Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

20 päivänä tammikuuta 2021*

Ennakkoratkaisupyyntö – SEUT 49 artikla – Sijoittautumisvapaus – Yhteisövero – Etuyhteydessä keskenään olevien yritysten verotus – Kansallinen verosäännöstö, jossa kielletään yhtiötä, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa, vähentämästä korkoja, jotka on maksettu samaan konserniin kuuluvalle toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle, jos tästä saadaan merkittävää veroetua

Asiassa C-484/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Högsta förvaltningsdomstolen (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi) on esittänyt 5.6.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 25.6.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Lexel AB

vastaan

Skatteverket,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot sekä tuomarit L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan ja N. Jääskinen (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 9.7.2020 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Lexel AB, edustajanaan M. Larsén,

– Skatteverket, asiamiehinään M. Andersson Berg ja M. Laxmark,

– Ruotsin hallitus, asiamiehinään aluksi H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson, A. Falk ja O. Simonsson, sittemmin H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson ja O. Simonsson,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään M. K. Bulterman ja M. H. S. Gijzen,

* Oikeudenkäyntikieli: ruotsi.

– Euroopan komissio, asiamiehinään K. Simonsson, A. Armenia, E. Ljung Rasmussen ja G. Tolstoy,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Ruotsin oikeuden mukaan perustettu yhtiö Lexel AB ja Skatteverket (verohallinto, Ruotsi) ja jossa on kyse siitä, että Skatteverket on kieltäytynyt myöntämästä Lexel AB:lle oikeutta vähentää tiettyjä korkomenoja, jotka on maksettu samaan konserniin kuuluvalle Ranskaan sijoittautuneelle yhtiölle.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Korkomenoja koskevat säännökset

3 Tuloverolain (inkomstskattelagen (1999:1229)), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä tuloverolaki), 16 luvun 1 §:n pääsäännön mukaan korkomenot ovat vähennyskelpoisia yrityksen elinkeinotoiminnan verotuksessa.

4 Tuloverolain 24 luvun 10 a §:n mukaan kyseisen luvun 10 b–10 f §:ää sovellettaessa yritysten katsotaan olevan keskenään etuyhteydessä, jos jokin näistä yrityksistä joko suoraan tai välillisesti, omistusosuuden kautta tai muulla tavoin käyttää merkittävää vaikutusvaltaa toiseen yritykseen tai yrityksillä on pääasiallisesti yhteinen johto. Yrityksellä tarkoitetaan oikeushenkilöitä.

5 Tuloverolain 24 luvun 10 b §:n mukaan etuyhteysryhmään kuuluva yritys ei saa vähentää toiselta samaan etuyhteysryhmään kuuluvalta yritykseltä otetun velan korkomenoja, jollei 10 d tai 10 e §:stä muuta johdu.

6 Kyseisen 24 luvun 10 d §:n 1 momentissa säädetään, että saman luvun 10 b §:ssä tarkoitettuihin velkoihin liittyvät korkomenot vähennetään, jos korkomenoa vastaavaa tuloa olisi verotettu vähintään 10 prosentin verokannalla sen valtion lain mukaan, johon etuyhteysyritys, jolla on tosiasiallisesti oikeus tuloihin, on sijoittautunut, jos yritys olisi saanut ainoastaan korkomenoa vastaavan tulon (jäljempänä 10 prosentin sääntö).

7 Tuloverolain 24 luvun 10 d §:n 3 momentissa säädetään, että jos velkasuhteen syntymisen pääasiallisena syynä on se, että etuyhteysryhmä saisi merkittävän veroedun, korkomenoja ei kuitenkaan saa vähentää (jäljempänä poikkeussääntö).

8 Saman luvun 10 e §:n 1 momentissa todetaan, että vaikka 10 prosentin säännön mukainen edellytys ei täyty, kyseisen luvun 10 b §:ssä tarkoitettujen velkojen korkomenot on vähennettävä, jos korkomenon perustana olevaa velkasuhdetta voidaan perustella pääasiassa liiketaloudellisilla syillä. Tämä pätee kuitenkin vain, jos etuyhteysyritys, jolla on tosiasiallisesti oikeus korkomenoa vastaavaan tuloon, on sijoittautunut johonkin Euroopan talousalueeseen (ETA) kuuluvaan valtioon tai valtioon, jonka kanssa Ruotsin kuningaskunta on tehnyt verosopimuksen.

Poikkeussäännön valmisteluasiakirjat

9 Poikkeussäännön valmisteluasiakirjoissa annetaan seuraavat ohjeet tämän säännön tulkinnasta:

– Vähennystä pyytävän yrityksen on osoitettava, että velkasuhde ei ole syntynyt pääasiassa verotuksellisista syistä. Ilmaisulla ”pääasiassa” tarkoitetaan noin 75 prosenttia tai enemmän. Arviointi on suoritettava etuyhteysryhmän tasolla, ja sekä lainanantajan että lainanottajan verotuksellinen tilanne on otettava huomioon.

