

62000J0324

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (viides jaosto) 12 päivänä joulukuuta 2002. - Lankhorst-Hohorst GmbH vastaan Finanzamt Steinfurt. - Ennakkoratkaisupyyntö: Finanzgericht Münster - Saksa. - Sijoittautumisvapaus - Verotus - Yhteisövero - Peitelty voitonjako - Yhtiöveron hyvitys - Verojärjestelmän johdonmukaisuus - Veron kiertäminen. - Asia C-324/00.

Oikeustapauskokoelma 2002 sivu I-11779

Tiivistelmä
Asianosaiset
Tuomion perustelut
Päätökset oikeudenkäyntikuluista
Päätöksen päätösosa

Avainsanat

Henkilöiden vapaa liikkuvuus - Sijoittautumisvapaus - Verolainsäädäntö - Yhtiöiden voiton verotus - Sellaisten korkojen verottaminen peiteltynä osingonjakona, jotka yhtiö maksaa lainaamastaan pääomasta osakkeenomistajalle, jolle kuuluu olennainen osuus kyseisen yhtiön pääomasta ja jolla ei ole oikeutta yhtiöveron hyvitykseen - Säännös, joka koskee pääosin tilanteita, joissa osakkeenomistajana oleva yhtiö on ulkomainen emoyhtiö - Tällainen säännös ei ole sallittu - Perustelut - Perustelujen puuttuminen

(EY 43 artikla)

Tiivistelmä

\$\$EY 43 artiklaa tulee tulkita siten, että tämän artiklan kanssa ristiriidassa on se, että jäsenvaltion verolainsäädäntöä, jossa säädetään, että suorituksia sellaisen vieraan pääoman perusteella, jonka yhtiö on saanut osakkeen tai osuuden omistajalta, kuten emoyhtiöltä, jolle kuuluu olennainen osuus yhtiön pääomasta, pidetään eräissä tapauksissa peiteltynä voitonjakona, sovelletaan ainoastaan suorituksiin sellaisen pääoman perusteella, joka on saatu osakkeen tai osuuden omistajalta, jolla ei ole oikeutta yhtiöveron hyvitykseen, koska suurimpaan osaan kotimaisista emoyhtiöistä sovelletaan yhtiöveron hyvitystä, kun taas ulkomaisiin emoyhtiöihin sitä ei yleensä sovelleta.

Tällainen kotimaisten tytäryhtiöiden erilainen kohtelu niiden emoyhtiöiden kotipaikan perusteella johtaa siihen, että muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille yhtiöille on vähemmän houkuttelevaa käyttää sijoittautumisvapautta, ja nämä yhtiöt voivat tämän seurauksena luopua tytäryhtiön hankinnasta, perustamisesta tai pitämisestä jäsenvaltiossa, jossa sovelletaan tuollaista

menettelyä, ja tämä erilainen kohtelu muodostaa sijoittautumisvapauden rajoituksen, joka lähtökohtaisesti kielletään EY 43 artiklassa.

Kyseessä olevaa lainsäädäntöä ei voida pitää perusteltuna veronkierron vaaraan liittyvien syiden vuoksi, sillä lainsäädännön erityisenä tavoitteena ei ole ehkäistä niitä puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään kansallisen verolainsäädännön vaikutusta, vaan se kattaa yleisemmin kaikki tilanteet, joissa emoyhtiön kotipaikka jostakin syystä on jäsenvaltion ulkopuolella, eikä tällainen tilanne sellaisenaan aiheuta veronkierron vaaraa. Kyseessä olevaa lainsäädäntöä ei voida pitää perusteltuna myöskään verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamisen tarpeella, koska ulkomaisen emoyhtiön tytäryhtiöön sovelletun epäedullisen kohtelun ja minkään veroedun, jolla yhtiölle voitaisiin korvata tuollainen kohtelu, välillä ei ole mitään suoraa yhteyttä.

