

KOMISSION PÄÄTÖS (EU) 2016/1699,
annettu 11 päivänä tammikuuta 2016,
ylisuurten voittojen verovapautta koskevasta valtiontukiohjelmasta SA.37667 (2015/C)
(ex 2015/NN), jonka Belgia on toteuttanut
(tiedoksiannettu numerolla C(2015) 9837)
(Ainoastaan hollannin- ja ranskankieliset tekstit ovat todistusvoimaisia)
(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)

EUROOPAN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen 108 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan,

ottaa huomioon sopimuksen Euroopan talousalueesta ja erityisesti sen 62 artiklan 1 kohdan a alakohdan,

on mainittujen artiklojen mukaisesti kehottanut asianomaisia esittämään huomautuksensa ⁽¹⁾ ja ottanut huomioon nämä huomautukset,

sekä katsoo seuraavaa:

1. MENETTELY

- (1) Komissio pyysi 19 päivänä joulukuuta 2013 päivätyllä kirjeellä Belgiaa toimittamaan sille tietoja ylisuuria voittoja koskevasta verojärjestelmästä, jäljempänä 'ylisuurten voittojen verojärjestelmä' tai 'tarkasteltava järjestelmä', joka perustuu vuonna 1992 annetun tuloverolain (Code des impôts sur les revenus 1992), jäljempänä 'tuloverolaki', 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohtaan. Komissio pyysi Belgiaa toimittamaan myös luettelon ylisuurten voittojen verojärjestelmän mukaisista ennakkoratkaisuista.
- (2) Belgia vastasi komission tietopyynnössä olleisiin kysymyksiin 21 päivänä tammikuuta 2014 päivätyllä kirjeellä. Se ei kuitenkaan toimittanut pyydettyä ennakkoratkaisuluetteloa, vaan totesi, että sen toimittaminen vie enemmän aikaa.
- (3) Komissio lähetti 21 päivänä helmikuuta 2014 päivätyllä kirjeellä jatkokysymyksiä ja toisti samalla ennakkoratkaisuluetteloa koskevan pyyntönsä. Se pyysi lisäksi toimittamaan ylisuurten voittojen verojärjestelmän mukaisesti vuosina 2004, 2007, 2010 ja 2013 annettujen ratkaisujen tekstit kokonaisuudessaan sekä niitä vastaavat ratkaisuhakemukset, näiden liitteet sekä ratkaisuihin mahdollisesti liittyvän myöhemmän kirjeenvaihdon kokonaisuudessaan.
- (4) Belgia vastasi komission jatkokysymyksiin 18 päivänä maaliskuuta 2014 päivätyllä kirjeellä ja toimitti samalla pyydettyt ennakkoratkaisut, ratkaisuhakemukset, liitteet ja ratkaisujen antamiseen liittyvän myöhemmän kirjeenvaihdon.
- (5) Komissio ilmoitti 28 päivänä heinäkuuta 2014 päivätyllä kirjeellä, että ylisuurten voittojen verojärjestelmä saattaa olla valtiontukea, joka ei sovellu sisämarkkinoille. Se pyysi myös lisätietoja useista yksittäisistä ratkaisuista. Belgia vastasi 28 päivänä heinäkuuta 2014 päivättyyn pyyntöön 1 päivänä syyskuuta ja 4 päivänä marraskuuta 2014 päivätyllä kirjeellä.
- (6) Komission yksiköt ja Belgian viranomaiset pitivät kokouksen 25 päivänä syyskuuta 2014.

⁽¹⁾ EUVL C 188, 5.6.2015, s. 24.

- (7) Komissio ilmoitti 3 päivänä helmikuuta 2015 päivätyllä kirjeellä Belgialle päättäneensä aloittaa Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen, jäljempänä 'SEUT-sopimus', 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun muodollisen tutkintamenettelyn ylisuurten voittojen verovapaudesta.
- (8) Pyydettyään ensin lisäaikaa Belgia toimitti 29 päivänä toukokuuta 2015 komissiolle aloittamis päätöstä koskevat huomautuksensa.
- (9) Komission päätös menettelyn aloittamisesta, jäljempänä 'aloittamis päätös', julkaistiin Euroopan unionin virallisessa lehdessä 5 päivänä kesäkuuta 2015 ⁽²⁾. Komissio kehotti tässä päätöksessä asianomaisia esittämään huomautuksensa kyseisestä toimenpiteestä.
- (10) Asianomaiset osapuolet esittivät 1 ja 2 päivänä heinäkuuta 2015 aloittamis päätöstä koskevat huomautuksensa, jotka välitettiin Belgian viranomaisille. Belgia ilmoitti 14 päivänä syyskuuta 2015 komissiolle, ettei se aikunut kommentoida huomautuksia.
- (11) Komissio pyysi 16 päivänä syyskuuta 2015 päivätyllä kirjeellä Belgiaa perustelevaan joitakin väitteitä, jotka sisältyivät sen aloittamis päätöstä koskeviin, 29 päivänä toukokuuta 2015 päivättyihin kirjallisiin huomautuksiin. Belgia vastasi tähän pyyntöön 16 päivänä lokakuuta 2015 päivätyllä kirjeellä.
- (12) Komission yksiköt ja Belgian viranomaiset kokoontuivat 20 päivänä lokakuuta ja 7 päivänä joulukuuta 2015.

2. TARKASTELTAVAN JÄRJESTELMÄN KUVAUS

2.1 Ylisuurten voittojen verojärjestelmä

- (13) Ylisuurten voittojen verojärjestelmän avulla monikansallisiin konserneihin kuuluvat yritykset, joiden kotipaikka on Belgiassa, ja monikansalliseen konserniin kuuluvat ulkomaisten yritysten kiinteät belgialaiset toimipaikat, jäljempänä 'konsernin belgialainen toimipaikka', voivat alentaa veropohjaansa Belgiassa vähentämällä niin kutsutut ylisuuret voitot todellisuudessa kirjaamistaan voitoista. Näiden ylisuurten voittojen määrä määritetään arvioimalla, miten suuren voiton vastaavanlaista toimintaa harjoittava itsenäinen ⁽³⁾ yritys voisi keskimäärin tehdä vastaavanlaisissa olosuhteissa, ja vähentämällä tämä voittomäärä konsernin belgialaisen toimipaikan todellisuudessa kirjaamasta voitosta. Ylisuuret voitot vapautetaan verosta vain ennakkoratkaisuyksikön tekemän ennakkoratkaisun perusteella.
- (14) Belgian viranomaisten mukaan ⁽⁴⁾ ylisuurten voittojen verovapaus perustuu haluun taata, että konsernin belgialaista toimipaikkaa verotetaan vain markkinaehtoisesta voitosta, sallimalla kirjatun voiton sen osan vähentäminen veropohjasta, joka ylittää tämän markkinaehtoisesta voiton, koska tämä osa johtuu monikansalliseen konserniin kuulumisesta aiheutuvista synergioista, mittakaavaeduista tai muista eduista, joita vastaavanlaisella itsenäisellä yrityksellä ei ole.
- (15) Belgian viranomaiset toteavat ⁽⁵⁾, että ylisuurten voittojen verojärjestelmän mukaisesti verosta vapautettavien ylisuurten voittojen määrä määritetään kaksivaiheisessa menettelyssä:
- Aluksi vahvistetaan verovelvollisen toimittaman siirtohintaselvityksen perusteella niiden liiketoimien markkinaehtoinen hinta, jotka ovat toteutuneet konsernin belgialaisen toimipaikan ja siihen etuyhteydessä olevien yritysten välillä. Koska konsernin belgialaista toimipaikkaa pidetään keskitetyn liiketoimintamallin päämiehenä, liiketoimiin perustuva jäännösvoitto kohdennetaan sille.

⁽²⁾ Ks. alaviite 1.

⁽³⁾ Ks. aloittamis päätöstä koskevat Belgian huomautukset 29 päivänä toukokuuta 2015, 30 kohta, jossa todetaan yrityksen olevan "itsenäinen", jos se ei kuulu keskenään etuyhteydessä olevien yritysten muodostamaan monikansalliseen konserniin.

⁽⁴⁾ Ks. aloittamis päätöstä koskevat Belgian huomautukset 29 päivänä toukokuuta 2015, 39 ja 40 kohta.

⁽⁵⁾ Ks. aloittamis päätöstä koskevat Belgian huomautukset 29 päivänä toukokuuta 2015, 30 kohta.

- Belgian mukaan jäännösvoittoa ei voida pitää konsernin belgialaisen toimipaikan markkinaehtoisena voittona, koska se voi olla suurempi kuin voitto, jonka vastaavanlainen itsenäinen yritys olisi tehnyt olosuhteissa, jotka vastaavat konsernin belgialaisen toimipaikan toimintaolosuhteita, kuulumatta monikansalliseen konserniin. Nämä niin kutsutut ylisuuret voitot vahvistetaan siksi toisen selvityksen perusteella, jonka verovelvollinen toimittaa ylisuurten voittojen verojärjestelmän mukaisen ennakkoratkaisuhakemuksen yhteydessä, ja vapautetaan verosta.
- (16) Belgia väittää, että kaksivaiheisen menettelyn kahdessa selvityksessä sovelletaan asianmukaisimpia OECD:n siirtohinnoittelumenetelmiä. Toimitettujen tietojen perusteella toisessa vaiheessa käytetty menetelmä on käytännössä liiketoimintomarginaalimenetelmä, jäljempänä "TNMM". Käyttämällä TNMM:ää pyritään määrittämään konsernin belgialaisen toimipaikan tuotto vertaamalla sitä samantapaista toimintaa harjoittavien, vertailukelpoisten itsenäisten (riippumattomien) yritysten⁽⁶⁾ voittoihin. TNMM:n avulla voidaan arvioida, kuinka suuren voiton itsenäiset yritykset voisivat saada tietystä toiminnosta, esimerkiksi tavaroiden myynnistä, soveltamalla sopivaan tunnuslukuun, esimerkiksi kustannuksiin, liikevaihtoon tai kiinteään omaisuuteen tehtyihin investointeihin (valinta riippuu liiketoimessa suoritetuista toiminnoista, otetuista riskeistä ja käytetyistä varoista) voittosuhdetta, jäljempänä 'voittoindikaattoria', joka kuvastaa vertailukelpoisten itsenäisten yritysten kyseiseen tunnuslukuun perustuvaa voittosuhdetta.
- (17) TNMM:ssä voidaan laskea konsernin belgialaisen toimipaikan hypoteettinen keskimääräinen voitto vertaamalla kyseistä toimipaikkaa vertailukelpoisiin itsenäisiin yrityksiin⁽⁷⁾. Hypoteettinen keskimääräinen liikevoitto vahvistetaan arvoksi, joka sijoittuu vertailukelpoisten itsenäisten yritysten valitun voittoindikaattorin⁽⁸⁾ kvartiiliväliin ja jolta lasketaan tietyn ajanjakson (yleensä viiden vuoden) keskiarvo. Belgia pitää tätä hypoteettista keskimääräistä liikevoittoa liikevoittona, jonka konsernin belgialainen toimipaikka olisi tehnyt, jos se olisi ollut itsenäinen yritys eikä osa monikansallista konsernia. Tässä päätöksessä tästä liikevoitosta käytetään nimitystä "oikaistu markkinaehtoinen liikevoitto".
- (18) Verosta vapautettavien ylisuurten voittojen määrä lasketaan tämän jälkeen vähentämällä konsernin belgialaisen toimipaikan markkinaehtoisesta liikevoitosta, joka on laskettu ensimmäisen vaiheen mukaisesti (tietyn ajanjakson keskiarvo), toisessa vaiheessa saatu oikaistu markkinaehtoinen liikevoitto (saman tietyn ajanjakson keskiarvo). Saatu erotus ilmaistaan vapautusprosentteina tuloksesta ennen veroja (EBIT⁽⁹⁾ tai EBT⁽¹⁰⁾), jotta saadaan ylisuurten voittojen keskimääräinen prosenttiosuus tietyn ajanjaksona. Tämä prosenttiosuus on veropohjan hyväksytty alentamisprosentti. Tarkasteltavassa järjestelmässä sitä sovelletaan liikevoittoon, jonka konsernin belgialainen toimipaikka on todellisuudessa kirjannut niinä viitenä vuotena, joiden ajan ennakkoratkaisu sitoo Belgian verohallintoa.
- (19) Belgian viranomaiset toteavat, että järjestelmästä hyötyvien yritysten liiketoiminnalliset tulokset arvioidaan niiden kolmen vuoden jälkeen todellisuudessa kirjaaman liikevoiton perusteella. Prosenttiosuutta voidaan tämän jälkeen tarvittaessa oikaista arvioinnin yhteydessä. Komission tarkastelemissa tapauksissa mikään ei kuitenkaan viittaa siihen, että kyseinen arviointi olisi koskaan johtanut sovitun alentamisprosentin oikaisemiseen.
- (20) Tuloverolain 185 §:n 2 momentin mukaan ennakkoratkaisu on ylisuurten voittojen verosta vapauttamisen edellytys. Saman säännöksen mukaan ennakkoratkaisu koskee vain yrityksiä, jotka kuuluvat keskenään etuyhteydessä olevien yhtiöiden muodostamaan konserniin, ja niiden rajat ylittäviä suhteita. Lisäksi 24 päivänä joulukuuta 2002 annetun Belgian lain⁽¹¹⁾ mukaan ennakkoratkaisu voidaan tehdä vain uudessa tilanteessa⁽¹²⁾.
- (21) Kun otetaan huomioon, että ylisuurten voittojen verosta vapauttamiseksi vaaditaan ennakkoratkaisu ja että ennakkoratkaisu voidaan antaa vain uudessa tilanteessa syntyville liikevoittoa, monikansallinen konserni voi hyötyä ylisuurten voittojen verojärjestelmästä vain, jos se siirtää toimintojaan Belgiaan tai laajentaa siellä harjoittamaansa toimintaa. Hyöty on myös verrannollinen Belgiassa harjoitettavien uusien toimintojen ja siellä syntyvien uusien liikevoittojen määrään. Ylisuurten voittojen verojärjestelmän mukaisesti annetut

⁽⁶⁾ Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sanasto: "Kaksi yritystä on riippumattomia toisiinsa nähden, jos ne eivät ole keskenään etuyhteydessä."

⁽⁷⁾ Komissio on havainnut, että joissakin tapauksissa vertailuarvioinnissa ei ole käytetty samankaltaisiksi katsottuja itsenäisiä yrityksiä, vaan samankaltaisiksi katsottuja holding- tai emoyhtiöitä, eli konserneja, jotka on valittu yhdistettyjen tietojen perusteella.

⁽⁸⁾ Yleisimmin käytetty voittoindikaattori konsernin belgialaisen toimipaikan veropohjaa määritettäessä on nettotulosprosentti.

⁽⁹⁾ Earnings before interest and taxes, eli tulos ennen korkoja ja veroja.

⁽¹⁰⁾ Earnings before taxes, eli tulos ennen veroja.

⁽¹¹⁾ Yhteisöverotusjärjestelmän muuttamisesta ja ennakkoratkaisujärjestelmän perustamisesta 24 päivänä joulukuuta 2002 annettu laki, Belgian virallinen lehti nro 410, toinen painos, 31.12.2002, s. 58817.

⁽¹²⁾ Ks. johdanto-osan 44 ja (45) kappale.

ennakkoratkaisut, joita komissio on tarkastellut, koskevat poikkeuksetta monikansallisen konsernin organisaatio-rakenteen muutoksia. Ennakkoratkaisuhakemuksissa painotetaan ennen kaikkea suunnitelmia toimintojen siirtämisestä Belgiaan, sinne tulevaisuudessa tehtäviä uusia investointeja ja siellä syntyviä uusia työpaikkoja.