– Poikkeussäännön soveltamisen yhteydessä on tehtävä tapauskohtainen arviointi, jossa otetaan huomioon kaikki merkitykselliset tekijät sen määrittämiseksi, onko liiketoimien toteuttamisen ja sopimussuhteen syntymisen pääasiallisena syynä merkittävän veroedun saaminen etuyhteysryhmälle.

– Useat seikat puhuvat poikkeussäännön soveltamisen puolesta. Tässä yhteydessä on muun muassa tarkistettava, onko etuyhteysyritys ottanut lainaa rahoittaakseen samaan etuyhteysryhmään kuuluvan toisen yrityksen omistusosuuksien hankintaa. Tämän suhteen korkea korkotaso voi olla tärkeä indisio. Lisäksi on tärkeää, olisiko rahoitus voitu järjestää lainan sijaan pääomasijoituksen avulla. On myös otettava huomioon se, onko korkomaksuja ohjattu perusteettomasti muiden etuyhteysryhmään kuuluvien yritysten kautta, ja tilanteet, joissa etuyhteysryhmän yritykset perustavat omistusosuuksien hankinnan yhteydessä uusia yhtiöitä, joiden pääasiallisena tehtävänä on hankkia lainasaamisia. Lopuksi arvioinnissa on kiinnitettävä erityistä huomiota myös pääoman alkuperään ja koronsaajan verotustasoon, ja tässä yhteydessä huomioon otettavien seikkojen luettelo ei ole tyhjentävä.

– Konserniavustukseen oikeutettujen tavanomaisesti verotettujen osakeyhtiöiden sisäisten lainojen korkomaksut eivät joka tapauksessa kuulu poikkeussäännön piiriin.

Konserniavustuksia koskevat säännökset

10 Tuloverolain 35 luvun 1 ja 3 §:ssä säädetään, että emoyrityksen antama konserniavustus kokonaan omistetulle tytäryritykselle tai kokonaan omistetun tytäryrityksen antama konserniavustus emoyritykselle vähennetään tietyin edellytyksin. Konserniavustus merkitään saajan tuloksi.

11 Kyseisen luvun 2 §:n 1 momentissa täsmennetään, että emoyrityksellä tarkoitetaan ruotsalaista osakeyhtiötä, joka omistaa yli 90 prosenttia toisen ruotsalaisen osakeyhtiön osuuksista. Kokonaan omistetulla tytäryrityksellä tarkoitetaan 2 §:n 2 momentin mukaan emoyrityksen omistamaa yritystä.

12 Konserniavustusta koskevia säännöksiä sovellettaessa ulkomaista yhtiötä, joka on sijoittautunut ETA-valtioon ja joka vastaa ruotsalaista osakeyhtiötä, on mainitun 35 luvun 2 a §:n mukaan kohdeltava tällaisena yhtiönä. Tämä pätee kuitenkin ainoastaan siinä tapauksessa, että konserniavustuksen saaja on Ruotsissa verovelvollinen siitä elinkeinotoiminnasta, johon konserniavustus liittyy.

13 Tuloverolain 35 luvun 4–6 §:n säännösten mukaan vähennys on myönnettävä myös konserniavustuksesta, joka annetaan tytäryrityksen kautta välillisesti omistetulle toiselle tytäryritykselle, ja konserniavustuksesta, joka annetaan kahden suoraan tai välillisesti omistetun tytäryhtiön välillä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

14 Lexel on Ruotsin oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka kuuluu Schneider Electric -konserniin. Tämän konsernin emoyhtiö, joka toimii useissa kolmansissa valtioissa ja jäsenvaltioissa, on Ranskaan sijoittautunut yhtiö Schneider Electric SE.

15 Ennen pääasiassa kyseessä olevaa liiketointa Schneider Electric Services International SPRL:n (jäljempänä SESI), joka on Belgiaan sijoittautunut yhtiö, omisti 85-prosenttisesti Schneider Electric Industries SAS, joka on Ranskaan sijoittautunut Schneider Electric -konserniin kuuluva yhtiö, ja 15-prosenttisesti Schneider Electric España SA (jäljempänä SEE), joka on Espanjaan sijoittautunut samaan konserniin kuuluva yhtiö.

16 Joulukuussa 2011 Lexel osti SEE:n hallussa olleet 15 prosenttia SESI:n osakkeista ottamalla ensin lainan Bossière Finances SNC:ltä (jäljempänä BF), joka on Schneider Electric -konsernin sisäinen pankki. Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan BF kuului verotukselliseen yksikköön, johon kuului noin 60 Ranskaan sijoittautunutta tämän konsernin yhtiötä.

17 Lexel, BF, SESI ja SEE ovat kaikki Schneider Electric Industriesin suoraan tai välillisesti omistamia tytäryhtiöitä.

18 Lexel maksoi BF:lle ottamastaan lainasta vuodelta 2013 korkoja noin 58 miljoona Ruotsin kruunua (SEK) (n. 5,5 miljoonaa euroa) ja vuodelta 2014 noin 62 miljoonaa SEK:a (n. 5,9 miljoonaa euroa). BF vähensi saamistaan koroista verotuksellisen yksikön muodostavien Ranskaan sijoittautuneiden yhtiöiden toiminnasta syntyneitä tappioita.