(ks. 27, 28, 32, 36, 37, 40, 42 ja 45 kohta sekä tuomiolauselman)

Asianosaiset

Asiassa C-324/00,

jonka Finanzgericht Münster (Saksa) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Lankhorst-Hohorst GmbH

vastaa

Finanzamt Steinfurt

ennakkoratkaisun EY 43 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Wathelet (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann ja A. Rosas,

julkisasiamies: J. Mischo,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Saksan hallitus, asiamiehinään W.-D. Plessing ja T. Jürgensen,

- Tanskan hallitus, asiamiehenään J. Molde,

- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään J. E. Collins, avustajanaan barrister R. Singh,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään R. Lyal, avustajanaan Rechtsanwalt R. Bierwagen,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Lankhorst-Hohorst GmbH:n, edustajinaan J. Schirmer ja J. A. Schirmer, Steuerberater, Saksan hallituksen, asiamiehinään W.-D. Plessing ja G. Müller-Gatermann, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään J. E. Collins, avustajanaan R. Singh, ja komission, asiamiehenään R. Lyal, avustajanaan R. Bierwagen, 30.5.2002 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 26.9.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 Finanzgericht Münster on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 21.8.2000 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 4.9.2000, EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen EY 43 artiklan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, joka koskee yhteisöveron määräämistä tilikausilta 1997 ja 1998 ja jossa asianosaisina ovat Lankhorst-Hohorst GmbH -niminen yhtiö (jäljempänä Lankhorst-Hohorst), jonka kotipaikka on Rheinessä (Saksa), ja Finanzamt Steinfurt, joka on saksalainen veroviranomainen.

Kansallinen lainsäädäntö

3 Körperschaftsteuergesetzin (yhteisöverolaki), sellaisena kuin se oli voimassa vuosina 1996-1998 (jäljempänä KStG), 8 a §:n otsikkona on "Vieraan pääoman ehtoinen rahoitus osakkeenomistajilta" ja sen 1 momentissa säädetään seuraavasti:

"Suorituksia sellaisen vieraan pääoman perusteella, jonka rajattomasti verovelvollinen pääomayhtiö on saanut osakkeen tai osuuden omistajalta, jolla ei ole oikeutta yhtiöveron hyvitykseen ja jolle tilikauden kuluessa kuului olennainen osuus yhtiöpääomasta, pidetään peiteltynä voitonjakona,

- -

2. jos on sovittu pääoman murto-osana laskettavasta suorituksesta ja jos vieras pääoma tilikauden kuluessa on yli kolme kertaa osakkeen tai osuuden omistajan oman pääoman osuus, paitsi jos pääomayhtiö olisi voinut saada vieraan pääoman muuten vastaavissa olosuhteissa myös kolmannelta tai jos lainatulla vieraalla pääomalla on tarkoitus rahoittaa normaalin pankkitoiminnan piiriin kuuluvia liiketoimia. - - "

4 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee, että yhtiöveron hyvitykseen ei yleensä ole oikeutta ulkomaisilla osakkeen tai osuuden omistajilla eikä Saksan oikeuden mukaan perustetuilla yhteisöverosta vapautetuilla oikeushenkilöillä, joita ovat julkisoikeudelliset yhteisöt ja muut tietyllä alalla taloudellista toimintaa harjoittavat yleishyödyllisistä tehtävistä huolehtivat yhteisöt.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

5 Lankhorst-Hohorstin toimialana on myydä tarpeistoa laivoja varten, vesiturheilutarvikkeita, vapaa-ajan tarvikkeita, askartelutarvikkeita, vapaa-ajan vaatteita, työvaatteita, koristelutarvikkeita, rautakaupan tavaroita sekä muita vastaavia tuotteita. Yhtiön osuuspääoma korotettiin elokuussa 1996 kahteen miljoonaan Saksan markkaan (DEM).

6 Lankhorst-Hohorstin ainoa osakas on Lankhorst-Hohorst BV -niminen yhtiö (jäljempänä LH BV), jonka kotipaikka on Sneekissä, Alankomaissa. LH BV:n ainoa osakas on puolestaan Lankhorst Taselaar BV -niminen yhtiö (jäljempänä LT BV), jonka kotipaikka on Lelystadissa, Alankomaissa.

7 LT BV myönsi 1.12.1996 pääasian kantajalle kolmen miljoonaan DEM:n lainan, joka sen ehtojen mukaan oli maksettava takaisin kymmenessä 300 000 DEM:n vuosittaisessa erässä 1.10.1998 alkaen (jäljempänä laina). Lainan myönnettiin vaihtuvakorkoisena ja vuoden 1997 loppuun asti korko oli 4,5 prosenttia. Korot tuli maksaa aina vuoden lopussa. Pääasian kantaja maksoi LT BV:lle lainan korkoja vuonna 1997 135 000 DEM ja vuonna 1998 109 695 DEM.