- (22) Ylisuurten voittojen verojärjestelmän mukaisesti ennakkoratkaisun saaneet konsernin belgialaiset toimipaikat voivat siis vuosittain tehdä tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan mukaisen yhteisöveropohjaa alentavan etukäteisoikaisun vähentämällä väitetyt ylisuuret voitot todellisuudessa kirjaamistaan voitoista. Belgian viranomaisten mukaan ylisuuria voittoja ei siis pitäisi katsoa konsernin belgialaisen toimipaikan voitoiksi, ja ne pitäisi tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan mukaisesti siksi jättää Belgiassa käytettävän veropohjan ulkopuolelle. Konsernin belgialaista toimipaikkaa, johon sovelletaan ylisuurten voittojen verovapautta, verotetaan määräästä, joka vastaa sen todellisuudessa kirjaaman voiton ja sen ylisuurten voittojen välistä erotusta.

2.2 Sovellettava lainsäädäntökehys

2.2.1 Tulovero Belgian yhteisöverojärjestelmässä

- (23) Tuloverolaissa vahvistetaan Belgiassa sovellettavat tuloverosäännöt. Lain 1 §:ssä määritetään neljä tuloveroluokkaa: luonnolliset henkilöt (II osasto, 3–178 §), yhtiöt, joiden kotipaikka on Belgiassa (III osasto, 179–219 §), muut oikeushenkilöt (IV osasto, 220–226 §) sekä verovelvolliset, joiden kotipaikka ei ole Belgiassa – luonnolliset henkilöt, yritykset ja muut oikeushenkilöt (V osasto, 227–248/3 §).
- (24) Tuloverolain 183 §:ssä säädetään, että III osaston (yhtiöt, joiden kotipaikka on Belgiassa) mukaisesti verotettavat tulot ovat saman tyyppisiä kuin II osaston (luonnolliset henkilöt) mukaisesti verotettavat tulot ja että veronalainen määrä vahvistetaan voittoihin sovellettavien sääntöjen mukaisesti. Tuloverolain 24 §:ssä täsmennetään, että teollisten, kaupallisten ja maatalousyritysten verotettavat tulot kattavat kaikki yritystoiminnasta saatavat tulot, mukaan lukien voitot, jotka ovat peräisin ”kaikista näiden yritysten hoitamista tai niiden välityksellä hoidetuista toiminnoista” sekä ”varojen arvon kasvusta – – ja saatavien arvon alenemisesta – –, kun arvonnousut tai arvonalaskut ovat toteutuneet kirjanpidossa tai tilinpäätöksessä tai ne on kirjattu niihin”.
- (25) Tuloverolain 185 §:n 1 momentissa säädetään, että yhtiöitä verotetaan kokonaisvoitosta ennen osingonjakoa. Kun säännöstä luetaan yhdessä tuloverolain 1, 24 ja 183 §:n kanssa, se tarkoittaa, että Belgian verolainsäädännön mukaisen verotettavan voiton on sisällettävä – lähtökohtaisesti ja riippumatta siitä, korotetaanko tai alennetaanko sitä mahdollisesti myöhemmin – ainakin verovelvollisen kirjanpitoon kirjatun voiton kokonaismäärä.
- (26) Belgian tuloveron peruste määräytyy siis lähtökohtaisesti verovelvollisen kirjanpitoon todellisuudessa kirjatun voiton perusteella. Veropohjaa voidaan myöhemmin oikaisulla laajentaa (esimerkiksi vähennyskelvottomat menot) tai alentaa (esimerkiksi tiettyjen jaettujen osinkojen osittainen verovapaus, edellisten tilikausien tappiot tai verokannustimet). Kaikissa näissä tapauksissa verovelvollisten on ilmoitettava veroviranomaisille tietoja veroilmoituksessaan (lomake 275.1) ja kyettävä esittämään tositteet oikaisujen perusteista.
- (27) Kun Belgian verolainsäädännön mukaan osa verovelvollisen todellisuudessa kirjaamasta voitosta on varauksena pysyvästi vapautettu verosta, oikaisu voidaan tehdä veropohjan ensimmäisen laskutoimituksen yhteydessä niin kutsutun alkuperäisen varausosuuden korotuksen avulla.
- (28) Vaikka veropohja ei aina välttämättä vastaa verovelvollisen tilinpäätökseen kirjattua nettovoittoa, koska siihen on tehty verotuksellisia oikaisuja, veropohjan on näin ollen joka tapauksessa lähtökohtaisesti määrädyttävä tileihin

todellisuudessa kirjattuihin lukuihin. Veropohjan määrittäminen voidaan esimerkiksi aloittaa laskemalla verotettavien varausten nettokasvu tai -vähenemä (tilikauden voitto/tappio, edellisten tilikausien voitto/tappio, muu jakamaton voitto verovuoden aikana). Verovelvollisen tileihin kirjattuja tai sen veroilmoitukseen merkittyjä lukuja voidaan verolainsäädännön tai verotarkastuksen perusteella oikaista tai korjata.

2.2.2 Kesäkuun 21 päivänä 2004 annettu laki tuloverolain muuttamisesta

- (29) Belgiassa otettiin 21 päivänä kesäkuuta 2004 annetulla lailla ⁽¹³⁾ käyttöön uusia verosäännöksiä, jotka koskevat monikansalliseen konserniin kuuluvien, toisiinsa etuyhteydessä olevien yritysten rajat ylittäviä liiketoimia. Tuloverolain 185 §:ään lisättiin 2 momentti, jolla Belgian lainsäädäntöön siirrettiin kansainvälisesti tunnustettu, siirtohinnoitteluun sovellettava markkinaehtoperiaate ⁽¹⁴⁾. Tuloverolain 185 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”– milloin toisiinsa etuyhteydessä olevien yhtiöiden muodostamaan monikansalliseen konserniin kuuluvien kahden yhtiön välillä on rajat ylittäviä keskinäisiä suhteita, noudatetaan seuraavaa:

- a) Jos – – [toisiinsa etuyhteydessä olevien] yritysten välillä kaupp- tai rahoitussuhteissa sovitaan ehdoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, voidaan kaikki tulo, joka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, mutta näiden ehtojen vuoksi ei ole kertynyt yritykselle, lukea tämän yrityksen tuloon ja verottaa siitä tämän mukaisesti.
- b) Jos yrityksen tuloon luetaan tuloa, joka luetaan myös toisen yrityksen tuloon, ja näin mukaan luettu tulo on tuloa, joka olisi kertynyt jälkimmäiselle yritykselle, jos yritysten välillä sovitut ehdot olisivat olleet sellaisia, joista riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, ensin mainitun yrityksen tuloa on oikaistava asianmukaisesti.

Edellä olevaa ensimmäisen kohdan a alakohtaa sovelletaan tämän kuitenkin rajoittamatta kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta tehdyn yleissopimuksen soveltamista.”

- (30) Vaikka tuloverolain 185 §:n 2 momentti on muotoiltu toisin, se on tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn OECD:n mallisopimuksen 9 artiklan kaltainen. Tämä mallisopimus muodostaa siirtohinnoitteluoikaisujen oikeusperustan useimmissa kahden oikeudenkäyttöalueen välisissä, jommallakummalla oikeudenkäyttöalueella asuvan verovelvollisen tuloveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevissa sopimuksissa, jäljempänä 'kaksinkertaista verotusta koskeva sopimus'.
- (31) Tuloverolain 185 §:n 2 momentin toisen kohdan mukaisesti ensimmäisen kohdan a alakohdassa tarkoitettu oikaisu ylöspäin ja b alakohdassa tarkoitettu oikaisu alaspäin edellyttävät ennakkoratkaisua ja sitä edeltävää pakollista ennakkohyväksyntämenettelyä. Tapaukset, joissa oikaisu johtuu kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä tehdystä yleissopimuksesta, jäljempänä 'EU:n välimiesmenettely-yleissopimus' ⁽¹⁵⁾, tai kaksinkertaista verotusta koskevasta sopimuksesta, ovat ainoat poikkeukset tähän sääntöön.
- (32) Kesäkuun 21 päivänä 2004 annetulla lailla muutettiin myös tuloverolain 235 §:n 2 alakohtaa niin, että tuloverolain 185 §:n 2 momentissa säädettyjä siirtohinnoittelusääntöjä sovelletaan myös ulkomailla asuvien yhtiöiden kiinteisiin toimipaikkoihin.

⁽¹³⁾ Vuonna 1992 annetun tuloverolain ja yhteisöverotusjärjestelmän muuttamisesta ja ennakkoratkaisujärjestelmän perustamisesta 24 päivänä joulukuuta 2002 annetun lain muuttamisesta 21 päivänä kesäkuuta 2004 annettu laki, julkaistu Belgian virallisessa lehdessä 9 päivänä heinäkuuta 2004. http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=fr&caller=summary&pub_date=04-07-09&numac=2004003278. Laki tuli voimaan 19 päivänä heinäkuuta 2004

⁽¹⁴⁾ Ks. 2.3.2 jakso.

⁽¹⁵⁾ EYVL L 225, 20.8.1990, s. 10.

2.2.3 Kesäkuun 21 päivänä 2004 annetun lain perustelut ja perustelujen sisältämät ohjeet

2.2.3.1 Kesäkuun 21 päivänä 2004 annetun lain perustelut

- (33) Kesäkuun 21 päivänä 2004 annetun lain perusteluissa, jäljempänä 'perustelut', esitetään ohjeita, jotka koskevat tuloverolain 185 §:n 2 momentin tarkoitusta ja soveltamista⁽¹⁶⁾. Perustelujen mukaan tuloverolain 185 §:n 2 momentti "perustuu tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn OECD:n mallisopimuksen 9 artiklan tekstiin"⁽¹⁷⁾. Perusteluissa täsmennetään myös, että "säännöksen avulla Belgian lainsäädäntö voidaan saattaa kansainvälisesti hyväksytyjen vaatimusten mukaiseksi"⁽¹⁸⁾. Niissä korostetaan, että kirjanpito- ja verolainsäädäntöjen välillä on erittäin voimakas yhteys, jonka vuoksi kirjanpitolainsäädännöstä poikkeaminen verotussyistä edellyttää nimenomaista oikeusperustaa. Markkinaehtoperiaatteen sisällyttämistä Belgian tuloverolainsäädäntöön pidettiin siis tarpeellisena, jotta voitaisiin tehdä siirtohintoihin oikaisuja, joita edellytetään kansainvälisesti sovituisissa säännöissä mutta joista ei säädetä kirjanpitolainsäädännössä.
- (34) Lain perusteluissa todetaan tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdassa säädetyistä veropohjaa alentavasta oikaisusta, että säännöksen tarkoituksena on "(mahdollisen) kaksinkertaisen verotuksen välttäminen tai poistaminen". Niissä täsmennetään myös, että oikaisu tehdään vain, jos ennakkoratkaisuyksikkö (Service des Décisions Anticipées) pitää sitä sekä periaatteessa että määrällisesti perusteltuna.
- (35) Perusteluissa esitetään myös ohjeita siitä, mitä tarkoitetaan toisiinsa etuyhteydessä olevista yhtiöistä muodostuvalla monikansallisella konsernilla, ja ennakkoratkaisuyksikön tehtävistä. Niiden mukaan ennakkoratkaisuyksikön on veropohjaa määrittäessään erityisesti arvioitava käytettyä menetelmää, harjoitettuja toimintoja, otettuja riskejä ja käytettyä varallisuutta.

2.2.3.2 Heinäkuun 4 päivänä 2006 annettu hallinnollinen soveltamisohje

- (36) Heinäkuun 4 päivänä 2006 julkaistiin hallinnollinen soveltamisohje, joka sisälsi sekä siirtohintojen korottavia että niitä alentavia oikaisuja koskevia tuloverolain 185 §:n 2 momentin soveltamisohjeita, jäljempänä 'soveltamisohje'⁽¹⁹⁾. Soveltamisohjeessa vahvistetaan lain perusteluissa esitetyt määritelmät, jotka koskevat tuloverolain 185 §:n 2 momentissa tarkoitettuja monikansalliseen konserniin kuuluvia yrityksiä ja rajat ylittäviä liiketoimia. Siinä kuvaillaan myös ennakkoratkaisuyksikön tehtäviä, vastuita ja toimivaltaa.
- (37) Soveltamisohjeessa mainitaan, että veropohjaa alentavat oikaisut edellyttävät ennakkoratkaisuyksikön hyväksyntää ja että viranomaisen voi itsenäisesti päättää tapauskohtaisista ehdoista. Tämän todetaan lisäävän tehokkuutta ja verovelvollisten tuntemaa varmuutta sekä parantavan investointi-ilmapiiriä Belgiassa.
- (38) Soveltamisohjeessa vahvistetaan, että veropohjaa laskettaessa tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan mukainen veropohjaa alentava oikaisu tehdään niin kutsutun alkuperäisen varausosuuden korotuksen muodossa yhtiön veroilmoituksessa (lomake 275.1)⁽²⁰⁾. Tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdassa veropohjaa alentavan oikaisun yhteydessä käytetystä sanasta "asianmukaisesti" soveltamisohjeessa huomautetaan, ettei veropohjaa alentavaa vastaoikaisua⁽²¹⁾ tehdä, jos toisen veroalueen tekemä veropohjaa laajentava ensioikaisu on liian suuri. Siinä selostetaan myös tapaa, jolla siirtohintojen oikaisu on kirjattava kyseisen belgialaisen yhtiön verotileihin. Soveltamisohjeessa muistutetaan vielä, että tuloverolain 185 §:n 2 momenttia sovelletaan 19 päivästä heinäkuuta 2004 alkaen.

⁽¹⁶⁾ DOC 51, 1079/001; Belgian edustajainhuone, 30 päivänä huhtikuuta 2004: <http://www.lachambre.be/FLWB/pdf/51/1079/51K1079001.pdf>

⁽¹⁷⁾ Artiklakohtainen tarkastelu, 2 artikla: "Markkinaehtoperiaatteen käsite sisällytetään verolainsäädäntöön lisäämällä tuloverolain 185 §:ään toinen momentti. Se perustuu tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn OECD:n mallisopimuksen 9 artiklan tekstiin."

⁽¹⁸⁾ Idem. "Ehdotetun säännöksen avulla Belgian lainsäädäntö voidaan saattaa kansainvälisesti hyväksytyjen vaatimusten mukaiseksi."

⁽¹⁹⁾ Soveltamisohje nro Ci.RH.421/569.019 (AOIF 25/2006), 4. heinäkuuta 2007.

⁽²⁰⁾ Ks. johdanto-osan 27 kappale.

⁽²¹⁾ OECD:n siirtohinnoitteluoheiden sanastossa vastaoikaisu määritellään seuraavasti: "Oikaisu, jonka toinen verohallinto on tehnyt omassa maassaan etuyhteykseltä perittävään veroon ja joka vastaa ensimmäisen verohallinnon omalla toimivalta-alueellaan tekemää ensioikaisua niin, että tuotot jakautuvat johdonmukaisesti näille veroalueille."

