YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO

21 päivänä syyskuuta 1999 *

Asiassa C-307/97,

jonka Finanzgericht Köln (Saksa) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland,

vastaan

Finanzamt Aachen-Innenstadt

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) ja EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan (josta on tullut EY 48 artikla) tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat P. J. G. Kapteyn ja G. Hirsch sekä tuomarit J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm, L. Sevón, M. Wathelet (esittelevä tuomari) ja R. Schintgen,

julkisasiamies: J. Mischo,

kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, edustajanaan verotusasiantuntija A. J. Rädler, München, ja asianajaja M. Lausterer, München,

— Finanzamt Aachen-Innenstadt, edustajanaan Finanzamt Aachen-Innenstadtin johtava ylijohtaja A. Jansen,

— Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion talousministeriön ministerineuvos E. Röder ja saman ministeriön ylijohtaja C.-D. Quassowski,

— Portugalin hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön Euroopan yhteisöihin liittyvistä asioista vastaavan osaston oikeudellisen yksikön päällikkö L. Fernandes ja saman osaston lakimies A. Cortesão Seiça Neves,

— Ruotsin hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön ulkomaankauppaosaston ulkoasiainneuvos E. Brattgård,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamies H. Michard ja komission oikeudellisessa yksikössä toimiva saksalainen virkamies A. Buschmann,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschlandin, edustajinaan A. J. Rädler ja asianajaja M. Lausterer, Finanzamt Aachen-Innenstadtin, edustajanaan Finanzamt Aachen-Innenstadtin johtava ylijohtaja P. Martin, Saksan hallituksen, asiamiehenään liittovaltion valtiovarainministeriön ylijohtaja C.-D. Quassowski, ja komission, asiamiehinään oikeudellinen pääneuvonantaja E. Mennens sekä H. Michard ja A. Buschmann, 19.1.1999 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 2.3.1999 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Finanzgericht Köln on esittänyt 30.6.1997 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 2.9.1997, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla kolme ennakkoratkaisuky-

symystä EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) ja EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan (josta on tullut EY 48 artikla) tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland (jäljempänä Saint-Gobain ZN) ja Finanzamt Aachen-Innenstadt (jäljempänä Finanzamt).

3 Saint-Gobain ZN on Compagnie de Saint-Gobain SA:n (jäljempänä Saint-Gobain SA) saksalainen sivuliike; Saint-Gobain SA on Ranskan oikeuden mukaan perustettu yhtiö, jonka kotipaikka ja liikkeenjohto sijaitsevat Ranskassa.

4 Tämän johdosta Saint-Gobain ZN:ää, joka on merkitty kaupparekisteriin Saksassa, pidetään Saksan vero-oikeudessa Saint-Gobain SA:n kiinteänä toimipaikkana.

5 Saint-Gobain SA on Saksassa rajoitetusti verovelvollinen, sillä sen kotipaikka ja liikkeenjohto eivät sijaitse tässä valtiossa. Saint-Gobain SA:n rajoitettu verovelvollisuus koskee *Körperschaftsteuergesetz*in (yhtiöverolaki, jäljempänä KStG) 2 §:n 1 momentin mukaan niitä tuloja, joita se saa Saksasta kiinteän toimipaikkansa kautta, ja *Vermögensteuergesetz*in (varallisuusverolaki, jäljempänä VStG) 2 §:n 1 momentin 2 kohdan ja 2 momentin mukaan omaisuutta, joka sillä on tässä kiinteässä toimipaikassa.

6 On täsmennettävä, että KStG:n 8 §:n 1 momentin ja *Einkommensteuergesetz*in (tuloverolaki, jäljempänä EStG) 49 §:n 1 momentin 2 kohdan a alakohdan mukaan

Saksassa harjoitetusta liikkeestä saadut tulot ovat Saksasta saatuja tuloja rajoitetun verovelvollisuuden kannalta katsottuna.

7 *Bewertungsgesetz*in (varojen arvostusta koskeva laki, jäljempänä BewG) 121 §:n 2 momentin 3 kohdan mukaan rajoitetusti verovelvollisen saksalaiseen yritysvarallisuuteen kuuluu saksalaisen toimipaikan liikeomaisuus, joksi katsotaan omaisuus, jota Saksassa sijaitsevassa toimipaikassa käytetään.

8 Kansallisessa tuomioistuimessa kyseessä olevassa asiassa Finanzamt on kieltäytynyt myöntämästä Saint-Gobain SA:lle tiettyjä veroetuja, jotka liittyvät sellaisten ulkomaisten pääomayhtiöiden, joista tämä omistaa osuuksia, jakamien osinkojen verotukseen; nämä edut koskevat vain yhtiöitä, jotka ovat Saksassa yleisesti verovelvollisia.

9 Vuonna 1988 eli kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian kannalta merkityksellisen vuoden aikana Saint-Gobain SA omisti saksalaisen sivuliikkeensä, Saint-Gobain ZN:n, liikeomaisuuden kautta seuraavat yhtiöosuudet:

— 10,2 prosenttia Certain Teed Corporationin, kotipaikka Amerikan yhdysvallat, osakkeista;

— 98,63 prosenttia Grünzweig+Hartmann AG:sta (jäljempänä Grünzweig), kotipaikka Saksa;

— 99 prosenttia Gevetex Textilglas GmbH:sta (jäljempänä Gevetex), kotipaikka Saksa.

