että sitä on sovellettava myös erillisenä väärinkäytösten estämistä koskevasta oikeuttamisperusteesta. Verotusvallan tasapainoisen jakautumisen säilyttämistä koskevan oikeuttamisperusteen ulottuvuutta ei missään tapauksessa saa rajoittaa liian tiukalla oikeasuhteisuuden arvioinnilla, jonka yhteisöjen tuomioistuin suorittaa väärinkäytösten estämisen yhteydessä.

1. Verotusvallan tasapainoisen jakautumisen säilyttämistä ja väärinkäytösten estämistä koskevien oikeuttamisperusteiden suhde

56. Asiassa Marks & Spencer 13.12.2005 antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on tunnetusti katsonut verotusvallan tasapainoisen jakautumisen säilyttämisen

jäsenvaltioiden välillä olevan yleistä etua koskeva pakottava syy, jolla perusvapauksien rajoittamista voidaan perustella. Tässä yhteydessä se on alun perin maininnut muina asiaan liittyvinä oikeuttamisperusteina tappioiden kaksinkertaisen käytön välttämisen ja veronkierron estämisen. [19] Myöhemmin yhteisöjen tuomioistuin on katsonut verotusvallan tasapainoisen jakautumisen säilyttämisen olevan oikeuttamisperuste myös silloin, kun molemmat näistä kahdesta muusta oikeuttamisperusteesta eivät ole täyttyneet. [20]

57. Tunnustamalla tämän oikeuttamisperusteen yhteisöjen tuomioistuin ottaa huomioon sen, että välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan. [21] Koska alaa ei ole yhdenmukaistettu yhteisön oikeudessa, on niin ikään jäsenvaltioiden asiana vahvistaa verotusvallan jakoperusteet tekemällä sopimuksia kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tai yksipuolisin toimenpitein. [22] Kuten yhteisöjen tuomioistuin on myös katsonut, verotusvallan jakamisen osalta on järkevää, että jäsenvaltiot seuraavat kansainvälistä käytäntöä ja varsinkin OECD:n laatimia mallisopimuksia. [23]

58. Toisissa tapauksissa yhteisöjen tuomioistuin on asettanut veronkierron estämistä koskevan oikeuttamisperusteen etusijalle. Sen mukaan perusvapauksien rajoittaminen väärinkäytösten estämiseksi on perusteltua silloin, kun sääntely koskee erityisesti puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään asianomaisen jäsenvaltion lainsäädännön vaikutusta. [24]

59. Tällaiset väärinkäyttöön perustuvat järjestelyt ovat siis ainoastaan jäsenvaltioiden verotusvallan jakautumiseen puuttumisen erityinen muoto. Kun valitaan keinotekoisia järjestelyjä tarkoituksena välttyä tulojen verottamiselta yhdessä jäsenvaltiossa ja taata sen sijaan niiden verottaminen toisessa jäsenvaltiossa, haitataan verotusvallan tasapainoista jakautumista jäsenvaltioiden välillä. [25] Tällaisten väärinkäytösten estäminen ei siksi ole yleensä itsetarkoitus, vaan sillä on laajempi tavoite eli taata jäsenvaltion oikeus käyttää

19 – Kyseinen tuomio annettiin ranskaksi, ja ranskankielisessä alkutekstissä käytetään johdonmukaisesti käsitettä ”évasion fiscale”. Näin ollen tämän ratkaisuehdotuksen alkuperäisessä saksankielisessä versiossa edellä käytetyt käsitteet ”Steuerflucht” ja ”Steuerumgehung” vaikuttavat olevan ainoastaan saman ranskankielisen käsitteen kaksi eri käännöstä, joilla on näin ollen sama merkitys. Tämän ratkaisuehdotuksen alkuperäisessä versiossa käytetään näin ollen jäljempänä ainoastaan käsitettä ”Steuerumgehung” (veronkierto).

20 – Edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Oy AA, tuomion 60 kohta ja asia C-414/06, Lidl Belgium, tuomio 15.5.2008 (Kok., s. I-3601, 40 kohta).

21 – Ks. edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 29 kohta; edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 40 kohta; edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 25 kohta ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomion 24 kohta.