8 Lainan tarkoituksena oli lisätä yhtiöpääomaa ja siihen liittyi Patronatserklärung (takausilmoitus), jonka mukaan LT BV luopuu oikeudestaan vaatia lainan takaisinmaksua siinä tapauksessa, että ulkopuolinen velkoja kohdistaa pääasian kantajaan vaatimuksia.

9 Lainan ansiosta Lankhorst-Hohorst saattoi lyhentää luottolaitoksesta ottamaansa 3 702 453,59 DEM:n suuruista lainaa 991 174,70 DEM:aan ja vähentää näin vastaavasti maksettavanaan olleita korkomenoja.

10 Tilikausina 1996-1998 pääasian kantajan taseessa oli vaje, jota oma pääoma ei kattanut. Taseen vaje tilikaudella 1998 oli 1 503 165 DEM.

11 Finanzamt Steinfurt katsoi tilikaudelta 1997 ja tilikaudelta 1998 maksettavasta yhteisöverosta 28.6.1999 tekemissään päätöksissä, että lainasta LT BV:lle maksetut korot olivat KStG:n 8 a §:ssä tarkoitettua peiteltyä voitonjakoa, josta se määräsi Lankhorst-Hohorstille 30 prosentin veron.

12 Ennakkoratkaisua pyytäneen kansallisen tuomioistuimen mielestä pääasiassa kyseessä olevaan tilanteeseen ei voitu soveltaa KStG:n 8 a §:n 1 momentin 2 kohdan mukaista poikkeusta, joka koskee tilanteita, joissa kyseessä oleva yhtiö olisi voinut saada vieraan pääoman vastaavissa olosuhteissa myös kolmannelta. Ottaen huomioon Lankhorst-Hohorstin ylivelkaisuus ja se, ettei se voinut tarjota vakuuksia, se ei olisi voinut saada kolmannelta taholta vastaavaa lainaa, joka myönnettiin vakuudettomana ja johon liittyi takausilmoitus.

13 Finanzamt Steinfurt hylkäsi 14.2.2000 tekemällään päätöksellä oikaisuvaatimuksen, jonka pääasian kantaja teki edellä mainituista yhteisöveroa koskevista verotuspäätöksistä.

14 Lankhorst-Hohorst esitti kansallisessa tuomioistuimessa kanteensa tueksi sen seikan, että lainan myöntämisellä LT BV pyrki pelastamaan yrityksen, eikä sille maksettuja korkoja voitu pitää peiteltynä voitonjakona. Se väitti lisäksi, että KStG:n 8 a § on syrjivä, koska saksalaisia osakkeen tai osuuden omistajia, joihin sovelletaan yhtiöveron hyvitystä, kohdellaan eri tavalla kuin yhtiöitä, kuten LH BV:tä ja LT BV:tä, joiden kotipaikka on Alankomaissa, ja se on näin ollen ristiriidassa yhteisön oikeuden ja erityisesti EY 43 artiklan kanssa.

15 Lankhorst-Hohorst lisäsi, että asiassa tulee ottaa huomioon se, että KStG:n 8 a §:n tarkoituksena on estää pääomayhtiöitä kiertämästä yhteisöveroa. Pääasiassa esillä olevassa tapauksessa lainan myöntämisen ainoana tarkoituksena on ollut minimoida Lankhorst-Hohorstin kuluja ja lainan ansiosta on voitu saavuttaa huomattavia säästöjä korkomenoissa. Pääasian kantaja huomautti tältä osin, että ennen pankkilainan uudelleenjärjestelyä korkomenot olivat kaksi kertaa korkeammat kuin LT BV:lle tuon jälkeen maksettavat korot. Kyseessä ei siis ole tilanne, jossa osakkeen tai osuuden omistaja, jolla ei ole oikeutta yhtiöveron hyvitykseen, pyrkisi

kiertämään varsinaiseen voitonjakoon kohdistuvaa verotusta ohjaamalla itselleen korkosuorituksia.

