Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

4 päivänä heinäkuuta 2013*

Verolainsäädäntö — Yhteisövero — Riskipääomavähennys — Teoreettiset korot — Sellaisten yhtiöiden, joilla on ulkomailla toimipaikka, jonka tulot on vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskevan sopimuksen nojalla, vähennyskelpoisen määrän pienentäminen

Asiassa C-350/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgia) on esittänyt 24.6.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.7.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Argenta Spaarbank NV

vastaan

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit M. Ilešič, E. Levits (esittelevä tuomari), J.-J. Kasel ja M. Safjan,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 12.7.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Argenta Spaarbank NV, edustajinaan advocaat K. Morbée, advocaat K. Van Duyse ja advocaat F. Smet,

— Belgian hallitus, asiamiehinään M. Jacobs ja J.-C. Halleux,

— Euroopan komissio, asiamiehinään W. Mölls ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 19.9.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Argenta Spaarbank NV (jäljempänä Argenta) ja Belgian valtio ja joka koskee riskipääomavähennyksen laskemista verovuodelta 2008.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Belgian oikeus

3 Riskipääomavähennys otettiin tuloverojärjestelmän soveltamisalalla käyttöön riskipääomavähennyksestä 22.6.2005 annetulla lailla (wet van 22 juni 2005 tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal; Belgisch staatsblad 30.6.2005, s. 30077). Vähennyksestä säädetään vuoden 1992 tuloverolain (Wetboek van de Inkomstenbelasting 1992, jäljempänä WIB 1992) 205 bis–205 nonies ja 236 §:ssä.

4 Ensin mainitun lain perusteluista käy ilmi, että lailla on muun muassa tarkoitus lieventää eroja, joita on lainapääomalla (josta maksettavat korot ovat kokonaisuudessaan verovähennyskelpoisia) toteutettavan yhtiöiden rahoittamisen ja omalla pääomalla (riskipääoma), joista maksettavia vastikkeita verotettiin kokonaisuudessaan, toteutettavan yritysten rahoittamisen verokohtelussa, ja kasvattaa yhtiöiden vakavaraisuussuhdetta ja että riskipääomavähennyksen käyttöönotto oli osa Belgian talouden kilpailukyvyn parantamista koskevaa yleistä tavoitetta.

5 Riskipääomavähennys, jota kutsutaan myös teoreettisten korkojen vähentämiseksi, lasketaan vähentämällä yhteisöveron määräytymisperusteesta tietty prosenttiosuus kyseisen yhtiön omasta pääomasta.

6 WIB 1992:n 205 quater §:n 1 momentin mukaan riskipääomavähennys on yhtä suuri kuin WIB 1992:n 205 ter §:n mukaisesti määritetty riskipääoma kerrottuna WIB 1992:n 205 quater §:n seuraavissa kohdissa määritellyllä kertoimella.

7 WIB 1992:n 205 ter §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään verokauden riskipääomavähennyksen määrittämisestä, että huomioon otettava riskipääoma vastaa, mikäli kyseisen pykälän 2–7 momentin säännöksistä ei muuta johdu, taseesta ilmenevää yhtiön oman pääoman määrää edellisen verokauden lopussa, sellaisena kuin kyseinen pääoma on määritetty kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevan lainsäädännön mukaisesti. Mainitun 205 ter §:n 2–7 momentissa luetellaan tilanteet, joissa omaan pääomaan on tehtävä oikaisuja, jotta sen perusteella voidaan laskea riskipääomavähennyksen määrä.

8 WIB 1992:n 205 ter §:n 2 momentin mukaan saman lain 205 ter §:n 1 momentin mukaisesti määritetty riskipääoma vähennetään erityisesti sellaisten kiinteiden toimipaikkojen varojen nettoarvosta, joiden tulot on vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehdyn sopimuksen nojalla.

9 WIB 1992:n 205 quinquies §:ssä säädetään, että jos voittoa ei ole saatu lainkaan sellaisen verokauden aikana, jotta riskipääomavähennys voidaan tehdä, käyttämättä jäänyt vähennys voidaan siirtää tehtäväksi seuraavien seitsemän vuoden voitoista.