10 Saint-Gobain SA:n tytäryhtiöt, joiden kotipaikka on Saksassa, eli Grünzweig ja Gevetex, ovat verotusyhtymää koskevan sopimuksen (Organvertrag) kautta sidoksissa Saint-Gobain ZN:ään KStG:n 18 §:n mukaisesti. Verotusyhtymää koskevassa saksalaisessa järjestelmässä (Organschaft) konsernin emoyhtiö (pääyhtiö eli Organträger) on yksin vastuussa koko konsernin tuloksesta perittävästä verosta. Verotuksellisesti alisteisten yhtiöiden (Organgesellschaften) voitot ja tappiot lasketaan pääyhtiön tulokseen, ja niistä kannetaan säädetty vero, josta viimeksi mainittu yhtiö on vastuussa, edellyttäen, että verotuksellisesti alisteiset saksalaiset yhtiöt ovat rahoituksellisesti, taloudellisesti ja organisatorisesti sidoksissa saksalaiseen yritykseen — tai tiettyjen edellytysten täyttyessä ulkomaisen yhtiön Saksassa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, mistä kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse — ja että verotuksellisesti alisteisten yhtiöiden ja pääyhtiön välillä on vähintään viisivuotinen voitonsiirtosopimus (Gewinnabführungsvertrag, KStG:n 14 §).

11 Grünzweigin ja Gevetexin voittoihin, jotka siirrettiin Saint-Gobain ZN:lle vuoden 1988 aikana tällaisten voitonsiirtosopimusten nojalla, sisältyi ulkomaisten tytäryhtiöiden jakamia osinkoja (Schachteldividenden).

12 Grünzweig sai vuonna 1988 osinkoja Isover SA:lta, jonka kotipaikka on Sveitsissä, ja Linzer Glasspinnerei Franz Haider AG:lta, jonka kotipaikka on Itävallassa; Grünzweig omisti ensiksi mainitusta yhtiöstä 33,34 prosenttia ja jälkimmäisestä 46,67 prosenttia.

13 Samana vuonna Gevetex sai osinkoja italialaiselta tytäryhtiöltään, Vitrofil SpA:lta, josta se omisti 24,8 prosenttia.

14 Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian asiakirjoista ilmenee, että muut verotusyhtymää koskevat edellytykset täyttyivät, joten nämä osakkuuksista saadut tulot luettiin Saksan vero-oikeuden mukaisesti suoraan Saksan alueella

sijaitsevan kiinteän toimipaikan (Saint-Gobain ZN:n) tuloiksi ja siis rajoitetusti verovelvollisen pääyhtiön (Saint-Gobain SA:n) tuloiksi (KStG:n 14 ja 18 §).

15 Saint-Gobain ZN on riitauttanut kansallisessa tuomioistuimessa sen, että Finanzamt on evännyt siltä osinkoihin liittyvät kolme veroetua, joilla pyritään estämään se, että osinkoja, joita osuuksia ulkomaisista yhtiöistä omistavat yritykset saavat Saksassa ja joita on jo verotettu ulkomailla, verotettaisiin uudestaan Saksassa.

16 Ensinnäkin on todettava, että Finanzamt on kieltäytynyt vapauttamasta saksalaisesta yhtiöverosta niitä osinkoja, jotka Saint-Gobain ZN on saanut Amerikan yhdysvalloista ja Sveitsistä, sillä perusteella, että Saksan liittotasavallan näiden kummankin valtion kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissä kahdenvälisissä verosopimuksissa, joissa sovitaan tällaisesta vapautuksesta, tällainen veroetu on varattu — Yhdysvaltojen kanssa tehdyssä sopimuksessa — saksalaisille yhtiöille ja — Sveitsin kanssa tehdyssä sopimuksessa — Saksassa yleisesti verovelvollisille yhtiöille. Kyseessä on kansainvälisen konsernin veroetu (internationales Schachtelprivileg) yhtiöverotuksessa.

17 Tältä osin on ensiksi todettava, että kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevan asian tosiseikkojen tapahtumahetkellä voimassa olleen Saksan liittotasavallan ja Amerikan yhdysvaltojen välillä tuloveron ja tiettyjen muiden verojen kaksinkertaisen kantamisen välttämiseksi tehdyn vanhan sopimuksen (22.7.1954 tehty sopimus, sellaisena kuin se on muutettuna 17.9.1965 tehdyllä pöytäkirjalla [BGBl. 1954 II, s. 1118; 1966 II, s. 745]) XV artiklassa määrätään seuraavaa:

"1) Kaksinkertainen verotus poistetaan seuraavasti:

a) — —

b) 1. Saksan liittotasavallassa asuvan luonnollisen henkilön ja saksalaisen yhtiön osalta vero, jonka Saksan liittotasavalta kantaa, vahvistetaan seuraavasti:

aa) Saksalaisen veron määräytymisperusteeseen ei lueta mukaan Yhdysvalloissa sijaitsevista tulolähteistä peräisin olevia tuloja, jotka tämän sopimuksen mukaan eivät ole verosta vapautettuja Yhdysvalloissa — — . Osinkotulojen osalta ensimmäisen virkkeen säännöksiä sovelletaan vain osinkoihin, joita verotetaan Yhdysvaltojen oikeuden mukaan ja jotka amerikkalainen yhtiö maksaa saksalaiselle pääomayhtiölle, joka omistaa suoraan vähintään 25 prosenttia amerikkalaisen yhtiön äänioikeutetuista osuuksista."

18 Saman sopimuksen II artiklan 1 kappaleen f kohdan mukaan saksalaisella yhtiöllä tarkoitetaan oikeushenkilöä, jonka liikkeenjohto tai kotipaikka on Saksassa.

19 Saksan liittotasavallan ja Sveitsin valaliiton välisen, tulo- ja varallisuusveron kaksinkertaisen kantamisen välttämiseksi 11.8.1971 tehdyn sopimuksen, sellai-

sena kuin se on muutettuna 30.11.1978 päivätyllä pöytäkirjalla (BGBl. 1972 II, s. 1022; 1980 II, s. 750), 24 artiklassa, sellaisena kuin se oli voimassa ennen vuotta 1990 kannettavien verojen osalta, määrättiin seuraavaa:

"1) Saksan liittotasavallassa asuvan henkilön osalta kaksinkertainen verotus poistetaan seuraavasti:

1) Seuraavia Sveitsistä peräisin olevia tuloja, joita edellä olevien artiklojen mukaan verotetaan Sveitsissä, ei lueta mukaan saksalaisen veron määräytymisperusteeseen:

a) — —

b) Edellä 10 artiklassa tarkoitetut osingot, jotka pääomayhtiö, jonka kotipaikka on Sveitsissä, jakaa Saksassa yleisesti verovelvolliselle pääomayhtiölle, jos Saksan verolainsäädännön mukaan myös osinkoja jakavan yhtiön voitosta kannettu sveitsiläinen vero voitaisiin vähentää kannettavasta saksalaisesta yhtiöverosta."