2.2.3.3 Valtiovarainministerin vastaus parlamentin kysymyksiin ylisuurten voittojen verovapaudesta

- (39) Tuolloinen valtiovarainministeri vahvisti vuonna 2005 esitettyyn parlamentin kysymykseen antamassaan vastauksessa ⁽²²⁾, ettei konsernin belgialaista toimipaikkaa pitäisi Belgiassa verottaa todellisuudessa kirjatun voiton siitä osasta, joka ylittää markkinaehtoisen voiton. Hän totesi myös, ettei ollut Belgian veroviranomaisten tehtävänä ratkaista, mitkä ovat ne konsernin muut ulkomaiset toimipaikat, joiden on lisättävä nämä ylisuuret voitot veropohjaansa.
- (40) Vuonna 2007 esitetystä, ennakkoratkaisuja ja kansainvälistä veronkiertoa koskevassa parlamentin kysymyksessä ⁽²³⁾ viitattiin yhteyteen, joka vallitsee yhtäältä tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan a ja b alakohdan ja toisaalta näitä alakohtia vastaavien tulo- ja varallisuusverotusta koskevan OECD:n mallisopimuksen 9 artiklan 1 ja 2 kohdan välillä. Kysymyksen esittänyt kansanedustaja huomautti, että useimmissa Belgian tekemissä kaksinkertaista verotusta koskevissa sopimuksissa on vain määräys, joka koskee ylöspäin tehtäviä siirtohinnoitteluoikaisuja. Sopimuksissa, jotka sisältävät alaspäin tehtäviä siirtohinnoitteluoikaisuja koskevan määräyksen, Belgian viranomaisten alaspäin tekemää oikaisua vastaa aina toisen sopimusvaltion ylöspäin tekemä oikaisu. Kansanedustaja totesi myös, ettei monikaan verovelvollinen hakisi ennakkoratkaisua ylöspäin tehtävästä siirtohinnoitteluoikaisusta, vaikka velvoite koskee oikeudellisesti myös tämän tyyppistä oikaisua. Hän kysyi vielä, tekisikö Belgia yksipuolisesti oikaisun alaspäin, jos kyseinen toinen maa tekee vastaavan ensioikaisun tai sille ilmoitetaan Belgian alaspäin tekemästä oikaisusta.
- (41) Tuolloinen valtiovarainministeri vastasi, että siihen mennessä oli saatu vain alaspäin tehtäviä oikaisuja koskevia hakemuksia. Hän vahvisti lisäksi, ettei ollut Belgian tehtävänä nimetä maata, jolle ylisuuret voitot kuuluisi kohdentaa, ja että oli siksi mahdotonta ratkaista, minkä maan kanssa vaihdettaisiin tietoja Belgiassa alaspäin tehdystä oikaisusta.
- (42) Tammikuussa 2015, "LuxLeaks"-tapaukseen liittyvien lehdistöpöytäistusten jälkeen parlamentin jäsenet esittivät valtiovarainministerille jälleen useita kysymyksiä verohallintojen keskinäisestä tietojenvaihdosta tai sen puutteesta, ylisuurten voittojen verojärjestelmän markkinoinimisesta "Only in Belgium" -mainoslauseella sekä ennakkoratkaisulla monikansallisille yhtiöille tarjottavista mahdollisuuksista alentaa niiden maksettavaksi tulevan yhteisöveron määrää. ⁽²⁴⁾ Valtiovarainministeri muistutti, että tehdessään ylisuurten voittojen verovapautta koskevia ennakkoratkaisuja ennakkoratkaisuyksikkö vain soveltaa markkinaehtoperiaatetta, ja vahvisti valtiovarainministerin vuonna 2007 tietojenvaihdosta antaman vastauksen.

2.2.4 Joulukuun 24 päivänä 2002 annettu laki ennakkoratkaisuja koskevan järjestelmän käyttöön ottamisesta

- (43) Valtiovarainministeri voi 24 päivänä joulukuuta 2002 annetun lain nojalla ratkaista ennakkoratkaisulla kaikki verolainsäädännön täytäntöönpanoon liittyvät hakemukset ⁽²⁵⁾.
- (44) Kyseisen lain 20 §:ssä määritellään ennakkoratkaisu ja vahvistetaan periaate, jonka mukaan ennakkoratkaisulla ei voida alentaa maksettavan veron määrää tai vapauttaa verovelvollista verosta.

"Ennakkoratkaisulla tarkoitetaan oikeustoimea, jolla liittovaltion verohallinto päättää voimassa olevien säännösten mukaisesti, miten lakia sovelletaan tiettyyn tilanteeseen tai toimenpiteeseen, josta ei vielä ole aiheutunut verotuksellisia seurauksia.

Ennakkoratkaisulla ei voida vapauttaa verosta tai alentaa veroa."

- (45) Lain 22 §:ssä määritellään olosuhteet, joissa ennakkoratkaisua ei voida antaa. Näin on esimerkiksi silloin, kun hakemus koskee tilanteita tai toimenpiteitä, jotka ovat samanlaiset kuin jo verotuksellisia seurauksia aiheuttaneet tilanteet tai toimenpiteet. Lain 23 §:ssä määritellään periaate, jonka mukaan ennakkoratkaisut sitovat verohallintoa sen tulevissa päätöksissä, sekä olosuhteet, joissa ennakkoratkaisu ei sido verohallintoa. Näin on silloin, kun ennakkoratkaisu osoittautuu perustamissopimusten määräysten, unionin oikeuden tai kansallisen oikeuden vastaiseksi.

⁽²²⁾ Talous- ja budjettivaliokunnan 13 päivänä huhtikuuta 2005 pidetyn kokouksen pöytäkirja, CRABV 51 COM 559 – 19.

⁽²³⁾ Talous- ja budjettivaliokunnan 11 päivänä huhtikuuta 2007 pidetyn kokouksen pöytäkirja, CRABV 51 COM 1271 – 06.

⁽²⁴⁾ Talous- ja budjettivaliokunnan 6 päivänä tammikuuta 2015 pidetyn kokouksen pöytäkirja, CRABV 54 COM 043 – 02.

⁽²⁵⁾ Ks. alaviite 11.

- (46) Ennakkoratkaisujärjestelmän perustamisesta 24 päivänä joulukuuta 2002 annettua lakia muutettiin 21 päivänä kesäkuuta 2004 annetulla lailla, jolla perustettiin riippumaton organisaatio ennakkoratkaisujen tekemisestä vastaavan Belgian viranomaisen alaisuuteen⁽²⁶⁾. Kesäkuun 21 päivänä 2004 annetun lain nojalla ennakkoratkaisujen tekemisestä vastaavan liittovaltion verohallinnon alaisuuteen perustettiin ennakkoratkaisuyksikkö 23 päivänä elokuuta 2004 annetulla kuninkaan asetuksella. Ennakkoratkaisuyksikkö julkaisee toiminnastaan vuosikertomuksen.

2.3 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kuvaus

2.3.1 OECD:n mallisopimus ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet

- (47) Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö, jäljempänä 'OECD', laatii jäsenmailleen verotusta koskevia ohjeita. OECD:n siirtohinnoittelua koskevat ohjeet sisältyvät OECD:n mallisopimukseen ja monikansallisia yhtiöitä ja verohallintoja varten annettuihin OECD:n siirtohinnoittelua koskeviin toimintaohjeisiin, jäljempänä 'OECD:n siirtohinnoitteluohjeet'⁽²⁷⁾, jotka ovat molemmat ei-sitovia oikeudellisia välineitä.
- (48) Koska OECD:n mallisopimus ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät ole sitovia, OECD:n jäsenmaiden verohallintoja vain kehoitetaan noudattamaan niitä. Ne toimivat kuitenkin yleisinä esikuvina ja vaikuttavat OECD:n jäsenmaiden (ja muidenkin maiden) verotuskäytäntöihin. Lisäksi ne ovat useissa OECD:n jäsenmaissa saaneet lainvoiman, tai niitä käytetään ohjenuorana tulkittaessa kaksinkertaista verotusta koskevia sopimuksia ja kansallista verolainsäädäntöä⁽²⁸⁾. Komissio mainitsee OECD:n mallisopimuksen ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tässä päätöksessä, koska ne perustuvat OECD:n puitteissa käytyihin asiantuntijakeskusteluihin ja niissä käsitellään menetelmiä, joiden avulla voidaan vastata yhteisiin haasteisiin.
- (49) OECD:n mallisopimus ja sen kommentaarit sisältävät kaksinkertaista verotusta koskevien sopimusten tulkintaa koskevia ohjeita. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa annetaan verohallinnoille ja monikansallisille yrityksille ohjeita markkinaehtoperiaatteen soveltamisesta siirtohinnoitteluun⁽²⁹⁾. Siirtohinnoilla tarkoitetaan hintaa, joka laskutetaan samaan konserniin kuuluvien eri yritysten välisistä liiketoimista. Monikansalliseen konserniin kuuluvat yritykset voivat keskinäisten sidostensa ansiosta sopia konsernin sisäisissä suhteissaan erityisehdoista, joilla on vaikutusta siirtohintoihin (ja siten myös verotettaviin tuloihin) ja jotka poikkeavat ehdoista, joita olisi sovellettu, jos kyseiset yritykset olisivat toimineet riippumattomien yritysten tavoin⁽³⁰⁾. Tämä voi mahdollistaa voittojen siirtämisen yhdeltä veroalueelta toiselle ja kannustaa kohdentamaan niin vähän voittoja kuin mahdollista alueille, joilla niitä verotetaan enemmän. Tällaisten tilanteiden välttämiseksi verohallintojen pitäisi hyväksyä vain sellaiset samaan konserniin kuuluvien yritysten väliset siirtohinnat, jotka vastaavat sellaisten itsenäisten yritysten välillä vahvistettuja liiketoimien hintoja, jotka neuvottelevat vastaavanlaisissa markkinaehtoisissa olosuhteissa⁽³¹⁾. Tätä kutsutaan markkinaehtoperiaatteenksi.
- (50) Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen perustuu näin ollen etuyhteydessä tehtyjen (konsernin sisäisten) liiketoimien ehtojen vertaamiseen itsenäisten yritysten välillä vastaavanlaisissa olosuhteissa toteutettujen vertailukelpoisten liiketoimien ehtoihin. Tarkoituksena on varmistaa, ettei mikään vertailtavien tilanteiden välinen mahdollinen ero voisi olennaisesti vaikuttaa arvioitavaan tekijään (esimerkiksi hintaan tai katteeseen) tai että kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä erojen olennaisten vaikutusten poistamiseksi.

⁽²⁶⁾ Ks. alaviite 13.

⁽²⁷⁾ Siirtohinnoittelua koskevat OECD:n toimintaohjeet monikansallisia yhtiöitä ja verohallintoja varten, OECD, heinäkuu 2010. OECD:n veroasiain komitea hyväksyi OECD:n siirtohinnoitteluohjeet alkuperäisessä muodossaan 27 päivänä kesäkuuta 1995. Vuoden 1995 ohjeita päivitettiin huomattavasti heinäkuussa 2010. Tässä päätöksessä viittauksilla OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin tarkoitetaan viittauksia vuoden 2010 ohjeisiin.

⁽²⁸⁾ Belgiassa markkinaehtoperiaate on vahvistettu yhteisöverolaisla lisäämällä tuloverolain 185 §:ään 2 momentti.

⁽²⁹⁾ OECD:n jäsenmaiden verohallintoja kehoitetaan noudattamaan OECD:n ohjeita. Ne toimivat kuitenkin yleisinä esikuvina ja vaikuttavat selvästi OECD:n jäsenmaiden (ja muidenkin maiden) verotuskäytäntöihin.

⁽³⁰⁾ Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden esipuheen 6 kohta.

⁽³¹⁾ Verohallinnot ja lainsäätäjät ovat tietoisia tästä ongelmasta, ja yleensä verolainsäädännössä annetaan verohallinnolle oikeus oikaista sellaisten etuyhteyseritysten veroilmoitukset, jotka soveltavat siirtohinnoittelua väärin alentaakseen verotettavaa tuloaan, korvaamalla siirtohinnat luotettavilla arvioilla vastaavanlaisissa markkinaehtoisissa olosuhteissa neuvottelevien itsenäisten yritysten hyväksymistä hinnoista.

- (51) Sekä OECD:n mallisopimus että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet tukeutuvat OECD:n jäsenmaiden ja muidenkin maiden noudattamaan periaatteeseen, jonka mukaan monikansallisen konsernin muodostavia erillisiä oikeudellisia yksiköitä kohdellaan yhteisöverotuksessa erillisinä yksikköinä, jäljempänä 'erillisyyhtiöperiaate'. Erillisyyhtiöperiaatteesta seuraa, että monikansalliseen konserniin kuuluvaa yksittäistä yritystä verotetaan sen omien tulojen perusteella ⁽³²⁾. OECD:n jäsenmaat ovat valinneet erillisyyhtiöperiaatteen kansainväliseksi verotusperiaatteeksi, jotta kussakin maassa voitaisiin määrittellä vero oikein ja estää kaksinkertainen verotus. Näin vältetään verohallintojen väliset ristiriidat ja helpotetaan kansainvälistä kauppaa ja investointeja.
- (52) OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.10 kohdassa viitataan nimenomaisesti mittakaava- ja integraatioetuihin (synergioihin) markkinaehtoperiaatteen pohjana olevan erillisyyhtiöperiaatteen yhteydessä:

"Markkinaehtoperiaatetta pidetään toisinaan lähtökohtaisesti virheellisenä, koska erillisyyhtiöperiaatteessa ei aina oteta huomioon mittakaavaetuja ja yritysten integroitumisesta johtuvaa toimintojen välistä vuorovaikutusta. Ei kuitenkaan ole olemassa laajasti hyväksytyjä, objektiivisia kriteerejä, joiden mukaisesti mittakaava- tai integroitumisedut kohdennettaisiin keskenään etuyhteydessä oleviin yrityksiin."

2.3.2 Markkinaehtoperiaate

- (53) Perustavanlaatuinen markkinaehtoperiaate ilmaistaan OECD:n mallisopimuksen 9 artiklassa. Tälle mallisopimukselle perustuvat Belgian ja muiden OECD:n jäsenmaiden ja yhä useamman OECD:n ulkopuolisen maan kaksinkertaista verotusta koskevat keskinäiset sopimukset. Koska siirtohintajärjestelyn joustavuus saattaa johtaa veropohjan siirtämiseen alueelta toiselle, markkinaehtoperiaate, joka on kaksinkertaista verotusta koskevien sopimusten keskeinen perusta, tukee näiden sopimusten tavoitetta, joka on kaksinkertaisen verotuksen välttäminen ja veronkierron estäminen.
- (54) OECD:n mallisopimuksen 9 artiklassa esitetään tapa, jolla käytännössä voidaan siirtohinnoittelun yhteydessä oikaista veropohjaa, ja täsmennetään, milloin nämä oikaisut on tehtävä.

— OECD:n mallisopimuksen 9 artiklan 1 kohdassa täsmennetään, että sopimusvaltio voi laajentaa alueellaan asuvan verovelvollisen veropohjaa, jos se katsoo sen olevan liian suppea kyseisen verovelvollisen soveltamien siirtohintojen vuoksi, ja verottaa sitä sen mukaisesti. Tätä kutsutaan "ensioikaisuksi", ja kyseinen verohallinto tarkistaa sillä ylöspäin verovelvollisen ilmoittamia verotettavia voittoja ⁽³³⁾.

— Mallisopimuksen 9 artiklan 2 kohdan tarkoituksena on estää se, että voittoja, joita ensioikaisun tehnyt sopimusvaltio on 9 artiklan 1 kohdan mukaisesti verottanut, verotetaan myös toisessa sopimusvaltiossa asuvan etuyhteisyrittäjän voittoina. ⁽³⁴⁾ Tätä varten määräyksessä veloitetaan toinen sopimusvaltio joko alentamaan viimeksi mainitun etuyhteisyrittäjän veropohjaa niitä oikaistuja voittoja vastaavasti, joita ensin mainittu sopimusvaltio on ensioikaisun jälkeen verottanut, tai määräämään jo maksettujen verojen palauttamisesta. Tämä toisen sopimusvaltion tekemä oikaisu ei kuitenkaan ole automaattinen. Jos kyseinen sopimusvaltio ei pidä ensioikaisua periaatteessa oikeutettuna tai summaltaan oikeana, se voi jättää oman oikaisunsa tekemättä – ja yleensä tekeekin niin ⁽³⁵⁾.

⁽³²⁾ Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.15 kohta.