Belgian kuningaskunnan ja Alankomaiden kuningaskunnan välinen kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskeva sopimus

10 Belgian kuningaskunnan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkierron estämiseksi tulo- ja varallisuusverojen alalla 5.6.2001 tehdyn sopimuksen (Belgisch staatsblad 20.12.2002, s. 57533; jäljempänä Belgian ja Alankomaiden sopimus) 7 artiklan 1–3 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”1. Tulosta, jonka sopimusvaltiossa oleva yritys saa, voidaan verottaa vain siinä valtiossa, jollei yritys harjoita liiketoimintaa toisessa sopimusvaltiossa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos yritys harjoittaa liiketoimintaa edellä sanotuin tavoin, voidaan toisessa valtiossa verottaa yrityksen saamasta tulosta mutta vain siitä tulon osasta, joka on luettava kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi.

2. Mikäli 3 kappaleessa ei toisin määrätä, on niin, että jos sopimusvaltiossa oleva yritys harjoittaa liiketoimintaa toisessa sopimusvaltiossa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta, luetaan kussakin sopimusvaltiossa kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi se tulo, jonka toimipaikan olisi voitu olettaa tuottavan, jos se olisi ollut erillinen yritys, joka harjoittaa samaa tai samanluonteista toimintaa samojen tai samanluonteisten edellytysten vallitessa ja itsenäisesti päättää liiketoimista sen yrityksen kanssa, jonka kiinteä toimipaikka se on.

3. Kiinteän toimipaikan tuloa määrättäessä on vähennykseksi hyväksyttävä kiinteästä toimipaikasta johtuneet menot, niihin luettuina johtamisesta ja yleisestä hallinnosta johtuneet menot, riippumatta siitä, ovatko ne syntyneet siinä valtiossa, jossa kiinteä toimipaikka on, vai muualla.”

11 Belgian ja Alankomaiden sopimuksen 23 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Belgiassa kaksinkertainen verotus vältetään seuraavalla tavalla:

a) Kun Belgiassa asuva saa muita tuloja kuin tämän sopimuksen 12 artiklan 5 kappaleessa tarkoitettuja osinko-, korko- tai rojaltimaksuja tai omistaa varoja, joita verotetaan Alankomaissa tämän sopimuksen nojalla, Belgia vapauttaa nämä tulot tai varat verosta mutta voi maassa asuvan muihin tuloihin tai varoihin kohdistuvan veron määrän laskemiseksi soveltaa samaa verokantaa kuin siinä tapauksessa, että kyseisiä tuloja tai varoja ei olisi vapautettu verosta.

_ _”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

12 Argenta on Belgiassa asuva ja siellä yhteisöverovelvollinen yhtiö. Sillä on Alankomaissa kiinteä toimipaikka, jonka tulot on Belgian ja Alankomaiden sopimuksen nojalla vapautettu verosta Belgiassa.

13 Argenta vaati WIB 1992:n 205 bis–205 nonies §:n nojalla riskipääomavähennystä verovuodelta 2008.

14 Argentan yhteisöveroa koskeva verotus verovuodelta 2008 määritettiin 19.11.2008. Tätä veroa laskettaessa Belgian veroviranomaiset jättivät WIB 1992:n 205 ter §:n 2 momentin perusteella riskipääomavähennyksen perustana käytettävää riskipääomaa laskettaessa huomioon ottamatta Argentan Alankomaissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varojen nettoarvon.

15 Belgian veroviranomaiset hylkäsivät 7.9.2009 Argentan edellä esitetystä verotuspäätöksestä 20.5.2009 tekemän oikaisuvaatimuksen.

16 Argenta katsoi, että WIB 1992:n 205 ter §:n 2 momentti muodostaa SEUT 49 artiklassa määrätyn sijoittautumisvapauden rajoituksen siltä osin kuin sellaisessa jäsenvaltiossa, jonka kanssa Belgian kuningaskunnalla on kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskeva sopimus, sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tehtyjen investointien perusteella ei ole oikeutta riskipääomavähennykseen, vaikka Belgiassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tehtyjen vastaavien investointien perusteella oikeus tällaiseen vähennykseen syntyy, ja se nosti 4.12.2009 ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kanteen edellä mainitusta päätöksestä.

