

Juhlajulkaisu
Pekka Hallberg
1944 – 12/6 – 2004

Toimittajat

Risto Nuolimaa

Pekka Vihervuori

Hannele Klemettinen

Tilausosoite

Suomalainen Lakimiesyhdistys

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki

p. (09) 6120 300

f. (09) 604 668

sly@lakimies.org

www.lakimies.org

© 2004 Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen ja taiton suunnittelu: Heikki Kalliomaa

Pekka Hallbergin valokuva s. VII Heini Lehväslaiho

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-229-0

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2004

Edward Andersson

Tuloverotus EY-tuomioistuimen käytännössä

Yleistä

Kesti kauan ennen kuin Euroopan Yhteisöjen tuomioistuimelle (jatkossa EYT) alkoi tulla välitöntä verotusta koskevia juttuja. Ensimmäisen tätä aihepiiriä selvästi koskevan ratkaisunsa EYT antoi 1986 ("Avoir fiscal", 270/83). Tuossa ratkaisussa tuomioistuin totesi Ranskan toimineen etabloitumisoikeuden vastaisesti kohdellessaan ulkomaisen vakuutusyhtiön sivuliikettä epäedullisemmin kuin kotimaisia vakuutusyhtiöitä. EU:n perussäännön vastainen menettely, joka ilmeni siinä, ettei ulkomaiselle sivuliikkeelle myönnetty avoir fiscal -etua, olikin nykypäivän tietojen valossa melko ilmeinen. Silti tämä ensimmäinen ratkaisu herätti melko paljon huomiota. Kukaan ei tuolloin osannut aavistaa, miten merkittäväksi EYT:n tuomiovalta tuloverotusasioissakin muodostuisi ja miten tiukkoja kannanottoja tuomioistuin tulisi jatkossa tekemään.

Säädännäisen tulovero-oikeuden puolella EY (EU) ei ole päässyt pitkälle. Vuonna 1990 syntyneiden emo/tytäryhtiö- ja ns. fuusiodirektiivien lisäksi saatiin 2003 vihdoinkin aikaan yhtiöiden välisiä korkoja ja rojalteja koskeva direktiivi. Sitä vastoin yksityishenkilöiden korkotuloja koskevan säästödirektiivin lopullinen kohtalo näyttää vielä epäselvältä, kun kaikki sille asetetut ehdot eivät ole täyttyneet. Syynä EU:n tuloverolainsäädännön kehittymättömyyteen ja sitä koskeviin ongelmiin on tietenkin ensisijaisesti se, että verolainsäädäntöön vaaditaan yksimielisyyttä. Sellaisen synnyttäminen 15 valtion yhteisössä on hyvin vaikeaa ja aivan mahdottomaksi se muodostunee 25 valtion unionissa. Kun direktiivejä aineellisesta tuloverotuksesta ei pystytä saamaan aikaan, mutta EU:n perussääntö on olemassa ja siihen sisältyviä yleviä periaatteita on noudatettava, vastuuta epäilemättä siirtyy EYT:lle, jonka asiana on valvoa, että verotuksen alalla erityisen tärkeitä syrjintäkieltoa ja neljää vapautta ei rikota. Tähän työhön EYT on ryhtynyt yhä suuremmalla intensiteetillä ja juttuja sille on myös tullut vähintäänkin riittävästi, kun eri maiden tuomioistuimet ovat alkaneet tehdä EYT:lle ennakkoratkaisupyyntöjä. Pääsyynä siihen, että EU:n jäsenvaltiot eivät ole halukkaita luopumaan täydestä itsenäisyydestään välitöntä verotusta koskevan lainsäädännön suhteen (ja alistumaan määräenemmistöpäätöksiin) lienee huoli verotulojen riittävydestä. Tämä pätee ainakin ankaran verotuksen maissa. Ne maat, joissa verotus on lievähköä, saattavat taas pelätä, että niille tyrkytetään uusia ja ankarampia veroja kuin ne haluavat. Enemmistöpäätöksillä tulisi kuitenkin lähinnä

pyrkii yhtenäistämään verotuksen rakenteita, esim. yritysverotuksen laskentasääntöjä, eikä niinkään harmonisoimaan verotuksen tasoa eri maissa.

Tässä kirjoituksessa on tarkoitus tarkastella EYT:n oikeuskäytäntöä välittömän verotuksen alalla. Monet tarkkailijat katsovat, että EYT on eräissä ratkaisuissaan mennyt varsin pitkälle ja ettei se ole osannut antaa riittävää merkitystä valtioiden fiskaalisille ja verovalvonnallisille tarpeille eikä kansainvälisen vero-oikeuden vakiintuneille periaatteille ja käytännöille. Epäilemättä EYT:n ja sen tuomareiden asema on vaikea, koska jäsenvaltioiden verojärjestelmät ovat hyvin erilaisia ja monet jäsenmaat edelleen joko aktiivisesti tai passiivisesti (esim. säilyttämällä syrjiviä säännöksiään) toimivat EU:n perusperiaatteiden vastaisesti. EYT:n tuomareilla on sitä paitsi harvemmin kokemusta verotuksen alalta, mikä toisinaan näyttää ilmenevän vaikeutena ymmärtää asioiden erityiset vero-oikeudelliset piirteet.

Kun jäsenvaltiot eivät ole onnistuneet sopimaan tuloverotuksen yhtenäistamisestä eli positiivisesta integraatiosta, EYT:n vastuulle on jäänyt pitää huoli negatiivisesta integraatiosta, eli EU:n perussäännön vastaisten toimien karsimisesta. EYT:n päätös, jolla jokin tietyn maan säännöstö tai tulkintalinja on selitetty perussäännön vastaiseksi, saattaa tosin johtaa lain-säädännön muutoksiin muissakin maissa, joissa käytetään samantyyppisiä säännöksiä tai käytäntöjä. Mutta yleisesti ottaen ei voida sanoa, että EYT voi kannanotoillaan merkittävästi kehittää ja yhtenäistää jäsenvaltioiden tuloverotusta.

Yleistä EYT:n käytännöstä välittömän verotuksen alalla

EYT on vuosina 1986–2003 antanut 35–40 tulo- ja varallisuusverotusta sivuavaa päätöstä, joista useimmissa on selitetty jokin vastaajavaltion säännös tai tulkintalinja perussäännön vastaiseksi. Tämä ei ole sinänsä yllättävää, koska EYT:ssä ratkaistaviksi valitaan kai kernaasti tapauksia, joissa on perussopimuksen kannalta epäilyttäviä piirteitä. Päätöksissään EYT on useimmin nojautunut etabloitumisen vapauteen, harvemmin syrjintäkieltoon. Tuomioistuim on yleensä tyytynyt vetoamaan yhteen kriteeriin, vaikka useampaan olisi voitu nojautua. EYT:n ratkaisemissa jutuissa perussäännön vastaisuus on monesti ollut niin ilmeinen, ettei tapauksia ole aihetta tässä tarkemmin kommentoida. Tällaisia tapauksia ovat esim. monet kiinteän toimipaikan eli filiaalisen syrjintää koskevat tapaukset (*avoir fiscal*, 270/83, *St Gobain* 307/97 ja *Royal Bank of Scotland*, 311/97) sekä tapaukset, joissa ulkomaalaisiin on kohdistettu ankarampia korkoseuraamuksia kuin kotimaisiin (esim. *Metallgesellschaft*, 397 ja 410/98) tai heiltä on evätty liikaennakon palautus (*Biehl*, 175/88 ja *Commerzbank*, 330/91).