22 – Ks. asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998 (Kok., s. I-2793, 24 ja 30 kohta); asia C-513/03, van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006 (Kok., s. I-1957, 47 kohta); edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 49 kohta ja edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Oy AA, tuomion 52 kohta.

23 – Edellä alaviitteessä 22 mainittu asia Gilly, tuomion 31 kohta; edellä alaviitteessä 22 mainittu asia van Hilten-van der Heijden, tuomion 48 kohta ja edellä alaviitteessä 20 mainittu asia Lidl Belgium, tuomion 22 kohta.

24 – Ks. erityisesti edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 51 kohta ja edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 72 kohta.

25 – Ks. edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 56 kohta.

verotusvaltaansa sen alueella harjoitetun toiminnan osalta.

60. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että verotusvallan tasapainoista jakautumista koskevaa oikeuttamisperustetta sovelletaan ainoastaan silloin, kun myös väärinkäytösten estämistä koskevan oikeuttamisperusteen edellytykset täyttyvät. Tutkittavana olevan kansallisen säännöksen rakenteen ja tarkoituksen mukaan verotusvallan tasapainoisen jakautumisen säilyttäminen voi olla myös yksin tai yhdessä muiden oikeuttamisperusteiden kanssa asian kannalta ratkaiseva.

61. Keinotekoisia järjestelyjä koskevaa arviointiperustetta on tarpeen soveltaa aina silloin, kun rajatylittävät liiketoimet vastaavat päällisin puolin tavanomaisia liiketoimia. Tällöin lähtökohtaisena olettamana on, että liiketoimi on suoritettu sijoittautumisvapauden laillisen käyttämisen yhteydessä. [26] Vain jos tämä vaikutelma kumotaan esittämällä näyttöä siitä, ettei liiketoimelle sen konkreettisessa muodossa tosiasiallisesti ole todellisia liiketaloudellisia syitä, järjestelyllä haitataan verotusvallan tasapainoista jakautumista jäsenvaltioiden välillä.

26 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 73 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Lammers & Van Cleeff, tuomion 27 kohta.

62. CIR 92:n 26 §:ään sisältyvä sääntely edellyttää yritysten, joilla on keskinäinen riippuvuussuhde, konkreettisten liiketoimien arvioimista. Markkinaehtoperiaatteen perusteella on ratkaistava, ovatko kyseiset yritykset sopineet tavanomaisista ehdoista vai liiketaloudellisten näkökohtien perusteella käsittämättömistä ehdoista. Oikeuttamisperusteiden yhteydessä on tämän vuoksi ensin tutkittava, pyritäänkö säännöksellä estämään keinotekoisia järjestelyjä, jotka on valittu veronkiertoon liittyvistä syistä. Verotusvallan tasapainoisen jakautumisen säilyttäminen on otettava tutkinnan seuraavassa vaiheessa huomioon varsinaisena syynä.

63. Koska väärinkäytösten, jotka ilmenevät veronkiertoon tähtäävinä keinotekoisina järjestelyinä, estäminen on – kuten edellä on osoitettu – verotusvallan tasapainoisen jakautumisen säilyttämistä koskevan oikeuttamisperusteen alalaji, kunkin oikeuttamisperusteen oikeasuhteisuutta on myös arvioitava samoilla perusteilla. Kansalliset rajoitukset, jotka käsittävät paitsi väärinkäyttöön tähtäävät järjestelyt myös tavanomaiset liiketoimet, ovat suhteettomia, koska niillä ylitetään se, mikä on tarpeen tavoitteen saavuttamiseksi. Jos eri jäsenvaltioihin sijoittautuneet yritykset tekevät liiketoimia tavanomaisin liiketaloudellisin ehdoin, tämä ei vaikuta verotusvallan jakautumiseen. Jos kansallisella säännöksellä kuitenkin estettäisiin tällaisten liiketoimien tekeminen, se olisi myös suhteeton.

2. Perusteltavuuden tutkiminen

64. Aluksi on tutkittava, onko CIR 92:n 26 § omiaan takaamaan tavoiteltujen päämäärien toteutumisen.

65. Verotusvallan jakautumista heikentävien keinotekoisten järjestelyjen erottamiseksi tavanomaisista liiketoimista CIR 92:n 26 §:ssä otetaan huomioon ensinnäkin asianomaisten yritysten keskinäinen riippuvuussuhde ja toiseksi myönnetyn etuuden poikkeuksellinen tai vastikkeeton luonne. Jos nämä edellytykset täyttyvät, etuus sisällytetään sen myöntäneen yrityksen veron määräytymisperusteeseen.

