

Asia C-330/07

Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH

vastaan

Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs

(Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wienin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Palvelujen tarjoamisen vapaus – Sijoittautumisvapaus – Verolainsäädäntö – Investointihyvitys ? Kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan veroetu myönnetään ainoastaan hyödykkeille, joita käytetään kotimaisessa kiinteässä toimipaikassa ? Edun myöntämättä jättäminen hyödykkeille, jotka luovutetaan vastikkeellisesti ja joita käytetään pääasiallisesti muissa jäsenvaltioissa ? Ajoneuvojen leasing ? Oikeuden väärinkäytön estäminen

Tuomion tiivistelmä

1. *Palvelujen tarjoamisen vapaus – Rajoitukset – Verolainsäädäntö – Perustelut – Oikeuden väärinkäytön estäminen – Edellytykset*

(EY 49 artikla)

2. *Palvelujen tarjoamisen vapaus – Rajoitukset – Verolainsäädäntö*

(EY 49 artikla)

1. Kansallinen toimenpide, jolla rajoitetaan palvelujen tarjoamisen vapautta, voi olla perusteltu silloin, kun se koskee erityisesti täysin keinotekoisia järjestelyjä, joilla ei ole taloudellista todellisuuspohjaa ja jotka on toteutettu ainoastaan veroetuuden saamiseksi. Tilanteessa, jossa yritys, joka voi vaatia investointihyvitystä, luovuttaa vastikkeellisesti hyödykkeitä yritykselle, joka käyttää niitä pääasiallisesti muissa jäsenvaltioissa, ei kuitenkaan ole sellaisenaan kyse oikeuden väärinkäytöstä. Tällaisen luovutuksen perusteella ei myöskään voida soveltaa yleistä väärinkäytösten olettaa, eikä se voi olla perusteena toimenpiteelle, joka haittaa perustamissopimuksessa taatun perusvapauden käyttämistä

(ks. 35–37 kohta)

2. EY 49 artikla on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan investointihyvitys evätään aineellisia hyödykkeitä hankkivilta yrityksiltä jo pelkästään sillä perusteella, että hyödykkeitä, joiden osalta tätä hyvitystä vaaditaan ja jotka on luovutettu vastikkeellisesti, käytetään pääasiallisesti muissa jäsenvaltioissa.

Tällainen lainsäädäntö, jonka mukaan investointeihin, jotka koskevat hyödykkeitä, jotka luovutetaan vastikkeellisesti ja joita käytetään muissa jäsenvaltioissa, sovelletaan epäedullisempaa verosääntelyä kuin investointeihin, jotka koskevat tällaisia hyödykkeitä, joita käytetään kotimaassa, rajoittaa lähtökohtaisesti palvelujen tarjoamisen vapautta, koska se on omiaan estämään sellaisia yrityksiä, jotka voivat vaatia tätä veroetua, tarjoamasta vuokrauspalveluja taloudellisille toimijoille, jotka harjoittavat toimintaa muissa jäsenvaltioissa; sellaisessa tilanteessa, jossa yritys luovuttaa hyödykkeitä vastikkeellisesti toiselle yritykselle ja nämä kaksi yritystä ovat taloudellisesti läheisesti sidoksissa toisiinsa, kyseessä oleva lainsäädäntö

on myös omiaan estämään yritystä, joka saa hyödykkeitä vuokralle, harjoittamasta rajat ylittävää toimintaa.

Tällainen lainsäädäntö ei ole perusteltu sen vaatimuksen perusteella, joka koskee verotusvallan tasapainoista jakaantumista jäsenvaltioiden välillä, koska vuokratulot, jotka saadaan sellaisten aineellisten hyödykkeiden luovuttamisesta, joiden osalta vaaditaan investointihyvitystä, verotetaan jäsenvaltiossa, jossa kyseinen hyvitys myönnetään, ja näin ollen kyseessä olevan lainsäädännön puuttuminen ei vaaranna kyseisen jäsenvaltion oikeutta käyttää verotusvaltaansa alueellaan toteutettujen toimintojen osalta.