Myös tapaukset, joissa toisesta jäsenmaasta saatuja tuloja tai niissä olevia varoja käsitellään ankarammin kuin vastaavaa kotimaista tuloa tai kotimaisia varoja, on hyvin ymmärrettävästi luettu syrjivän verolainsäädännön piiriin. Tyyppiesimerkkejä tästä ovat ratkaisut *Baars* (251/98), jossa varallisuusverohelpotus annettiin vain kotimaisten osakkeiden perusteella, ja *Verkooijen* (35/98), jossa kotimaisten osinkojen veronhuojennusta ei annettu ulkomaisten osinkojen perusteella. Verkooijen-päätöksestä on pyritty tekemään johtopäätökset myös Suomen

yhtiöveron hyvitysjärjestelmästä (tapaus *Manninen*), jota käsittelen jäljempänä esimerkkinä toisenlaisesta problematiikasta. Lisäesimerkkeinä EYT:n linjasta voisi vielä mainita ratkaisut *X & Y v. Riksskatteverket* (436/00), jossa ei hyväksytty Ruotsin lain kantaa, että veronmaksun lykkäys konsernin sisäisistä luovutusvoitoista myönnettiin vain, kun luovutus oli tehty kotimaiselle vastaanottajalle. Ratkaisussa *Asscher* (107/94) Hollannin kansalainen asui ja työskenteli Belgiassa ja maksoi sosiaaliturvalain-säädännön mukaiset maksunsa sinne. Kun rajoitettiin verovelvollisen verokanta tällaisissa tapauksissa jäi Hollannissa ansaitusta tulosta alemmaksi kuin niiden, jotka maksoivat Hollannille sekä veronsa että sosiaaliturvamaksunsa, sovellettiin Hollannin verolain mukaan rajoitettua verovelvollisiin korkeampaa verokantaa. Tätä EYT perustellusti piti perussopimuksen vastaisena.

EYT on eräissä tapauksissa joutunut tulkitsemaan EU:n voimassa olevia kahta tuloverotusdirektiiviä. Tällaiset tapaukset eivät periaatteessa eroa juuri mitenkään siitä, että esim. KHO ratkaisee oman maan lakeja koskevia tulkintakysymyksiä. Tällä en tietenkään tarkoita sitä, että nämä EYT:n ratkaisut olisivat mielenkiinnostomia. Niissäkin voidaan ottaa perussopimusmyönteinen kanta ja hylätä ao. jäsenvaltion yritys supistaa EU:n direktiivin merkitystä ja soveltamisalaa. Esimerkkeinä mainitsen ratkaisut *Denkavit* (291–2/94), jossa ei hyväksytty Saksan verolaissa emo/tytäryhtiödirektiivin soveltamiselle säädettyä kahden vuoden karenssi-aikaa, *Epson Europe* (375/98) ja *Athinaiki* (294/99), joissa Portugali ja Kreikka pyrkivät perimään luvatonta lähdeveroa osingosta toisen veron nimellä, sekä *Andersen & Jensen* (43/00), jossa EYT yhtyi Tanskan veroviranomaisten kantaan siitä, ettei kyseessä ollut direktiivissä tarkoitettu liiketoimintasiirto. Tulkinnallisesti erityisen mielenkiintoinen oli ratkaisu *Leur-Bloem* (28/95), jossa EYT tulkitsi omaa toimivaltaansa siten, että se saattoi ottaa kantaa Hollannin sisäisen (fuusion edellytyksiä koskevan) lain tulkintaan, kun Hollannin ao. lainsäädäntö koski rajat ylittäviä ja maan sisäisiä fuusioita yhtäläisesti. Kannanotto oli rohkea mutta mielestäni perusteltu, koska sillä varmistui, että fuusiodirektiiviin perustuvaa lainsäädäntöä tulkitaan jatkossa oikein myös rajat ylittävissä tapauksissa.

On joukko päätöksiä, joissa luvattomana on pidetty sitä, että maksut ulkomailla tuotetuista palveluista eivät ole olleet vähennyskelpoisia, vaikka samanlaisen palvelun hinta, kotimaasta hankittuna, on ollut itsestään selvästi vähennyskelpoinen. Mainitsen esimerkkeinä tällaisesta palvelujen vapaan liikkumisen periaatteen rikkomisesta, joissa kaikissa oli kyse eläkevakuutusjärjestelystä muussa kuin verovelvollisen asuinmaassa toimivan palveluntarjoajan kanssa tapaukset *Wielockx* (80/94), *Safir* (118/96), *Danner* (136/00) ja *Ramstedt* (422/01). Samaa kategoriaan voi lukea tapaukset *Westergaard* (55/98; ammatillisen seminaarin osallistumiskulut eivät olleet Tanskassa vähennyskelpoisia, kun seminaari järjestettiin ulkomaisella turistipaikkakunnalla) ja *Bosal Holdings* (168/01; Hollanti ei ollut hyväksynyt vähennyskelpoiksi toiseen maahan tapahtuneesta etabloinnista aiheutuneita kuluja).

Ensimmäisessä vakuutusmaksujen vähentämistä koskeneessa ratkaisussaan *Bachmann* (204/90) EYT otti v. 1992 sen kannan, että Belgian verojärjestelmän yhtenäisyys (cohesion) oikeutti käsittelemään Saksasta muuttaneen henkilön saksalaiselle vakuutusyhtiölle maksamaa vakuutusmaksua vähennyskeltottomana. Tilanne oli Belgian lain mukaan sellainen, ettei

Belgia voinut oman lakinsa mukaan myöskään verottaa tuon saksalaisen vakuutuksen perusteella lankeavia määriä. Kaikissa myöhemmissä eläkemaksuja koskevista ratkaisuista vastaajavaltio on vedonnut Bachmann-päätökseen, mutta menestyksettä. Pohjoismaita koskevista ratkaisuista Safir ja Ramstedt (Ruotsi) ja Danner (Suomi) tuollaista koheesiotilannetta ei ollutkaan. Silti on aihetta epäillä, olisiko EYT enää valmis antamaan samanlaisen ratkaisun kuin Bachmann-tapauksessa. Itse asiassa jo 1995 annettu Wielockx-ratkaisu lähestyy problematiikkaa toisin, lausuen ettei vähennyskieltoa (Hollannissa) voida oikeuttaa sillä, että aikanaan lankeava eläke tullaan verottamaan asuinmaassa (Belgia) eikä tämän ammatinharjoittajan toimintamaassa Hollannissa. EYT viittasi vielä siihen, että tämä verotusoikeuden jako perustui Hollannin ja Belgian väliseen verosopimukseen, antaen ikään kuin ymmärtää, että Hollanti oli itse luopunut verotusoikeudestaan.