66. Kyseessä olevan säännöksen soveltaminen on johtanut pääasiassa siihen, että 5 prosentin suuruiset korot, jotka SGI olisi veroviranomaisten arvion mukaan voinut saada Recydemille myöntämästään lainasta, luettiin SGI:n tuloon. Cobelpinille sen toiminnasta hallituksen jäsenenä suoritetut maksut sisällytettiin samoin SGI:n veron määräytymisperusteeseen, koska Cobelpinin palveluja ei katsottu todelliseksi vastasuoritukseksi näistä maksuista.

67. Kansallinen säännös pohjautuu OECD:n mallisopimuksen 9 artiklaan ja välimiesmenettely-yleissopimuksen 4 artiklaan, joissa määrätään vastaavasta tulonoikaisusta, jos etuyhteydessä keskenään olevien yritysten liiketoimet eivät ole markkinaehtoisia.

68. Asiassa Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation 13.3.2007 antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on lähtökohtaisesti katsonut, että markkinaehtoperiaate on sopiva arviointiperuste keinotekoisten järjestelyjen erottamiseksi todellisista liiketoimista. Kyseisessä asiassa yhteisöjen tuomioistuin totesi kiistanalaisista alikapitalisointia koskevista säännöksistä seuraavaa:

”Se nimittäin, että maassa asuva yhtiö on saanut lainan ulkomailla asuvalta yhtiöltä ehdoilla, jotka eivät vastaa sitä, mistä kyseiset yhtiöt olisivat sopineet markkinaehtoisesti, on lainanottajayhtiön asuinvaltiona olevan jäsenvaltion kannalta objektiivinen ja kolmansien tarkistettavissa oleva seikka sen selvittämiseksi, onko kyseessä oleva liiketoimi kokonaan tai osittain sellainen täysin keinotekoinen järjestely, jonka olennaisena tarkoituksena on kiertää kyseisen jäsenvaltion verolainsäädännön vaikutusta. Tämän osalta kyse on sen selvittämisestä, että jos kyseisten yhtiöiden välillä ei olisi ollut erityistä suhdetta, olisiko laina jäänyt myöntämättä tai olisiko se myönnetty määrältään tai korkokannaltaan erilaisena.” [27]

27 – Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 81 kohta; ks. myös edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Lammers & Van Cleeff, tuomion 30 kohta.

69. CIR 92:n 26 § poikkeaa yksityiskohdiltaan OECD:n mallisopimuksen 9 artiklasta, joka toimii jäsenvaltioille ohjenuorana verotusvallan jakautumisen osalta. CIR 92:n 26 §:ssä ei ehdottomasti edellytetä yritysten keskinäisen riippuvuussuhteen osoittamiseksi yrityksen johtoon tai valvontaan osallistumista tai osuutta sen pääomasta. Siinä ei myöskään nimenomaisesti edellytetä vertailua ehtoihin, joista riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu vastaavan liiketoimen kohdalla. Poikkeuksellisen etuuden käsitettä koskevasta kansallisten tuomioistuinten tulkinnasta käy kuitenkin selvästi ilmi, että sillä tuskin tarkoitetaan mitään muutakaan. [28]

70. Suoran tai epäsuoran keskinäisen riippuvuussuhteen käsitteellä rajataan sellaisten yritysten suhdetta, joilla voi olla intressi sopia veronkiertämistarkoituksessa poikkeuksellisista liiketoimen ehdoista. Tämä käsite on kuitenkin hyvin laaja. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin on yhteisön lainsäädännön osalta todennut, että verovelvolliselle on erityisesti taloudellisia rasitteita aikaan saavan säätelyn kohdalla käytävä ilmi, mitä velvoitteita hänelle tässä sääntelyssä asetetaan, [29] CIR 92:n 26 §:llä ei kuitenkaan loukata oikeusvarmuuden periaatetta. Säännösten, joilla on määrä torjua väärinkäytöksiä, on nimittäin välttämättä sisällettävä epätäsmällisiä oikeuskäsitteitä, jotta ne käsittävät mahdollisimman monia ajateltavissa olevia järjestelyjä, joiden tarkoituksena on veronkierto. Keskinäinen riippuvuussuhde ei sitä paitsi ole ainoa ratkaiseva tunnusmerkki. Kyse on pikemminkin ennen kaikkea siitä, onko yritysten, joilla on keskinäinen riippuvuussuhde, välillä myönnetty poikkeuksellisia tai vastikkeettomia etuuksia.