19 Lexel on ilmoittanut ostaneensa SESI:n osakkeet SEE:ltä siitä syystä, että SEE tarvitsi pääomaa rahoittaakseen Schneider Electric -konsernin ulkopuolisen yhtiön hankinnan, joka oli rahoitettu pääasiallisesti lainoilla. Tässä tilanteessa SEE oli päättänyt rahoituskustannustensa vähentämiseksi myydä omistamansa SESI:n osakkeet ja maksaa takaisin tässä yhteydessä ottamansa lainat.

20 Lexelin mukaan SESI:n osakkeiden hankinnan tarkoituksena ei ollut antaa Schneider Electric -konsernille veroetua, eikä mitään veroetua syntynyt siitä, että BF pystyi vähentämään koroista tämän konsernin Ranskassa harjoittamaan toimintaan liittyvät tappiot. Näitä korkoja vastaavaa tuloa verotetaan lopulta korkeammalla verokannalla kuin Ruotsissa sovellettava verokanta.

21 Ranskan yhteisöverokanta oli 34,43 prosenttia vuosina 2013 ja 2014. Näinä vuosina saaduista koroista ei kuitenkaan kannettu mitään veroa, sillä kyseinen verotusyksikkö oli tuolloin tappiollinen. Näinä samoina vuosina Ruotsin yhteisöverokanta oli 22 prosenttia.

22 Verohallinto vahvisti, että 10 prosentin sääntöä voidaan soveltaa, mutta se kuitenkin epäsi BF:n myöntämän lainan korkomenojen vähentämisen poikkeussääntöön vedoten. Verohallinnon mukaan kyseiset liiketoimet oli toteutettu sen mahdollistamiseksi, että SESI:n osakkeiden hankintaan liittyvät korkomenot voitaisiin vähentää Ruotsissa eikä Espanjassa, ja merkittävän veroedun saamiseksi. Verohallinto katsoi myös, että poikkeussääntö oli yhteensopiva sijoittautumisvapautta koskevan SEUT 49 artiklan kanssa.

23 Lexel valitti verohallinnon päätöksestä Förvaltningsrätten i Stockholmiin (Tukholman hallinto-oikeus, Ruotsi).

24 Förvaltningsrätten i Stockholm vahvisti verohallinnon arvioinnin, jonka mukaan kyseessä olevat vähennykset oli evättävä poikkeussäännön perusteella. Kyseinen tuomioistuin totesi kuitenkin, että jos BF olisi ollut sijoittautunut Ruotsiin, tätä poikkeussääntöä ei olisi voitu soveltaa. Tässä tapauksessa Lexel ja BF olisivat voineet suorittaa konserniavustuksia tuloverolain 35 luvun säännösten mukaisesti

ilman, että tällaisella liiketoimella olisi katsottu tavoitellun merkittävää veroetua. Tässä yhteydessä kyseinen tuomioistuin katsoi, että poikkeussäännön soveltaminen merkitsi sijoittautumisvapauden rajoitusta, joka voitiin kuitenkin oikeuttaa käsiteltävän asian olosuhteissa.

25 Lexel valitti Kammarrätten i Stockholmiin (Tukholman kamarioikeus), joka hylkäsi valituksen. Viimeksi mainittu tuomioistuin katsoi, että poikkeussääntöä sovellettiin kyseessä oleviin liiketoimiin, ja katsoi Förvaltningsrätten i Stockholmin tavoin, että kyseisen säännön soveltaminen rajoittaa sijoittautumisvapautta mutta että tämä rajoitus voitiin kuitenkin oikeuttaa veronkierron estämisellä ja tarpeella säilyttää verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä.

26 Lexel valitti edelleen Högsta förvaltningsdomstoleniin (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi), joka myönsi valitusluvan siltä osin kuin kyse on sijoittautumisvapaudesta ja täsmällisemmin sen selvittämisestä, onko poikkeussäännön soveltaminen unionin oikeuden vastaista. Valitusluvan kattaman muutoksenhaun yhteydessä ei tutkita kysymystä siitä, täyttyvätkö tämän säännön soveltamisedellytykset nyt esillä olevassa asiassa, koska tätä kysymystä on lykätty siihen asti, kunnes ennakkoratkaisupyyntöön annetaan vastaus. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee tässä tilanteessa, merkitseekö mainitun säännön soveltaminen sijoittautumisvapauden rajoitusta SEUT 49 artiklan kannalta arvioituna, ja jos näin on, onko tällainen rajoitus oikeutettavissa.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tukeutuu poikkeussäännön valmisteluasiakirjoihin ja korostaa, että kyseisen säännön yleisenä tavoitteena on estää kaikenlainen aggressiivinen verosuunnittelu korkojen vähennyksillä. Tämä veropetosten estämiseen liittyvä tavoite on oikeuttamisperuste, joka on tietyin edellytyksin hyväksytty unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa lisäksi, että unionin tuomioistuin on useissa tuomioissaan katsonut, että kyseessä olevan jäsenvaltion ulkopuolelle sijoittautuneiden konserniyhtiöiden jättäminen konsernin tulontasausta koskevien säännösten soveltamisalan ulkopuolelle on sijoittautumisvapauden mukaista. Unionin tuomioistuin katsoi kuitenkin 22.2.2018 antamassaan tuomiossa X ja X (C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110, 39–42 kohta), jossa oli kyse korkojen vähentämistä koskevista Alankomaiden säännöistä, että kyseessä olevan jäsenvaltion ulkopuolelle sijoittautuneita konserniyhtiöitä ei voitu jättää sellaisten veroetujen ulkopuolelle, jotka eivät nimenomaisesti liity tällaisiin tasausjärjestelmiin, ja katsoi, että mainituissa säännöissä säädetty erilainen kohtelu muodosti sijoittautumisvapauden perusteettoman rajoituksen.