⁽³³⁾ Mallisopimuksen 9 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa: "Jos – – [toisiinsa etuyhteydessä olevien] yritysten välillä kauppaa- tai rahoitusuhteissa sovitaan ehdoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, voidaan kaikki tulo, joka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, mutta näiden ehtojen vuoksi ei ole kertynyt yritykselle, lukea tämän yrityksen tuloon ja verottaa siitä tämän mukaisesti."

⁽³⁴⁾ "Milloin sopimusvaltio tässä valtiossa olevan yrityksen tuloon lukee – ja tämän mukaisesti verottaa – tulo, josta toisessa sopimusvaltiossa olevaa yritystä on verotettu tässä toisessa valtiossa, sekä siten mukaan luettu tulo on tuloa, joka olisi kertynyt ensiksi mainitussa valtiossa olevalle yritykselle, jos yritysten välillä sovitut ehdot olisivat olleet sellaisia, joista riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, tämän toisen valtion on asianmukaisesti oikaistava tästä tulosta siellä määrätyn veron määrä. Tällaista oikaisua tehtäessä on otettava huomioon tämän sopimuksen muut määräykset, ja sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tarvittaessa neuvoteltava keskenään."

⁽³⁵⁾ Jos osapuolet eivät pääse yksimielisyyteen asianmukaisen oikaisun määrästä tai luonteesta, on käynnistettävä OECD:n mallisopimuksen 25 artiklan mukainen keskinäinen sopimusmenettely, vaikka kyseinen sopimus ei sisältäisi 9 artiklan 2 kohdan mukaista määräystä. Kyseiset toimivaltaiset viranomaiset veloitetaan vain tekemään kaiken voitavansa, mutta ei pääsemään ratkaisuun. Kaksinkertaisen verotuksen ongelmaa ei siksi välttämättä saada ratkaistuksi, jos sopimuspuolina olevat valtiot eivät ole sisällyttäneet verosopimukseen välityslauseketta.

Toisen sopimusvaltion 9 artiklan 2 kohdan mukaisesti tekemää veropohjaa alentavaa oikaisua kutsutaan ”vastaoikaisuksi”, ja kun se tehdään, se estää voittojen kaksinkertaisen verotuksen.

- (55) OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa esitetään viisi menetelmää markkinaehtoisen siirtohinnan arvioimiseksi ja voiton jakamiseksi samaan konserniin kuuluvien yritysten välillä: i) markkinahintavertailumenetelmä, ii) kustannusvoittolisämenetelmä, iii) jälleenmyyntihintamenetelmä, iv) liiketoimintomarginaalimenetelmä (TNMM) ja v) voitonjakamismenetelmä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa erotetaan toisistaan perinteiset liiketoimimenetelmät (kolme ensimmäistä menetelmää) ja liiketoimivoittomenetelmät (kaksi jälkimmäistä menetelmää). Monikansalliset yritykset voivat vapaasti soveltaa muita kuin ohjeissa kuvattuja siirtohinnoittelumenetelmiä, kunhan niiden tuloksena saadaan markkinaehtoinen siirtohintaa ⁽³⁶⁾.
- (56) TNMM on yksi niin kutsutuista epäsuorista menetelmistä, joilla voidaan määritellä liiketoimen markkinaehtoinen hinta ja jakaa voitto samaan konserniin kuuluvien yritysten kesken. Menetelmällä ei arvioida niinkään yhdestä liiketoimesta, vaan pikemminkin etuyhteysliiketoimien sarjasta tai kokonaisesta toiminnosta saatavat markkinaehtoiset voitot.
- (57) TNMM:ää sovellettaessa on valittava, kumman etuyhteysliiketoimen tai etuyhteysliiketoimien sarjan osapuolen testaamista varten voittoindikaattori ⁽³⁷⁾ valitaan. Valinnan on sovittava yhteen toteutetun toimintoarvioinnin kanssa. Yleensä TNMM:ään perustuvassa tarkastelussa testataan se osapuoli, johon menetelmää voidaan soveltaa luotettavimmin ja jota varten on löydettävissä luotettavimmat vertailukohtat. Käytännössä tämä on yleensä kahdesta osapuolesta se, joka on toimintoarvioinnin perusteella yksinkertaisempi, ja etuyhteysliiketoimista tai etuyhteysliiketoimien sarjasta kertyvä jäännösvoitto kohdennetaan monimutkaisemmalle osapuolelle. ⁽³⁸⁾
- (58) TNMM:ää sovelletaankin usein silloin, kun kaikki liiketoimeen tai liiketoimiin liittyvät monimutkaiset ja/tai ainutlaatuiset panokset tulevat etuyhteysliiketoimen tai etuyhteysliiketoimien sarjan yhdeltä osapuolelta ja toinen osapuoli puolestaan huolehtii juoksevammista ja/tai automaattisemmista toiminnoista eikä tarjoa lainkaan ainutlaatuisia panoksia. Tällainen on tilanne esimerkiksi silloin, kun kyseessä on jakelija, jonka riski on vähäinen. TNMM ei sen sijaan yleensä ole luotettava, jos kummankin osapuolen osuus on ainutlaatuinen ja arvokas. Tällaisissa tapauksissa voitonjakamismenetelmää pidetään asianmukaisimpana siirtohinnoittelumenetelmänä ⁽³⁹⁾.

2.4 Riidanalaisen järjestelmän edunsaajat

- (59) Ylisuurten voittojen verojärjestelmää on sovellettu vuodesta 2004 alkaen, ja sen merkitys on vähitellen kasvanut. Belgian toimittamien tietojen mukaan riidanalaisesta järjestelmästä on sen käyttöönoton jälkeen hyötynyt 55 yritystä, ja ennakkoratkaisuja on tehty 66 ⁽⁴⁰⁾. Belgian viranomaiset ovat ilmoittaneet, etteivät ne ole riidanalaisen järjestelmän käyttöön oton jälkeen koskaan hylänneet ylisuurten voittojen verovapautta koskevaa ennakkoratkaisuhakemusta ⁽⁴¹⁾. Riidanalaisen järjestelmän käyttöön oton jälkeen vuonna 2004 vuosittain tehtyjen ennakkoratkaisujen määrät esitetään taulukossa.

Ylisuurten voittojen verovapautta koskevien ennakkoratkaisujen määrät vuodesta 2004 alkaen

Vuosi	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Käsiteltyjen asioiden määrä	0	2	3	5	4	7	6	7	15	9	8

Lähde: Belgian liittovaltion verohallinto, 31 päivänä toukokuuta 2014

⁽³⁶⁾ OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2.9 kohdan mukaisesti: ”Näitä muita menetelmiä ei kuitenkaan saa käyttää OECD:n hyväksymien menetelmien sijaan, jos viimeksi mainitut sopivat paremmin kyseisiin olosuhteisiin.”

⁽³⁷⁾ Voittoindikaattori määritellään OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden sanastossa nettovoiton suhteeksi sopivaan tunnuslukuun. Voittoindikaattoria kutsutaan yleisesti myös voittotasindikaattoriksi.

⁽³⁸⁾ Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 3.18 kohta.

⁽³⁹⁾ Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2.59 kohta.

⁽⁴⁰⁾ Tiedot päivitetty 31 päivänä toukokuuta 2015.

⁽⁴¹⁾ Ks. 18 päivänä maaliskuuta 2014 päivätty vastaus komission toisen tietopyynnön kysymykseen nro 1: ”Täsmennämme, ettei yhtään kielteistä päätöstä ole annettu.”

- (60) Belgia on toimittanut tärkeimmät talouden tunnusluvut kaikista 66 ennakkoratkaisusta, joilla on myönnetty verovapaus ylisuurille voitoille (tarkempia tietoja liitteessä).
- (61) Johdanto-osan 62–64 kappaleessa esitetään esimerkkejä tapauksista, joissa ylisuuret voitot on vapautettu verosta.
- (62) Ensimmäinen esimerkki: Yritys A ilmoittaa ennakkoratkaisuhakemuksessaan aikovansa lisätä tietyn tuotteen tuotantokapasiteettia belgialaisessa tehtaassaan ja siirtävänsä samalla ulkomaisen tytäryhtiön koordinaatio-toiminnon (päämiehen toiminnon) Belgiaan. Hakemuksessa todetaan myös, että yritys A aikoo siirtää useita kokoaikavastaavia työpaikkoja Belgiaan. Ennakkoratkaisusta käy ilmi, ettei kaksinkertaisen verotuksen ongelmia ole. Ratkaisun mukaan se, että Belgiassa kirjattavat voitot ovat suuremmat kuin itsenäisen yrityksen, johtuu esimerkiksi tietotaidosta, hankintaeduista ja asiakaslueteloista, jotka konsernilla on ollut hallussaan jo ennen päämiehen toiminnon siirtämistä Belgiaan. Ennakkoratkaisussa mainitaan kuitenkin, että konserni on antanut nämä ”aineettomat omaisuuserät” maksutta belgialaisen toimipaikan käyttöön, mikä tarkoittaa, ettei muualla konsernissa ole verotettavaa tuloa eikä siten myöskään kaksinkertaisen verotuksen riskiä. Ennakkoratkaisussa (48 kohta) muistutetaan, ettei ole ”Belgian veroviranomaisten tehtävänä ratkaista, mitkä ovat ne ulkomaiset yritykset, joiden voittotilille nämä ylisuuret voitot on kirjattava”.
- (63) Toinen esimerkki: Yritys B ilmoittaa ennakkoratkaisuhakemuksessaan aikovansa tehdä laajentamisinvestointeja Belgiassa. Sen mukaan uusi investointi on sille edullisempi kuin itsenäiselle yritykselle, koska se kuuluu konserniin. Ennakkoratkaisussa viitataan yrityksen Belgiassa saamiin synergiaetuihin, jotka liittyvät investointikustannusten alhaisuuteen yrityksen Belgiassa jo omistaman laitoksen vuoksi, siihen, että toimintakustannukset ovat alhaisemmat, koska laitoksen yleiskustannukset voivat jakautua laajemmalle tuotantopohjalle, sekä edulliseen energiaan.
- (64) Kolmas esimerkki: Yritys C ilmoittaa ennakkoratkaisuhakemuksessaan aikovansa tehdä Euroopan toimintojensa uudelleenjärjestelyn yhteydessä belgialaisesta tytäryhtiöstään keskitetyn liiketoimintamallinsa päämiehen. Sen tarkoituksena on lisätä kokoaikavastaavia työpaikkojaan Belgiassa. Belgia hyväksyy tässäkin tapauksessa TNMM:n soveltamisen siten, että päämiehen veropohjan laskemiseen käytettävänä voittoindikaattorina pidetään itsenäisten yritysten vapailla markkinoilla toteuttamista vertailukelpoisista liiketoimista saamia voittoja ennen veroja. Yritykselle C myönnetään tämän perusteella oikaisu, ja sen ennen veroja laskettuja nettovoittoja alennetaan noin 60 prosenttia.
- (65) Tarkasteltuaan 22 ennakkoratkaisusta koostuvaa otosta komissio katsoo, että nämä kolme esimerkkiä edustavat koko tarkasteltavaa järjestelmää. Vaikka tosiseikat, summat ja liiketoimet vaihtelevat tapauksittain, kaikissa on osapuolena monikansallinen konserni, joka on kasvattanut toimintaansa Belgiassa. Se on pyytänyt, että sen yhteisöveropohjasta vähennetään sen Belgiassa todellisuuudessa kirjaama sellainen voitto, jonka se väittää johtuvan synergioista, mittakaavaeduista tai muista konserniin kuulumiseen liittyvistä seikoista. Sille on myönnetty tämä vähennys. Komissio on otoksen perusteella havainnut, ettei ylisuurten voittojen verovapautta ole myönnetty pienille yrityksille. Belgian viranomaiset eivät myöskään ole kyenneet esittämään perustelua väitteelleen, jonka mukaan ylisuurten voittojen verovapaus voidaan myöntää myös pieneen yritysryhmään kuuluville yrityksille tai muista syistä kuin väitetyt synergiat tai mittakaavaedut.
- (66) Kun Belgian viranomaisia pyydettiin osoittamaan, että ylisuurten voittojen verovapaus on myös pienten ja keskisuurten yritysten, jäljempänä ’pk-yritykset’, käytettävissä, ne esittivät kolme esimerkkiä pienimmistä tuensaajista:
- yritys D, jonka taseen loppusumma on [100–120] (*) miljoonaa euroa ja liikevaihto [60–80] miljoonaa euroa ja jolla on [200–250] kokoaikavastaavaa työntekijää;
 - yritys E, jonka taseen loppusumma on [70–90] miljoonaa euroa ja jolla on [250–300] kokoaikavastaavaa työntekijää;
 - yritys F, jonka taseen loppusumma on [50–70] miljoonaa euroa ja liikevaihto [70–90] miljoonaa euroa ja jolla on [350–400] kokoaikavastaavaa työntekijää.

(*) Salassapitovelvollisuuden piiriin kuuluva tieto.

- (67) Kun Belgian viranomaisia pyydettiin osoittamaan, että ylisuurten voittojen verovapaus voidaan myöntää myös muun syyn kuin väitettyjen synergioiden tai mittakaavaetujen perusteella, ne esittivät kolme esimerkkiä. Kyseisissä siirtohinnoittelua koskevissa ennakkoratkaisuissa ennakkoratkaisuyksikkö on hyväksynyt vastaoikaisun ja alentanut konserniin kuuluvien belgialaisten yritysten verotettavaa voittoa tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan nojalla näiden yritysten hakemuksesta. Kaikissa kolmessa tapauksessa vastaoikaisu hyväksyttiin kuitenkin sen jälkeen, kun Saksan, Yhdistyneen kuningaskunnan tai Tanskan verohallinto oli tehnyt siirtohinnoittelua koskevan ensioikaisun ja korottanut kyseiseen belgialaiseen yritykseen etuyhteydessä olevan saksalaisen, brittiläisen tai tanskalaisen yrityksen verotettavaa voittoa.
- (68) Tämä päätös ei koske tällaisia siirtohintojen aitoja vastaoikaisuja eikä muita senkaltaisia oikaisuja. Se koskee vain ylisuurten voittojen verovapautta koskevia ennakkoratkaisuja, joilla alennetaan yksipuolisesti ja oma-aloitteisesti Belgiassa sovellettavaa veropohjaa ilman, että toisella veroalueella olisi tehty vastaava siirtohinnoittelua koskeva ensioikaisu, ja ilman muutakaan osoitusta siitä, että vähennetyt määrät olisi sisällytetty ulkomailla sovellettavaan veropohjaan. Ylisuuret voitot voidaan vapauttaa verosta ilman, että vapautettuja voittoja olisi verotettu tai edes sisällytetty kyseiseen konserniin kuuluvan toisen ulkomaisen yrityksen veropohjaan. Tämä erottaa ylisuurten voittojen verovapautta koskevat ennakkoratkaisut muista ennakkoratkaisuyksikön tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan nojalla antamista, siirtohinnoittelua koskevista ennakkoratkaisuista. Näissäkin ratkaisuissa sallitaan todellisuudessa kirjattujen voittojen vähentäminen verotuksessa, mutta vähennys johtuu siitä, että ulkomainen verohallinto on todellisuudessa verottanut siirtohintoja tai tehnyt niitä vastaavan ensioikaisun.