Eläkemaksujen vähentäminen ja eläkkeiden verottaminen ovat hyvin keskeisiä veropoliittisia kysymyksiä.¹ Asuinmaiden ja lähdemaiden välillä vallitsee ilmeinen ristiriita niissä yhä tavallisemmissa tapauksissa, joissa vakuutusmaksut on maksettu ja vähennetty yhdessä maassa (lähdemaa), mutta eläke nautitaan ja verotetaan toisessa maassa (uusi asuinmaa). Tämän linjan puolesta OECD:n mallisopimus (art. 18) ottaa selvästi kantaa ja useimmat verosopimukset on laadittu tämän pohjalta. On ymmärrettävää, että valtiot yrittävät rajoittaa oikeutta vähentää ulkomaisille eläke-laitoksille maksettujen maksujen vähentämistä, vaikka tälläkään ei voitaisi ratkaista kuin pieni osa ongelmasta. Yhtä selvää on, että tällaiset rajoitukset ovat palvelujen vapaan liikkumisen periaatteen vastaisia. Koko ongelma on sellainen, joka pitäisi ratkaista koko EU:n kattavalla direktiivillä, mutta sellaista ei edes yritetä saada aikaan.²

EYT:n kanta ns. oikeuttamisperusteisiin

Jopa EU:n perussopimuksesta sekä monista EYT:n ratkaisuista selviää, että tietyt perusteet voivat oikeuttaa syrjivään menettelyyn eli poikkeamaan perussopimuksen periaatteista, ainakin jos poikkeaminen on vain epäsuoraa. Käytännössä nämä perusteet ovat kuitenkin tulleet kysymykseen vain harvinaisissa poikkeustapauksissa. En lähde selvittämään tarkemmin näitä kysymyksiä vaan viittaan siihen, mitä esim. Kristiina Äimä, Ahti Vapaavuori sekä Kristina Ståhl ja Roger Persson Österman ovat kirjoittaneet oikeuttamisperusteista.³ Yleinen käsitys näyttää olevan, että periaatteessa hyväksyttäviä oikeuttamisperusteita ovat ao. valtion verojärjestelmän johdonmukaisuuden (koheesion) ylläpitäminen, tehokkaan verovalvonnan turvaaminen ja verotuksen kiertämisen torjuminen. Mutta kaikille näille perusteille on asetettu niin tiukat vaatimukset, että ne eivät juuri tule kysymykseen käytännön tapauksissa.

¹ Ks. eläkevakuutusproblematiikasta Andersson, JFT 2001 s. 526 ss.

² Komissio ilmoittaa tiedonannossaan 14.4.2001, ettei se edes pyri direktiivin aikaansaamiseen eli positiiviseen integraatioon.

³ Ks. Kristiina Äimä, EY-oikeuden vaikutukset välittömään verotukseen, Helsinki 2003 s. 199 ss, Vapaavuori, Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus, Helsinki 2003 s. 239 ss. ja Ståhl – Persson Österman, EG-Skatterätt, Justus Förlag 2000 s. 124 ss.

Siten EYT ei ole ollut valmis pitämään hyväksyttävänä perusteena poikkeamiselle sitä, että jollakin säännöksellä tai käytännöllä pyritään turvaamaan ao. valtion verokertymä. Tämä kanta, joka on lausuttu lukuisissa ratkaisuisa, on sinänsä hyvin ymmärrettävä ja perusteltu, koska muutoin tuskin olisi mahdollista asettaa rajoja kansalliselle itsekkyydelle. Mutta jokin järkevä raja tällä EYT:n tulkintalinjalla tulisi silti olla. Palaan tähän kysymykseen alempana konserniavustusproblematiikan yhteydessä.

Toinen vastaajavaltioiden usein esittämä argumentti, joka ei ole saanut EYT:n hyväksyntää, on väite, että jokin säännös on välttämätön verovalvonnallisista syistä. On esim. vedottu siihen, ettei ulkomaisilta vakuutusyhtiöiltä saada tietoja, jotka varmistavat, että ulkomailta saatu eläke tulee asuinmaan verotuksen kohteeksi. Tällaisiin argumentteihin EYT on säännöllisesti vastannut viittaamalla Virka-apudirektiiviin vuodelta 1977, jonka mukaan pitäisi olla mahdollista saada muilta jäsenvaltioilta kaikki verotuksen kannalta tarpeelliset tiedot. Yleisesti ollaan kuitenkin sitä mieltä, ettei virka-apudirektiivi toimi kovinkaan tyydyttävällä tavalla.⁴ Ja miten voi esim. Suomen veroviranomainen valvoa ulkomailta tulevan eläkkeen tai muun tuloerän verottamista, jollei se tiedä koko eläkevakuutuksen tai muun tulonlähteen olemassaolosta?

Verotuksen kiertämisen merkitys EYT:n oikeuskäytännössä ei ole mielestäni kovin selvästi hahmottunut. Tämä on ymmärrettävää, koska myös eri jäsenvaltioissa lähestytään veronkiertämisproblematiikkaa kovin eri tavalla. Sikäli kuin on ollut kyse emo/tytäryhtiödirektiivissä tai fuusiodirektiivissä olevista veronkiertoartikloista, EYT:n tehtävänä on ollut niiden normaali tulkitseminen. Niinpä ratkaisussa *Leur-Bloem* (28/95) EYT lausui, viitaten fuusiodirektiivin 11 artiklaan, että sanonnan ”valid commercial reasons” on katsottava edellyttävän muuta kuin pelkkää veronmaksun säästöä horisontaalisen tappiontasauksen muodossa. Tämä lausuma voi antaa ohjeen Suomenkin käytännölle tulkittaessa EVL 52g §:n säännöstä.

Merkittävässä ratkaisussa *Lankhorst-Hohorst* (324/00) EYT hylkäsi Saksan uuden alikapitalisointisäännösten ja velvoitti samalla useita muitakin jäsenmaita muuttamaan alikapitalisointisäännöksiään.⁵ EYT lausui mm. että Saksan KStG 8a §:n säännös, joka asetti kiinteät edellytykset alikapitalisointisäännösten käytölle, meni pitemmälle kuin suhteellisuusperiaatteen mukaan oli hyväksyttävää. Tässä yhteydessä EYT myös lausui, ettei Saksan ao. säännös edellyttänyt minkäänlaista kiertämistä. Tämä viittasi siihen, että EYT olisi valmis antamaan kiertämiselle merkitystä hyväksymisperusteena. Mutta miten kiertäminen voidaan määritellä lakitekstissä? Alikapitalisointinormejaan on säädetty monissa maissa juuri siitä syystä, ettei voida jättää epämääräisen hallinnollisen käytännön varaan, milloin kyseessä katsotaan olevan alikapitalisointi. Mm. Saksan ylin verotuomioistuin BFH oli hylännyt Saksan aiemman käytännön oikeusturvaperustein ja vaatinut asian järjestämistä lailla; tämä laki tuli nyt EYT:ssa hylätyksi.