Tällainen lainsäädäntö ei myöskään ole perusteltu tarpeella taata kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus, koska verojärjestelmän kannalta ei ole olemassa suoraa yhteyttä yhtäältä investointihyvityksen, joka on myönnetty vuokralle antavalle taholle tämän hankkimien aineellisten hyödykkeiden osalta, ja toisaalta sen välillä, että verotetaan myöhemmin hyödykkeitä vuokralle saavan tuloja, jotka ovat syntyneet niiden hyödykkeiden käytöstä, jotka luovutettiin tämän käyttöön vastikkeellisesti.

Koska tämä lainsäädäntö ei mahdollista sitä, että investointihyvitys evätään vain, jos on kyse täysin keinotekoisista järjestelyistä, vaan se vaikuttaa jokaiseen sellaiseen hyödykkeitä vuokralle antavaan tahoon, joka voi vaatia investointihyvitystä ja joka luovuttaa vastikkeellisesti hyödykkeitä sellaisille yrityksille, jotka harjoittavat rajat ylittävää toimintaa, myös tilanteessa, jossa ei ole olemassa objektiivisia seikkoja, jotka osoittaisivat keinotekoisien järjestelyjen olemassaolon, sitä ei voida perustella tarpeella estää oikeuden väärinkäyttö.

(ks. 24–26, 32–35 ja 38–41 kohta sekä tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

4 päivänä joulukuuta 2008 (*)

Palvelujen tarjoamisen vapaus – Sijoittautumisvapaus ? Verolainsäädäntö ? Investointihyvitys ? Kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan veroetu myönnetään ainoastaan hyödykkeille, joita käytetään kotimaisessa kiinteässä toimipaikassa ? Edun myöntämättä jättäminen hyödykkeille, jotka luovutetaan vastikkeellisesti ja joita käytetään pääasiallisesti muissa jäsenvaltioissa ? Ajoneuvojen leasing ? Oikeuden väärinkäytön estäminen

Asiassa C-330/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Itävalta) on esittänyt 3.7.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 16.7.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH

vastaan

Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas (esittelevä tuomari) sekä tuomarit A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, U. Lõhmus ja P. Lindh,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 18.9.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke,
- Itävallan hallitus, asiamiehinään C. Pesendorfer ja J. Bauer,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään W. Mölls ja R. Lyal,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 43 ja EY 49 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH (jäljempänä Jobra), joka on Itävallan oikeuden mukaan perustettu yhtiö, ja vastapuolena Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs (jäljempänä Finanzamt) ja jossa on kyse siitä, että Finanzamt ei myöntänyt kyseiselle yhtiölle investointihyvitystä niiden kuorma-autojen osalta, jotka tämä oli ostanut ja antanut leasingautoina Braunshofer GmbH:lle (jäljempänä Braunshofer), joka on niin ikään Itävallan oikeuden mukaan perustettu yhtiö, sillä perusteella, että Braunshofer käytti kyseisiä ajoneuvoja pääasiallisesti muissa jäsenvaltioissa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Itävallan vuoden 1988 tuloverolain (Einkommensteuergesetz, jäljempänä EStG 1988; BGBl. 400/1988), sellaisena kuin se on julkaistu BGBl:ssä I 155/2002, 108 e §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Veroedun piiriin kuuluvien hyödykkeiden osalta investointien lisäykseen voidaan vaatia 10 prosentin suuruisen investointilisähyvityksen soveltamista. Edellytyksenä on se, että hankinta- tai valmistusmenot poistetaan käyttöomaisuuden poistojen (7 ja 8 §) mukaisesti.

2. Veroedun piiriin kuuluvat uudet aineelliset, kuluvaksi käyttöomaisuudeksi katsottavat hyödykkeet. Seuraavat hyödykkeet eivät kuulu veroedun piiriin:

— —

– hyödykkeet, joita käytetään 2 §:n 3 momentin 1–3 kohdassa tarkoitettujen tulojen hankkimiseksi muualla kuin kotimaisessa kiinteässä toimipaikassa. Hyödykkeitä, joita käytetään vastikkeellisen

luovutuksen perusteella pääasiallisesti ulkomailla, ei katsota käytettävän kotimaisessa kiinteässä toimipaikassa.”