3. MENETTELYN ALOITTAMISEN SYYT

- (69) Komissio päätti aloittaa muodollisen tutkintamenettelyn, koska se katsoi ensisijaisesti, että ylisuurten voittojen verojärjestelmä ei sovellu sisämarkkinoille ja on siksi SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa kielletty valtiontukiohjelma.
- (70) Komission alustavan lausunnon mukaan ylisuurten voittojen verojärjestelmä on neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589⁽⁴²⁾ 1 artiklan d kohdassa tarkoitettu tukiohjelma, jonka ansiosta tietyille monikansalliseen konserniin kuuluville belgialaisille yrityksille voidaan muita täytäntöönpanotoimenpiteitä edellyttämättä myöntää merkittävä vähennys yhteisöverosta, joka niiden on maksettava Belgiassa. Komissio on tehnyt tämän päätelmän siitä huolimatta, että vapaus myönnetään ennakkoratkaisulla.
- (71) Komissio on myös alustavasti katsonut, että riidanalaisella järjestelmällä annettiin edunsaajille valikoiva etu. Se on katsonut, että järjestelmä on poikkeus viitejärjestelmästä, koska yhteisöverovapautus myönnetään osalle toteutuneista voitoista, vaikka nämä voitot tuottaa konsernin belgialainen toimipaikka ja ne merkitään sen kirjanpitoon. Komissio on myös epäillyt, etteivät järjestelmän mukaisesti vapautetut, ylisuuriksi väitetyt voitot ole markkinaehtoisia, koska on hyvin kiistanalaista, voidaanko voitoista erottaa ja määrittää kyseinen osa, ja koska monikansalliseen konserniin kuulumisesta johtuvia todellisia hyötyjä on joka tapauksessa huomattavasti liioiteltu.
- (72) Komissio on alustavasti myös päätellyt, että riidanalaisella järjestelmällä annettu etu oli valikoiva, koska se annettiin vain monikansallisten konsernien belgialaisille toimipaikoille. Belgialaiset yritykset, jotka harjoittavat toimintaa vain Belgiassa, eivät nimittäin voineet sisällyttää veroilmoitukseensa tällaisia voittoja. Järjestelmän edunsaajat ovat myös yleensä siirtäneet huomattavan osan toiminnastaan Belgiaan tai tehneet siellä merkittäviä investointeja.
- (73) Komissio on myös alustavasti katsonut, ettei ylisuurten voittojen verovapautta voida perustella kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, koska sitä ei vastaa jonkin toisen maan aikomus verottaa samoja voittoja.

⁽⁴²⁾ Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 13 päivänä heinäkuuta 2015 annetulla neuvoston asetuksella (EU) 2015/1589 (kodifikaatio), (EUVL L 248, 24.9.2015, s. 9), joka tuli voimaan 14 päivänä lokakuuta 2015, kumottiin ja korvattiin Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 93 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annettu neuvoston asetus (EY) N:o 659/1999 (EYVL L 83, 27.3.1999, s. 1). Viittauksia asetukseen (EY) N:o 659/1999 pidetään viittauksina asetukseen (EU) 2015/1589 kyseisen asetuksen liitteessä II olevan vastaavuustaulukon mukaisesti.

- (74) Koska kaikki muut SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa määrätty edellytykset täyttyvät eikä ole ilmennyt syytä, jonka vuoksi ylisuurten voittojen verojärjestelmän voitaisiin katsoa soveltuvan sisämarkkinoille, komissio on alustavasti päätellyt, että kyseinen järjestelmä on valtiontukiohjelma, joka ei sovellu sisämarkkinoille. Se on siksi päättänyt aloittaa SEUT-sopimuksen 108 artiklan 2 kohdassa määrätyn menettelyn kyseisen järjestelmän osalta.

4. BELGIAN HUOMAUTUKSET

- (75) Belgia on esittänyt huomautuksia aloittamispäätöksessä käytetystä toimenpiteen arviointitavasta sekä väittänyt, ettei yhtäläisen kohtelun periaatetta ole noudatettu ja että aloittamispäätös sisältää useita tulkintavirheitä.

4.1 Belgian huomautukset toimenpiteen arviointitavasta ja yhtäläisen kohtelun periaatteesta

- (76) Belgia kiistää sen, että tuloverolain 185 §:n 2 momentti, 4 päivänä heinäkuuta 2006 annettu hallinnollinen soveltamisohje, ennakkoratkaisuyksikön vuosikertomukset ja ennakkoratkaisujen analyysi muodostavat yhdessä asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan d kohdassa tarkoitetun tukiohjelman. Se katsoo, että koska kaikkia ylisuurten voittojen verovapautta koskevia ennakkoratkaisuja ei ole tarkasteltu perusteellisesti, toimenpidettä on tarkasteltava tukiohjelmana vain oikeudellisten säännösten perusteella. Sen mukaan aloittamispäätöksessä esitetyt esimerkit on valittu valikoivasti ja niiden avulla voidaan tehdä vain pintapuolisia päätelmiä.
- (77) Belgia katsoo myös olevansa ainoa jäsenvaltio, jonka osalta komissio on aloittanut muodollisen tutkintamenettelyn, joka koskee ennakkoratkaisujärjestelmää eikä yksittäistä toimenpidettä. Sen mukaan suurimmassa osassa jäsenvaltioita kuitenkin käytetään ennakkoratkaisuja. Belgia katsoo, että tämä on vastoin yhtäläisen kohtelun periaatetta.

4.2 Belgian huomautukset aloittamispäätöksen sisältämistä tulkintavirheistä

4.2.1 Kirjanpidon tuloksen ja viitejärjestelmän rooli

- (78) Belgian mukaan komissio painottaa liikaa belgialaisten yritysten kirjanpidon tulosta viitejärjestelmää määritettäessä. Belgian yhteisöverolainsäädännössä sallitaan tai säädetään useista veropohjaa laajentavista tai alentavista oikaisuista, joita voidaan tehdä määritettäessä verotettava voitto kirjanpidon tuloksen perusteella. Belgian mukaan nämä oikaisut ja etenkin tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdassa säädetty oikaisu ovat olennainen osa viitejärjestelmää ja niitä sovelletaan kaikkiin sellaisiin verovelvollisiin, jotka täyttävät kyseisten oikaisujen myöntämisedellytykset.
- (79) Belgia väittää myös, että tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan tarkoituksena on kaksinkertaisen verotuksen välttäminen. Koska kaksinkertaisen verotuksen ongelma ei koske kansallisia konserneja tai riippumattomia yrityksiä, niiden tosiasiallinen ja oikeudellinen asema tarkasteltavan toimenpiteen tavoitteen kannalta on sen mukaan toinen kuin monikansallisten yritysten. Tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohta ei näin ollen Belgian mielestä ole poikkeus yleisestä verojärjestelmästä.

4.2.2 Belgia ei anna etua soveltaessaan markkinaehtoperiaatetta tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan mukaisesti

- (80) Belgia toteaa, että maassa sovellettavan yhteisöverojärjestelmän mukaisesti vain markkinaehtoisia voittoja voidaan verottaa. Se katsoo lisäksi, että koska komissio on aiemmin todennut, että valtiontuen arviointia varten voidaan markkinaehtoperiaatteen perusteella määrittää, onko verovelvollinen saanut etua, verovelvollinen voi saada etua ennakkoratkaisusta vain, jos se on markkinaehtoperiaatteen vastainen.
- (81) Belgia muistuttaa, ettei siirtohinnoittelun tarkoituksena ole pelkästään etuyhteysosapuolten välillä vaihdettujen tavaroiden ja palvelujen kohtuullisen hinnan määrittäminen, vaan myös ylisuurten voittojen jakaminen konserniin

kuuluvien eri yritysten kesken. Belgia väittää, että vaikka kaikki yritysten väliset liiketoimet laskutettaisiin moitteettomasti, se ei välttämättä tarkoita, että kokonaisvoitto on markkinaehtoinen ⁽⁴³⁾. Se lisää, että juuri siirtohintoja koskeva oikaisujärjestelmä todistaa, ettei verotus voi perustua liikekirjanpitoon sisältyviin hintoihin. Sillä, että liikevoitto on suurempi kuin hyväksytty markkinaehtoinen voitto, ei näin ollen ole merkitystä.

- (82) Belgia väittää, ettei ylisuuria voittoja voida kohdentaa belgialaisille toimipaikoille markkinaehtoperiaatteen perustana olevan erillisyyhtiöperiaatteen mukaisesti. Jättämällä nämä voitot pois belgialaisten toimipaikkojen veropohjasta ei siksi myönnetä niille etua. Belgian mukaan ei ole olemassa kansainvälistä yksimielisyyttä siitä, miten konserniin kuulumisesta johtuvien synergioiden ja/tai mittakaavaetujen ansiosta saadut voitot on jaettava konserniin kuuluvien eri yritysten kesken. Se katsoo, että vaikka ylisuuria voittoja ei verotettaisi lainkaan, koska niitä ei veroteta millään muulla veroalueella ja ne on vapautettu Belgiassa verosta, ei ole Belgian tehtävänä varmistaa, että kaikkia voittoja verotetaan.
- (83) Belgia on toimittanut kuvauksen johdanto-osan 15 kappaleessa mainitusta kaksivaiheisesta menettelystä, jota käytetään määrittettäessä ylisuurten voittojen verojärjestelmän mukaisesti vähennettävien voittojen määrä.
- (84) Se katsoo, ettei ylisuurten voittojen alkuperällä ole merkitystä ratkaistaessa, annetaanko menettelyllä etu, kunhan kyseisten yritysten markkinaehtoisia voittoja verotetaan kokonaisuudessaan. Belgia toteaa, että ylisuuret voitot johtuvat yleensä synergioista tai mittakaavaeduista, ja perustelee sitä, ettei näitä voittoja veroteta Belgiassa, OECD:n siirtohinnoitteluoheiden 1.10 kohdalla ⁽⁴⁴⁾. Se katsoo, että jos ylisuuria voittoja ei veroteta millään muullakaan veroalueella ja ne jäävät siten kokonaan verottamatta, kyseessä on markkinaehtoperiaatteen sisältyvä puute.
- (85) Belgia kiistää, että asianmukaisimman siirtohinnoittelumenetelmän tai testattavan osapuolen valinta olisi epäjohdonmukaista. Belgia väittää lisäksi, ettei mahdollisesti todettuja epäjohdonmukaisuuksia voida yleistää koskemaan koko järjestelmää ilman, että jokainen ennakkoratkaisu tutkitaan perusteellisesti erikseen.
- (86) Belgian mukaan se ei ole vastuussa siitä, verotetaanko ylisuuria voittoja ulkomailla vai jätetäänkö ne verottamatta. Jotkin ennakkoratkaisut, joilla ylisuuret voitot on vapautettu verosta, on julkaistu, ja tiettyjen yritysten tilinpäätökset ovat julkisia. Tietoja ei voida vaihtaa, koska ei ole Belgian tehtävänä päättää voittojen jakautumisesta tai niiden verotusmaasta. Jos ilmenee, että kyseisiä voittoja ei veroteta lainkaan, syynä on Belgian lainsäädännön ja kyseisen toisen maan lainsäädännön välinen ero ja/tai markkinaehtoperiaatteen sisältyvä puute.

4.2.3 Tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan soveltaminen ei ole valikoivaa

- (87) Belgia viittaa unionin yleisen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön ⁽⁴⁵⁾ ja väittää, ettei tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan edunsaajina olevilla yrityksillä ole yhteistä ominaispiirrettä, jonka perusteella ne voidaan erottaa muista yrityksistä, sen seikan lisäksi, että ne täyttävät säännöksen soveltamisedellytykset. Belgian mukaan se, että säännöksestä hyötyvät vain monikansalliset konsernit, ei riitä osoittamaan sen olevan valikoiva, koska tämännätyypillisillä yrityksillä ei ole esimerkiksi toimialaan, toimintaan, taseen loppusummaan, työntekijämäärään tai sijoittautumismaahan liittyviä yhteisiä ominaispiirteitä, toisin kuin vaikkapa offshore-yrityksillä.
- (88) Belgia kiistää myös väitteen, jonka mukaan toiminnan laajamittainen siirtäminen Belgiaan, investoinnit sinne tai työpaikkojen luominen Belgiassa olisivat implisiittinen tai nimenomainen edellytys ylisuurten voittojen verovapautta koskevien ennakkoratkaisujen antamiselle. Belgian mukaan lainsäädännössä ei aseteta eikä ennakkoratkaisuyksiköllä ole valtuuksia vahvistaa tällaisia ehtoja. Hakemuksen esittäjälle on lainsäädännössä asetettu vain velvoite toimittaa kuvaus toiminnastaan sekä kuvaus kyseisestä erityistilanteesta tai toimesta. Tästä säädetään Belgian verolainsäädäntöön sisällytettävästä ennakkoratkaisujärjestelmästä 24 päivänä joulukuuta 2002 annetun lain 21 §:ssä.

⁽⁴³⁾ Belgia viittaa tässä OECD:n siirtohinnoitteluoheiden 7.12 ja 7.13 kohdassa esitettyihin esimerkkeihin, jotka koskevat ei-korvattavia konsernin sisäisiä palveluja.

⁽⁴⁴⁾ Ks. johdanto-osan 52 kappale.

⁽⁴⁵⁾ Unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 26.2.2013, Banco Santander SA ja Santusa Holding v. komissio, T-399/11, ECLI:EU:T:2014:938.

4.2.4 Perustelut

- (89) Belgia pitää ylisuurten voittojen verovapautta oikeutettuna sillä perusteella, että se on tarpeellinen ja oikeasuhteinen keino välttää mahdollinen kaksinkertainen verotus. Belgia korostaa, ettei verovapauden tavoitteena ole vähentää tosiasiallista kaksinkertaista verotusta tai korjata sitä.

4.2.5 Takaisinperiminen

- (90) Belgia väittää, että oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet⁽⁴⁶⁾ estävät joka tapauksessa tukien takaisinperimisen, kun otetaan huomioon, ettei alalla ole annettu yhdenmukaista unionin lainsäädäntöä ja että komissio on siirtohintojen ja valtiontukien osissa aiemmissa päätöksissään todennut, ettei valtiontukien olemassaoloa voida todeta, kun kyseinen jäsenvaltio noudattaa markkinaehtoperiaatetta⁽⁴⁷⁾. Belgia viittaa myös yritysverotusta koskevista käytännestännöistä⁽⁴⁸⁾ annettuihin ministerineuvoston päätelmiin, joissa mainitaan toinen järjestelmä⁽⁴⁹⁾, jonka Belgia väittää perustuvan ylisuurten voittojen verojärjestelmän periaatteiden kaltaisiin periaatteisiin. Se mainitsee myös, että komissio piti tätä järjestelmää valtiontukien kannalta ongelmallisena vasta 10 vuotta epävirallista pääomaa koskevan sopimusjärjestelmän voimassaolon päättymisen jälkeen. Tukien takaisinperiminen olisi lisäksi poikkeuksellisen monimutkaista ja johtaisi kaksinkertaiseen verotukseen ja Belgian ja muiden sellaisten jäsenvaltioiden eriarvoiseen kohteluun, joissa myös käytetään verotusta koskevia ennakkoratkaisuja.

5 ASIANOMAISTEN OSAPUOLTEN ESITTÄMÄT HUOMAUTUKSET

- (91) AGC Glass Europe SA/NV on esittänyt huomautuksia 1 päivänä heinäkuuta 2015 ja [...] 3 päivänä heinäkuuta 2015. Näille kahdelle yritykselle on annettu ennakkoratkaisu tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan nojalla.
- (92) AGC Glass Europe SA/NV huomauttaa, ettei se ole koskaan soveltanut eikä pannut täytäntöön tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan nojalla saamaansa ennakkoratkaisua.
- (93) [...] toteaa, että se on aloittamis päätöksessä mainittu virheellisesti yhtenä tarkasteltavan toimenpiteen edunsaajista. Se toteaa saaneensa ennakkohinnoittelusopimuksen, josta voi seurata joko veropohjaa laajentava siirtohinnoitteluoikaisu tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan a alakohdan nojalla tai veropohjaa alentava siirtohinnoitteluoikaisu tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan nojalla⁽⁵⁰⁾. Se katsoo tämän vuoksi, ettei se ole hyötynyt järjestelmästä, ja pyytää, että se jätetään pois lopullisesta päätöksestä eikä siihen sovelleta tästä päätöksestä mahdollisesti seuraavia takaisinperimistoimia.