Monissa ratkaisuisaan, joissa jäsenvaltion toimia oman veropohjansa turvaamiseksi on pidetty perussopimuksen vastaisina, EYT on samalla viitannut *suhteellisuusperiaatteeseen* ja

⁴ Ks. Juusela, Kansainväliset sijoitukset ja verotuksen tehokkuus, Helsinki 1998 s. 282 ss.

⁵ Ks. tästä ratkaisusta Andersson, Verotus 2003 s. 460 ss.

antanut ymmärtää, että samaan tavoitteeseen olisi hyväksyttävästi voitu pyrkiä vähemmän pitkälle menevillä säännöksillä. Esim. Suomea koskevassa *Danner*-tapauksessa EYT lausui, että samaan tulokseen olisi voitu päästä vähemmän syvälle käyvin toimenpitein. Samanlaista argumentointia EYT käytti ratkaisussa *X & Y v. Riksskatteverket* (435/00). Kieltämättä on niin, että jäsenvaltiot usein ovat lainsäädännössään menneet liian pitkälle verokertymänsä turvaamiseksi. Tähän on varmaan vaikuttanut se, että vähäisemmät toimet aiheuttaisivat enemmän hallinnollista vaivaa eivätkä ehkä aina olisi riittävän tehokkaita. Mutta jatkossa on syytä ajatella enemmän suhteellisuusperiaatetta ja pyrkiä keksimään menettelytapoja, jotka ovat sen mukaan hyväksyttäviä.

Tanskaa koskeva ratkaisu *Centros* (212/97), joka ei tosin suoranaisesti koskenut verotusta, on mielestäni erikoinen esimerkkitapaus, jossa ilmeinen kiertäminen hyväksyttiin. Kaksi tanskalaista perusti Englantiin osakeyhtiön 100 punnan pääomalla ilman tarkoitusta ryhtyä harjoittamaan liiketoimintaa Englannissa vaan pelkästään välttääkseen Tanskan vähimmäispääomavaatimuksen 200 000 DKK. Sitten he pyrkivät rekisteröimään tälle yhtiölle sivuliikkeen Tanskaan. Viranomaisten evätyä rekisteröinnin Tanskan korkein oikeus haki ennakkoratkaisua EYT:ltä, joka piti rekisteröinnin epäämistä etabloitumisoikeuden vastaisena. EYT kuitenkin lausui, että jäsenvaltio voi ryhtyä asianmukaisiin toimiin vilpin estämiseksi tai rankaisemiseksi sekä velkojien turvaamiseksi ”making it legally possible for public creditors to obtain necessary guarantees”. Tanska tulkitsi tätä päätöksen vihjettä siten, että säädettiin 125 000 DKK:n vakuusvaatimus kaikille rekisteröintiä haluaville yhtiöille, joiden osakepääoma on tuota määrää pienempi. Päätös valaisee EYT:n vahvaa pyrkimystä varmistaa, etteivät jäsenvaltioiden toimet mene pitemmälle kuin on tarpeen. Tämäkin on juuri suhteellisuusperiaatteen soveltamista.⁶

Edelliseen tapaukseen voi verrata ratkaisua *Daily Mail* (81/87) vuodelta 1988. *Daily Mail* -yhtiö pyrki välttämään Englannin luovutusvoittoverotuksen siirtämällä kotimaansa ja johdonsa Hollantiin ja toivoi, että siirron yhteydessä voitaisiin kirjata käyttöomaisuus Hollannissa käypiin arvoihin, jolloin luovutusvoittoverotus vältettäisiin. Siirto ulkomaille vaati kuitenkin UK:n viranomaisten hyväksynnän, jota ei saatu. EYT selviytyi tästäkin ongelmasta vetoamalla veronkiertämiseen, sillä se käsitteli tapausta yhtiöoikeudellisena ongelmana ja lausui, että yhteisöoikeuden tuolloisessa tilassa perussääntö ei antanut jossakin jäsenmaassa rekisteröidylle yhtiölle oikeutta siirtää rekisteröintinsä ja keskusjohtonsa toiseen jäsenvaltioon. – Kun eurooppayhtiölainsäädäntö nyt vihdoin on saatu aikaan, menettely olisi kai yhtiöoikeudellisesti nykyisin mahdollinen, mutta en voi ymmärtää, miten siirron yhteydessä voitaisiin olla vaatimatta kirjanpidollista jatkuvuutta.

⁶ EY-oikeuden suhteellisuusperiaatteesta Christina Moell on kirjoittanut ansiokkaan tutkimuksen ”Proportionalitetsprincipen i skatterätten”, *Juristförlaget i Lund* 2003. Ks. erityisesti s. 105 ss.

Mielestäni hyväksyttävät verokertymän suojaustapaukset

Vaikka EYT on perustellusti katsonut, ettei jäsenvaltion oman veropohjan turvaaminen ole sellainen peruste, joka oikeuttaa poikkeamaan EU:n perussopimuksen keskeisistä periaatteista, tätä linjaa ei voida kuitenkaan soveltaa analysoimatta niitä säännöstöjä, joissa tällainen syrjintä näyttäisi esiintyvän. Mielessäni on erityisesti konserniavustussäännöstö, jollaisia esiintyy lähes kaikissa jäsenmaissa, vaikkakin ne on konstruoitu hyvin eri tavalla. Nämä säännöstit ovat kaikkialla kansallisia, eli konserniavustus saadaan vähentää vain jos sen vastaanottajaakin verotetaan samassa maassa. Vain Tanskassa on jonkinlainen vaikeasti hahmotettava konserniyhtiöiden yhteisverotus, johon ulkomaisetkin tytäryhtiöt voivat osallistua, ainakin eräissä tapauksissa kuitenkin vain saatuaan vero-viranomaisten luvan.⁷

Syyinä siihen, ettei konserniavustusta ulkomaiselle konserniyhtiölle sallita vähentää, on tietenkin se, että tällainen vähennys siirtäisi omassa valtiossa jo ansaittua tuloa toiseen valtioon verotettavaksi verovelvollisen oman päätöksen perusteella. Helposti kävisi niin, että alhaisimman yhtiöverokannan omaavaan jäsenvaltioon perustettaisiin konserniyhtiö, jolle voittoja siirrettäisiin. Tätä ei mikään valtio voi hyväksyä, joten on täysin selvää, ettei olisi mahdollista saada aikaan esim. tämänsisältöistä direktiiviä. Monet kuitenkin pelkäävät, että EYT valvoessaan etabloitumisvapauden tai syrjintäkiellon toteutumista in absurdum voisi päätyä siihen, että ulkomaiselle yhtiöllekin annettu konserniavustus on saatava vähentää.⁸ Tämä voisi tuskin olla johtamatta koko konserniavustussäännösten tuhoamiseen, mikä olisi kehityksessä paha askel taaksepäin.