20 Toiseksi on todettava, että vaikka Finanzamt on myöntänyt Saint-Gobain SA:lle KStG:n 26 §:n 1 momentissa tarkoitetun välittömän vähennyksen ja siis vähentänyt saksalaisesta yhtiöverosta, joka Saint-Gobain SA:n on maksettava Saint-Gobain ZN:n välityksellä saamistaan osingoista, ulkomaisen veron, jonka se on jo maksanut ja joka on pidätetty tulon lähteellä eri valtioissa, joissa osinkoja jakaneilla yhtiöillä on kotipaikka, Finanzamt on kieltäytynyt vähentämästä ulkomaista yhtiöveroa, joka oli kannettu Saint-Gobain SA:n ulkomaisten tytäryhtiöiden ja näiden tytäryhtiöiden jakamista voitoista niissä maissa, joissa niiden kotipaikka on (välillinen vähennys, toiselta nimeltään välillinen veronhyvitys,

josta säädetään KStG:n 26 §:n 2 momentissa), koska laissa varataan tämä etu ainoastaan yhtiöille, jotka ovat Saksassa yleisesti verovelvollisia.

21 KStG:n 26 §:n 2 momentissa säädetään välillisestä vähennyksestä seuraavaa:

"2) Jos yleisesti verovelvollinen yhtiö — — (emoyhtiö) on verovuoden lopussa vähintään 12 kuukautta — — omistanut välittömästi ja keskeytyksettä ainakin 1/10 sellaisen pääomayhtiön nimellispääomasta, jonka liikkeenjohto ja kotipaikka sijaitsevat tämän lain alueellisen soveltamisalan ulkopuolella (tytäryhtiö) — — , emoyhtiö voi hakemuksestaan saada luvan vähentää siitä yhtiöverosta, joka sen on maksettava niiden osinkojen perusteella, jotka tytäryhtiö sille jakaa, myös veron, joka viimeksi mainitun yhtiön on voitoistaan maksettava. Vähentää saadaan saksalaista yhtiöveroa vastaava osa verosta, jonka tytäryhtiö on maksanut siltä tilikaudelta, jolta se jakaa osingon."

22 Kolmanneksi on todettava, että Finanzamt on lukenut osuuden amerikkalaisesta tytäryhtiöstä kiinteän toimipaikan kotimaiseen varallisuuteen, johon varallisuusverotus kohdistuu, eikä se siis myöskään ole myöntänyt Saint-Gobain SA:lle BewG:n 102 §:n 2 momentissa säädettyä kansainvälisen konsernin veroetua (Schachtelprivileg)) varallisuusverotuksessa, sillä tässä laissa varataan tämä etu vain kotimaisille pääomayhtiöille.

23 BewG:n 102 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

"2) Jos kotimainen pääomayhtiö — — suoraan omistaa vähintään 1/10 suuruisen osuuden sellaisen pääomayhtiön nimellispääomasta, jonka kotipaikka ja

liikkeenjohto sijaitsevat tämän lain alueellisen soveltamisalan ulkopuolella (tytäryhtiö), osuus jätetään hakemuksesta lukematta liikeomaisuuteen, kunhan osuus on omistettu keskeytyksettä vähintään 12 kuukautta ennen asianomaista tilinpäätöstä — — ."

24 Saint-Gobain SA katsoo, että edellä mainittujen etujen (välillinen vähennys ja kansainvälisen konsernin veroetu tulo- ja varallisuusverotuksessa) epääminen sellaisen pääomayhtiön, jonka kotipaikka on Ranskassa, saksalaiselta kiinteältä toimipaikalta, on perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan vastaista.

25 Finanzgericht Köln on todennut, että vuonna 1988 oli tuolloin voimassa olleen Saksan oikeuden mukaista evätä nämä edut ulkomaisen pääomayhtiön saksalaiselta kiinteältä toimipaikalta. Se on kuitenkin todennut, että kun otetaan erityisesti huomioon asiassa 270/83, komissio vastaan Ranska, 28.1.1986 annettu tuomio (Kok. 1986, s. 273, 18 kohta), tällainen epääminen voisi merkitä perustamissopimuksen 52 artiklan vastaista syrjintää.

26 On täsmennettävä, että kansallista lainsäädäntöä on muutettu 13.9.1993 annetulla *Standortsicherungsgesetz*illä (laki, jolla pyritään ylläpitämään ja vahvistamaan Saksan liittotasavallan houkuttelevuutta yritysten sijoittautumispaikkana, BGBl. I, s. 1569), jolla KStG:hen lisättiin 8b §:n 4 momentti ja 26 §:n 7 momentti; muutos tuli voimaan verovuodesta 1994 alkaen.

27 KStG:n 8b §:n (osakkuus ulkomaisissa yhtiöissä) 4 momentissa säädetään seuraavaa:

"4) Niitä voitto-osuuksia, jotka ulkomainen yhtiö jakaa niiden osuuksien perusteella, joiden on katsottava kuuluvan rajoitetusti verovelvollisen yhtiön

kotimaiselle liiketoimintaa harjoittavalle kiinteälle toimipaikalle, ei oteta huomioon kotimaisen liiketoimintaa harjoittavan kiinteän toimipaikan tuloja laskettaessa siltä osin kuin — — kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan ne vapautettaisiin verosta, jos rajoitetusti verovelvollinen yhtiö olisi yleisesti verovelvollinen — — . Jos vapautuksen tai edun saamisen edellytyksenä on, että osuus on omistettu tietyn vähimmäisajan, osuuden on tämän ajan ollut myös kuuluttava kotimaisen liiketoimintaa harjoittavan kiinteän toimipaikan liikeomaisuuteen."