6 TOIMENPITEEN ARVIOINTI

6.1 Tukiohjelman olemassaolo

- (94) Komissio katsoo, että tarkasteltava toimenpide on asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan d kohdassa tarkoitettu tukiohjelma. Kyseisen kohdan mukaan tukiohjelmalla tarkoitetaan "säädestä tai päätöstä, jonka perusteella yksittäisiä tukia voidaan myöntää yrityksille, jotka määrittävät sääöksessä tai päätöksessä yleisesti ja käsitteellisesti ilman, että edellytetään muita täytäntöönpanotoimenpiteitä".
- (95) Unionin oikeuskäytäntö ei sisällä ohjeita tämän määritelmän tulkinnasta. Komissio huomauttaa kuitenkin, että unionin tuomioistuimet ovat aiemmin hyväksyneet komission käytännön katsoa tässä säännöksessä tarkoitetuiksi tukiohjelmiksi verotustoimenpiteet, joissa on useita yhteisiä piirteitä tarkasteltavan järjestelmän kanssa⁽⁵¹⁾.

⁽⁴⁶⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, 69 ja 147 kohta.

⁽⁴⁷⁾ Sama.

⁽⁴⁸⁾ Ks. 19 päivänä maaliskuuta 2003 pidetyssä talous- ja rahoitusasioiden neuvoston istunnossa esitetyt puheenjohtajavaltion päätelmät, joissa viitataan asiakirjassa 7018/1/03 FISC 31 REV 1 olevaan käytännestäntöryhmän raporttiin ja joihin voi tutustua osoitteessa <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7431-2003-INIT/fi/pdf>.

⁽⁴⁹⁾ Epävirallista pääomaa koskeva sopimusjärjestelmä, josta käytännestäntöasiakirjoissa käytetään viitekoodia E002.

⁽⁵⁰⁾ [...] on liittännyt huomautuksiinsa kyseisen ennakkoratkaisun sekä siirtohintaselvityksen, johon se perustuu.

⁽⁵¹⁾ Erityisesti unionin tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, ja unionin tuomioistuimen tuomio 17.9.2009, komissio v. Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, ECLI:EU:C:2009:556.

- (96) Määritelmän mukaisesti tukiohjelma täyttää seuraavat edellytykset: i) se on säädös tai päätös, jonka perusteella voidaan myöntää tukia, ii) ohjelma ei edellytä muita täytäntöönpanotoimenpiteitä ja iii) mahdolliset edunsaajat määritellään säädöksessä tai päätöksessä yleisesti ja käsitteellisesti.
- (97) Ensimmäisestä edellytyksestä mainittakoon, että ylisuurten voittojen verovapaus myönnetään tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan nojalla. Tässä säännöksessä, joka on sisällytetty Belgian tuloverolainsäädäntöön 21 päivänä kesäkuuta 2004 annetulla lailla, sallitaan verovelvollisten veropohjaan sisältyviä siirtohintoja alentavat oikaisut, kun tietyt edellytykset täyttyvät. Siihen viitataan ennakkoratkaisuissa, joilla ylisuuret voitot vapautetaan verosta, tämän vapautuksen oikeusperustana, ja Belgia mainitsee sen useissa kyseistä verovapautta kuvaavissa asiakirjoissa ⁽⁵²⁾.
- (98) Tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan soveltamista selostetaan 21 päivänä kesäkuuta 2004 annetun lain perusteluissa, 4 päivänä heinäkuuta 2006 annetussa soveltamisohjeessa ja vastauksissa, jotka valtiovarainministeri on antanut säännöksen soveltamista koskeviin parlamentin kysymyksiin. Näissä vastauksissa vahvistetaan, että ylisuurten voittojen verojärjestelmän soveltaminen ulottuu laajemmalle kuin edellä mainitussa säännöksessä säädetään, sillä se koskee myös voittoja, joita ei ole sisällytetty samaan konserniin kuuluvan etuyhteisyrityksen voittoihin jollakin toisella veroalueella. Se, ettei yritysten tarvitse millään tavalla osoittaa, että samat voitot sisältyvät molempien etuyhteisyritysten (joista yksi on ulkomainen ja toinen belgialainen) veropohjaan, on merkittävä seikka, jonka ansiosta voidaan erottaa ennakkoratkaisut, joilla ylisuuret voitot vapautetaan verosta, muista ennakkoratkaisuista, joilla sallitaan veropohjaa alentava oikaisu tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan nojalla ⁽⁵³⁾.
- (99) Tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohta, 21 päivänä kesäkuuta 2004 annetun lain perustelut, 4 päivänä heinäkuuta 2006 annettu soveltamisohje ja vastaukset, jotka valtiovarainministeri on antanut tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan soveltamista koskeviin parlamentin kysymyksiin, muodostavat näin ollen ne säädökset tai päätökset, joiden perusteella ylisuuret voitot vapautetaan verosta.
- (100) Komissio katsoo toisesta edellytyksestä, että ilmauksella ”täytäntöönpanotoimenpiteet” on ymmärrettävä tarkoitettavan, että tukia myöntävä viranomaiskäyttää huomattavaa harkintavaltaa ja voi vaikuttaa tukien määrään, ominaispiirteisiin tai myöntämisedellytyksiin hyväksymällä muita säädöksiä tai päätöksiä ⁽⁵⁴⁾. Toisaalta tarkasteltavien tukien myöntämistä koskevan säädöksen tai päätöksen pelkkä tekninen soveltaminen ei ole asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu täytäntöönpanotoimenpide.
- (101) Komissio katsoo, että ylisuurten voittojen verovapaus myönnetään ilman muita täytäntöönpanotoimenpiteitä asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan d kohdassa tarkoitettulla tavalla. Vapautuksen saamisen edellytykset voidaan kuvailla käsitteellisesti. Edellytysten olemassaolo osoittaa, että on olemassa tukien myöntämistä koskeva järjestelmällinen linja. Se on näkynyt komission tarkastelemissa ennakkoratkaisuotoksessa, ja Belgia on kuvaillut sen aloittamispäätöstä koskevissa huomautuksissaan.
- (102) Ylisuurten voittojen verovapaus myönnetään, kun kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät:

— Edunsaajayritykset kuuluvat monikansalliseen yritykseen.

⁽⁵²⁾ Järjestelmän olemassaolo puoltaa myös se, että ennakkoratkaisuyksikkö mainitsee vuosikertomuksessaan päätökset, joilla liialliset voitot vapautetaan verosta, erityisenä ennakkoratkaisuryhmänä, ja se, että muut Belgian viranomaiset mainostavat järjestelmää. Ks. erityisesti Brysselin pääkaupunkialue (<http://www.investinbrussels.com>): ”Belgian R&D incentives unparalleled in Europe” (Belgian T&K-kannustimet vertaansa vailla Euroopassa), 18.1.2013: ”Companies established in Belgium acting as the principal in a centralised business model can also apply an ‘excess accounting profit’ ruling, resulting in an average tax rate of between 7-9 %” (Belgiaan sijoittautuneet yritykset, jotka toimivat keskitetyn liiketoimintamallin päämiehenä, voivat myös hakea ’ylisuurta kirjanpidon tulosta’ koskevaa ratkaisua, jonka tuloksena keskimääräinen verokanta on 7–9 prosenttia); Belgian liittovaltion verohallinnon ulkomaisten investointien verotusta käsittelevän yksikön (Service Public Fédéral Finances, Cellule Fiscalité des Investissements Étrangers) PowerPoint-esitykset ”Incitants fiscaux en Belgique”, 2009, ja ”Fiscalité belge: Nouvelles mesures innovatrices, Paris, 9.10.2007”, joihin voi tutustua osoitteessa http://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_du_president/Fiscaliteit_van_de_buitenlandse_investeringen/publications/presentations

⁽⁵³⁾ Kaikki tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan nojalla tehtävät veropohjaa alentavat oikaisut eivät perustu niin kutsuttujen ylisuurten voittojen olemassaoloon. Tämä säännös on myös sellaisten siirtolinnoitteluoikaisujen oikeusperusta, joilla belgialaisen verovelvollisen Belgiassa sovellettavaa veropohjaa alennetaan sen omasta hakemuksesta, koska jollakin toisella veroalueella on ensin tehty vastaava veropohjaa laajentava ensioikaisu. Vaikka tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohta käytetään myös sellaisten veropohjaa alentavien oikaisujen oikeusperustana, jotka eivät liity ylisuurten voittojen verovapauteen, se on myös riidanalaisen järjestelmän oikeusperusta.

⁽⁵⁴⁾ Kun esimerkiksi julkisyhteisöllä on oikeus edistää paikallistaloutta erilaisin välinein ja se ottaa tätä varten käyttöön useita tukitoimenpiteitä, se käyttää huomattavaa harkintavaltaa päättäessään tuen määrästä, ominaispiirteistä tai myöntämisedellytyksistä sekä tavoitteesta, johon tukea myöntämällä pyritään. Tällöin voidaan todeta, että on kyse tukiohjelmasta. Ks. valtioneusta N:o C 6/08 (ex NN 69/07 ja C-6/2008), jonka Suomi on toteuttanut Ålands Industrihus Ab:n hyväksi, 13 päivänä heinäkuuta 2011 annettu komission päätös 2012/252/EU (EUVL L 125, 12.5.2012, s. 33, johdanto-osan 110 kappale).

- Nämä yritykset tarvitsevat pakollisen ennakkohyväksynnän, joka edellyttää ennakkoratkaisuyksikön ratkaisua. Tästä syystä tuki voidaan myöntää vain sellaiseen uuteen tilanteeseen liittyvien voittojen perusteella, josta ei vielä ole aiheutunut verotuksellisia seurauksia. Tällaisia ovat esimerkiksi organisaatiouudistus, jossa keskitetyn liiketoimintamallin päämies siirretään Belgiaan, toimintojen lisääntyminen Belgiassa tai uudet investoinnit Belgiaan ⁽⁵⁵⁾.
 - Kyseiset yritykset ovat saaneet enemmän voittoja kuin vertailukelpoiset itsenäiset yritykset olisivat saaneet vastaavanlaisissa olosuhteissa.
 - Niiden ei tarvitse osoittaa, että toisessa jäsenvaltiossa on tehty veropohjaa laajentava ensioikaisu.
- (103) Kuten johdanto-osan (65) kappaleessa todetaan, komissio on arvioinut 22 yksittäisen ennakkoratkaisun otoksen, jonka voidaan katsoa edustavan tarkasteltavaa järjestelmää kokonaisuudessaan. Vaikka tosiseikat, summat ja liiketoimet vaihtelevat ennakkoratkaisusta toiseen, ne koskevat kaikki suuria monikansallisia konserneja, jotka ovat kasvattaneet toimintaansa Belgiassa. Nämä monikansalliset konsernit ovat pyytäneet, että niiden yhteisöveropohjasta vähennetään niiden Belgiassa todellisuudessa kirjaama sellainen voitto, jonka ne väittävät johtuvan synergieoista, mittakaavaeduista tai muista konserniin kuulumiseen liittyvistä seikoista. Niille on myönnetty tämä vähennys.
- (104) Komissio viittaa ennakkoratkaisuotoksessa havaitsemiinsa yhdistäviin seikkoihin, mutta tämä ei tarkoita, että se katsoo valtiontuen johtuvan yksittäisistä ennakkoratkaisuista tukiohjelman sijaan, toisin kuin Belgia on väittänyt. Komissio katsoo ennakkoratkaisujen olevan ohjelman soveltamisväline, kuten ohjelman perustana olevassa laissa säädetään. Sen mukaan aloittamispäätöksen sisältämät tiettyjen yksittäisten ennakkoratkaisujen kuvaukset ovat vain esimerkkejä tavasta, jolla ohjelmaa käytännössä toteutetaan. Komissio on joka tapauksessa aloittamispäätöksen 4.1 jaksossa selvästi esittänyt syyt, joiden vuoksi se tuossa vaiheessa katsoi, että toimenpide on tukiohjelma. Belgia ei siksi sen mielestä ole voinut pitää vähimmässäkään määrin todennäköisenä, että komissio katsoo valtiontuen johtuvan yksittäisistä ennakkoratkaisuista eikä tukiohjelmasta.
- (105) Se, että yksittäinen ennakkoratkaisu on pakollinen edellytys ylisuurten voittojen verovapaudelle, ei ole täytäntöönpanotoimenpide vaan ohjelman tekninen soveltamismenetelmä, jonka avulla varmistetaan ohjelmassa määriteltyjen ehtojen noudattaminen ja tarkistetaan menetelmä, jonka verovelvollinen on valinnut niiden voittojen määrittämiseksi, joita se väittää ylisuuriksi ja jotka olisi vapautettava verosta ⁽⁵⁶⁾.
- (106) Tähän päätelmään ei vaikuta se, että ennakkoratkaisuyksiköllä on vain vähän harkintavaltaa, kun se hyväksyy veropohjan tarkan alentamisprosentin verovelvollisen toimittamien tietojen perusteella tai kun se arvioi, täyttyvätkö kaikki kyseisen vähennyksen edellytykset (esimerkiksi onko kyseessä uusi tilanne, josta ei vielä ole aiheutunut verotuksellisia seurauksia). Juuri siksi, että on olemassa ennakkoratkaisuja tekevä erityisviranomainen, jolla on ennakkoratkaisujen osalta yksinomainen valta arvioida, miten luotettavia verovelvollisten toisessa

⁽⁵⁵⁾ Vaikka verovelvollisen on periaatteessa toimitettava siirtohinnoitteluselvitys, ylisuurten voittojen verovapautta sovelletaan periaatteessa ilman, että kaksinkertaista verotusta tarvitsee näyttää toteen. Verovapaus perustuu lisäksi aina oletukseen, että ylisuuret voitot johtuvat synergieoista, mittakaavaeduista tai muista monikansalliseen konserniin kuulumisesta johtuvista eduista.

⁽⁵⁶⁾ Ks. analogisesti tukiohjelmasta, jonka Irlanti on toteuttanut ulkomailta saatujen tulojen osalta, 17 päivänä helmikuuta 2003 tehty komission päätös 2003/601/EY, (EUVL L 204, 13.8.2003, s. 51) (erityisesti päätöksen johdanto-osan 30 kappale); valtiontukiohjelmasta, jonka Belgia on toteuttanut Belgiassa sijaitsevien koordinoitikeskusten hyväksi, 17 päivänä helmikuuta 2003 tehty komission päätös 2003/755/EY, (EUVL L 282, 30.10.2003, s. 25) (erityisesti päätöksen johdanto-osan 13 kappale, jossa todetaan, että järjestelmän mukainen koordinoitikeskuksen verotusasema edellytti asetuksella myönnettävää erillistä ennakkolupaa); toimenpiteestä, jonka Alankomaat on toteuttanut kansainvälisen rahoitustoiminnan tukemiseksi, 17 päivänä helmikuuta 2003 tehty komission päätös 2003/515/EY, (EUVL L 180, 18.7.2003, s. 52) (erityisesti päätöksen johdanto-osan 16 kappale, jossa todetaan, että riskirahasto, josta seurasi järjestelmän mukainen vapautus verosta, voitiin perustaa vain Alankomaiden veroviranomaisten luvalla); Luxemburgin valtiontukiohjelmasta C 49/2001 (ex NN 46/2000) – Koordinoitikeskukset – 16 päivänä lokakuuta 2002 tehty komission päätös 2003/501/EY, (EUVL L 170, 9.7.2003, s. 20) (erityisesti päätöksen johdanto-osan 9 kappale, jonka mukaan koordinoitikeskuksen asema myönnettiin yhtiölle hallintoviranomaisen ennakkoluvalla); valtiontukiohjelmasta, jonka Espanja on toteuttanut Biskajan koordinoitikeskusten hyväksi [valtiontuki C 48/2001 (ex NN 43/2000)], 22 päivänä elokuuta 2002 tehty komission päätös 2003/81/EY, (EUVL L 31, 6.2.2003, s. 26) (erityisesti päätöksen johdanto-osan 14 kappale, jossa todetaan, että voidakseen kuulua koordinoitikeskuksiin sovellettavan verojärjestelmän piiriin yritysten on saatava veroviranomaisten ennakkolupa, joka on voimassa enintään viisi vuotta).

vaiheessa ilmoittamien ylisuurten voittojen määrät ovat, on välttämätöntä, että tällä ennakkoratkaisuyksiköllä on vain vähän harkintavaltaa. Tämä kuitenkin vain mahdollistaa sen, että verovapautta sovelletaan johdonmukaisesti.