Ainakaan toistaiseksi EYT ei ole ottanut positiivista kantaa puhtaaseen konserniavustus-problematiikkaan eikä myöskään tapaukseen, jossa yhdessä jäsenmaassa syntynyttä voittoa olisi pyritty käyttämään toisessa maassa toimivan yhtiön tappion kattamiseen. Tapauksessa *Futura/Singer* (250/95) EYT päinvastoin lausui, että perussopimuksen silloinen art. 52 ei estänyt jäsenvaltiota säättämästä, että filiaalinen tappion tasaaminen edellytti, että tappio liittyi juuri siinä valtiossa harjoitettuun liiketoimintaan. Vaikkei tämä tapaus suoranaisesti koskenutkaan konserniavustusta, sen käsittelemä tappiontasaus sivuaa läheisesti tuota säännöstöä, koska konserniavustuksen tarkoituksena yleensä on juuri konserniyhtiön tappion kattaminen.

Sitä vastoin tapauksessa *AMID* (141/99) katsottiin aiheellisesti, ettei tappiontasaukselle voitu Belgian verolaissa asettaa sellaista ehtoa, että tappio oli vähennyskelpoinen vain, jollei sitä ollut voinut jo tappiovuonna vähentää yhtiön filiaalituloista jossain muussa valtiossa. Kyseinen valtio oli tässä tapauksessa Luxemburg ja maiden välillä oli exempt-sopimus, joten Belgiassa syntyneitä tappioita ei ylipäänsä voitu vähentää Luxemburgissa. – Erikoinen oli tilanne ratkaisussa *ICI* (264/96), jossa Englanti sinänsä salli konserniyhtiöiden välisen tasauksen, mutta ei hyväksynyt sitä, jos enemmän kuin puolet konserniyhtiöistä oli ulkomaisia. EYT

⁷ Ks. esim. Michelsen ym. *Laerebog om indkomstskat*, 10 udg., København 2003 s. 763 ss.

⁸ Ks. esim. Penttilä, *Verotus* 2000 s. 556 ss. ja Wiman, *Festskrift Andersson* (2003) s. 448 s.

viittasi etablointivapauteen ja lausui, että Englannin verolain po. säännös oli art. 52:n (= nyky. art. 43) vastainen. Merkille pantavaa on kuitenkin, ettei tapaus koskenut ulkomaisen vaan kotimaisen tytäryhtiön tappion vähentämistä, joten ratkaisu ei edellyttänyt rajojen yli tapahtuvaa tulonsiirtoa.

Ainakaan toistaiseksi EYT ei siis ole päätenyt kantaan, joka romuttaisi konserniavustussäännöt.⁹ Monet pelkäävät kuitenkin, että tällainen päätös voisi joskus tulla, kun ottaa huomioon, miten EYT:n rohkeus on vuosien kuluessa kasvanut ja miten vähäinen arvo on annettu jäsenmaiden verokertymän turvaamiselle. Mutta tärkeää olisi tunnustaa, että syrjintää on vain se, että jäsenvaltio suosii kotimaisia ulkomaisten kustannuksella. Yleensä tämä tapahtuu siten, että kotimaisille luvataan etuja, jotta he sijoittaisivat tuloa tuottavan toimintansa sekä varansa kotimaahan tai että ulkomaisille yrittäjille annetaan huonommat edut kuin kotimaisille.

Konserniavustusjärjestelmät sekä tappiontasausäännöt palvelevat sen sijaan tietyn maan verosuvereniteettia, josta myös esim. transfer pricing -säännöt ovat osoituksena. Se ei ole käsitykseni mukaan syrjintää, vaan kansainvälisten verotusperiaatteiden mukaista, kun valtio pitää huolen siitä, että ao. maassa ansaittu tulo tulee siinä maassa myös verotetuksi sekä ettei muussa maassa syntynyttä tappiota voida vähentää omassa maassa verotettavista tuloista.¹⁰ EYT:n olisi hyvä tutustua myös v. 1990 toteutumatta jääneeseen tappiontasausdirektiiviehdotukseen (COM 90/595), jossa oli pyritty nimenomaan antamaan tasapuolisia normeja siitä, miten filiaalien ja tytäryhtiöiden tappioita käsitellään. Vaikka tämä direktiivi pyrki tasapuolisuuteen, sen sisältö oli kai jäsenvaltioiden mielestä kuitenkin niin radikaali, ettei sitä voitu toteuttaa. Näissä oloissa luulisi, ettei EYT voisi päätyä vielä radikaalimpaan ja täysin sääntelemättömään oikeustilaan.

Toinen tapaus, jossa kysymys tulon siirtämisestä toiseen maahan on ajankohtainen ja jossa ei myöskään voitane katsoa, että olisi kyse mistään EU:n perussopimuksen vastaisesta oman valtion verokertymän suosimisesta, liittyy veroihin, jotka määrätään maastamuuton yhteydessä (ns. *exit tax*). Tällöin ei ole – kuten konserniavustustapauksissa – kyse realisoidusta voitosta/tappiosta, vaan realisoimattomasta arvonnoususta. Jos verovelvollinen omistaa esim. osakkeita, jotka ovat olleet merkittävän arvonnousun kohteena, ja hän muuttaa toiseen EU-maahan, hänen entinen asuinmaansa yleensä menettää mahdollisuutensa osakkeiden arvonnousun verottamiseen, kun ne aikanaan myydään. Toisinaan tämä on jopa verovelvollisen kannalta koko maastamuuton syy, jos uuden asuinmaan myyntivoittoverosäännökset ovat edullisia.

Suomi on pyrkinyt pääsemään näihin voittoihin käsiksi säätämällä ns. kolmen vuoden säännön (TVL 11,1 §). Tämä ratkaisu lienee EU-oikeuden kannalta moitteeton, mutta se ei ole kovinkaan tehokas, varsinkin kun verosopimus menee sisäisen lain edelle ja verosopimus

⁹ Ruotsia koskevassa ratkaisussa X & Y v. Riksskatteverket (200/98) EYT piti syrjintänä sitä, että konserniavustuksen vähentäminen evättiin, kun saajan- ja antajayhtiön välillä oli ulkomaisia yhtiöitä kahdesta eri maasta ja siis jouduttiin soveltamaan kahta verosopimusta. Suomessa KVL (1998:31) on päätenyt päinvastaiseen ratkaisuun, ks. Penttilä mks. 562.

¹⁰ Ståhl – Persson Österman (mts. 134) katsovat, että konserniavustussäännöt liittyvät verojärjestelmän sisäiseen koheesioon. Ks. myös Vapaavuori mts. 326 ss, 344, 350.

yleensä ei antane Suomelle verotusoikeutta. Monet maat ovat ryhtyneet paljon radikaalimpiin toimiin säätämällä ns. exit tax'it, jotka peritään maastamuuton yhteydessä hyödykkeen silloisen arvon perusteella, vaikkei realisointia ole tapahtunut. Lievempi vaihtoehto voi olla, että vero kyllä määrätään, mutta sitä ei peritä ennen kuin hyödyke on aikanaan myyty.