71. Vaikka CIR 92:n 26 § poikkeaakin OECD:n mallisopimuksen 9 artiklasta ja välimiesmenettely-yleissopimuksen 4 artiklasta, se on omiaan tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi eli estämään keinotekoisia järjestelyjä, jotka on toteutettu veronkiertoon liittyvistä syistä.

72. CIR 92:n 26 §:llä estetään se, että yritykset, joilla on keskinäinen riippuvuussuhde, voivat myöntää toisilleen poikkeuksellisia tai vastikkeettomia etuuksia ja näin siirtää voittoja belgialaisen yrityksen veron määräytymisperusteesta ulkomaisen yrityksen veron määräytymisperusteeseen, joten tällä säännöksellä taataan myös verotusvallan tasapainoisen jakautumisen säilyminen.

73. Kyseisissä etuuksissa on tosiasiallisesti kyse peitellystä voittojen siirrosta sellaisten yritysten välillä, joilla on keskinäinen riippuvuussuhde. Asiassa Oy AA 18.7.2007 antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että yritysten, joilla on keskinäinen riippuvuussuhde, toisilleen myöntämät avustukset vaarantavat verotusvallan jakautumisen. Jos tällaiset siirrot olisi nimittäin hyväksyttävä verotuksessa, samaan

28 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 9 kohta.

29 – Ks. asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006 (Kok., s. I-1609, 72 kohta).

konserniin kuuluvat yritykset voisivat valita vapaasti, missä jäsenvaltiossa niitä verotetaan, ottamatta huomioon paikkaa, jossa voitot ovat syntyneet. [30]

74. On kuitenkin lisäksi tutkittava, ylitetäänkö näillä säännöksillä se, mikä on tarpeen edellä mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi.

75. Tältä osin asiassa Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation 13.3.2007 annetusta tuomiosta ilmenee ensinnäkin, että säännöksissä, joilla torjutaan keinotekoisia järjestelyjä markkinaehtoisuuden periaatteeseen vedoten, voidaan kieltäytyä tunnustamasta vastaavia järjestelyjä verotuksessa ainoastaan siltä osin kuin ne poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu markkinaehtoisesti. [31] Sellaisten yritysten, joilla on keskinäinen riippuvuussuhde, palvelusta sopima poikkeuksellisen alhainen tai korkea hinta ei siis saa esimerkiksi johtaa siihen, ettei koko liiketoimea oteta huomioon verotuksessa. Vastaavia hintoja on pikemminkin verotuksessa korotettava tai alennettava tavanomaiseen hintatasoon nähden. [32]

76. CIR 92:n 26 §:n sanamuodosta ei tosin voida kiistatta päätellä, että voittojen oikaisu rajoittuu tosiasiallisesti poikkeuksellisten etuuksien alentamiseen tavanomaiselle tasolle. Veroviranomaiset ja tuomioistuimet kuitenkin mitä ilmeisimmin ymmärtävät säännöksen tällä tavalla ja soveltavat sitä sen mukaisesti. Näin korkojen, jotka luettiin SGI:n tuloon, arvioinnin perustana käytettiin tavanomaisia markkinakorkoja. Jollei ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen tehtäväksi jäävästä lopullisesta arvioinnista muuta johdu, on siis otettava lähtökohdaksi, että kyseessä oleva säännös, sellaisena kuin sitä sovelletaan käytännössä, on tältä osin suhteellisuusperiaatteen mukainen.