17 Tässä tilanteessa rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [SEUT 49] artikla esteenä sellaiselle kansalliselle verolainsäädännölle, jonka perusteella Belgiassa yleisesti verovelvollinen yhtiö ei voi sen verotettavaa voittoa laskettaessa tehdä yhtäältä toisessa [Euroopan] unionin jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojensa varojen nettokirjanpitoarvon ja toisaalta näiden toimipaikkojen osalle luettavien kaikkien velkojen positiivisen erotuksen perusteella riskipääomavähennystä, kun taas tällainen yhtiö voi tehdä kyseisen vähennyksen, jos tämä positiivinen erotus voidaan lukea jonkin Belgiassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan osalle?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

18 Kansallinen tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan jäsenvaltiossa yleisesti verovelvolliselle yhtiölle myönnettävää vähennystä laskettaessa ei oteta huomioon toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varojen nettoarvoa, jos tämän kiinteän toimipaikan tulot eivät kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla ole veronalaisia ensin mainitussa jäsenvaltiossa, kun taas ensin mainitun jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan varat otetaan tässä yhteydessä huomioon.

19 Kuten vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, sijoittautumisvapaus, joka tunnustetaan SEUT 49 artiklassa 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 SEUT 54 artiklan mukaan niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (ks. asia C-310/09, Accor, tuomio 15.9.2011, Kok., s. I-8115, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien EUT-sopimuksen 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 lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon (em. asia Accor, tuomion 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Näitä periaatteita sovelletaan myös, kun jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö toimii toisessa jäsenvaltiossa kiinteän toimipaikan välityksellä (ks. asia C-414/06, Lidl Belgium, tuomio 15.5.2008, Kok., s. I-3601, 20 kohta).

22 Pääasiassa on selvää, että kyseessä olevassa säännöstössä säädetään riskipääomavähennyksen laskemista varten muussa jäsenvaltiossa kuin Belgian kuningaskunnassa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen – joiden tulot eivät ole Belgiassa veronalaisia – varojen ja Belgian kuningaskunnassa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen varojen erilaisesta kohtelusta.

23 Muussa jäsenvaltiossa kuin Belgian kuningaskunnassa sijaitseville kiinteille toimipaikoille – joiden tulot eivät ole Belgiassa veronalaisia – osoitettuja varoja ei oteta huomioon laskettaessa riskipääomaa, jonka perusteella pääasiassa kyseessä oleva vähennys lasketaan, kun taas Belgiassa sijaitseville kiinteille toimipaikoille osoitetut varat otetaan tässä yhteydessä huomioon.

24 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 33 kohdassa, kiinteälle toimipaikalle osoitettujen varojen ottaminen huomioon laskettaessa Belgiassa yhteisöverovelvollisen yhtiön riskipääomavähennystä on verotuksellinen etu, sillä se alentaa osaltaan tosiasiallista yhteisöverokantaa, jota tällaiseen yhtiöön sovelletaan kyseisessä jäsenvaltiossa.

25 Verotuksellista etua ei kuitenkaan myönnetä, jos Belgiassa asuvan yhtiön kiinteä toimipaikka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa ja jos sen tulot on Belgian kuningaskunnan ja kyseisen toisen jäsenvaltion välisen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla vapautettu verosta.

26 Belgian hallitus väittää tämän suhteen, että kyseessä olevasta kansallisesta säännöstöstä aiheutuva erilainen kohtelu ei kuitenkaan ole sijoittautumisvapauden rajoitus yhtäältä, koska tästä erilaisesta kohtelusta ei aiheudu epäedullisia seurauksia yhtiölle, jolla on muussa jäsenvaltiossa kuin Belgian kuningaskunnassa sijaitseva kiinteä toimipaikka, ja toisaalta, koska jos näitä epäedullisia seurauksia ilmenisi, ne johtuisivat siitä, että useat jäsenvaltiot käyttävät verotusvaltaansa samanaikaisesti.