16 Finanzamt Steinfurtin mukaan KStG:n 8 a §:n soveltamisesta voi tosin seurata kriisissä olevien yhtiöiden tilanteen vaikeutuminen mutta Saksan lainsäätäjät on ottanut tämän mahdollisuuden huomioon säätämällä KStG:n 8 a §:n 2 momentin kolmannessa virkkeessä poikkeuksesta, jota ei kuitenkaan sovelleta pääasiassa esillä olevaan tilanteeseen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien vahvistaa Finanzamt Steinfurtin väitteen siitä, että 8 a §:n sanamuodosta ei voida päätellä, että eräs tuon lainkohdan soveltamisedellytyksistä olisi vilpillinen menettely.

17 Tästä huolimatta Finanzamt Steinfurt katsoi, että KStG:n 8 a §:llä ei loukata yhteisön oikeuden syrjäntäkiellon periaatetta. Useissa maissa on säännöksiä, joilla on vastaavat päämäärät ja joilla pyritään erityisesti väärinkäytösten ehkäisemiseen.

18 Finanzamt Steinfurt väitti myös, että KStG:n 8 a §:ssä tehty erottelu yhtiöveron hyvitykseen oikeutettujen henkilöiden ja niiden henkilöiden välillä, jotka eivät ole siihen oikeutettuja, ei tarkoita, että kyse olisi kansallisuuteen perustuvasta peitellystä syrjinnästä, koska yhteisöverosta vapautumista koskevassa KStG:n 5 §:ssä, tulkittaessa sitä yhdessä tuon lain 51 §:n kanssa, jätetään myös useita saksalaisten verovelvollisten ryhmiä yhtiöveron hyvityksen ulkopuolelle.

19 Lisäksi yksinkertaisen verotuksen periaate kansallisessa verotuksessa ja saksalaisen verojärjestelmän johdonmukaisuus oikeuttavat Finanzamt Steinfurtin mielestä KStG:n 8 a §:n soveltamisen nyt käsiteltävänä olevan asian olosuhteisiin.

20 Ottaen huomioon yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön Finanzgericht Münster epäilee KStG:n 8 a §:n yhteensopivuutta EY 43 artiklan kanssa (ks. mm. asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407; asia C-311/97, Royal Bank of Scotland, tuomio 29.4.1999, Kok. 1999, s. I-2651 ja asia C-294/97, Eurowings Luftverkehr, tuomio 26.10.1999, Kok. 1999, s. I-7447). Se muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltion kansalainen, joka omistaa yhtiöstä, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, sellaisen osuuden tai määrän osakkeita, joka antaa hänelle selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin, käyttää sijoittautumisoikeuttaan (asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000, Kok. 2000, s. I-2787).

21 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä sijoittautumisvapautta loukataan, jos tytäryhtiön verotuksellisesti epäyhdenvertainen kohtelu perustuu ilman objektiivisia oikeuttamisperusteita yksinomaan siihen, että emoyhtiön kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa kuin tytäryhtiön kotipaikka.

22 Finanzgericht huomauttaa, että KStG:n 8 a §:n sääntely ei perustu välittömästi kansallisuuteen, vaan siihen, onko verovelvollisella oikeus yhtiöveron hyvitykseen.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että näissä olosuhteissa osakkeen tai osuuden omistajaan, jonka kotipaikka ei ole Saksassa, sovelletaan aina KStG:n 8 a §:n säännöksiä, kun taas saksalaisista osakkeen tai osuuden omistajista ainoastaan tarkasti määritelty joukko verovelvollisia on vapautettu yhteisöverosta, eikä heillä näin ollen ole oikeutta yhtiöveron hyvitykseen. Näiden jälkimmäisten yhteisöiden tilannetta ei voida rinnastaa pääasian kantajan emoyhtiön tilanteeseen.

24 KStG:n 8 a §:n hyväksyttävyydestä kansallinen tuomioistuin huomauttaa, että verotuksen johdonmukaisuutta koskevilla näkökohdilla on merkitystä vain silloin, jos yhtäältä verovelvollisen saaman veroedun ja toisaalta saman verovelvollisen verottamisen välillä vallitsee välitön yhteys (Bundesfinanzhofin tuomio 30.12.1996, I B 61/96, BstBl. II 1997, s. 466 ja em. asia Eurowings Luftverkehr, tuomion 42 kohta). Tässä tapauksessa tällaista yhteyttä ei ole.