77. Toiseksi väärinkäytösten estämiseksi laadituissa säännöksissä on annettava kussakin tapauksessa, jossa epäillään olevan kyse keinotekoisesta järjestelystä, verovelvolliselle mahdollisuus esittää näyttöä niistä mahdollisista liiketaloudellisista syistä, joiden takia kyseinen liiketoimi on tehty. [33]

78. CIR 92:n 26 § edellyttää poikkeuksellisen tai vastikkeettoman etuuden myöntämistä. Siinä ei estetä verovelvollista kiistämästä veroviranomaisten liiketoimesta tekemää arviointia. Verovelvollisen olisi tätä varten esitettävä näyttöä siitä, että moititulle liike-

30 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Oy AA, tuomion 55 ja 56 kohta sekä vastaavasti tappioiden siirtämisestä edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 45 ja 46 kohta ja edellä alaviitteessä 20 mainittu asia Lidl Belgium, tuomion 32 kohta.

31 – Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 80 kohta ja edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Lammers & Van Cleeff, tuomion 29 kohta.

32 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 83 kohta.

33 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 82 kohta ja asia C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, määräys 23.4.2008 (Kok., s. I-2875, 84 kohta).

toimelle on tosiasiallisesti todellisia liiketaloudellisia syitä ja että siitä olisi sovittu samoin ehdoin myös riippumattomien yritysten välillä markkinaehtoisesti.

79. Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, ettei SGI:n Recydemille myöntämälle korottomalle lainalle ollut liiketaloudellisia perusteita, koska SGI itse oli velkaantunut raskaasti ja Recydemin taloudellinen tilanne oli turvattu. Myöskään Cobelpinille suoritettujen maksujen osalta SGI ei ole ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan pystynyt osoittamaan, että ne muodostivat asianmukaisen palkkion Cobelpinin toiminnasta SGI:n hallituksen jäsenenä.

80. Lopuksi on todettava, että CIR 92:n 26 §:ssä säädetyn voittojenoikaisun kielteiset vaikutukset poistetaan suurelta osin sillä, että etuuden saanut yritys voi välimiesmenettely-yleissopimuksen perusteella vaatia tämän oikaisun ottamista vastaavasti huomioon verotuksessaan. Tähän liittyvät lisärasitteet [34] on hyväksyttävä, koska verotusvallan tasapainoisen jakautumisen säilyttämiseksi ei ole näköpiirissä vähemmän rajoittavaa toimenpidettä. [35]

81. Näin ollen CIR 92:n 26 §:n kaltaisella sääntelyllä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen verotusvallan tasapainoisen jakautumisen säilyttämiseksi jäsenvaltioiden välillä ja veronkierron estämiseksi.

82. CIR 92:n 26 §:n kaltainen sääntely johtaa siten EY 43 artiklassa, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, taatun sijoittautumisvapauden rajoittamiseen. Tällainen sääntely on kuitenkin perusteltu verotusvallan tasapainoisen jakautumisen säilyttämiseen jäsenvaltioiden välillä ja veronkierron estämiseen liittyvistä syistä.

34 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 48 kohta.

35 – Välimiesmenettely-yleissopimuksen määräyksillä jäsenvaltiot menevät jopa yhteisön oikeuden säännöksiä pidemmälle. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan valtion ei nimittäin voida edellyttää ottavan oman verolainsäädäntönsä soveltamiseksi huomioon mahdollisia haitallisia vaikutuksia, jotka aiheutuvat erityispiirteistä muun valtion säännöstössä, jota sovelletaan kyseisen valtion alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan (ks. asia C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomio 23.10.2008, Kok., s. I-8061, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

V Ratkaisuehdotus

83. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Kun EY 43 artiklaa tulkitaan yhdessä EY 48 artiklan kanssa, kyseisen EY 43 artiklan vastaisena ei ole pidettävä Belgian code des impôts sur les revenus 1992:n 26 §:n kaltaista jäsenvaltion lainsäädäntöä, joka johtaa poikkeuksellisen tai vastikkeettoman etuuden verottamiseen belgialaiselta yhtiöltä, jos tämä on myöntänyt kyseisen etuuden toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle, johon belgialaisella yhtiöllä on suoraan tai epäsuorasti keskinäinen riippuvuussuhde, kun taas samoissa olosuhteissa belgialaista yhtiötä ei voida verottaa tällaisesta etuudesta, jonka se on myöntänyt toiselle Belgiaan sijoittautuneelle yhtiölle, johon sillä on keskinäinen riippuvuussuhde.