27 Niinpä Belgian hallitus katsoo, että vaikka muussa jäsenvaltiossa kuin Belgian kuningaskunnassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varat otettaisiin huomioon, toimipaikan omistavan Belgiassa asuvan yhtiön verotuksellista tulosta ei voitaisi keventää. Mainitun hallituksen mukaan sellaisten ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen, joiden tuloja ei ole vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, riskipääomavähennys nimittäin lasketaan erikseen kiinteälle toimipaikalle osoitettavien varojen perusteella ja vähennystä sovelletaan ensisijaisesti kyseisen toimipaikan saamaan tuloon. Belgian hallitus katsoo tämän perusteella analogisesti, että jos muussa jäsenvaltiossa kuin Belgian kuningaskunnassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan, jonka tulot on verosopimuksen nojalla vapautettu verosta, varat olisi otettava huomioon, riskipääomavähennys olisi kohdistettava tälle toimipaikalle osoitettaviin tuloihin. Näitä tuloja ei kuitenkaan veroteta Belgiassa.

28 Argenta ja komissio riitauttavat tämän Belgian oikeuden tulkinnan ja väittävät, että niiden ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen, joiden tuloja ei ole vapautettu verosta Belgiassa, riskipääomavähennys lasketaan kokonaistulojen perusteella ja että vähennystä sovelletaan kyseisen yhtiön kaikkiin veronalaisiin tuloihin.

29 Tältä osin on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vastatessaan jäsenvaltion tuomioistuimen SEUT 267 artiklan mukaisesti esittämään ennakkoratkaisukysymykseen unionin tuomioistuin ei ole toimivaltainen tulkitsemaan tämän jäsenvaltion kansallisia säännöksiä, sillä tämä tehtävä kuuluu kansallisille tuomioistuimille (ks. mm. asia C-37/92, Vanacker ja Lesage, tuomio 12.10.1993, Kok., s. I-4947, 7 kohta; asia C-449/06, Gysen, tuomio 14.2.2008, Kok., s. I-553, 17 kohta ja asia C-23/12, Zakaria, tuomio 17.1.2013, 29 kohta).

30 On kuitenkin todettava, että Belgian hallitus on istunnossa myöntänyt, että vaikka riskipääomavähennys laskettaisiin erikseen kiinteiden toimipaikkojen varallisuuden osalta ja vaikka sitä olisi ensisijaisesti sovellettava kyseisen toimipaikan tuloon, mahdollinen ylijäämä vähennettäisiin kiinteän toimipaikan omistavan yhtiön tulosta. Mainitun hallituksen esittämästä selvityksestä ei näin ollen ilmene, että kiinteän toimipaikan omistava maassa asuva yhtiö ei voisi hyötyä veron perusteensa vähenemisen muodossa riskipääomavähennyksestä, jonka laskennassa on otettu huomioon muussa jäsenvaltiossa kuin Belgian kuningaskunnassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varat.

31 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 40 kohdassa, Belgian hallitus ei myöskään ole kiistänyt Argentan väitettä siitä, että belgialainen yhtiö, jolla on omaa pääomaa, voi hyötyä riskipääomavähennyksestä, vaikka vain sen ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka, jolla ei ole omaa pääomaa, saisi toiminnastaan voittoa, joka voidaan Belgian lainsäädännön nojalla lukea yhtiön osalle riskipääomavähennyksen laskemista varten.

32 Näin ollen se, ettei yhtiö, jolla on kiinteä toimipaikka muussa jäsenvaltiossa kuin Belgian kuningaskunnassa, voi saada veron perusteensa vähentämiseksi hyväkseen riskipääomavähennystä, jonka laskennassa on otettu huomioon kyseisen toimipaikan varat, on mainitulle yhtiölle epäedullista.

33 Toisin kuin Belgian hallitus väittää, tämä epäedullinen kohtelu ei johdu siitä, että jäsenvaltio, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, ei ole säätänyt riskipääomavähennyksestä, vaan yksinomaan Belgian säännöstössä tehdystä valinnasta, jonka mukaan tällaisten kiinteiden toimipaikkojen varoja ei voida ottaa huomioon. Puheena oleva epäedullinen kohtelu ei täten voi olla seurausta siitä, että useat jäsenvaltiot käyttävät verotusvaltaansa samanaikaisesti.