25 Edellä mainitun huomioon ottaen Finanzgericht Münster on keskeyttänyt pääasian käsittelyn ja esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko EY:n perustamissopimuksen 43 artiklan määräystä, sellaisena kuin tämä sopimus on muutettuna 10.11.1997 tehdyllä sopimuksella, jäsenvaltion kansalaisten vapaasta sijoittautumisoikeudesta toisen jäsenvaltion alueelle tulkittava siten, että Körperschaftsteuergesetzin 8 a § on ristiriidassa tämän määräyksen kanssa?"

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

26 Aluksi on muistutettava, että vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen ja erityisesti pidättäydyttävä kaikenlaisesta kansallisuuteen perustuvasta syrjinnästä (asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta; asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996, Kok. 1996, s. I-3089, 36 kohta; em. asia Royal Bank of Scotland, tuomion 19 kohta; em. asia Baars, tuomion 17 kohta ja yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1727, 37 kohta).

Kysymys siitä, onko sijoittautumisvapautta rajoitettu

27 On huomattava, että KStG:n 8 a §:n 1 momentin 2 kohtaa sovelletaan ainoastaan "suorituksiin sellaisen vieraan pääoman perusteella, jonka rajattomasti verovelvollinen pääomayhtiö on saanut osakkeen tai osuuden omistajalta, jolla ei ole oikeutta yhtiöveron hyvitykseen". Tällainen rajoitus johtaa tytäryhtiöiden vieraan pääoman perusteella emoyhtiöille maksamien korkojen verotuksessa kotimaisten tytäryhtiöiden erilaiseen kohteluun sen mukaan, onko emoyhtiön kotipaikka Saksassa vai ei.

28 Suurimpaan osaan kotimaisista emoyhtiöistä sovelletaan yhtiöveron hyvitystä, kun taas ulkomaisiin emoyhtiöihin sitä ei yleensä sovelleta. Kuten tämän tuomion 4 kohdassa mainitaan, Saksan oikeuden mukaan perustettuja yhteisöverosta vapautettuja oikeushenkilöitä, joihin ei näin ollen sovelleta yhtiöveron hyvitystä, ovat pääosin julkisoikeudelliset yhteisöt ja muut tietyllä alalla taloudellista toimintaa harjoittavat yleishyödyllisistä tehtävistä huolehtivat yhteisöt. Pääasian kantajan emoyhtiön kaltaisen yhtiön, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, jolla pyritään tuottamaan voittoa, ja joka on yhteisöverotuksessa verovelvollinen, tilannetta ei voida hyväksyttävästi rinnastaa edellä mainittuun ryhmään kuuluvien oikeushenkilöiden tilanteeseen.

29 On ilmeistä, että KStG:n 8 a §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisesti kotimaisen tytäryhtiön ulkomaiselta emoyhtiöltä saaman vieraan pääoman perusteella maksamia korkoja verotetaan peiteltynä osingonjakona 30 prosentin verokannan mukaisesti, kun taas kotimaisen tytäryhtiön kotimaiselle emoyhtiölle, johon sovelletaan yhtiöveron hyvitystä, maksamia korkoja pidetään verotuksessa kuluina eikä peiteltynä osingonjakona.

30 Vastauksena yhteisöjen tuomioistuimen esittämään kysymykseen Saksan hallitus selvitti, että myös kotimaisen tytäryhtiön kotimaiselta emoyhtiöltä saaman vieraan pääoman perusteella emoyhtiölle maksamia korkoja pidetään verotuksessa peiteltynä osingonjakona, mikäli emoyhtiö on antanut takausilmoituksen (Patronatserklärung).

31 Tämä seikka ei kuitenkaan ole senluonteinen, että se asettaisi kyseenalaiseksi sen, että kohtelun erilaisuus perustuu emoyhtiön kotipaikan sijaan. Kotimaisen tytäryhtiön, joka on saanut lainan ulkomaiselta emoyhtiöltä, maksamien korkojen katsominen peiteltyksi voitonjaoksi on seurausta suoraan ja ainoastaan KStG:n 8 a §:n 1 momentin 2 kohdan soveltamisesta täysin riippumatta siitä, onko tapauksessa annettu takausilmoitusta (Patronatserklärung).