- (107) Ennakkoratkaisuyksikkö on järjestelmällisesti tehnyt ratkaisuja, joilla ylisuuret voitot on vapautettu verosta johdanto-osan 102 kappaleessa mainittujen edellytysten täytyessä. Ennakkoratkaisuyksikkö ei myöskään ole koskaan hylännyt ylisuurten voittojen verovapautta koskevaa ennakkoratkaisuhakemusta, minkä Belgia on vahvistanut ⁽⁵⁷⁾.
- (108) Komissio päätelee tämän perusteella, ettei ylisuurten voittojen vapauttaminen verosta edellytä muita täytäntöönpanotoimenpiteitä.
- (109) Kolmannen edellytyksen mukaan verovapautuksen mahdolliset edunsaajat on määriteltävä säädöksessä tai päätöksessä yleisesti ja käsitteellisesti. Tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohtaa, joka on verovapautuksen saamiseksi tarvittavien ennakkoratkaisujen oikeusperusta, sovelletaan vain yrityksiin, jotka kuuluvat "toisiinsa etuyhteydessä olevista yhtiöistä muodostuvaan monikansalliseen konserniin".
- (110) Komission päätelmänä on, että ennakkoratkaisuyksikön soveltama ylisuurten voittojen verojärjestelmä täyttää asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan d kohdassa määritellyn tukiohjelman olemassaolon edellytykset. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti komissio voi tukiohjelmaa tarkastellessaan tutkia vain sen yleisiä piirteitä eikä se ole velvollinen tutkimaan jokaista yksittäistä järjestelmän soveltamistausta ⁽⁵⁸⁾.

6.2 Valtiontuen olemassaolo

- (111) SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.
- (112) Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpiteen luokittelu SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi tueksi edellyttää, että kaikki kyseisessä määräyksessä tarkoitettujen edellytysten täytyvät ⁽⁵⁹⁾. Toimenpiteen määrittely valtiontueksi edellyttää näin ollen ensinnäkin, että toimenpide on valtion toimenpide tai valtion varoilla toteutettu toimenpide. Toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, kolmanneksi toimenpiteellä on annettava yritykselle valikoiva etu, ja neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua ⁽⁶⁰⁾.
- (113) Valtiontuen olemassaolon ensimmäisestä edellytyksestä on todettava, että ylisuurten voittojen verovapaus perustuu tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohtaan ja kaikkiin ohjeasiakirjoihin, joihin Belgian viranomaisten tulkinta tästä verovapaussäännöksestä tukeutuu. Lisäksi verovapaus myönnetään ennakkoratkaisuyksikön, joka on Belgian verohallinnon elin, antamalla pakollisilla ennakkoratkaisuilla, jotka sitovat Belgian verohallintoa. Ylisuurten voittojen verojärjestelmä on näin ollen Belgian valtion toteuttama toimenpide.
- (114) Ohjelman rahoittamisesta valtion varoilla on todettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpidettä, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille verovapautuksen ja jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan nämä yritykset taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on pidettävä valtiontukena ⁽⁶¹⁾. Komissio osoittaa 6.3 jaksossa, että ylisuurten voittojen verojärjestelmä johtaa siihen, että yritykset, joille on myönnetty tarkasteltavan järjestelmän mukainen ennakkoratkaisu, maksavat Belgiassa vähemmän veroa, koska ne välttävät veron, joka niiden olisi maksettava

⁽⁵⁷⁾ Ks. johdanto-osan 59 kappale.

⁽⁵⁸⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, 82 kohta; unionin tuomioistuimen tuomio 14.10.1987, Saksa v. komissio, 248/84, ECLI:EU:C:1987:437, 18 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 17.6.1999, Belgia v. komissio, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, 48 kohta.

⁽⁵⁹⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 2.9.2010, komissio v. Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

⁽⁶⁰⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 2.9.2010, komissio v. Deutsche Post, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

⁽⁶¹⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 15.11.2011, komissio v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 72 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

yritysten voittojen verotusta koskevan yleisen järjestelmän mukaisesti, jollei ylisuurten voittojen verojärjestelmää olisi olemassa. Ylisuurten voittojen verojärjestelmä johtaa siis valtion varojen menettämiseen, koska kyseisestä järjestelmästä hyötyvien yritysten verovähennykset vähentävät verotuloja, jotka muuten olisivat Belgian käytettävissä.

- (115) Valtiontuen olemassaolon toisen edellytyksen osalta on todettava, että tarkasteltavasta järjestelmästä hyötyvät yritykset ovat monikansallisia yhtiöitä, joilla on toimintaa useissa jäsenvaltioissa. Näin ollen kaikki niille myönnetty tuki on omiaan vaikuttamaan unionin sisäiseen kauppaan. Koska verovapautta koskeva ennakkoratkaisu voidaan lisäksi myöntää vain uudessa tilanteessa syntyville voitoille, mikä edellyttää toimintojen siirtämistä Belgiaan tai yrityksen toiminnan kasvattamista Belgiassa, ja koska verovapaudesta saatava etu on verrannollinen uusien Belgian-toimintojen laajuuteen ja yrityksen Belgiassa tekemien uusien voittojen määrään, järjestelmä on omiaan vaikuttamaan monikansallisiin konserneihin niiden päättäessä, minne unionissa ne tekevät sijoituksia, ja siten unionin sisäiseen kauppaan.
- (116) Valtion myöntämän toimenpiteen katsotaan myös vaikuttavan tai uhkaavan vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, kun se on omiaan vahvistamaan edunsaajien asemaa muihin, kilpaileviin yrityksiin verrattuna ⁽⁶²⁾. Koska tarkasteltavalla järjestelmällä alennetaan veroa, joka yritysten olisi maksettava yritysten voittojen verotusta koskevan yleisen järjestelmän mukaisesti, ja yritykset välttyvät sen ansiosta maksamasta kustannuksia, jotka niiden pitäisi tavallisesti maksaa, kyseinen järjestelmä vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua vahvistamalla näiden yritysten taloudellista asemaa. Valtiontuen olemassaolon neljäskin edellytys siis täyttyy.
- (117) Komissio osoittaa seuraavassa jaksossa valtiontuen olemassaolon kolmannesta edellytyksestä, että tarkasteltavalla järjestelmällä annetaan valikoiva etu tästä järjestelmästä hyötyville konsernien belgialaisille toimipaikoille sekä monikansallisille konserneille, joihin kyseiset belgialaiset toimipaikat kuuluvat. Etu johtuu niiden veropohjaa alentavasta yksipuolisesta oikaisusta, jonka seurauksena ne maksavat Belgiassa vähemmän yhteisöveroa kuin niiden pitäisi normaalisti maksaa yritysten voittojen verotusta koskevan yleisen järjestelmän mukaisesti.

6.3 Valikoivan edun olemassaolo

- (118) Oikeuskäytännössä todetaan, että SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaan ”on ratkaistava, onko tietyissä oikeudellisessa järjestelmässä jokin kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ’jotakin yritystä tai tuotannonalaa’ verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Jos näin on, kyseessä oleva toimenpide täyttää valikoivuutta koskevan edellytyksen” ⁽⁶³⁾.
- (119) Unionin tuomioistuin on verotusta koskevissa tuomioissaan käyttänyt kolmivaiheista tarkastelua sen ratkaisemiseksi, onko jokin verotoimenpide valikoiva ⁽⁶⁴⁾. Aluksi on määritettävä, mikä on asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai normaali verojärjestelmä, jäljempänä ’viitejärjestelmä’. Tämän jälkeen on selvitettävä, poikkeako kyseinen verotoimenpide viitejärjestelmästä, koska sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten talouden toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmälle asetetun päämäärän kannalta samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Jos toimenpide poikkeaa viitejärjestelmästä, on kolmannessa vaiheessa määritettävä, onko kyseinen toimenpide perusteltu viitejärjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi. Verotoimenpide, joka poikkeaa viitejärjestelmästä, voi olla perusteltu, mikäli kyseessä oleva jäsenvaltio voi osoittaa, että toimenpide on suora seuraus jäsenvaltion verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista ⁽⁶⁵⁾. Jos näin on, kyseinen verotoimenpide ei ole valikoiva. Kolmannessa vaiheessa todistustaakka on kyseisellä jäsenvaltiolla.

6.3.1 Viitejärjestelmän määrittäminen

- (120) Tukitoimenpiteen valikoivuutta tarkasteltaessa viitejärjestelmänä pidetään sellaisten yhdenmukaisten sääntöjen kokonaisuutta, joita sovelletaan objektiivisten kriteerien perusteella kaikkiin viitejärjestelmän soveltamisalaan, sellaisena kuin se järjestelmän tavoitteen perusteella määritellään, kuuluviin yrityksiin.

⁽⁶²⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 17.9.1980, Philip Morris Holland BV v. komissio, C-730/79, ECLI:EU:C:1980:209, 11 kohta, ja unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 15.6.2000, Alzetta, T-298/97, T-312/97 ym., ECLI:EU:T:2000:151, 80 kohta.

⁽⁶³⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 3.3.2005, Heiser, C-172/03, ECLI:EU:C:2005:130, 40 kohta.

⁽⁶⁴⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 8.9.2011, Paint Graphos, C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 49 ja 63 kohta.

⁽⁶⁵⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 8.9.2011, Paint Graphos, C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 65 kohta.

6.3.1.1 Viitejärjestelmä on Belgian yhteisöverojärjestelmä

- (121) Komissio katsoo, että tarkasteltavassa tapauksessa viitejärjestelmä on Belgian yhteisöverojärjestelmän mukainen yritysten voittojen verottamista koskeva yleinen järjestelmä⁽⁶⁶⁾, jonka tarkoituksena on kaikkien Belgiassa verovelvollisten yritysten voittojen verottaminen. Belgian yhteisöverojärjestelmää sovelletaan Belgiassa asuviin yrityksiin sekä ulkomailla asuvien yritysten belgialaisiin sivuliikkeisiin. Belgiassa asuvat yritykset⁽⁶⁷⁾ ovat velvollisia maksamaan yhteisöveroa maailmanlaajuisesti tekemistään voitoista⁽⁶⁸⁾, ellei sovelleta kaksinkertaista verotusta koskevaa sopimusta. Ulkomailla asuvat yritykset ovat velvollisia maksamaan yhteisöveroa vain tietyn tyyppisistä Belgiasta peräisin olevista tuloista⁽⁶⁹⁾. Molemmissa tapauksissa Belgiaan on maksettava yhteisöveroa voittojen yhteismäärästä riippumatta siitä, ovatko voitot syntyneet maailmanlaajuisesti vai Belgiassa. Kaikkien Belgiassa tuloja keräävien yritysten katsotaan siis periaatteessa olevan yhteisöveron kannalta samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.
- (122) Kokonaisvoitto vahvistetaan yksittäisten yritysten verotettavien voittojen laskemista koskevissa säännöksissä ilmaistujen voittoja koskevien sääntöjen mukaisesti. Yritysten voitot määritellään tuloverolain 24 §:ssä. Kokonaisvoitto on yhtä kuin tulot, joista on vähennetty vähennyskelpoiset menot ja jotka yleensä kirjataan kirjanpitoon. Näin ollen Belgian yhteisöverojärjestelmän mukaiset kokonaisvoitot lasketaan todellisuudessa kirjattujen voittojen perusteella⁽⁷⁰⁾.

6.3.1.2 Ylisuurten voittojen verovapaus ei ole viitejärjestelmän kiinteä osa

- (123) Belgian yhteisöverojärjestelmän mukaisesti verotettavan kokonaisvoiton määrä lasketaan korottamalla tai alentamalla todellisuudessa kirjattua voittoa Belgian verolainsäädännön mukaisilla oikaisuille⁽⁷¹⁾. Belgia toteaa, että kaikki tuloverolaissa säädetyt, todellisuudessa kirjattuun voittoon sovellettavat oikaisut, myös ylisuurten voittojen verovapaus, ovat viitejärjestelmän kiinteä osa.
- (124) Komissio ei johdanto-osan 125–128 kappaleessa esitetyistä syistä yhdy näkemykseen, jonka mukaan ylisuurten voittojen verovapaus on kiinteä osa viitejärjestelmää.
- (125) Ylisuurten voittojen verovapaudesta ei ensinnäkään säädetä yhdessäkään tuloverolain säännöksessä. Komissio toteaa kuitenkin, että tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdassa, jonka perusteella ylisuurten voittojen verovapaus käytännössä myönnetään, viitataan samaan konserniin kuuluvien, keskenään etuyhteydessä olevien kahden yrityksen välisiin erityisiin liiketoimiin tai järjestelyihin. Näitä liiketoimia tai järjestelyjä varten sovittujen ehtojen markkinaehtoisuus voi johtaa siihen, että siirtohintaa oikaistaan kyseisen säännöksen nojalla. Säännöksessä ei kuitenkaan sallita monikansallisen konsernin belgialaisen toimipaikan todellisuudessa kirjaaman voiton tietyn kiinteän osan tai kiinteän prosenttiosuuden yksipuolista verosta vapauttamista, tai säädetä tästä. Ennemminkin säännöksessä veloitetaan yksilöimään liiketoimi tai järjestely (tai liiketoimien sarja) jonkin samaan konserniin kuuluvan ulkomaisen etuyhteyserityksen kanssa. Vain tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan a alakohdassa, joka koskee veropohjaa laajentavia siirtohinnoitteluokaisuja, annetaan Belgian verohallinnolle oikeus tehdä siirtohintojen yksipuolinen ensioikaisu, jos liiketoimea tai järjestelyä koskevat ehdot eivät ole markkinaehtoiset. Tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohta, joka koskee alentavia siirtohinnoitteluokaisuja, sisältää sen sijaan lisäehdon, jonka mukaan liiketoimesta tai järjestelystä syntyneen, verosta vapautettavan voiton on pitänyt myös sisältyä liiketoimen tai järjestelyn ulkomaisen osapuolen voittoihin.
- (126) Toiseksi Belgian yhteisöverojärjestelmän tarkoituksena on verottaa todellisista voitoista kaikkia yhteisöverovelvollisia riippumatta siitä, ovatko ne riippumattomia vai kuuluvatko ne konserniin, kuuluvatko ne kansalliseen vai monikansalliseen konserniin, kuuluvatko ne suureen vai pieneen monikansalliseen konserniin tai ovatko ne vasta

⁽⁶⁶⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, 95 kohta.

⁽⁶⁷⁾ Tällä tarkoitetaan yhtiöitä, joiden kotipaikka, päätoimipaikka tai johdon tai hallinnon sijaintipaikka on Belgiassa (tuloverolain 2 §:n 1 momentin 5 kohta).

⁽⁶⁸⁾ Katso tuloverolain 185 §:n 1 momentti.

⁽⁶⁹⁾ Näihin kuuluvat Belgiassa sijaitsevista kiinteistöistä saatavat tulot, belgialaisista omaisuuseristä tai pääomista peräisin olevat tulot ja Belgiassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä kertyvät voitot (tuloverolain 227–229 §).