34 Tällainen epäedullinen kohtelu voi saada belgialaisen yhtiön luopumaan liiketoimintansa harjoittamisesta muuhun jäsenvaltioon kuin Belgian kuningaskuntaan sijoittautuneen kiinteän toimipaikan välityksellä, ja näin ollen se muodostaa EUT-sopimuksen sijoittautumisvapautta koskevissa määräyksissä lähtökohtaisesti kielletyn rajoituksen.

35 Oikeuskäytännöstä ilmenee, että sijoittautumisvapauden rajoitus voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Lisäksi rajoituksella on tällöin voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. em. asia Lidl Belgium, tuomion 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Belgian hallitus vetoaa tältä osin syihin, jotka liittyvät tarpeeseen taata Belgian verojärjestelmän johdonmukaisuus ja samalla verotusvallan tasapainoiseen jakamiseen jäsenvaltioiden välillä.

37 Mainittu hallitus toteaa ensinnäkin, että riskipääomajärjestelmä on täysin symmetrinen ja että varojen perusteella laskettavan verotuksellisen edun ja näistä varoista syntyneiden tulojen verottamisen välillä on välitön, henkilökohtainen ja aineellinen yhteys.

38 Tämä yhteys voidaan Belgian hallituksen mukaan rinnastaa varojen hankintaan tarkoitetun lainan vähennyskelpoisten korkojen ja näistä varoista syntyneiden veronalaisten tulojen väliseen yhteyteen, koska lain, jolla pääasiassa kyseessä oleva vähennys otettiin käyttöön, tarkoituksena on – kuten sen perusteluista ilmenee – kohdella verotuksellisesti samalla tavoin omaa pääomaa ja lainapääomaa. Vaikka riskipääomavähennys lasketaan prosenttiosuutena yhtiön omasta pääomasta eikä suhteessa yhtiön veronalaiseen tuloon, vähennyksen määrän on tarkoitus vastata korkoja, jotka yhtiö olisi maksanut, jos se olisi joutunut ottamaan lainaa saadakseen varat, jotka se on hankkinut omalla pääomalla.

39 Belgian hallituksen mukaan toiseksi on niin, että kun Belgian kuningaskunta kieltäytyy ottamasta huomioon muussa jäsenvaltiossa sijaitsevan sellaisen kiinteän toimipaikan varoja, jonka tuloja ei veroteta Belgiassa, se käyttää verotusvaltaansa alueperiaatteen ja Belgian ja Alankomaiden välisessä sopimuksessa määrätyn verotusvallan jaon mukaisesti.

40 Mahdollisuus ottaa huomioon kirjanpidollisia tai kirjanpidon ulkopuolisia kuluja, jotka liittyvät kiinteälle toimipaikalle osoitettuihin varoihin tai velkoihin, ja myöntää näihin varoihin tai velkoihin liittyviä vähennyksiä kuuluu Belgian hallituksen mukaan sille jäsenvaltiolle, jolle kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyssä sopimuksessa myönnetään oikeus verottaa kiinteän toimipaikan

tuloja. Tällainen Belgian ja Alankomaiden välisessä sopimuksessa määrätty jako on lisäksi Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) laatiman tuloa ja varallisuutta koskevan malliverosopimuksen mukainen.

41 Belgian hallituksen esittämästä ensimmäisestä oikeuttamisperusteesta on todettava, että unionin tuomioistuin on jo hyväksynyt sen, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan perustella EUT-sopimuksessa taattujen perusvapauksien käytön rajoitus (asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok., s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 28 kohta; asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok., s. I-7477, 42 kohta; asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006, Kok., s. I-2107, 40 kohta ja asia C-418/07, Papillon, tuomio 27.11.2008, Kok., s. I-8947, 43 kohta).

42 Tällaiselle oikeuttamisperusteelle nojautuvan argumentin hyväksyminen edellyttää kuitenkin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sitä, että kyseinen verotuksellinen etu on välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero (em. asia Manninen, tuomion 42 kohta ja em. asia Keller Holding, tuomion 40 kohta), ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännöstön päämäärään nähden (em. asia Manninen, tuomion 43 kohta; asia C-293/06, Deutsche Shell, tuomio 28.2.2008, Kok., s. I-1129, 39 kohta ja em. asia Papillon, tuomion 44 kohta).