4 Itävallan vuoden 1988 yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz, jäljempänä vuoden 1988 KStG; BGBl. 401/1988), sellaisena kuin se on julkaistu BGBl:ssä I 155/2002, 24 §:n 6 momentissa säädetään seuraavaa:

”Vuoden 1988 EStG:n – – 108 e ja 108 f §:n säännöksiä sovelletaan 1 §:ssä tarkoitettuihin yhteisöihin soveltuvien osin, sikäli kuin niitä ei ole vapautettu yhteisöverosta.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

5 Jobra on omaisuudenhoitoyhtiö, jonka kotipaikka on Itävallassa ja jonka yhtiöpääoma on kokonaan Josef Braunshoferin omistuksessa. Braunshofer on kansainvälinen kuljetusyhtiö, ja myös sen kotipaikka on Itävallassa. Braunshoferin yhtiöpääoma on kokonaan Jobran omistuksessa. Braunshofer avasi vuoden 2003 elokuussa Saksassa sivuliikkeen.

6 Jobra omistaa kuljetuskalustoa. Jobra luovuttaa leasing sopimuksen perusteella kuorma-autonsa Braunshoferille tämän liiketoiminnassa käytettäväksi. Braunshofer käyttää näitä kuorma-autoja pääasiallisesti muissa jäsenvaltioissa kuljetustoiminnan harjoittamiseen.

7 Jobra vaati vuotta 2003 koskevassa veroilmoituksessa vuoden 2002 huhtikuun ja syyskuun välillä hankituista kuorma-autoista 46 770 euron suuruista investointihyvitystä vuoden 1988 EStG:n 108 e §:n nojalla. Kyseinen summa kirjattiin vuoden 2004 kesäkuussa hyvityksenä Jobran verotileihin.

8 Jobraa koskevan tarkastuksen yhteydessä veroviranomainen kuitenkin totesi, että pääasiassa kyseessä olevan hyvityksen myöntämiselle ei ollut edellytyksiä, koska Braunshof käytti sille luovutettuja leasingkuorma-autoja pääasiallisesti ulkomailla ja koska niitä ei voitu näin ollen katsoa hyödykkeiksi, joita käytetään kotimaisessa kiinteässä toimipaikassa pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä tarkoitettulla tavalla. Näin ollen Jobralta evättiin kyseinen veroetu.

9 Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien hylkäsi Jobran tekemän veronalituksen 2.11.2005 tekemällään päätöksellä. Verwaltungsgerichtshof kumosi kyseisen päätöksen 20.4.2006 antamallaan tuomiolla pääasiallisesti menettelysäännösten rikkomisen johdosta. Kyseinen tuomioistuin oli lisäksi epävarma siitä, onko yhteensopivaa EY 49 artiklan palvelujen tarjoamisen vapautta koskevan käsitteen kanssa, että ”hyödykkeet, joita käytetään vastikkeellisen luovutuksen perusteella pääasiallisesti muissa – – jäsenvaltioissa, eivät ole hyvityksen piiriin kuuluvia hyödykkeitä”.

10 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä säädetään palvelun suorittamisen paikasta riippuvasta erilaisesta kohtelusta, ja epäilee sitä, onko tällainen lainsäädäntö yhteensopiva EY 43 ja EY 49 artiklan kanssa.

11 Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko sijoittautumisvapautta (EY 43 artikla ja sitä seuraavat artiklat) ja/tai palvelujen tarjoamisen vapautta (EY 49 artikla ja sitä seuraavat artiklat) koskevien määräysten vastaista, että 31.12.2003 voimassa olleen kansallisen lainsäädännön mukaan veroedun myöntäminen yritykselle uusien aineellisten hyödykkeiden hankkimiseksi (investointihyvitys) riippuu muun muassa siitä, että kyseisiä hyödykkeitä käytetään yksinomaan kotimaisessa kiinteässä toimipaikassa, ja että samaa veroetua (investointihyvitys) ei myönnetä sellaisten uusien aineellisten hyödykkeiden

hankkimiseksi, joita käytetään ulkomaisessa, mukaan lukien muualla Euroopan unionissa sijaitsevassa, kiinteässä toimipaikassa?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Alustavat huomautukset

12 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kysymyksellään tietää, onko EY 43 artiklaa ja sitä seuraavia artikloja sekä EY 49 artiklaa ja sitä seuraavia artikloja tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan investointihyvityksen myöntäminen yritykselle aineellisten hyödykkeiden hankkimista varten edellyttää sitä, että hyödykkeitä, joiden osalta tätä hyvitystä vaaditaan, käytetään yksinomaan kyseisessä valtiossa sijaitsevassa kiinteässä toimipaikassa, ja jossa täsmennetään nimenomaisesti, että hyödykkeitä, jotka on luovutettu vastikkeellisesti ja joita käytetään pääasiallisesti muissa jäsenvaltioissa, ei katsota käytettävän tällaisessa toimipaikassa.