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että teoreettisesta läheisyydestään huolimatta konserniavustuksia koskevien Ruotsin sääntöjen ja verotuksellisia yksikköjä koskevien Alankomaiden sääntöjen käytännön vaikutukset poikkeavat huomattavasti toisistaan. Kyseinen tuomioistuin katsoo näin ollen, että tällä on vaikutusta mainitussa tuomiossa esitetyn ratkaisun täytäntöönpanoon.

30 Näissä olosuhteissa Högsta förvaltningsdomstolen on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko SEUT 49 artiklan mukaista evätä ruotsalaiselta yhtiöltä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle samaan etuyhteysryhmään kuuluvalle yhtiölle maksetun koron vähennys sillä perusteella, että velkasuhteen syntymisen pääasiallisena syynä katsotaan olevan merkittävän veroedun saaminen etuyhteysryhmälle, kun tällaista veroetua ei olisi katsottu saatavan, jos molemmat yhtiöt olisivat olleet ruotsalaisia, koska niihin olisi tuolloin sovellettu konserniavustusta koskevia säännöksiä?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan jäsenvaltioon sijoittautuneella yhtiöllä ei ole oikeutta vähentää toiseen jäsenvaltioon

sijoittautuneelle samaan konserniin kuuluvalle yhtiölle maksettuja korkoja sillä perusteella, että velkasuhteen syntymisen pääasiallisena syynä katsotaan olevan merkittävän veroedun saaminen, kun tällaista veroetua ei olisi katsottu saatavan, jos molemmat yhtiöt olisivat olleet sijoittautuneita ensin mainittuun jäsenvaltioon, koska niihin olisi tuolloin sovellettu konserniavustusta koskevia säännöksiä.

32 Esitetty kysymys koskee toisin sanoen sitä, onko tällaista säännöstöä pidettävä SEUT 49 artiklan vastaisena sijoittautumisvapauden rajoituksena.

33 Aluksi on muistutettava, että SEUT 49 artiklassa asetetaan velvollisuus poistaa rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisten vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. Kyseinen vapaus sisältää niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa muissa jäsenvaltioissa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (ks. vastaavasti tuomio 21.5.2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, 32 kohta; tuomio 2.9.2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, 14 kohta ja tuomio 22.2.2018, X ja X, C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110, 18 kohta).

34 Jäsenvaltion lainsäädännöstä johtuva erilainen kohtelu, josta on haittaa sijoittautumisvapauttaan käyttäneille yhtiöille, ei kuitenkaan ole kyseisen vapauden rajoitus, jos se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai jos se on oikeutettua yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä ja oikeassa suhteessa kyseiseen tavoitteeseen (tuomio 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, 167 kohta; tuomio 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 20 kohta ja tuomio 22.2.2018, X ja X, C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110, 20 kohta).

Erilainen kohtelu

35 Tuloverolain 24 luvun 10 b §:n mukaan etuyhteysryhmään kuuluva yritys ei saa vähentää toiselta samaan etuyhteysryhmään kuuluvalta yritykseltä otetun velan korkomenoja, jollei 10 d tai 10 e §:stä muuta johdu.

36 Tuloverolain 24 luvun 10 b §:ssä tarkoitettujen velkojen korkomenot voidaan 10 prosentin säännön mukaan vähentää, jos korkomenoa vastaavaa tuloa olisi verotettu vähintään 10 prosentin verokannalla sen valtion lain mukaan, johon etuyhteysyritys, jolla on tosiasiallisesti oikeus tuloihin, on sijoittautunut, jos yritys olisi saanut ainoastaan korkomenoa vastaavan tulon. Kyseisen luvun 10 e §:n 1 momentissa säädetään kuitenkin, että vaikka 10 prosentin säännön mukainen edellytys ei täyty, nämä korkomenot voidaan vähentää, jos korkomenon perustana olevaa velkasuhdetta voidaan perustella pääasiassa liiketaloudellisilla syillä ja jos etuyhteysyritys, jolla on tosiasiallisesti oikeus korkomenoa vastaavaan tuloon, on sijoittautunut ETA-valtioon.