28 KStG:n 26 §:n 7 momentilla, sellaisena kuin se on voimassa verovuodesta 1994, laajennetaan KStG:n 26 §:n 2 momentissa säädetty välillinen vähennys koskemaan kotimaisia kiinteitä toimipaikkoja, ja siinä säädetään seuraavaa:

"Tämän pykälän 2 ja 3 momenttia sovelletaan vastaavasti niihin voitto-osuuksiin, joita rajoitetusti verovelvollisen yhtiön kotimainen liiketoimintaa harjoittava kiinteä toimipaikka saa ulkomaiselta tytäryhtiöltä, jos 8b §:n 4 momentin ensimmäisessä ja kolmannessa virkkeessä säädetyt edellytykset muuten täyttyvät."

29 Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian asiakirjoista ilmenee, että lainsäätäjä on perustellut tätä muutosta seuraavasti:

"Rajoitetusti verovelvollisen yhtiön saksalainen kiinteä toimipaikka samaistetaan näin saksalaiseen yhtiöön. Ulkomaisen yhtiön kiinteän toimipaikan ja yleisesti verovelvollisen yhtiön yhdenvertaisessa kohtelussa otetaan huomioon ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa määrätty sijoittautumisvapaus ja estetään näissä määräyksissä kielletty syrjintä" (Bundesrats Drucksache 1/93, s. 40 ja 41).

30 Uusi kansallinen lainsäädäntö tuli kuitenkin voimaan vasta verovuodesta 1994 alkaen (KStG:n 54 §:n 1 momentti, sellaisena kuin se on muutettuna 13.9.1993 annetulla lailla), eikä sitä siis voida ottaa huomioon kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa.

31 On vielä korostettava, että 13.9.1993 annetulla *Standortsicherungsgesetz*illä ei ole muutettu BewG:n 102 §:ää, joka koskee konsernin veroetua varallisuusverotuksessa. Komission mukaan on kuitenkin niin, että varallisuusveroa ei ole enää kannettu 1.1.1997 jälkeen, koska Bundesverfassungsgericht on katsonut 22.6.1995 antamassaan tuomiossa (2 BvL 37/91 BVerfGE 93, 121) sen olevan osittain perustuslain vastainen, eikä tästä ole esitetty eriäviä mielipiteitä istunnossa. BewG:n 102 § kumottiin 29.10.1997 annetulla *Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform* -nimisen lain (yritysverotuksen uudistamisen jatkamista koskeva laki; BGBl. I, s. 2590) 6 §:n 14 ja 15 momentilla.

32 Finanzgericht Köln on näissä olosuhteissa päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko voimassa olevan yhteisön oikeuden, erityisesti EY:n perustamissopimuksen yhdessä luettujen 52 ja 58 artiklan mukaista, että Saksassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle, joka kuuluu pääomayhtiölle, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ei myönnetä konsernin veroetua (Schachtelprivileg), joka osinkojen osalta myönnetään kolmannen valtion kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, samoilla edellytyksillä kuin pääomayhtiöille, joiden kotipaikka on Saksassa?

2) Onko voimassa olevan yhteisön oikeuden, erityisesti EY:n perustamissopimuksen yhdessä luettujen 52 ja 58 artiklan mukaista, että kun kyse on Saksassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, joka kuuluu pääomayhtiölle, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, tällaisen kiinteän toimipaikan tytäryhtiön, jonka kotipaikka on kolmannessa maassa, siellä voitoistaan maksamaa veroa ei voida vähentää siitä verosta, joka tämän kiinteän toimipaikan on saksalaisena yhtiöverona maksettava, samoilla edellytyksillä

kuin se voidaan vähentää sellaisten pääomayhtiöiden yhtiöverosta, joiden kotipaikka on Saksassa?

3) Onko voimassa olevan yhteisön oikeuden, erityisesti EY:n perustamissopimuksen yhdessä luettujen 52 ja 58 artiklan mukaista, että Saksassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle, joka kuuluu pääomayhtiölle, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ei myönnetä konsernin veroetua (Schachtelprivileg) varallisuusverotuksessa samoilla edellytyksillä kuin pääomayhtiöille, joiden kotipaikka on Saksassa?"

33 Näillä kolmella kysymyksellä, joita on syytä tarkastella yhdessä, kansallinen tuomioistuin kysyy lähinnä sitä, onko perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa ristiriidassa se, että Saksassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle, joka kuuluu yhtiölle, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa (jäljempänä ulkomainen yhtiö), ei myönnetä samoilla edellytyksillä kuin sellaisille pääomayhtiöille, joiden kotipaikka on Saksassa, seuraavia veroetuja:

— kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kolmannen valtion kanssa tehdyssä verosopimuksessa sovittua vapautusta yhtiöverosta niiden osinkojen osalta, joita se saa yhtiöiltä, joiden kotipaikat ovat kolmansissa maissa (kansainvälisen konsernin veroetu yhtiöverotuksessa);

— kansallisessa lainsäädännössä säädettyä oikeutta vähentää saksalaisesta yhtiöverosta toisessa valtiossa kuin Saksan liittotasavallassa sellaisen tytäryhtiön, jonka kotipaikka on tässä toisessa valtiossa, voitoista kannettu yhtiövero, ja

— kansallisessa lainsäädännössä säädettyä vapautusta varallisuusverosta sellaisten yhtiöiden osuuksien osalta, joiden kotipaikat ovat kolmansissa valtioissa (kansainvälisen konsernin veroetu varallisuusverotuksessa).

34 Aluksi on huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen 52 artikla on perustavanlaatuinen määräys, joka on suoraan sovellettava jäsenvaltioissa siirtymäkauden loputtua (ks. erityisesti asia 71/76, Thieffry, tuomio 28.4.1977, Kok. 1977, s. 765; em. asia komissio v. Ranska, tuomion 13 kohta ja asia C-311/97, Royal Bank of Scotland, tuomio 29.4.1999, Kok. 1999, s. I-2651, 22 kohta).