13 Itävallan hallitus väittää ennakkoratkaisupyyntöä koskevasta kansallisesta oikeudesta, että sellaisten hyödykkeiden, joiden osalta investointihyvitystä vaaditaan, käyttäminen muissa jäsenvaltioissa ei estä hyvityksen myöntämistä. Pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön mukaan tämän veroedun myöntämisen edellytyksenä on, että kyseessä olevat hyödykkeet luetaan kuuluvaksi Itävallan alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Kansallisen oikeuskäytännön mukaan on osoitettava, että näitä hyödykkeitä on käytetty tällaisesta kiinteästä toimipaikasta käsin vähintään puolet niiden käyttöajasta.

14 Itävallan hallitus korostaa tosiseikkojen osalta, että Braunshofer avasi vuoden 2003 elokuussa Saksassa sivuliikkeen. Pääasian olosuhteissa on kyse siis siitä, onko verovelvollinen, joka käyttää hyödykettä pääasiallisesti kotimaisesta kiinteästä toimipaikasta käsin, investointihyvityksen myöntämisen osalta sellaisen verovelvollisen tilanteeseen rinnastettavassa tilanteessa, joka käyttää tällaista hyödykettä ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta käsin.

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että sen on sovellettava pääasiassa vuoden 1988 EStG:n niitä säännöksiä, joissa säädetään edellytyksistä sellaisten vastikkeellisesti luovutettujen hyödykkeiden, joita käytetään pääasiallisesti muissa jäsenvaltioissa, kuulumisesta investointihyvityksen piiriin. Kyseinen tuomioistuin epäilee sitä, ovatko tällaiset säännökset yhteensopivia EY 43 ja EY 49 artiklan kanssa, koska niissä säädetään palvelun suorittamisen paikasta riippuvasta erilaisesta kohtelusta.

16 Vaikka ennakkoratkaisupyyntöä esittämisestä tehdystä päätöksestä ilmenee, että Braunshofer avasi Saksassa sivuliikkeen, kyseisen päätöksen sisältämän tosiseikkoja koskevan kuvauksen perusteella ei voida päätellä, että pääasiassa kyseessä oleva hyvitys olisi eväty Jobralta sillä perusteella, että tällainen toimipaikka oli olemassa toisessa jäsenvaltiossa.

17 Tältä osin on todettava, että yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä ennakkoratkaisumenettelyssä ei ole lausua kansallisten säännösten tulkinnasta eikä tosiseikkojen määrittämisestä. Yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä on yhteisöjen tuomioistuinten ja kansallisten tuomioistuinten välisen toimivallanjaon mukaisesti ottaa huomioon ennakkoratkaisukysymykseen liittyvät tosiasiat ja oikeudelliset seikat sellaisina kuin ne on ennakkoratkaisupyyntöä esitetty (ks. erityisesti asia C-745/99, *Ambulanz Glöckner*, tuomio 25.10.2001, Kok. 2001, s. I-8089, 10 kohta; asia C-136/03, *Dörr ja Ünal*, tuomio 2.6.2005, Kok. 2005, s. I-4759, 46 kohta ja asia C-244/06, *Dynamic Medien*, tuomio 14.2.2008, 19 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

18 Lisäksi vaikka Itävallan hallituksen esittämä tulkinta pääasiassa kyseessä olevasta

lainsäädännöstä olisi oikea, kansallisen tuomioistuimen esittämä kysymys on relevantti. Vaikka investointihyvitys olisi nimittäin evätty sillä perusteella, että vastikkeellisesti luovutettuja hyödykkeitä, joiden osalta kyseistä hyvitystä on vaadittu, on käytetty ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta käsin yli puolet niiden käyttöajasta, pelkästään tämän seikan perusteella ei voida katsoa, etteivät kansallisen tuomioistuimen esittämät epäilyt kyseessä olevan lainsäädännön yhteensopivuudesta perusvapauksien kanssa ole aiheellisia.