Tätä kirjoittaessani on tiedossa, että EYT:ssä on käsiteltävänä Ranskan exit tax'ia koskeva asia *Hughes de Lasteyrie*, josta tuomioistuimen julkisasiamies on jo antanut päätösehdotuksensa 13.3.2003 (ks. Tax News Service 14/2003 s.196 s). Ranskan ylin tuomioistuin pyysi EYT:lta ennakkoratkaisua exit tax'in hyväksyttävyydestä. Julkisasiamies katsoi sen olevan ristiriidassa vapaan etabloitumisoikeuden kanssa ja lausui, että hän olisi voinut vedota myös työntekijöiden liikkumisvapauteen. Joka tapauksessa säännöstö oli hänen mielestään suhteellisuusperiaatteen vastainen, kun veron maksun lykkäystä ei saanut edes automaattisesti. Verotulojen menetys ei ollut exit tax'ille hyväksyttävä peruste, kun taas verovalvontasyyt olisivat voineet olla hyväksyttäviä, mutta Ranskan säännökset olivat tältä osin ”disproportionate”. Sama koski veronkiertonäkökohtaa.

Tämä mielenkiintoinen exit tax -asia odottaa vielä ratkaisuaan. Melko vahvat merkit viitannevat siihen, että julkisasiamiehen kanta hyväksytään. Ratkaistessaan exit tax -asian EYT:n olisi kuitenkin syytä tutustua fuusiodirektiivin 8.2 artiklaan, jonka mukaan jäsenvaltio saa osakevaihdon jälkeen verottaa uusien osakkeiden luovutusvoitosta samalla tavoin kuin olisi saanut verottaa vaihdossa luovutettujen osakkeiden myynnistä saatua voittoa. EVL 52f §:ssähän tämä on toteutettu 3 momentin säännöksellä, jonka siten pitäisi olla hyväksyttävä lievä exit tax'in muoto. EYT:n mahdollinen exit tax'in hylkäävä päätös vaikuttaisi kaikkiin jäsenmaihiin, jotka ovat ottaneet exit tax'in yleiseen käyttöön. Niitä ovat Ranskan lisäksi ainakin Hollanti, Itävalta, Ruotsi, Saksa ja Tanska. Tulee olemaan vaikea keksiä uusi hyväksyttävä järjestelmä, mutta pitäisin toivottavana että jokin ratkaisu löytyisi.

Vähän samankaltainen tilanne syntyi, kun EYT joulukuussa 2002 ratkaisulla *Lankhorst-Hohorst* (324/00) hylkäsi Saksan uuden alikapitalisointisäännösten. Katson tosin, että koko alikapitalisointiongelma on synnitetty pitkälti halusta kohdella ulkomaisten omistamia yrityksiä ankarammin ja epäillä niiden pyrkivän kiertämään osingon verotusta. Kun EYT nyt katsoi, että Saksaan säädetty uusi alikapitalisointisäännöstö oli suhteeton mutta että pelkästään veronkiertotapauksiin tähdätty säännös voisi olla hyväksyttävä, on kysymys siitä, onko sellaisen säännöksen laatiminen edes mahdollista ja tarvitaanko lainkaan niin vesitettyä säännöstä.¹¹ Ainakin on sanottava, että säännös, joka perustuu veronkiertonäkökohtaan, tulisi olemaan ennustettavuuden ja oikeusvarmuuden kannalta huono ratkaisu.

¹¹ Ks. Andersson, Verotus 2003 s. 460 ss.

Millä tavalla voidaan kohdella rajoitetusti verovelvollisia?

EU:n perussopimuksen 58 (= ent. 73d) artiklan mukaan jäsenvaltiolla on oikeus soveltaa rajoitetusti ja yleisesti verovelvollisiin erilaisia säännöksiä ja määräyksiä. Nämä säännökset ja toimenpiteet eivät saa kuitenkaan merkitä mielivaltaista syrjintää tai peiteltyjä pääoma- ja maksuliikkeiden rajoituksia. Kun EU:n tärkeimpienkään säännösten synnystä ei valitettavasti ole olemassa juuri mitään kirjallista valmisteluaineistoa, emme tiedä tarkalleen, mitä tällä artiklalla on tahdottu sanoa. Ehkä tahdonmuodostus ei ollut kovin yhtenäinen. Mutta merkitystä vailla tuo artikla ei voi olla. Se koskee kuitenkin suoranaisesti vain pääomien ja maksujen vapaata liikkumista.¹² Avoimeksi on jäänyt, mikä on tilanne muiden vapauksien kohdalla: onko mahdollista kohdella yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisia eri tavalla? Tosiasia lienee kuitenkin, että niiden käsitteleminen täsmälleen samalla tavalla ei ole edes mahdollista.

Suomen kannalta tärkein asia, jonka ratkaisemisessa 58 artiklalla voisi olla merkitystä, on tietenkin vielä ratkaisematta oleva tapaus *Manninen*, jossa KHO on pyytänyt ennakkoratkaisua yhtiöveron hyvitysjärjestelmämme hyväksyttävyydestä. Itse olin alun perin, samoin kuin esim. *Terra-Wattel*, sitä mieltä, että art. 73d otettiin Maastrichtin sopimukseen osaksi juuri siitä syystä, ettei voitaisi puuttua suurissa EU-maissa silloin käytössä olleeseen *avoir fiscal* -järjestelmään.¹³ Mutta kun on nähty EYT:n yhä tiukemmaksi käynyt käytäntö ja kun otetaan huomioon, että kaikki suuret EU-valtiot ovat luopuneet *avoir fiscalista* ainakin osaksi sen syrjivien ominaisuuksien vuoksi, en enää usko, että EYT tulisi hyväksymään Suomen järjestelmän, josta luopuminen siksi on perusteltua.

Muutoin ne EYT:n antamat ratkaisut, joissa on otettu selvästi kantaa ja verrattu yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisten asemaa, koskevat lähinnä luonnollisten henkilöiden verotusta. Erityisesti ratkaisuissa *Schumacker* (279/93) ja *Gerritse* (234/01) EYT on harjoittanut hyvin pitkälle menevää oikeuden luomista ja samalla rajoittanut merkittävästi yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisten kohtelun välisiä eroja. *Schumacker*-päätöksessä todettiin kuitenkin nimenomaan, että rajoitetusti verovelvollisia voidaan kohdella toisin kuin yleisesti verovelvollisia, koska heidän asemansa on toisenlainen. Kun on kyse rajoitetusti verovelvollisten luonnollisten henkilöiden verotuksesta, (lähes) kaikki valtiot soveltanevat jonkinlaista yksinkertaistettua verotusmenettelyä, usein lähdeverotusta kiinteän prosentin mukaan, eivätkä myönnä vähennyksiä samassa laajuudessa kuin yleisesti verovelvollisille. Tästä seuraa itsestään selvästi, että rajoitetusti verovelvollisia usein verotetaan ankarammin kuin yleisesti verovelvollisia. Tämä problematiikka tuli ensin esiin *Schumacker*-tapauksessa, jossa Belgiassa asuva Belgian kansalainen S työskenteli Saksassa, jossa häntä siis verotettiin rajoitetusti verovelvollisena. Hänen Belgiassa asuvalla vaimollaan ei ollut tuloja. S ei saanut Saksassa verotuksessa nauttia puolisoiden *splitting*-järjestelmästä ja häneltä jäi myös joitakin muita etuja saamatta. EYT, joka ei

¹² Verkooijen-tapauksen perusteluissa on kuitenkin laajahko pohdinta 58 ja ent. 73d artiklojen merkityksestä, viittaauksin ratkaisuihin *Bachmann* ja *Schumacker*. Ks. myös Ståhl – Persson Österman mts. 120 ss.