35 Sijoittautumisvapaus, joka 52 artiklassa tunnustetaan jäsenvaltioiden kansalaisille ja joka sisältää oikeuden ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeuden perustaa ja johtaa yrityksiä niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia, sisältää perustamissopimuksen 58 artiklan mukaan niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (ks. asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998, Kok. 1998, s. I-4695, 20 kohta ja siinä mainitut oikeustapaukset). Näissä samoissa määräyksissä taataan sijoittautumisvapautta käyttäneille yhteisön kansalaisille ja heihin rinnastettaville yhtiöille oikeus kansalliseen kohteluun siinä jäsenvaltiossa, johon he sijoittautuvat.

36 Yhtiöiden osalta on tältä osin korostettava, että niiden kotipaikan, niin kuin se on edellä määritelty, samoin kuin luonnollisten henkilöiden kansalaisuuden avulla määritellään se yhteys, joka liittää ne tietyn valtion oikeusjärjestykseen (ks. em. asia ICI, tuomion 20 kohta ja siinä mainitut oikeustapaukset).

37 Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevan käytännön mukaan ulkomaiselta pääomayhtiöltä, jolla on Saksassa sivuliike, jonka

kautta se omistaa osuuksia yhtiöissä, joiden kotipaikat ovat muissa valtioissa kuin Saksan liittotasavallassa, ja jonka kautta ulkomainen pääomayhtiö saa näiden omistamiensa yhtiöosuuksien perusteella maksettuja osinkoja, evätään tietyt näihin osuuksiin tai näihin osinkoihin liittyvät veroedut, jotka myönnetään joko kansallisen verolainsäädännön tai kolmansien maiden kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kahdenvälisten sopimusten nojalla yhtiöille, jotka ovat Saksassa yleisesti verovelvollisia.

38 Tältä osin on täsmennettävä, että yhtiöitä, jotka ovat Saksassa yleisesti verovelvollisia, ovat Saksan oikeuden mukaan yhtiöt, joiden verotuksellinen kotipaikka on Saksassa, eli yhtiöt, joiden kotipaikka tai liikkeenjohto sijaitsee Saksassa (KStG:n 1 §). Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevien etujen epääminen siis pääasiallisesti koskee ulkomaisia yhtiöitä, ja se perustuu yhtiön kotipaikkaa koskevaan kriteeriin, jonka mukaan Saksassa määritellään verojärjestelmä, jota sovelletaan sekä sellaisten pääomayhtiöiden osuuksiin, joiden kotipaikat ovat muissa valtioissa kuin Saksan liittotasavallassa, että tällaisten osuuksien perusteella maksettaviin osinkoihin.

39 Asiassa ei ole riidanalaista se, että veroedut eli konsernin veroetu yhtiöverotuksessa ja välillinen vähennys keventävät ne hyväkseen saavien verotaakkaa, joten yhtiöiden, joiden kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa, kiinteät toimipaikat, jotka eivät voi saada näitä etuja, joutuvat epäedullisempaan tilanteeseen kuin saksalaiset yhtiöt, mukaan lukien ulkomaisten yhtiöiden saksalaiset tytäryhtiöt.

40 Varallisuusveron osalta Saksan hallitus sitä vastoin on väittänyt, että ulkomaisen yhtiön kiinteän toimipaikan, jolta on evätty konsernin veroetu, tilanne ei ole epäedullisempi kuin ulkomaisen yhtiön sellaisen saksalaisen tytäryhtiön tilanne, jolle tämä veroetuus myönnetään, koska ulkomaisen yhtiön (emoyhtiö tai pääyhtiö) verotaakka on sama riippumatta siitä, omistaako se osuudet kiinteän

toimipaikan vai tytäryhtiön kautta. Varallisuusverotuksessa osuus ulkomaisesta tytäryhtiön tytäryhtiöstä luetaan kuuluvaksi kiinteän toimipaikan varallisuuteen ja sitä siis verotetaan pääyhtiön varallisuutena. Toisaalta jos osuutta ulkomaisesta tytäryhtiön tytäryhtiöstä ei lueta mukaan tytäryhtiön varallisuuteen konsernin veroedun takia, ulkomaisen emoyhtiön varallisuuteen luetaan kuuluvaksi BewG:n 121 §:n 2 momentin 4 kohdan, sellaisena kuin se oli voimassa kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian tosiseikkojen tapahtumahetkellä, mukaan se arvo, mikä sen omistamalla osuudella saksalaisesta tytäryhtiöstä on, ja tätä arvoa arvioitaessa otetaan huomioon niiden osuuksien arvo, jotka tämä tytäryhtiö itse omistaa omasta tytäryhtiöstään. Näin ollen myös saksalaisen tytäryhtiön omistamaa osuutta omasta ulkomaisesta tytäryhtiöstä verotetaan ulkomaisen emoyhtiön varallisuutena.

41 Saint-Gobain ZN on istunnossa kuitenkin esittänyt ilman, että tältä osin olisi esitetty eriäviä mielipiteitä, että kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa BewG:n 121 §:n 2 momentin 4 kohdan soveltamisesta olisi luovuttu kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi Saksan liittotasavallan ja Ranskan tasavallan välillä 21.7.1959 tehdyn sopimuksen (Journal Officiel de la République Française, jäljempänä JOFR, 8.11.1961, s. 10230; sopimusta on muutettu 9.6.1969 tehdyllä sopimusmuutoksella, JORF 22.11.1970, s. 10725) 19 artiklan nojalla, jonka mukaan ulkomaista emoyhtiötä ei veroteta osuudesta, jonka sen saksalainen tytäryhtiö omistaa ulkomaisesta tytäryhtiöstään. Kansallisista säännöistä, jotka koskevat konsernin veroedun myöntämistä varallisuusverotuksessa, seuraa Saint-Gobain ZN:n mukaan siis erilainen verotaakka ulkomaisen yhtiön kiinteälle toimipaikalle ja tytäryhtiölle.