37 Poikkeussäännössä todetaan vastaavasti, että jos velkasuhteen syntymisen pääasiallisena syynä on se, että etuyhteysryhmä saa merkittävän veroedun, korkomenoja ei kuitenkaan saada vähentää. Poikkeussäännön valmisteluasiakirjojen mukaan vähennystä pyytävän yrityksen on osoitettava, että velkasuhde ei ole syntynyt pääasiassa verotuksellisista syistä, eli 75-prosenttisesti tai enemmän.

38 Samaan aikaan tuloverolain 35 luvun säännöksissä säädetään, että emoyrityksen antama konserniavustus kokonaan omistetulle tytäryritykselle tai kokonaan omistetun tytäryrityksen antama konserniavustus emoyritykselle, samoin kuin konserniavustus, joka annetaan tytäryrityksen kautta välillisesti omistetulle toiselle tytäryritykselle, ja konserniavustus, joka annetaan kahden suoraan tai välillisesti omistetun tytäryhtiön välillä, vähennetään tietyin edellytyksin. Tämä sääntö pätee kuitenkin ainoastaan siinä tapauksessa, että konserniavustuksen vastaanottaja on Ruotsissa verovelvollinen siitä elinkeinotoiminnasta, johon konserniavustus liittyy.

39 Käsiteltävänä olevassa asiassa Lexel rahoitti samaan konserniin kuuluvan SESI:n osakkeiden hankinnan lainalla, jonka se otti kyseisen konsernin muulta yhtiöltä, BF:ltä. Vaikka Lexelin BF:lle maksamat korot olivat 10 prosentin säännön mukaisia, verohallinto eväsi Lexeliltä kyseiseen lainaan liittyvien korkojen vähentämisen poikkeussäännön nojalla ja korosti, että toimenpiteen pääasiallisena syynä oli merkittävän veroedun saaminen.

40 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevan asiakirja-aineiston mukaan Lexel olisi voinut saada vähentää kyseiseen lainaan liittyvät korkomenot, jos BF olisi ollut sijoittautunut Ruotsiin. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien selvitysten mukaan yhtiö voi vähentää veronalaisesta tulostaan konserniavustukset, jotka se on antanut samaan konserniin kuuluvalle yhtiölle, jos viimeksi mainittu on verovelvollinen Ruotsissa. Tässä tapauksessa on siis hyödytöntä ottaa lainaa konsernin toiselta yhtiöltä ainoana tarkoituksena vähentää vastaavat korkomenot. Tästä syystä poikkeussääntö ei ole koskaan esteenä sellaisten korkomenojen vähentämiselle, jotka aiheutuvat lainasta, joka on otettu Ruotsiin sijoittautuneelta konsernin toiselta yhtiöltä. Poikkeussääntöä sovelletaan sitä vastoin silloin, kun korkomenojen saajat ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon.

41 Näiden seikkojen perusteella on todettava, että nyt käsiteltävässä asiassa on kyse erilaisesta kohtelusta, jolla on kielteinen vaikutus yhtiöiden sijoittautumisvapauden käyttöön.

42 Tällainen erilainen kohtelu voi kuitenkin olla yhteensopivaa SEUT 49 artiklan kanssa, jos se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai jos se on oikeutettua yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä ja oikeassa suhteessa kyseiseen tavoitteeseen nähden.

Tilanteiden rinnastettavuus

43 Rajat ylittävien ja valtionsisäisten tilanteiden rinnastettavuutta on tarkasteltava ottaen huomioon kyseessä olevien kansallisten säännösten tarkoitus ja sisältö (tuomio 22.2.2018, X ja X, C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Kuten Euroopan komissio on todennut kirjallisissa huomautuksissaan, on katsottava, että tilanne, jossa jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö maksaa korkoa samaan konserniin kuuluvalta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta yhtiöltä otetusta lainasta, ei ole korkojen maksamisen osalta erilainen verrattuna tilanteeseen, jossa korkojen saaja on samaan jäsenvaltioon, eli tässä tapauksessa Ruotsiin, sijoittautunut konserniin kuuluva yhtiö.

45 Näin ollen on tutkittava, voiko pääasiassa kyseessä oleva erilainen kohtelu olla oikeutettua yleistä etua koskevista pakottavista syistä.

Oikeuttaminen

46 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapauden rajoitus voidaan hyväksyä ainoastaan, jos se on oikeutettu yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Lisäksi kyseisellä rajoituksella on tällöin voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. mm. tuomio 13.12.2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, 35 kohta; tuomio 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, 47 kohta ja tuomio 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, 64 kohta).

47 Oikeuttamisperusteena verohallinto, jota Ruotsin ja Alankomaiden hallitukset tukevat, korostaa sitä, että poikkeussääntö liittyy yhtäältä veropetosten ja veronkierron torjuntaan ja toisaalta tarpeeseen säilyttää verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä.

48 Ensinnäkin on arvioitava, voidaanko pääasiassa kyseessä oleva erilainen kohtelu oikeuttaa veropetosten ja veronkierron torjuntaan liittyvillä syillä.