¹³ *Terra-Wattel*, *European Tax Law*, 2nd Ed., Kluwer 1997 s. 16.

päätöksessään analysoinut eri maiden perheverotusjärjestelmien eroja, lausui, että työntekijöiden vapaan liikkumisen periaate esti kohtelemasta toisessa jäsenvaltiossa asuvaa ja sen kansalaisena olevaa henkilöä epäedullisemmin kuin omaa kansalaista vastaavissa oloissa. Tämä koski erityisesti tilannetta, jossa po. henkilö ansaitsi koko tai lähes koko tulonsa työskentelymaassaan. – Vm. lausumasta oli seurauksena ratkaisu *Gschwind* (391/97), jossa Saksan splitting-periaatetta ei ollut pakko soveltaa puolisoihin, joiden Saksasta saama tulo ei noussut 90 prosenttiin heidän kokonaistuloistaan. Hehän saattoivat nauttia sosiaalisista vähennyksistä kotimaassaan. – Jo ennen Schumacker-päätöstä oli ratkaistu tapaus *Werner* (112/91), jossa Saksan kansalainen asui Hollannissa mutta ansaitsi tulonsa harjoittamalla Saksassa hammaslääkärin tointa. EYT lausui lyhyesti, ettei perussopimus estänyt jäsenvaltiota asettamasta omille kansalaisilleen ankarampaa verotusta heidän asuessaan ulkomailla kuin kotimaassa. Omiin kansalaisiin kohdistuva syrjintä on siis sallittu (mikäli EYT vielä pitää kiinni linjastaan Wernerin jutussa). Julkisasiamies ehdotti vielä ankarampaa linjaa katsoessaan tapauksen puhtaasti Saksan sisäiseksi, koska Werner ei ollut muuttanut ulkomaille työskennelläkseen vaan asuakseen siellä.

Sinänsä Schumacker-päätös osoittaa, että EYT kyllä hyväksyy yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisten erilaisen kohtelun.¹⁴ Silti on selvää, että Schumacker-ratkaisu oli oikeutta luova päätös, joka vaikutti useiden jäsenmaiden verojärjestelmiin ja joka järkytti lähdeverotuksen vankkaa asemaa rajoitetusti verovelvollisten verotuksessa. Pidän EYT:n kannanottoja Schumacker-ratkaisussa hyvin perusteltuina, kun ne johtavat siihen, että valtaosan tuloistaan tai perheen tuloista muussa kuin kotivaltiossaan ansaitseva ei joudu raskaamman verotuksen kohteeksi kuin hänen työskentelymaassa asuvat työtoverinsa. Edellyttään perussopimuksen 58 (73d) art., vaikkei se koskekaan henkilöiden vapaata liikkumista, ettei rajoitetusti verovelvollisten poikkeava verotustapa saa johtaa syrjintään. Tätä voitaneen pitää yleisenä periaatteena. Eri asia on, että eri maissa on erilaisia erillis- ja yhteisverotus- sekä vähennysjärjestelmiä¹⁵; Suomen lähes puhtaaseen erillisverotukseen Schumacker-päätös ei juuri vaikuttane.

Lähdeverotus suhteellisella verokannalla on varsin kätevä verotustapa, varsinkin kun on kysymys vähäisistä palkkioista ja muista tuloista, jotka eivät muodosta saajansa päätulolähdetä. Luulisi että lähdeverotus järjestelmänä voisi mahtua niihin rajoihin, jotka perussopimus asettaa, kun otetaan huomioon 58 art:n säännös siitä, että rajoitetusti verovelvollisia saa verottaa eri tavalla.¹⁶ Mutta tapauksessa *Gerritse* (234/01) EYT on asettanut lähdeverotukselle käytännössä niin paljon rajoituksia, että lähdeverotuksen säilyttäminen kyseenalaistuu, jos kaikkia rajoituksia sovelletaan. Gerritse oli hollantilainen muusikko, jonka vuoden kokonaistulo oli n. 29 000 euroa. Tästä hän oli ansainnut 3 000 euroa brutto erästä esiintymisestä Berliinissä, mutta palkkioon liittyi n. 1 000 euroa tulonhankkimiskuluja. Saksa pidätti 25 %:n

¹⁴ Ks. myös Ståhl – Persson Österman mts. 102 ss.

¹⁵ N. Mattsson, *Festskrift Andersson* (2003) s. 161 ss. osoittaa, ettei EYT ole Schumacker-ratkaisussa voinut ottaa huomioon esim. erilaisten verosopimusten erilaisia vaikutuksia.

¹⁶ Ks. näistä kysymyksistä myös van Raad, *Festskrift Lodin* (2001) s. 211 ss.

lopullisen lähdeveron bruttopalkkiosta. Asia vietiin EYT:een, joka perustellusti katsoi, että rajoitetusti verovelvollisten verottaminen bruttotuloista oli perussäännön 49–50 art:n vastaista, mihin on helppo yhtyä, mutta mikä kyllä osaksi poistaa lähdeverotuksen käytännön edut.

EYT meni kuitenkin pitemmälle katsoessaan, että Saksassa sovellettava verokanta oli määritettävä G:n kokonaistulojen perusteella; jos lähdeveroprosentti 25 oli tätä korkeampi, kyseessä oli välillinen syrjintä. Tämä kanta merkitsee siis sitä, että jokaisen rajoitetusti verovelvollisen kohdalla tulisi selvittää hänen globaaliset tulonsa ja laskea, mikä verokanta tulisi lähdemaan progressiivisen asteikon mukaan tällöin sovellettavaksi ao. maasta saatuaan palkkioon. Tätä verokantaa olisi sovellettava, jos se on lähdevaltiossa säädettyä lähdeveroprosenttia alempi.¹⁷ – Tämä EYT:n kannanotto vesittää käsitykseni mukaan lähdeverojärjestelmän kokonaan. Se teettäisi paljon turhaa lisätyötä ilman vastaavaa hyötyä. Onkohan EYT lainkaan tajunnut lähdeverojärjestelmän käytännön edut? Eikö päätöksessä ole asuinvaltion oikeutettu intressi jäänyt liian vähälle huomiolle? Asuinvaltionhan on vastattava mm. verovelvollisen sosiaaliturvasta, mistä ei ainakaan vähäisten palkkioiden lähdevaltiolla ole mitään vastuuta.

Kokoavat päätelmät

EYT:n linja välitöntä verotusta koskevissa asioissa yllätti ensin monia verotuksen asiantuntijoita, jotka olivat luulleet verosuvereniteetin pitkälti turvaavan jäsenmaiden verolainsäädännön ja sen tuomioistuinten veropäätösten ”koskemattomuuden”. Kokemus on nyt osoittanut aivan muuta. Suuri osa niistä päätöksistä, joilla EYT on selittänyt jonkin jäsenvaltion tietyn säännöksen tai tulkinnan EU:n perussäännön vastaiseksi, on tosin koskenut varsin selvästi diskriminoivia tilanteita. Tällaisten tapausten karsimiseksi EYT:n omaksumat linjanvedot ovat siten olleet tarpeellisia, jotta perussäännön henki ja neljä keskeistä vapautta toteutuisivat käytännössäkin. EYT on siten valvonut perussäännön toteutumista ja se on joutunut osaksi ottamaan kantaa sellaisiinkin kysymyksiin, jotka ensisijaisesti olisivat kuuluneet EU:n komissiolle ja neuvostolle.