42 Tältä osin kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkastaa sen käsiteltäväksi saatettua riitaa ratkaistessaan, asettaako se, että ranskalaisten yhtiöiden kiinteiltä toimipaikoilta evätään konsernin veroetu varallisuusverotuksessa, kiinteät toimipaikat asemaan, joka on epäedullisempi kuin ranskalaisten yhtiöiden saksalaisten tytäryhtiöiden asema.

43 Näissä olosuhteissa kansallisessa tuomioistuimessa kyseessä olevien veroetujen epääminen ulkomaisten yhtiöiden Saksassa sijaitsevilta kiinteiltä toimipaikoilta

johtaa siihen, että näiden viimeksi mainittujen yhtiöiden kannalta on vähemmän houkuttelevaa omistaa osuuksia muista yhtiöistä saksalaisten sivuliikkeiden kautta, koska Saksan lain ja kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten mukaan vain saksalaiset tytäryhtiöt, jotka oikeushenkilöinä ovat yleisesti verovelvollisia, voivat saada tällaisia veronkevennyksiä, mikä näin ollen rajoittaa perustamissopimuksen 52 artiklan ensimmäisen kohdan toisessa virkkeessä taloudellisille toimijoille nimenomaisesti taattua vapautta valita asianmukainen oikeudellinen muoto toiminnan harjoittamiselle jossain toisessa jäsenvaltiossa.

44 Ulkomaisten yhtiöiden sivuliikkeiden ja saksalaisten yhtiöiden erilaista kohtelua samoin kuin sivutoimipaikan muodon valinnanvapauden rajoitusta on tarkasteltava perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan yhtenä ja samana rikkomisena.

45 Tämän johdosta on tarkasteltava, voidaanko tätä erilaista kohtelua perustella sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten kannalta.

46 Saksan hallitus on ensiksi esittänyt, että välittömän verotuksen alalla saksalaisten yhtiöiden ja ulkomaisten yhtiöiden tilanteita ei yleensä voida rinnastaa toisiinsa.

47 Ulkomaisten yhtiöiden kiinteät toimipaikat Saksassa ovat Saksan hallituksen mukaan nimittäin objektiivisesti tarkastellen erilaisessa tilanteessa kuin saksalaiset yhtiöt. Ulkomaiset yhtiöt ovat Saksassa rajoitetusti verovelvollisia Saksassa sijaitsevien sivuliikkeidensä välityksellä saamistaan tuloista ja näissä sivuliik-

keissä olevasta varallisuudesta, kun taas saksalaiset yhtiöt ovat Saksassa yleisesti verovelvollisia.

48 Tältä osin on tärkeää korostaa, että siltä osin kuin kyse on ulkomaisten tytäryhtiöiden ja näiden tytäryhtiöiden osuuksien perusteella saatujen osinkojen ja tällaisten osuuksien omistamisen veronalaisuudesta Saksassa, ulkomaiset yhtiöt, joilla on Saksassa kiinteä toimipaikka, ja saksalaiset yhtiöt ovat objektiivisesti tarkasteltuna toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa. On nimittäin toisaalta niin, että osinkojen saaminen Saksasta on veronalaista, saapa osinkoja saksalainen yhtiö tai ulkomainen yhtiö, kunhan viimeksi mainittu yhtiö saa niitä Saksassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan kautta. Toisaalta ulkomaisten tytäryhtiöiden ja näiden tytäryhtiöiden osuuksien omistaminen Saksassa on Saksassa veronalaista, omistaapa osuudet saksalainen yhtiö tai ulkomainen yhtiö, kunhan viimeksi mainittu yhtiö omistaa nämä osuudet Saksassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan kautta.

49 Saksalaisten yhtiöiden ja ulkomaisten yhtiöiden tilanteet ovat sitä suuremmalla syyllä toisiinsa rinnastettavissa, kun kohtelu tosiasiassa eroaa vain siltä osin kuin kyse on sellaisten tarkasteltavana olevien veroetujen myöntämisestä, joiden avulla saksalaiset yhtiöt voivat joko vähentää yhtiöverosta summan, joka on maksettu ulkomaisena verona, joka on kohdistunut ulkomaisten yhtiöiden osuuksien perusteella maksettuihin osinkoihin, tai jättää laskematta kyseiset osingot tai osuudet kokonaistuloihin tai -varallisuuteensa, jotka ovat Saksassa veronalaisia. Näiden etujen epääminen ulkomaisilta yhtiöiltä, joilla on Saksassa kiinteä toimipaikka, johtaa siihen, että näiden yhtiöiden verovelvollisuus, joka teoreettisesti rajoittuu vain "saksalaisiin" tuloihin ja "Saksassa olevaan" varallisuuteen, tosiasiassa koskee ulkomaisesta lähteestä peräisin olevia osinkoja ja osuuksia ulkomaisissa pääomayhtiöissä. Nyt kyseessä olevien tapausten osalta rajoitetun verovelvollisuuden ja yleisen verovelvollisuuden välisellä erolla ei

varmastikaan ole merkitystä, sillä kokonaistulot ja kokonaisvarallisuus eivät näiden veroetujen — joita rajoitetusti verovelvolliset eivät voi saada — saamisen vuoksi käsitä ulkomaisilta yhtiöiltä saatuja osinkoja eivätkä osuuksia ulkomaisissa yhtiöissä.