43 Kuten tämän tuomion 24 kohdassa muistutetaan, pääasiassa kyseessä oleva verotuksellinen etu muodostuu siitä, että riskipääomavähennyksen laskemisessa voidaan ottaa huomioon kiinteälle toimipaikalle osoitetut varat.

44 Tätä verotuksellista etua, jonka vaikutuksesta kiinteän toimipaikan omistavaan yhtiöön sovellettava tosiasiallinen yhteisöverokanta alenee, ei pääasiassa kuitenkaan kompensoida kantamalla mitään tiettyä veroa.

45 Pitää toki paikkansa, että kyseinen etu myönnetään vain, jos kiinteän toimipaikan tulot ovat veronalaisia Belgiassa.

46 Sellaisen etuuden, jonka laskemisessa on otettu huomioon viimeksi mainittujen toimipaikkojen varat, ja samaisten toimipaikkojen tulojen verotuksen välillä ei kuitenkaan ole tämän tuomion 42 kohdassa tarkoitettua välitöntä yhteyttä.

47 Pääasiassa kyseessä olevassa säännöstössä edellytetään nimittäin vain, että edellä mainitun kiinteän toimipaikan mahdollisesti saamat tulot ovat Belgiassa veronalaisia, eikä puheena olevan edun myöntäminen edellytä sitä, että tuloja on tosiasiallisesti syntynyt tai että niitä tosiasiallisesti verotettaisiin. Näin ollen esillä olevassa järjestelmässä sallitaan tilanne, jossa silloin, kun kiinteän toimipaikan tulot ovat Belgiassa veronalaisia mutta kun toimipaikalle ei synny tuloja, kyseisen toimipaikan varat otetaan huomioon laskettaessa toimipaikan omistavaan yhtiöön sovellettavaa vähennystä.

48 WIB 1992:n 205 quinques §:ssä säädetään lisäksi, että jos sellaiselta verovuodelta, jolta riskipääomavähennys voidaan tehdä, ei ole tuloja, tältä ajanjaksolta myöntämättä jäänyt vähennys voidaan siirtää tehtäväksi seuraavien seitsemän vuoden tuloista.

49 Tämän johdosta kieltäytymistä ottaa huomioon muussa jäsenvaltiossa kuin Belgian kuningaskunnassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan, jonka tulot on Belgiassa vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, ei voida perustella syillä, jotka liittyvät tarpeeseen taata kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus.

50 Belgian hallituksen esittämästä toisesta oikeuttamisperusteesta on muistutettava, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen on unionin tuomioistuimen tunnustama oikeutettu tavoite (ks. vastaavasti asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok., s. I-10837, 45 kohta; asia C-470/04, N, tuomio 7.9.2006, Kok., s. I-7409, 42 kohta; asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007,

Kok., s. I-6373, 51 kohta ja em. asia Lidl Belgium, tuomion 31 kohta). Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että unionin toteuttamien yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista erityisesti kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (asia C-540/07, komissio v. Italia, tuomio 19.11.2009, Kok., s. I-10983, 29 kohta ja asia C-371/10, National Grid Indus, tuomio 29.11.2011, Kok., s. I-12273, 45 kohta).

51 Se seikka, että jäsenvaltio on toisen jäsenvaltion kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemässään sopimuksessa sopinut, että mainitussa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle osoitettavia tuloja voidaan verottaa ainoastaan tässä viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, ja että näin ollen ensin mainittu jäsenvaltio ei voi käyttää verotusvaltaansa kyseiselle toimipaikalle osoitettaviin tuloihin, ei voi oikeuttaa järjestelmällisesti sitä, että ensin mainitun jäsenvaltion alueelle sijoittautuneelta yhtiöltä, joka omistaa puheena olevan kiinteän toimipaikan, evätään aina edun myöntäminen.

52 Tällainen epääminen merkitsisi sitä, että erilainen kohtelu oikeutetaan sillä ainoalla syyllä, että jäsenvaltiossa asuva yhtiö on luonut rajat ylittävää taloudellista toimintaa, josta ei ole tarkoitus kertyä verotuloja kyseiselle jäsenvaltiolle (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 40 kohta ja asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007, Kok., s. I-2647, 43 kohta).