Sitäkään ei ole aihetta arvostella, että muutamat EYT:n päätökset ovat olleet selvästi oikeutta luovia. Myös kansalliset ylimmät tuomioistuimet joutuvat silloin tällöin antamaan ratkaisuja, jotka luovat uutta oikeutta. Mutta olisin valmis arvostelemaan EYT:tä siitä, ettei se aina näytä tajunneen, mihin sen kannanotot voivat johtaa ja millä hyväksyttävillä perusteilla tiettyä järjestelmää ylläpidetään jäsenvaltioissa. Pidän ratkaisua *Gerritse* ehkä räikeimpänä esimerkkinä tästä ja uskallan jopa ennustaa, että *Gerritse*-ratkaisussa otettua kantaa, jonka mukaan rajoitetusti verovelvollisen saamia palkkioita tulisi verottaa enintään samalla veroprosentilla kuin palkkioon olisi kohdistunut, jos se olisi sisältynyt yleisesti verovelvollisen tuloon, ei tulla edes soveltamaan.

¹⁷ Ks. tapauksesta *Gerritse* myös Andersson, Verotus 2003 s. 467.

Olen myös sitä mieltä, ettei EYT ole antanut riittävää merkitystä jäsenvaltioiden oikeutetuille fiskaalisille intresseille. On tosin selvää, että EYT:n on puututtava asiaan, jos jokin valtio selvästi suosii oman maan yrityksiä tai asettaa ylimääräistä veroa ulkomaalaisille. Mutta kaikki jäsenvaltioiden toimet oman veropohjansa turvaamiseksi eivät voi olla kiellettyjä. Esim. kansainvälisiä konserneja koskevissa konserniavustus- ja tappiontasausasioissa EYT:n tulisi mielestäni varoa asettamasta normiksi sellaisia menettelyjä, joita jäsenmaat eivät ole voineet hyväksyä edes huomattavasti lievemässä muodossa tappiontasausdirektiivin luonnokseen sisältyvinä.

Kun ei kuitenkaan voida olettaa EYT:n olevan täysin ymmärtämätön mitä tulee jäsenvaltioiden asiallisiin pyrkimyksiin turvata oma verokertymänsä, voidaan kysyä mitä jäsenvaltioiden tulisi tehdä. Tällöin on syytä panna merkkille, että EYT on monessa ratkaisussaan viitannut siihen, että jäsenvaltion toimenpiteet ovat menneet liian pitkälle, eikä tällainen kanta ole yleensä ollut perusteeton. Luullakseni *suhteellisuusperiaate* tulee saamaan entistä suuremman merkityksen ja jäsenvaltiot tulevat vähitellen oppimaan, että rajoittavat toimenpiteet on syytä muotoilla siten, ettei niillä ammuta yli maalin. Uskoisin että toimimalla tällä tavalla saadaan EYT:n hyväksyntä. Mutta samalla olisi tietenkin saatava virka-apudirektiivi toimimaan käytännössä paremmin, sillä muuten suhteellisuusperiaatteen kannalta hyväksyttävät toimenpiteet eivät muodostu tehokkaiksi.

EYT:n harjoittaman negatiivisen integraation vikana on se, että se voi vain selittää tietyt säännöt ja tulkinnot kelvottomiksi, muttei asettaa mitään uutta ja hyväksyttävämpää tilalle. Jutut tulevat EYT:lle sattumanvaraisesti ja ratkaisut ovat kasuistisia. EYT:n ei tarvitse edes pohtia sitä, voidaanko tietty epäkohta *käytännössä* poistaa keinoilla, jotka ovat suhteellisuusperiaatteen kanssa paremmin sopusoinnussa. Niinpä kun EYT ratkaisussa *X & Y v. Riksskatteverket* (436/00) antoi ymmärtää, että vähemmän syvällinen säännös, kuten jonkinlainen exit tax voisi olla hyväksyttävä, tämä viittaus saattaa osoittautua perusteettomaksi, jos EYT hylkää exit tax -järjestelmän asiassa *Hughes du Lasteyrie* (9/02).¹⁸

Yleisesti ottaen täytynee todeta, ettei EYT:n asiana ole eikä EYT voikaan olla pätevä kehittämään uutta lainsäädäntöä. Mutta kun välitöntä verotusta koskevaa lainsäädäntöä ei saada syntymään myöskään EU:n komission toimesta, tilanne on ja pysynee epätydyttävänä. Viranomaiset ja verovelvolliset eivät voi tietää, mikä on EU:n perussäännön mukaan hyväksyttävää ja mikä ei ole. Jos EU:n piirissä siirryttäisiin tuloverolainsäädännön osalta enemmistöpäätöksiin, tilanne voisi parantua. Mutta mikään ei viittaa siihen, että jäsenvaltiot olisivat kypsiä enemmistöpäätöksille. Yksimielisyysvaatimus puolestaan on osoittautunut menettelyksi, joka käytännössä estää uudistukset. Vastustavan maanhan ei tarvitse edes esittää perusteluja kielteiselle kannalleen, joten *veto-oikeus* vähentää halua kompromissien tekoon.¹⁹ Vaihtoehtoisesti kielteisellä kannalla oleva maa voi myöntymiselleen vaatia suhteetonta kompensatiota tai etuja aivan toiselta alalta. Räikein esimerkki lienee Italian vaatimus saada maanviljelijöittensä

¹⁸ Ks. myös Mutèn, Festschrift Andersson (2003) s. 213 ss.

¹⁹ Ks. tästä Lodin, Festschrift Andersson (2003) s. 199 ss.

maidon ylituotannosta maksettaviin sakkoihin lievennystä suostuakseen v. 2003 päätettyyn suureen veropakettiin (säästödirektiivi, rojaltidirektiivi ja Code of Conduct).

Jos päätökset voidaan tehdä säädetyllä enemmistöllä, se synnyttää aivan toisenlaisen halun etsiä kompromisseja ja päätyä tulokseen, joka sentään on hyväksyttävä sellaiselle maalle, joka ei ensisijaisesti haluaisi enemmistön ajamia säännöksiä. Ainakaan Suomella ei ymmärtääkseni olisi mitään pelättävää, jos enemmistöpäätösmalli toteutuisi tuloverotuksen alalla. Siirtyminen enemmistöpäätöksiin olisi myös omiaan vähitellen vähentämään sitä liiallista tuomioistuin-valtaa, jonka EYT on melkein olosuhteiden pakosta ottanut itselleen ja jota varmaankaan ei ole alun perin tarkoitettu. Jos syntyisi lisää direktiivejä, EYT ei käsittääkseen voisi selittää niitä sellaisinaan tai joiltakin osin EU:n perussäännön vastaisiksi.