50 Saksan hallitus väittää lisäksi, että se, että ulkomaisilta yhtiöiltä, joilla on Saksassa kiinteä toimipaikka, evätään tiettyjä veroetuja, jotka myönnetään saksalaisille yhtiöille, on perusteltua sen vuoksi, että on tarpeen välttää verotulojen väheneminen, joka aiheutuu siitä, että Saksan veroviranomaiset eivät mitenkään voi korvata kyseisten veronkevennysten myöntämisestä seuraavaa verojen pienenemistä verottamalla ulkomaisten pääomayhtiöiden, joilla on Saksassa kiinteä toimipaikka, jakamia osinkoja. Saksan hallitus esittää tältä osin, että vaikka emoyhtiön jakamien osinkojen verottaminen (Kapitalertragsteuer eli pääomatulojen lähdeverotus ja Aktionärsteuer eli osakkeenomistajan vero) osittain korvaa sen, että jäsenvaltio menettää verotuloja kyseisten veroetujen myöntämisen johdosta, valtio, joka myöntää näitä veroetuja ulkomaisen pääomayhtiön kiinteälle toimipaikalle, ei hyödy tästä kompensaatiosta, koska se ei osallistu ulkomaisen pääomayhtiön voittojen verottamiseen.

51 Tältä osin on todettava, että EY:n perustamissopimuksen 56 artiklassa (josta on muutettuna tullut EY 46 artikla) lueteltujen syiden joukossa ei mainita verotulojen vähentymistä, joka olisi seurausta siitä, että veron pienenemistä, joka aiheutuu siitä, että kyseisiä veroetuja myönnetään ulkomaisille yhtiöille, joilla on kiinteä toimipaikka Saksassa, on osittain mahdotonta korvata, eikä verotulojen vähentymisen voida katsoa olevan sellainen yleisen edun mukainen pakottava syy, jolla voitaisiin perustella perustamissopimuksen 52 artiklan vastaista erilaista kohtelua (ks. vastaavasti em. asia ICI, tuomion 28 kohta).

52 Saksan hallituksen mukaan näiden etujen epääminen on perusteltua myös sen hyödyn vuoksi, joka kiinteillä toimipaikoilla on verrattuna saksalaisiin tytäryhtiöihin, siirrettäessä voittoja ulkomaiselle pääyhtiölle tai emoyhtiölle.

53 Saksan hallitus väittää, että koska kiinteillä toimipaikoilla ei ole erillistä oikeushenkilöllisyyttä, ne eivät voi jakaa voittojaan pääyhtiölle osinkoina kuten itsenäiset tytäryhtiöt tekevät. Niiden voittojen katsotaan välittömästi kuuluvan ulkomaiselle pääyritykselle, joka kyseisten voittojen osalta on Saksassa vain rajoitetusti verovelvollinen. Kuten myös Portugalin hallitus korostaa, päinvastoin kuin silloin, kun tytäryhtiö jakaa voittoa emoyhtiölleen, kiinteän toimipaikan voittojen kotiuttamisesta päätoimipaikkaan ei Saksassa kanneta lähdeveroa. Kiinteän toimipaikan pääyhtiölleen siirtämiä voittoja ei siis veroteta siirrettäessä niitä pääyhtiölle. Niitä ei myöskään veroteta silloin, jos ulkomainen pääyhtiö mahdollisesti myöhemmin jakaa niitä, kun taas saksalaisten yhtiöiden osalta voittoja verotetaan vielä myöhemminkin, kun osakkeenomistajille jaetaan osinkoa.

54 Tältä osin on todettava, että saksalaisten yhtiöiden ja sivuliikkeiden erilaista verokohtelua ei kuitenkaan voida perustella muilla eduilla, joita sivuliikkeet mahdollisesti saavat saksalaisiin yhtiöihin verrattuina ja jotka Saksan hallituksen mukaan korvaavat kyseisten veroetujen epäämisestä aiheutuvat haitat. Vaikka oletettaisiin, että tällaisia etuja olisi olemassa, niillä ei voida perustella sitä, että perustamissopimuksen 52 artiklassa määrättyä kansallisen kohtelun velvollisuutta rikotaan kyseisten veroetujen osalta (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Ranska, tuomion 21 kohta).

55 Saksan hallitus on vielä vedonnut veroetujen epäämisen tueksi siihen, että kahdenvälisten sopimusten tekeminen kolmannen maan kanssa ei kuulu yhteisön toimivaltaan. Kyseisen hallituksen mukaan tulojen ja voittojen verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, ja jäsenvaltiot voivat siis vapaasti tehdä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kahdenvälisiä sopimuksia kolmansien maiden kanssa. Koska yhteisössä ei tällä alalla ole toteutettu harmonisointia, se, onko kiinteille toimipaikoille myönnettävä osinkojen osalta kansainvälisen konsernin veroetu kolmannen maan kanssa tehdyn verosopimuksen nojalla, ei kuulu yhteisön oikeuden alaan. Kolmansien maiden kanssa tehdyissä sopimuksissa sovittujen veroetujen ulottaminen koskemaan muita tilanteita ei ole yhteensopivaa yhteisön oikeudesta ilmenevän toimivallan jaon kanssa.

56 Ruotsin hallitus on lisännyt, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyt sopimukset perustuvat vastavuoroisuusperiaatteeseen ja että näiden sopimusten sisäinen tasapaino järkkyisi, jos niiden määräykset ulotettaisiin koskemaan myös yhtiöitä, joiden kotipaikat ovat jäsenvaltioissa, jotka eivät ole sopimuspuolina näissä sopimuksissa.

57 Tältä osin on heti aluksi täsmennettävä, että koska yhteisössä ei ole toteutettu erityisesti EY:n perustamissopimuksen 220 artiklan toiseen luetelmakohtaan (josta on tullut EY 293 artiklan toinen luetelmakohta) perustuvia yhtenäistämiseikä yhdenmukaistamistoimenpiteitä, jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia määrittelemään tulojen ja varallisuuden verotusperusteet välttääkseen tarvittaessa sopimusteitse kaksinkertaisen verotuksen. Tässä yhteydessä jäsenvaltiot voivat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa vahvistaa liittymätekijät, joiden perusteella verotustoimivalta jakaantuu (ks. vastaavasti asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998, Kok. 1998, s. I-2793, 24 ja 30 kohta).