49 Jotta SEUT 49 artiklassa määrätyn sijoittautumisvapauden rajoitus voitaisiin oikeuttaa näillä syillä, tällaisen rajoituksen erityisenä tavoitteena on oltava sellaisten menettelyjen estäminen, joilla luodaan ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevia puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava asianomaisen jäsenvaltion alueella harjoitetusta toiminnasta syntyneistä voitoista (ks. vastaavasti tuomio 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, 55 kohta ja tuomio 22.2.2018, X ja X, C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110, 46 kohta).

50 Lisäksi yhtäältä on niin, että ratkaistaessa sitä, onko liiketoimi luonteeltaan pelkässä verotuksellisessa tarkoituksessa toteutettu täysin keinotekoinen järjestely, verovelvollisella on oltava mahdollisuus esittää, joutumatta noudattamaan liiallisia hallinnollisia velvoitteita, näyttöä niistä mahdollisista liiketaloudellisista syistä, joiden takia kyseinen liiketoimi on tehty (tuomio 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, 82 kohta).

51 Toisaalta siinä tapauksessa, että tällaisen näytön tutkiminen johtaa päätelmään, että kyseessä oleva liiketoimi on täysin keinotekoinen järjestely vailla todellisia liiketaloudellisia syitä, suhteellisuusperiaate edellyttää, että korkojen vähennysoikeuden epääminen rajoittuu korkojen siihen osaan, joka ylittää sen, mistä olisi sovittu, jos sopimuspuolten välillä ei olisi ollut erityistä suhdetta (tuomio 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, 83 kohta).

52 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että poikkeussääntö liittyy korkomenojen vähentämisen muodossa toteutettavan aggressiivisen verosuunnittelun torjuntaan ja että se koskee nimenomaisesti kaikkia ”merkittäviä veroetuja”. Tällaista vähennystä hakevan yhtiön on osoitettava, että velkasuhde ei ole syntynyt pääasiassa verotuksellisista syistä, eli 75-prosenttisesti tai enemmän.

53 Poikkeussäännön erityisenä tavoitteena ei ole estää täysin keinotekoisia järjestelyjä, eikä tämän säännön soveltaminen rajoitu ainoastaan tällaisiin järjestelyihin. Kuten verohallinto on istunnossa myöntänyt, kyseinen sääntö koskee siviilioikeudellisista liiketoimista johtuvia velkoja, eikä se koske ainoastaan fiktiivisiä järjestelyjä. Näin ollen veroviranomaisen kyseessä olevan liiketoimen tavoitteista tekemän arvioinnin mukaan poikkeussäännön soveltamisalaan voivat kuulua myös liiketoimet, jotka on toteutettu markkinaehtoisesti eli ehdoilla, jotka vastaavat itsenäisten yhtiöiden välillä sovittavia ehtoja.

54 Toisin sanoen liiketoimen fiktiivisyys ei ole ratkaiseva edellytys vähennysoikeuden epäämiselle, sillä kyseessä olevan yhtiön aikomus ottaa lainaa pääasiallisesti verotuksellisista syistä riittää oikeuttamaan vähennysoikeuden epäämisen. Liiketoimen luokittelu pääasiallisesti verotukselliseksi toteutuu liiketoimen tavoitteen tietyn prosenttiosuuden, eli 75 prosenttia, ylittävältä osalta.

55 Pelkästään sillä, että yhtiö haluaa vähentää korot rajat ylittävässä tilanteessa ilman minkäänlaista keinotekoista siirtoa, ei kuitenkaan voida oikeuttaa toimenpidettä, jolla loukataan SEUT 49 artiklassa määrättyä sijoittautumisvapautta.

56 On todettava, että poikkeussäännön soveltamisalaan voi kuulua myös markkinaehtoisesti toteutettuja liiketoimia, jotka eivät näin ollen ole puhtaasti keinotekoisia tai fiktiivisiä järjestelyjä, jotka on toteutettu sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava asianomaisen jäsenvaltion alueella harjoitetusta toiminnasta syntyneistä voitoista.

57 Veropetosten ja veronkierron estämiseen liittyvää oikeuttamisperustetta ei näin ollen voida hyväksyä.

58 Toiseksi on selvitettävä, voidaanko pääasiassa kyseessä oleva erilainen kohtelu oikeuttaa tarpeella säilyttää jäsenvaltioiden välinen verotusvallan jako.

59 Kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut, oikeuttamisperuste, joka perustuu tarpeeseen säilyttää jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoinen jako, voidaan hyväksyä silloin, kun asianomaisella järjestelmällä pyritään estämään menettelytapoja, jotka ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta (ks. mm. tuomio 13.12.2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, 46 kohta ja tuomio 31.5.2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttäminen voi johtaa siihen, että johonkin näistä valtioista sijoittautuneiden yhtiöiden taloudelliseen toimintaan on tarpeen soveltaa pelkästään kyseisen valtion verosääntöjä niin voittojen kuin tappioidenkin osalta (tuomio 15.5.2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, 31 kohta ja tuomio 21.1.2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, 61 kohta).