Perusvapauksiin kohdistuva rajoitus

19 Yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että rajoituksina EY 43 artiklassa tarkoitettuun sijoittautumisvapauteen ja EY 49 artiklassa tarkoitettuun palvelujen tarjoamisen vapauteen on pidettävä toimenpiteitä, joilla kielletään näiden vapauksien käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (ks. vastaavasti asia C-439/99, komissio v. Italia, tuomio 15.1.2002, Kok. 2002, s. I-305, 22 kohta; asia C-451/03, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, tuomio 30.3.2006, Kok. 2006, s. I-2941, 31 kohta ja asia C-248/06, komissio v. Espanja, tuomio 13.3.2008, 21 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

20 Saksan ja Itävallan hallitukset katsovat, että pääasiassa kyseessä olevaa lainsäädäntöä on arvioitava sijoittautumisvapautta koskevien EY 43 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen sisältämien määräysten perusteella. Kyseisten hallitusten mukaan tässä lainsäädännössä on kyse alueperiaatteen täytäntöönpanosta. Verovelvollinen, joka käyttää hyödykettä kotimaisesta kiinteästä toimipaikasta käsin, ei ole verotuksellisesta näkökulmasta tilanteessa, joka olisi rinnastettavissa sellaisen verovelvollisen tilanteeseen, joka käyttää tällaista hyödykettä ulkomaisesta kiinteästä toimipaikasta käsin. Koska nämä tilanteet eivät ole rinnastettavissa, kyseisellä lainsäädännöllä ei rajoiteta perusvapauksia.

21 Komissio katsoo, että on sovellettava EY 49 artiklassa tarkoitettua palvelujen tarjoamisen vapautta koskevia määräyksiä. Investointihyvitys evättiin Jobralta sellaisten kansallisten säännösten perusteella, jotka koskevat hyödykkeiden luovuttamista vastikkeellisesti. Pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön soveltamisala ei lisäksi rajoitu ainoastaan konsernin sisäisiin tilanteisiin. Komission mukaan se, että evätään investointihyvitys hyödykkeen vuokralle antavalta taholta tilanteessa, jossa hyödykkeen vuokralle saavat tahot käyttävät niille vastikkeellisesti luovutettuja hyödykkeitä muissa jäsenvaltioissa, on omiaan estämään tämän vapauden käyttämisen.

22 Jobra vuokraa nyt esillä olevassa asiassa Braunshoferille leasingsopimuksella kuorma-autoja. Ajoneuvojen vuokraaminen on EY 50 artiklassa tarkoitettu palvelu (ks. erityisesti asia C-451/99, Cura Anlagen, tuomio 21.3.2002, Kok. 2002, s. I-3193, 18 kohta). Braunshofer käyttää näitä ajoneuvoja kuljetustoimintansa harjoittamiseen.

23 Ennakkoratkaisupyyntöön esittämisestä tehdyn päätöksen mukaan investointihyvitys evättiin Jobralta pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön nojalla sillä perusteella, että Braunshofer käyttää Jobran sille leasingsopimuksella vuokraamia kuorma-autoja pääasiallisesti muissa jäsenvaltioissa.

24 On todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan investointeihin, jotka koskevat hyödykkeitä, jotka luovutetaan vastikkeellisesti ja joita käytetään muissa jäsenvaltioissa, sovelletaan epäedullisempaa verosääntelyä kuin investointeihin, jotka koskevat tällaisia hyödykkeitä, joita käytetään kotimaassa, on omiaan estämään sellaisia yrityksiä, jotka voivat vaatia tätä veroetua, tarjoamasta vuokrauspalveluja taloudellisille toimijoille, jotka harjoittavat toimintaa muissa jäsenvaltioissa.

25 Lisäksi sellaisessa tilanteessa, jossa yritys luovuttaa hyödykkeitä vastikkeellisesti toiselle

yritykselle ja nämä kaksi yritystä ovat taloudellisesti läheisesti sidoksissa toisiinsa, kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö on omiaan estämään yritystä, joka saa hyödykkeitä vuokralle, harjoittamasta rajat ylittävää toimintaa.

26 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö rajoittaa lähtökohtaisesti palvelujen tarjoamisen vapautta, josta määrätään EY 49 artiklassa. Näin ollen on tarkasteltava, onko tällainen rajoitus objektiivisesti perusteltavissa.

Pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön mahdollinen perusteltavuus

27 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että palvelujen tarjoamisen vapautta koskeva rajoitus voidaan hyväksyä vain, jos sillä pyritään EY:n perustamissopimuksen mukaiseen oikeutettuun tavoitteeseen ja sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä, kunhan se tällaisessa tapauksessa on omiaan takaamaan sillä tavoiteltavan päämäärän toteutumisen ja kunhan sillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. erityisesti asia C-398/95, SETTG, tuomio 5.6.1997, Kok. 1997, s. I-3091, 21 kohta ja asia C-341/05, Laval un Partneri, tuomio 18.12.2007, Kok. 2007, s. I-11767, 101 kohta).

28 Itävallan ja Saksan hallitukset väittävät, että pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö vastaa verotusvallan jakautumista jäsenvaltioiden välillä. Kun investointihyvityksen myöntämisen edellytykseksi asetetaan se, että hyödykkeet, joiden osalta hyvitystä vaaditaan, luetaan kuuluvaksi kotimaiseen kiinteään toimipaikkaan, varmistetaan se, että tämän veroedun myöntämisen ja tällaisten hyödykkeiden käyttämisestä saatujen voittojen verotuksen välillä on side.

29 Itävallan hallitus vetoaa lisäksi tarpeeseen estää oikeuden väärinkäyttö. Pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön tarkoituksena on estää täysin keinotekoiset järjestelyt vastikkeellisten luovutusten osalta. Ellei tällaista säännöstä olisi, vuokralle antavalle taholle kuuluvaksi luettava hyödyke voisi oikeuttaa investointihyvitykseen, ilman että tiedetään, missä hyödykkeen vuokralle saava taho käyttää kyseistä hyödykettä. Pelkona on, että vuokralle antava taho luovuttaisi tämän hyvityksen kokonaan tai osittain vuokralle saavalle taholle, joka puolestaan käyttäisi kyseistä hyödykettä voiton hankkimiseen muissa jäsenvaltioissa. Näin olisi mahdollista kiertää se, että tämä etu on rajoitettu kotimaahan.

30 Itävallan hallitus täsmentää, että ellei pääasiassa kyseessä olevaa lainsäädäntöä olisi, olisi mahdollista vaatia Itävaltaan perustetun leasingkonserniyhtiön perusteella investointihyvitystä kyseisen konsernin kaikkien hankintojen osalta riippumatta siitä, missä näitä hyödykkeitä käytetään.

31 Komission mukaan pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö ei ole perusteltu kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden tai verovalvonnan tehokkuuden takaamista koskevan tarpeen takia eikä puhtaasti taloudellisten tavoitteiden takia.

32 Siltä osin kuin on kyse Itävallan ja Saksan hallitusten perustelujen ensimmäisestä elementistä, yhteisöjen tuomioistuin on tosin katsonut oikeuskäytännössään, että yhdessä muiden perustelujen kanssa verotusvallan tasapainoisen jakaantumisen jäsenvaltioiden välillä voidaan katsoa olevan oikeutettu vaatimus (ks. erityisesti asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok. 2005, s. I-10837, 45, 46 ja 51 kohta; asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007, Kok. 2007, s. I-2647, 41 kohta; asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007, Kok. 2007, s. I-6373, 51 kohta ja asia C-414/06, Lidl Belgium, tuomio 15.5.2008, 42 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa). Tämä oikeuskäytäntö ei kuitenkaan ole sovellettavissa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa.

33 Tältä osin on riittävää todeta, ilman että on tarpeellista analysoida edellä mainitun

oikeuskäytännön kaikkia soveltamisedellytyksiä, että käsiteltävänä olevassa tapauksessa vuokratulot, jotka saadaan sellaisten aineellisten hyödykkeiden luovuttamisesta, joiden osalta Jobra on vaatinut investointihyvitystä, verotetaan Itävallassa. Näin ollen ei voida väittää, että pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön puuttuminen vaarantaisi Itävallan tasavallan oikeuden käyttää verotusvaltaansa alueellaan toteutettujen toimintojen osalta (ks. myös em. asia Marks & Spencer, tuomion 46 kohta ja em. asia Rewe Zentralfinanz, tuomion 42 kohta).