58 Näin jaettua verotustoimivaltaa käyttäessään jäsenvaltiot eivät kuitenkaan voi jättää noudattamatta yhteisön sääntöjä. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen (ks. em. asia ICI, tuomion 19 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö).

59 Tässä tapauksessa, jossa on kyse jäsenvaltion ja kolmannen maan välisestä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdystä sopimuksesta, kansallisen kohtelun periaate velvoittaa kyseisen sopimuksen sopimuspuolena olevaa jäsenvaltiota myöntämään ulkomaisten yhtiöiden kiinteille toimipaikoille sopimuksessa määrätyt edut samoilla edellytyksillä kuin ne myönnetään kotimaisille yhtiöille.

60 Kuten julkisasiamies on korostanut ratkaisuehdotuksensa 81 kohdassa, yhteisön oikeuden Saksan liittotasavallalle asettamilla velvoitteilla ei mitenkään vaaranneta niitä velvoitteita, jotka perustuvat kyseisen valtion Amerikan yhdysvalloille tai Sveitsin valaliitolle antamiin sitoumuksiin. Saksan liittotasavallan näiden

kahden maan kanssa tekemien sopimusten tasapaino ja vastavuoroisuus ei vaarannu, jos Saksan liittotasavalta yksipuolisesti päättää laajentaa näissä sopimuksissa määrättyjen veroetujen eli tässä tapauksessa Saksassa yhtiöverotuksessa myönnettävän kansainvälisen konsernin veroedun edunsaajien joukkoa, sillä tällaisella soveltamisalan laajennuksella ei mitenkään vaaranneta sopimuksen sopimuspuolina olevien kolmansien maiden oikeuksia eikä aseteta niille mitään uutta velvoitetta.

61 Sitä paitsi on lisättävä, että saksalainen lainsäätäjä ei ole katsonut, että kolmansien maiden kanssa tehtyjen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevien sopimusten määräykset olisivat esteenä sille, että Saksan liittotasavalta yksipuolisesti luopuu verottamasta osinkoja, joita maksetaan ulkomaisten yhtiöiden osuuksien perusteella, sillä antaessaan 13.9.1993 *Standortsicherungsgesetz*in saksalainen lainsäätäjä on yksipuolisesti laajentanut yhtiöverotuksen veroedut koskemaan myös ulkomaisten yhtiöiden kiinteitä toimipaikkoja ja näin lopettanut kiinteiden toimipaikkojen ja sellaisten yhtiöiden, joiden kotipaikka tai liikkeenjohto on Saksassa, erilaisen verokohtelun.

62 Ruotsin hallitus on kirjallisissa huomautuksissaan esittänyt, että tietyissä ääritilanteissa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten soveltamisalan laajentaminen voisi johtaa verotuksen täydelliseen välttämiseen.

63 Kuten julkisasiamies on korostanut ratkaisuehdotuksensa 88 kohdassa, tällaisella väitteellä ei ole merkitystä kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa, sillä ei ole väitetty, että olisi olemassa vaara, että voittoja ei verotettaisi missään valtiossa.

64 Näin ollen kansalliselle tuomioistuimelle on vastattava, että perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa on ristiriidassa se, että Saksassa sijaitsevalle

kiinteälle toimipaikalle, joka kuuluu pääomayhtiölle, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ei myönnetä samoilla edellytyksillä kuin pääomayhtiöille, joiden kotipaikka on Saksassa, seuraavia veroetuja:

— kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kolmannen maan kanssa tehdyssä verosopimuksessa sovittua vapautusta yhtiöverosta sellaisten osinkojen osalta, jotka on saatu yhtiöiltä, joiden kotipaikat ovat kolmansissa maissa (kansainvälisen konsernin veroetu yhtiöverotuksessa);

— kansallisessa lainsäädännössä säädettyä oikeutta vähentää saksalaisesta yhtiöverosta jossain toisessa valtiossa kuin Saksan liittotasavallassa sellaisen tytäryhtiön voitoista, jonka kotipaikka on tässä toisessa valtiossa, kannettu yhtiövero; ja

— samoin kansallisessa lainsäädännössä säädettyä vapautusta varallisuusverosta sellaisten yhtiöiden, joiden kotipaikat ovat kolmansissa maissa, osuuksien osalta (kansainvälisen konsernin veroetu varallisuusverotuksessa).

Oikeudenkäyntikulut

65 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan, Portugalin ja Ruotsin hallituksille ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida

määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut Finanzgericht Kölnin 30.6.1997 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) ja EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan (josta on tullut EY 48 artikla) kanssa on ristiriidassa se, että Saksassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle, joka kuuluu pääomayhtiölle, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ei myönnetä samoilla edellytyksillä kuin pääomayhtiöille, joiden kotipaikka on Saksassa, seuraavia veroetuja:

— **kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kolmannen maan kanssa tehdyssä verosopimuksessa sovittua vapautusta yhtiöverosta sellaisten osinkojen osalta, jotka on saatu yhtiöiltä, joiden kotipaikat ovat kolmansissa maissa (kansainvälisen konsernin veroetu yhtiöverotuksessa);**

— **kansallisessa lainsäädännössä säädettyä oikeutta vähentää saksalaisesta yhtiöverosta jossain toisessa valtiossa kuin Saksan liittotasavallassa sellaisen tytäryhtiön voitoista, jonka kotipaikka on tässä toisessa valtiossa, kannettu yhtiövero; ja**

— **samoin kansallisessa lainsäädännössä säädettyä vapautusta varallisuusverosta sellaisten yhtiöiden, joiden kotipaikat ovat kolmansissa maissa, osuuksien osalta (kansainvälisen konsernin veroetu varallisuusverotuksessa).**

Rodríguez Iglesias Kapteyn Hirsch

Moitinho de Almeida Gulmann Murray

Edward Ragnemalm Sevón

Wathelet Schintgen

Julistettiin Luxemburgissa 21 päivänä syyskuuta 1999.

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias

kirjaaja presidentti