53 Oikeuskäytännöstä ilmenee päinvastoin, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon turvaamisen tarpeeseen perustuva oikeuttamisperuste voidaan hyväksyä muun muassa silloin, kun asianomaisella järjestelmällä pyritään estämään menettelytapoja, jotka ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta (ks. em. asia Oy AA, tuomion 54 kohta; asia C-379/05, Amurta, tuomio 8.11.2007, Kok., s. I-9569, 58 kohta; asia C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomio 18.6.2009, Kok., s. I-5145, 66 kohta; asia C-284/09, komissio v. Saksa, tuomio 20.10.2011, Kok., s. I-9879, 77 kohta ja yhdistetyt asiat C-338/11–C-347/11, Santander Asset Management SGIIC ym., tuomio 10.5.2012, 47 kohta).

54 Oikeuskäytännössä on näin ollen katsottu, että edellä mainitulla tavoitteella pyritään erityisesti takaamaan kiinteän toimipaikan tulojen verottamisoikeuden ja sen tappioiden vähentämismahdollisuuden välinen symmetria, koska jos hyväksyttäisiin, että ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappiot voidaan vähentää sen omistavan yhtiön tulosta, tämä johtaisi siihen, että kyseinen yhtiö voisi vapaasti valita jäsenvaltion, jossa se käyttää tällaiset tappiot (ks. vastaavasti em. asia Oy AA, tuomion 56 kohta ja em. asia Lidl Belgium, tuomion 34 kohta).

55 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 63 kohdassa, pääasiassa kyseessä olevan verotuksellisen edun myöntämisellä ei vaarannettaisi sen jäsenvaltion, jonka alueelle kiinteän toimipaikan omistava yhtiö on sijoittautunut, eikä myöskään sen jäsenvaltion, jonka alueella kiinteä toimipaikka sijaitsee, oikeutta käyttää verotusvaltaansa alueellaan toteutettuihin toimintoihin, eikä sen johdosta myöskään siirrettäisi tuloja, joita normaalisti voitaisiin verottaa jommassakummassa näistä valtioista, toiseen kyseessä olevaan valtioon.

56 Belgian hallituksen väitteestä, jonka mukaan kiinteälle toimipaikalle luettavien varojen hankkimiseksi käytetyn lainan korkojen vähentämistä olisi kohdeltava vastaavalla tavalla kuin kiinteän toimipaikan omaa pääomaa, on lopuksi todettava, että mainittu hallitus itse myöntää, että riskipääomavähennys lasketaan prosenttiosuutena kyseessä olevan yhtiön omasta pääomasta eikä suhteellisena osuutena sen varojen tuottamasta veronalaisesta tulosta.

57 Belgian hallitus ei näin ollen voi väittää, että Belgian ja Alankomaiden välinen sopimus ja erityisesti siinä olevat kiinteän toimipaikan tulojen määrittämistä ja sen toiminnasta aiheutuneiden menojen huomioon ottamista tältä osin koskevat määräykset olisivat esteenä sille, että kiinteälle toimipaikalle, jonka tulot eivät mainitun sopimuksen nojalla ole Belgiassa veronalaisia, luettavat varat otetaan huomioon riskipääomavähennyksen laskemisessa.

58 Näissä olosuhteissa pääasiassa kyseessä olevalla säännöstöllä käyttöön otettua rajoitusta ei voida perustella syillä, jotka liittyvät tarpeeseen taata jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoinen jakaminen.

59 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan jäsenvaltiossa yleisesti verovelvolliselle yhtiölle myönnettävää vähennystä laskettaessa ei oteta huomioon toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varojen nettoarvoa, jos tämän kiinteän toimipaikan tulot eivät kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla ole veronalaisia ensin mainitussa jäsenvaltiossa, kun taas ensin mainitun jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan varat otetaan tässä yhteydessä huomioon.

Oikeudenkäyntikulut

60 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin 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 unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan jäsenvaltiossa yleisesti verovelvolliselle yhtiölle myönnettävää vähennystä laskettaessa ei oteta huomioon toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varojen nettoarvoa, jos tämän kiinteän toimipaikan tulot eivät kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla ole veronalaisia ensin mainitussa jäsenvaltiossa, kun taas ensin mainitun jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan varat otetaan tässä yhteydessä huomioon.

Allekirjoitukset