61 Unionin tuomioistuin on hyväksynyt jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämiseen perustuvan oikeuttamisperusteen muun muassa, kun tietyn verotusjärjestelmän soveltamiseksi edellytetään asuinpaikkaa koskevan edellytyksen täyttymistä, jotta voidaan välttää se, että verovelvollisella on vapaus ratkaista, missä valtiossa voitto verotetaan tai tappio otetaan huomioon, ja mahdollisuus siirtää veron peruste vapaasti jäsenvaltioiden välillä (ks. vastaavasti tuomio 18.7.2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, 56 kohta; tuomio 21.1.2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 29–33 kohta).

62 Näistä syistä unionin tuomioistuin on katsonut, että verotukselliseen yksikköön sisällytettyjen yhtiöiden voittojen ja tappioiden konsolidointi emoyhtiön tasolla on etu, jonka varaaminen maassa asuville yhtiöille on perusteltua, kun otetaan huomioon tarve säilyttää jäsenvaltioiden välinen verotusvallan jako (ks. vastaavasti tuomio 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 29–33 kohta).

63 Siltä osin kuin on kyse muista veroeduista kuin voittojen tai tappioiden siirtämisestä keskitetyn verotuksellisen konsernin sisällä, on näin ollen tutkittava erikseen kysymys siitä, voiko jäsenvaltio varata kyseiset edut tällaiseen konserniin kuuluville yhtiöille ja siten sulkea kyseiset edut pois rajat ylittävissä tilanteissa (ks. vastaavasti tuomio 2.9.2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, 27 ja 28 kohta).

64 Tämän oikeuskäytännön mukaisesti unionin tuomioistuin on katsonut 22.2.2018 antamassaan tuomiossa X ja X (C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110, 40 ja 41 kohta), johon myös ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa, että korkojen vähentämistä koskevia Alankomaiden sääntöjä ei voitu oikeuttaa tarpeella säilyttää verotusvallan tasapainoinen jako. Näin oli erityisesti siksi, että toisin kuin tilanteessa, jossa on kyse verotukselliselle yksikölle ominaisesta tulojen ja menojen yleisestä keskinäisestä kuittauksesta, edellä mainittuun tuomioon johtaneessa asiassa oli kyse edusta, jolla ei ollut erityistä yhteyttä tällaisiin yksikköihin sovellettavaan verojärjestelmään.

65 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on huomauttanut, 22.2.2018 annetussa tuomiossa X ja X (C-398/16 ja C-399/16, EU:C:2018:110) tarkasteltujen sääntöjen ja pääasiassa kyseessä olevien sääntöjen välinen ero perustuu siihen, että tuohon tuomioon johtaneessa asiassa kyseessä olleiden sääntöjen nojalla vähennystä koskevat edellytykset vaihtelivat sen mukaan, kuuluiko ostettu yhtiö samaan verotukselliseen yksikköön kuin vastaanottava yhtiö. Pääasiassa erilainen kohtelu sen sijaan perustuu käytännössä lainanantajayhtiön asuinpaikkaa koskevaan vaatimukseen, joka ratkaisee poikkeussäännön soveltamatta jättämisen. Lexelin nyt käsiteltävässä asiassa vaatimaa etua ei kuitenkaan pidä sekoittaa etuun, joka muodostuu konsolidoinnista verotuksellisen yksikön sisällä. Pääasia koskee täten mahdollisuutta vähentää korkomenot eikä verotukselliselle yksikölle ominaista menojen ja tulojen yleistä keskinäistä kuittausta.

66 Eroilla, jotka liittyvät kyseessä olevien sääntöjen täytäntöönpanoon kansallisissa verotusjärjestelmissä, ei missään tapauksessa voi olla vaikutusta tutkittaessa sitä, voidaanko pääasiassa kyseessä oleva erilainen kohtelu oikeuttaa tarpeella säilyttää verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä.

67 Tässä yhteydessä on täsmennettävä, että poikkeussääntöä koskevien valmisteluasiakirjojen mukaan kyseisen säännön nimenomaisena tarkoituksena on estää Ruotsin veropohjan rapautuminen, joka voisi johtua korkomenojen vähentämiseen liittyvästä verosuunnittelusta rajat ylittävässä tilanteessa. Tällaista tavoitetta ei kuitenkaan pidä sekoittaa tarpeeseen säilyttää verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä.

68 On nimittäin muistutettava, että verotulojen vähentymistä ei voida pitää yleistä etua koskevana pakottavana syynä, johon voidaan vedota lähtökohtaisesti perusvapauden vastaisen toimenpiteen oikeuttamiseksi (ks. mm. tuomio 13.12.2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Päinvastaisen kannan hyväksyminen merkitsisi sitä, että jäsenvaltiot saisivat rajoittaa sijoittautumisvapautta tämän syyn perusteella.

69 Kuten lisäksi istunnossa todettiin, korot, joiden vähentämistä Lexel vaati, olisivat olleet vähennyskelpoisia, jos BF ei olisi ollut samaan etuyhteysryhmään kuuluva yhtiö. Kun konsernin sisäisen rajat ylittävän liiketoimen ja konsernin ulkoisen rajat ylittävän liiketoimen ehdot vastaavat markkinaehtoisia edellytyksiä, näiden liiketoimien välillä ei ole mitään eroa arvioitaessa verotusvallan tasapainoista jakoa jäsenvaltioiden välillä.