32 Tällainen kotimaisten tytäryhtiöiden erilainen kohtelu niiden emoyhtiöiden kotipaikan perusteella on sijoittautumisvapauden rajoitus, joka lähtökohtaisesti kielletään EY 43 artiklassa. Pääasiassa kyseessä olevan verotusmenettelyn takia muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille yhtiöille on vähemmän houkuttelevaa käyttää sijoittautumisvapautta, ja nämä yhtiöt voivat tämän seurauksena luopua tytäryhtiön hankinnasta, perustamisesta tai pitämisestä jäsenvaltiossa, jossa sovelletaan tuollaista menettelyä.

Voiko sijoittautumisvapauden rajoittaminen olla perusteltua?

33 On vielä varmistuttava siitä, että pyritäänkö KStG:n 8 a §:n 1 momentin 2 kohdan kaltaisella kansallisella menettelyllä perustamissopimuksen mukaiseen, sallittuun tavoitteeseen ja voidaanko sitä perustella yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä. Tämän lisäksi toimenpiteen on tässä tilanteessa sovellettava kyseisen tavoitteen saavuttamiseen, eikä tällä toimenpiteellä saada ylittää sitä, mikä on tarpeellista kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi (ks. esim. asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997, Kok. 1997, s. I-2471, 26 kohta ja asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok. 2000, s. I-4071, 43 kohta).

34 Saksan, Tanskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio väittävät, että pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella menettelyllä pyritään välttämään veronkiertoa, johon "alikapitalisointina" tai "peiteltynä pääomasijoituksena" tunnettujen järjestelyjen käyttö johtaa. Samanlaisissa olosuhteissa tytäryhtiön rahoitus on verotuksellisesti edullisempaa toteuttaa lainalla kuin pääomasijoituksilla. Tässä tapauksessa tytäryhtiön voitot siirretään emoyhtiöön tytäryhtiön verotuksessa vähennyskelpoisten korkojen muodossa eikä vähennyskeltottomina osinkoina. Tilanteessa, jossa tytäryhtiön ja emoyhtiön kotipaikat ovat eri valtioissa, verovelka voidaan näin siirtää maasta toiseen.

35 Komissio lisää, että KStG:n 8 a §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetään toisaalta poikkeuksesta niitä tilanteita varten, joissa yhtiö osoittaa, että se olisi voinut saada vieraan pääoman ulkopuoliselta vastaavissa olosuhteissa, ja toisaalta vieraan pääoman sallitusta määrästä suhteessa omaan pääomaan. Komissio huomauttaa kuitenkin kaksinkertaisen verotuksen mahdollisuudesta tilanteissa, joissa saksalainen tytäryhtiö on Saksassa verovelvollinen maksamistaan koroista ja ulkomaisen emoyhtiön tulee tämän lisäksi ilmoittaa Alankomaiden verotuksessa tuloina saamansa korot. Suhteellisuusperiaatteesta seuraa, että kyseisten kahden jäsenvaltion on toimittava yhteistyössä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

36 Ensinnäkin on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotulojen vähentymistä ei voida pitää yleisen edun mukaisena pakottavana syynä, jolla voitaisiin perustella toimenpide, joka lähtökohtaisesti rajoittaa perustavanlaatuista vapautta (ks. asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998, Kok. 1998, s. I-4695, 28 kohta; em. asia Verkooijen, tuomion 59 kohta; em. asia Metallgesellschaft ym., tuomion 59 kohta ja asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161, 51 kohta).

37 Veronkierron vaaraa koskevan perustelun osalta on todettava, ettei pääasiassa kysymyksessä olevan lainsäädännön erityisenä tavoitteena ole sulkea veroetuuden ulkopuolelle niitä puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä, joilla pyritään kiertämään Saksan verolainsäädännön vaikutusta, vaan se kattaa yleisemmin kaikki tilanteet, joissa emoyhtiön kotipaikka jostakin syystä on Saksan liittotasavallan ulkopuolella. Tällainen tilanne ei kuitenkaan sellaisenaan aiheuta veronkierron vaaraa, koska kyseinen yhtiö kuuluu joka tapauksessa sijoittautumisvaltion verolainsäädännön

alaisuuteen (ks. vastaavasti em. asia ICI, tuomion 26 kohta).