34 Siltä osin kuin yhteisöjen tuomioistuimessa huomautuksia esittäneiden tahojen argumentaatio koskee laajemmin kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamista koskevaa tarvetta, on todettava, että verojärjestelmän kannalta ei ole olemassa suoraa yhteyttä yhtäältä investointihyvityksen, joka on myönnetty vuokralle antavalle taholle tämän hankkimien aineellisten hyödykkeiden osalta, ja toisaalta sen välillä, että verotetaan myöhemmin hyödykkeitä vuokralle saavan tuloja, jotka ovat syntyneet niiden hyödykkeiden käytöstä, jotka luovutettiin tämän käyttöön vastikkeellisesti (ks. analogisesti asia C-39/04, Laboratoires Fournier, tuomio 10.3.2005, Kok. 2005, s. I-2057, 20 ja 21 kohta).

35 Siltä osin kuin kyse on perustelusta, joka koskee tarvetta estää oikeuden väärinkäyttö, on todettava, että kansallinen toimenpide, jolla rajoitetaan palvelujen tarjoamisen vapautta, voi olla perusteltu silloin, kun se koskee erityisesti täysin keinotekoisia järjestelyjä, joilla ei ole taloudellista todellisuuspohjaa ja jotka on toteutettu ainoastaan veroetuuden saamiseksi (ks. vastaavasti asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok. 2006, s. I-7995, 51 ja 55 kohta ja asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007, Kok. 2007, s. I-2107, 74 kohta).

36 Käsiteltävänä olevassa tapauksessa ei voida väittää, että tilanteessa, jossa yritys, joka voi vaatia investointihyvitystä, luovuttaa vastikkeellisesti hyödykkeitä yritykselle, joka käyttää niitä pääasiallisesti muissa jäsenvaltioissa, olisi sellaisenaan kyse oikeuden väärinkäytöstä.

37 Tällaisen luovutuksen perusteella ei myöskään voida soveltaa yleistä väärinkäytösten olettaa, eikä se voi olla perusteena toimenpiteelle, joka haittaa perustamissopimuksessa taatun perusvapauden käyttämistä (ks. vastaavasti em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 73 kohta ja asia C-105/07, Lammers & Van Cleef, tuomio 17.1.2008, 27 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

38 Tältä osin on korostettava, että pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö vaikuttaa jokaiseen sellaiseen hyödykkeitä vuokralle antavaan tahoon, joka voi vaatia investointihyvitystä ja joka luovuttaa vastikkeellisesti hyödykkeitä sellaisille yrityksille, jotka harjoittavat rajat ylittävää toimintaa, myös tilanteessa, jossa ei ole olemassa objektiivisia seikkoja, jotka osoittaisivat keinotekoisien järjestelyjen olemassaolon. Ei lisäksi näytä siltä, että kyseisessä lainsäädännössä annettaisiin hyödykkeitä vuokralle saaville tahoille mahdollisuus osoittaa, että kyse ei ole oikeuden väärinkäytöstä.

39 Näin ollen on todettava, että pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö ei mahdollista sitä, että investointihyvitys evätään vain, jos on kyse täysin keinotekoisista järjestelyistä. Yhteisöjen tuomioistuimessa ei myöskään ole väitetty, että pääasiassa olisi kyse tällaisista järjestelyistä.

40 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että kyseessä olevaa lainsäädäntöä ei voida pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä.

41 Näin ollen esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että EY 49 artikla on esteenä sellaiselle pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan investointihyvitys evätään aineellisia hyödykkeitä hankkivilta yrityksiltä jo pelkästään sillä perusteella, että hyödykkeitä, joiden osalta tätä hyvitystä vaaditaan ja jotka on luovutettu

vastikkeellisesti, käytetään pääasiallisesti muissa jäsenvaltioissa.

42 Koska perustamissopimuksen määräykset, jotka liittyvät palvelujen tarjoamisen vapauteen, ovat täten esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle, ei ole tarpeen tarkastella sitä, voivatko myös perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskevat määräykset olla esteenä tällaiselle lainsäädännölle.

Oikeudenkäyntikulut

43 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

EY 49 artikla on esteenä sellaiselle pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan investointihyvitys evätään aineellisia hyödykkeitä hankkivilta yrityksiltä jo pelkästään sillä perusteella, että hyödykkeitä, joiden osalta tätä hyvitystä vaaditaan ja jotka on luovutettu vastikkeellisesti, käytetään pääasiallisesti muissa jäsenvaltioissa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.