70 Tästä seuraa, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämiseen perustuvaa oikeuttamisperustetta ei voida hyväksyä.

71 Kolmanneksi on tutkittava, voidaanko pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö oikeuttaa ottamalla yhdessä arvioituina huomioon veropetosten ja veronkierron estämiseen ja jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämiseen liittyvät oikeuttamisperusteet, kuten verohallinto sekä Ruotsin ja Alankomaiden hallitukset väittävät.

72 Pitää paikkansa, että unionin tuomioistuin on jo katsonut, että kansallista lainsäädäntöä, jonka erityisenä tavoitteena ei ole evätä siinä säädettyä veroetua täysin keinotekoisilta järjestelyiltä, jotka eivät vastaa taloudellista todellisuutta ja jotka on luotu tarkoituksena välttää vero, joka normaalisti pitäisi maksaa asianomaisessa jäsenvaltiossa harjoitetun toiminnan tuottamista voitoista, voidaan kuitenkin pitää oikeutettuna siitä syystä, että sillä pyritään estämään veronkierto ja säilyttämään verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden kesken, kun näitä päämääriä arvioidaan yhdessä (ks. vastaavasti tuomio 21.1.2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, 66 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

73 On kuitenkin korostettava, että unionin tuomioistuin on hyväksynyt näiden oikeuttamisperusteiden huomioon ottamisen yhdessä arvioituina hyvin erityisissä tilanteissa eli silloin, kun veronkierron estäminen on erityinen osa yleistä etua, joka liittyy tarpeeseen säilyttää verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä (ks. vastaavasti tuomio 18.7.2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, 58 ja 59 kohta ja tuomio 21.1.2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, 67 kohta).

74 Kuten unionin tuomioistuin on muistuttanut, tavoite varmistaa verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä ja veronkierron estämisen tavoite liittyvät toisiinsa. Menettelytavat, joissa luodaan täysin keinotekoisia järjestelyjä, jotka eivät vastaa taloudellista todellisuutta, tarkoituksena välttää vero, joka normaalisti pitäisi maksaa kotimaassa harjoitetun toiminnan tuottamista voitoista, ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltioiden oikeuden käyttää verotusvaltaansa näiden toimintojen osalta ja haittaamaan verotusvallan tasapainoista jakoa jäsenvaltioiden välillä (tuomio 18.7.2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, 62 kohta).

75 Tällä perusteella unionin tuomioistuin on voinut katsoa, että – kun otetaan huomioon erityisesti tarve säilyttää verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä – vaikka kyseessä olevat toimenpiteet eivät kohdistu erityisesti täysin keinotekoisiin järjestelyihin, jotka eivät vastaa taloudellista todellisuutta ja jotka on luotu tarkoituksena välttää vero, joka normaalisti pitäisi maksaa kotimaassa harjoitetun

toiminnan tuottamista voitoista, nämä toimenpiteet voivat kuitenkin olla oikeutettuja (tuomio 18.7.2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, 63 kohta ja tuomio 21.1.2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, 66 kohta).

76 On kuitenkin niin, että kun – kuten pääasiassa – asianomainen jäsenvaltio ei voi pätevästi vedota oikeuttamisperusteeseen, joka perustuu tarpeeseen säilyttää verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä, pääasiassa kyseessä olevan kaltaista toimenpidettä ei voida oikeuttaa ottamalla yhdessä arvioituina huomioon tarve säilyttää jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoinen jako ja tarve estää veronkiertoa.

77 Näin ollen oikeuttamisperustetta, joka perustuu tarpeeseen säilyttää verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä ja veronkierron estämiseen, kun näitä arvioidaan yhdessä, ei voida hyväksyä.

78 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan jäsenvaltioon sijoittautuneella yhtiöllä ei ole oikeutta vähentää toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle samaan konserniin kuuluvalle yhtiölle maksettuja korkoja sillä perusteella, että velkasuhteen syntymisen pääasiallisena syynä katsotaan olevan merkittävän veroedun saaminen, kun tällaista veroetua ei olisi katsottu olevan, jos molemmat yhtiöt olisivat olleet sijoittautuneita ensin mainittuun jäsenvaltioon, koska niihin olisi tuolloin sovellettu konserniavustusta koskevia säännöksiä.

Oikeudenkäyntikulut

79 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 pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan jäsenvaltioon sijoittautuneella yhtiöllä ei ole oikeutta vähentää toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle samaan konserniin kuuluvalle yhtiölle maksettuja korkoja sillä perusteella, että velkasuhteen syntymisen pääasiallisena syynä katsotaan olevan merkittävän veroedun saaminen, kun tällaista veroetua ei olisi katsottu olevan, jos molemmat yhtiöt olisivat olleet sijoittautuneita ensin mainittuun jäsenvaltioon, koska niihin olisi tuolloin sovellettu konserniavustusta koskevia säännöksiä.

Allekirjoitukset