38 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen omista toteamuksista käy ilmi, että esillä olevassa tapauksessa ei ole esiintynyt mitään väärinkäytöksiä, sillä laina myönnettiin tosiasiallisesti, jotta pääasian kantajan pankkilainasta aiheutuneita korkomenoja voitaisiin vähentää. Lisäksi asiakirja-aineistosta ilmenee, että Lankhorst-Hohorstin tulos tilikausina 1996-1998 oli tappiollinen huomattavasti enemmän kuin LT BV:lle maksettujen korkojen määrän verran.

39 Toiseksi Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset esittävät, että KStG:n 8 a §:n 1 momentin 2 kohtaa voidaan perustella niin ikään tarpeella varmistaa sovellettavien verojärjestelmien johdonmukaisuus. Tämä säännös noudattaa kansainvälisesti hyväksyttyä olosuhteiden vertailuun perustuvaa periaatetta, jonka mukaan niitä ehtoja, joilla yhtiö saa käyttöönsä vierasta pääomaa, tulee verrata edellytyksiin, joiden mukaisesti yhtiö olisi voinut saada tuon pääoman ulkopuoliselta. Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) malliverosopimuksen 9 artiklassa otetaan huomioon tuo seikka säätämällä tulojen lisäämisestä yrityksen verotukselliseen tulokseen, mikäli toimenpiteitä on tehty etuyhteydessä keskenään olevien yhtiöiden välillä normaaleista markkinoilla noudatettavista ehdoista poikkeavin ehdoin.

40 Tältä osin on huomautettava, että asioissa C-204/90, Bachmann (tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1) ja C-300/90, komissio vastaan Belgia (tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-305), antamissaan tuomioissa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamisen tarpeella voidaan perustella henkilöiden vapaata liikkuvuutta rajoittavaa lainsäädäntöä.

41 Pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön osalta tilanne ei kuitenkaan ole näin.

42 Edellä mainittujen asian Bachmann ja asian komissio vastaan Belgia taustalla olleissa tilanteissa vanhuuseläke- ja henkivakuutus sopimusten mukaisesti maksettuja maksuja koskevan vähennysoikeuden ja näiden sopimusten mukaisesti maksettujen määrien yhtä ja samaa verovelvollista koskevan verottamisen välillä oli suora yhteys, joka oli säilytettävä kyseessä olevan verojärjestelmän johdonmukaisuuden turvaamiseksi, kun taas nyt käsiteltävänä olevassa asiassa mitään tällaista suoraa yhteyttä ei ole, koska pääasiassa kyseessä on ulkomaisen emoyhtiön tytäryhtiö, johon sovelletaan epäedullista verokohtelua, eikä Saksan hallitus ole esittänyt mitään veroetua, jolla yhtiölle korvataan tuollainen kohtelu (ks. vastaavasti em. asia Wielockx, tuomion 24 kohta; asia C-484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995, Kok. 1995, s. I-3955, 18 kohta; em. asia Eurowings Luftverkehr, tuomion 42 kohta; em. asia Verkooijen, tuomion 56-58 kohta ja em. asia Baars, tuomion 40 kohta).

43 Kolmanneksi Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus viittaa edellä mainitussa asiassa Futura Participations ja Singer annetun tuomion 31 kohtaan ja väittää, että pyrkimys verovalvonnan tehokkuuden turvaamiseen voi oikeuttaa kyseessä olevan kansallisen toimenpiteen.

44 Tältä osin riittää, kun todetaan, että yhteisöjen tuomioistuimelle ei ole esitetty mitään perustetta, jolla olisi pyritty osoittamaan, miten Saksan veroviranomaiset voisivat KStG:n 8 a §:n 1 momentin 2 kohdassa olevaa luokittelusäännöstä soveltaen tarkistaa veronalaisten tulojen määrän.

45 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykseen on vastattava, että EY 43 artiklaa tulee tulkita siten, että KStG:n 8 a §:n 1 momentin 2 kohdan kaltainen toimenpide on sen kanssa ristiriidassa.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

46 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan, Tanskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan 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.

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Finanzgericht Münsterin 21.8.2000 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

EY 43 artiklaa tulee tulkita siten, että Körperschaftsteuergesetzin (yhteisöverolaki) 8 a §:n 1 momentin 2 kohdan kaltainen toimenpide on sen kanssa ristiriidassa.