⁽⁷⁰⁾ Ks. johdanto-osan 25 kappale.

⁽⁷¹⁾ Ks. johdanto-osan 26–28 kappale.

sijoittautuneet Belgiaan vai harjoittaneet siellä toimintaa usean vuoden ajan. Kaikki nämä verovelvolliset ovat toisin sanoen yhteisöverojärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Tämä päämäärä on kaikkien yhteisöverovelvollisten verottaminen todellisista voitoista. Belgian lainsäädännössä myös määritellään Belgiassa asuvat yritykset, jotka ovat yhteisöveron alaisia. Niihin kuuluvat kaikki lain mukaisesti perustetut erilaiset yhtiöt, yhdistykset, laitokset tai elimet, jotka ovat oikeushenkilöitä ja jotka harjoittavat yritystoimintaa tai muuta voittoa tavoittelevaa toimintaa⁽⁷²⁾. Yrityksen oikeudellinen muoto tai sen rakenne (yritysyhmä tai ei) ei ole ratkaiseva Belgian yhteisöveron kantamisen kannalta. Näin ollen oikaisut, joita tehdään todellisuudessa kirjattuihin voittoihin ja joihin kaikki verovelvolliset ovat oikeutettuja, ovat yleisesti sovellettavia eivätkä siis SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja valikoivia etuja⁽⁷³⁾. Kuten 6.3.2 jaksossa selostetaan, ylisuurten voittojen verojärjestelmässä nämä verovelvolliset sen sijaan eivät ole tasavertaisia, sillä vain Belgiassa vasta vähän aikaa toimineiden, riittävän suurten monikansallisten konsernien belgialaiset toimipaikat voivat hyötyä kyseisestä järjestelmästä.

- (127) Kolmanneksi ero siinä, miten riippumattomien yritysten ja toisaalta konserniin kuuluvien yritysten verotettava voitto lasketaan, ei vaikuta millään tavalla Belgian yhteisöverojärjestelmän päämäärään, joka on kaikkien Belgiassa asuvien tai Belgiassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan kautta siellä toimivien yritysten voittojen verottaminen riippumatta siitä, ovatko kyseiset yritykset riippumattomia vai integroituneita. Markkinoilla liiketoimintaa harjoittavien, integroitumattomien/kansallisten, riippumattomien yritysten verotettava voitto on verrattain helppo laskea, koska se perustuu tulojen ja kilpailumarkkinoilla määräytyvien menojen väliseen eroon. Monikansalliseen konserniin kuuluvien integroituneiden yritysten verotettavan voiton laskemiseksi on sen sijaan turvaututtava epäsuoriin tietoihin. Jotta monikansalliseen konserniin kuuluvat integroituneet yritykset voivat laskea verotettavan voittonsa, niiden on vahvistettava konsernin sisäisiin liiketoimiin sovellettava hinta sen sijaan, että ne käyttäisivät markkinoiden suoraan sanelemia hintoja. Vaikka voidaan olettaa, että tietyt strategiset päätökset tehdään koko konsernin kokonaisedun mukaisesti, yhteisövero kannetaan Belgiassa yksittäisiltä yrityksiltä eikä konserneilta. Tarkasteltava järjestelmä koskee yksinomaan konserniin kuuluvien belgialaisten yritysten verotettavaa voittoa, mikä tarkoittaa, että verotulojen väheneminen perustuu näiden yksittäisten yritysten tuloksiin. On totta, että Belgian verolainsäädännössä on konserneja koskevia erityissäännöksiä, mutta niiden tavoitteena on yleensä varmistaa, että integroitumattomat yritykset ovat tasavertaisessa asemassa konserneja muodostavien taloudellisten yksiköiden kanssa, eikä suosia konserneja.
- (128) Hyväksymällä Belgian tätä koskevan väitteen komissio toteaisi, että jäsenvaltio voi kiertää unionin valtioneuvoston sääntöjen soveltamisen yksinkertaisesti sisällyttämällä verolainsäädäntönsä verovapautuksen.

6.3.1.3 Päätelmä viitejärjestelmästä

- (129) Komissio katsoo, että viitejärjestelmä, joka on otettava huomioon sen ratkaisemiseksi, onko ylisuurten voittojen verovapaus luonteeltaan valikoiva vai ei, on Belgian yhteisöverojärjestelmä, jonka tavoitteena on verottaa yhtäläisesti kaikkien Belgiassa asuvien tai Belgiassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan kautta siellä toimivien yritysten voittoja. Koska ylisuurten voittojen verojärjestelmän tavoitteena on oikaista yrityksen verotettava voitto yhteisöveron kantamiseksi Belgiassa Belgian yhteisöverojärjestelmän mukaisesti, yhteisöverojärjestelmä muodostaa viitejärjestelmän, johon ylisuurten voittojen verojärjestelmää on verrattava sen ratkaisemiseksi, onko järjestelmän edunsaajille annettu valikoiva etu.

6.3.2 Ylisuurten voittojen verovapaus on poikkeus viitejärjestelmästä

- (130) Koska on todettu, että Belgian yleinen yhteisöverojärjestelmä on viitejärjestelmä, johon tarkasteltavaa järjestelmää on verrattava, on ratkaistava, poikkeako ylisuurten voittojen verovapaus tästä viitejärjestelmästä ja johtaako se kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevien yritysten eriarvoiseen kohteluun.

⁽⁷²⁾ Tuloverolain 179 § luettuna yhdessä 2 §:n 1 momentin 5 kohdan kanssa.

⁽⁷³⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 18.7.2013, P Oy, C-6/12, ECLI:EU:2013:525, 18 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 15.11.2011, komissio v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, C-106/09 P ja C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 73 kohta.

- (131) Yleensä tässä valikoivuuden arvioinnin toisessa vaiheessa sekä ratkaistaan, onko kyseinen verotoimenpide poikkeus viitejärjestelmästä, että määritellään toimenpiteellä annettu etu. Kun verotoimenpiteen seurauksena maksettavan veron määrä alenee aiheettomasti edunsaajilla, joiden pitäisi ilman toimenpidettä viitejärjestelmän mukaisesti maksaa enemmän veroa, kyseinen alennus on sekä viitejärjestelmän poikkeus että verotoimenpiteellä annettu etu.
- (132) Komissio katsoo, että tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan perusteella myönnetty ylisuurten voittojen verovapaus on poikkeus Belgian yhteisöverojärjestelmästä eikä vain sen soveltamistoimenpide. Kuten kahdessa seuraavassa alajaksossa osoitetaan, komissio katsoo, että kyseisellä poikkeuksella annetaan järjestelmän edunsaajille valikoiva etu.
- (133) Ylisuurten voittojen verovapaus poikkeaa Belgian yhteisöverojärjestelmän mukaisesta yritysten voittojen verottamista koskevasta yleisestä järjestelmästä, jonka mukaisesti kaikkia Belgiassa asuvia tai Belgiassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan kautta siellä toimivia yrityksiä verotetaan niiden kokonaisvoitoista, eli niiden todellisuudessa kirjaamista voitosta, eikä sellaisesta oletetusta voitosta, joka on saatu arvioimalla koko kyseessä olevan yrityksen ”oikaistu markkinaehtoinen voitto”. Ylisuurten voittojen verojärjestelmällä annetaan SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valikoiva etu kyseisestä järjestelmästä hyötyville konsernien belgialaisille toimipaikoille vapauttamalla osa niiden todellisuudessa kirjaamasta voitosta Belgiassa maksettavasta yhteisöverosta ⁽⁷⁴⁾.
- (134) Edellisessä johdanto-osan kappaleessa sanotusta huolimatta ja riippumatta siitä, että viitejärjestelmän voidaan katsoa sisältävän yleisen säännön, jonka mukaan Belgiassa asuvia tai Belgiassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan kautta siellä toimivia yrityksiä ei pitäisi verottaa todellisuudessa kirjatun voiton siitä osasta, joka ylittää markkinaehtoisen voiton, mikä ei pidä paikkaansa ⁽⁷⁵⁾, komissio katsoo lisäksi, että ylisuurten voittojen verojärjestelmällä sovelletaan virheellisesti markkinaehtoperiaatetta. Se on näin ollen poikkeus tästä periaatteesta, joka on osa viitejärjestelmää ⁽⁷⁶⁾.

6.3.2.1 Ylisuurten voittojen verojärjestelmällä annetaan valikoiva etu poikkeamalla Belgian yleisestä yhteisöverojärjestelmästä

- (135) Taloudellinen etu voidaan myöntää pienentämällä eri tavoin tietyn yrityksen maksuja ja etenkin alentamalla sen veropohjaa tai maksettavan veron määrää ⁽⁷⁷⁾. Kuten 2.1 jaksossa selostetaan, ylisuurten voittojen verojärjestelmän avulla Belgiassa asuvat tai Belgiassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan kautta siellä toimivat yritykset, jotka kuuluvat monikansalliseen konserniin, voivat pienentää Belgiassa maksettavaa veroa vähentämällä todellisuudessa kirjatusta voitostaan ”ylisuuret” voitot. Nämä ylisuuret voitot lasketaan arvioimalla keskimääräinen voitto, jonka vastaavanlaisista toimintaa harjoittava riippumaton hypoteettinen yritys voisi tehdä vastaavanlaisissa olosuhteissa. Todellisuudessa kirjatun voiton ja tämän hypoteettisen keskimääräisen voiton välinen erotus muunnetaan tämän jälkeen verosta vapauttavaksi prosenttiosuudeksi ennen veroja lasketusta voitosta, jotta voidaan laskea ylisuurten voittojen keskimääräinen prosenttiosuus tietyssä ajanjaksona. Tämä prosenttiosuus vahvistetaan ylisuurten voittojen verojärjestelmän edunsaajan veropohjaksi niiksi viideksi vuodeksi, joiden ajan ennakkoratkaisu sitoo Belgian verohallintoa.
- (136) Ylisuurten voittojen verovapaus ei kuitenkaan ole kaikkien yhteisöverojärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevien yritysten käytettävissä. Koska kyseinen päämäärä on kaikkien yritysten voittojen verottaminen, tämä tarkoittaa Belgian kaikkia yhteisöverovelvollisia yrityksiä. Belgian yhteisöverojärjestelmä ei nimittäin sisällä periaatetta tai sääntöä, jonka mukaan olisi oikeutettua vapauttaa verosta se todellisuudessa kirjatun voiton osa, joka ylittää markkinaehtoisen voiton

⁽⁷⁴⁾ Ks. 6.3.2.1 jakso.

⁽⁷⁵⁾ Ks. 6.3.1.2 jakso.

⁽⁷⁶⁾ Ks. 6.3.2.2 jakso.

⁽⁷⁷⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 15.12.2005, Italia v. komissio, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, 78 kohta; unionin tuomioistuimen tuomio 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze ym., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, 132 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, 21–31 kohta. Ks. myös komission tiedonanto valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen, EYVL C 10.12.1998, C 384, s. 3, 9 kohta. Ks. myös päätös 2003/601/EY, johdanto-osan 33–35 kappale.

hypoteettisen tason ⁽⁷⁸⁾. Tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdalla, jonka nojalla ylisuurten voittojen verovapaus Belgian mukaan myönnetään, ei ole tätä merkitystä eikä tätä vaikutusta. Ylisuurten voittojen verovapaus on pikemminkin poikkeus Belgian verolainsäädännön yleisestä säännöstä, jonka mukaan verotuksen kohteena on todellisuudessa kirjattu voitto.

- (137) Komissio vahvistaa näin ollen aloittamispäätöksen johdanto-osan 89 kappaleessa ilmaistun näkemyksensä, jonka mukaan ylisuurten voittojen verojärjestelmä on monella tasolla ja monesta syystä valikoiva.
- (138) Ensinnäkin vain monikansallisten konsernien toimipaikoille voidaan myöntää ylisuurten voittojen verovapaus; se ei ole riippumattomien tai kansallisiin konserneihin kuuluvien yritysten käytettävissä. Koska kyseinen järjestelmä perustuu tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohtaan, jolla vapautuksen soveltaminen – ja vapautuksen saamiseksi tarvittavan ennakkoratkaisun myöntäminen – rajoitetaan rajat ylittäviä liiketoimia toteuttaviin yrityksiin, ylisuurten voittojen verovapaus voidaan myöntää vain monikansallisten konsernien belgialaisille toimipaikoille. Ylisuurten voittojen verojärjestelmällä annettu taloudellinen etu on toisin sanoen oikeudellisesti valikoiva, koska se voidaan myöntää vain monikansalliseen konserniin kuuluville yrityksille, mutta ei riippumattomille tai kansalliseen konserniin kuuluville yrityksille. Kansalliseen konserniin kuuluvat yritykset voisivat kuitenkin myös kansallisen organisaatiouudistuksen jälkeen toimia keskitetyn liiketoimintamallin päämiehenä ja väittää, että niiden tämän organisaatiouudistuksen jälkeen todellisuudessa kirjaama voitto on (väitettyjen) kansallisten synergioiden tai mittakaavaetujen ansiosta suurempi kuin hypoteettinen keskimääräinen voitto, jonka vastaavanlaista toimintaa harjoittava riippumaton yritys voisi odottaa kirjaavansa. Koska nämä yritykset eivät kuulu tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan soveltamisalaan, ne eivät kuitenkaan voi pienentää veropohjaansa järjestelmän mukaisesti, kuten kansainvälisten kilpailijoidensa belgialaiset päämiehet, jotka toteuttavat liiketoimia samaan konserniin kuuluvien ulkomaisten yritysten kanssa.
- (139) Toiseksi yrityksen on saatava ennakkoratkaisuyksiköltä ennakkoratkaisun muodossa annettava ennakkohyväksyntä, jotta sille voitaisiin myöntää ylisuurten voittojen verovapaus. Ennakkohyväksyntää ei kuitenkaan voida antaa vallitsevaa tilannetta varten, vaan ainoastaan sellaista tilannetta tai toimenpidettä varten, josta ei vielä ole aiheutunut verotuksellisia seurauksia. Ennakkoratkaisujärjestelmässä, joka sisällytettiin Belgian verolakiin 24 päivänä joulukuuta 2002 annetulla lailla, säädetään nimittäin, että ennakkoratkaisua sovelletaan vain ”tilanteeseen tai toimenpiteeseen, josta ei ole vielä aiheutunut verotuksellisia seurauksia” kyseiselle verovelvolliselle ⁽⁷⁹⁾. Tarkemmin sanottuna verovelvollinen ei ole oikeutettu hakemaan ennakkoratkaisua, joka koskee sen nykytilanteesta aiheutuvia verotuksellisia seurauksia, sillä ennakkoratkaisu voi koskea vain ”uuden tilanteen” aiheuttamia verotuksellisia seurauksia. Näitä ehtoja sovelletaan myös ennakkoratkaisuihin, joilla myönnetään ylisuurten voittojen verovapaus. Komission analysoimassa otoksessa ennakkoratkaisusta, joilla ylisuuria voittoja on vapautettu verosta, jokaisessa ennakkoratkaisussa nimittäin mainitaan huomattavat investoinnit ja/tai työpaikkojen luominen ja/tai toimintojen siirtäminen Belgiaan ⁽⁸⁰⁾. Näitä seikkoja ei mainita tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan nojalla myönnettävien ylisuurten voittojen

⁽⁷⁸⁾ Ks. johdanto-osan 125 kappale.

⁽⁷⁹⁾ Ks. johdanto-osan 44 kappale.

⁽⁸⁰⁾ Ks. 26 päivänä helmikuuta 2013 tehty päätös asiakirja-aineistossa 2011.569, 42 §: ”Le programme d’investissement lié à ces projets est le suivant: (...) mise en place d’une troisième ligne de production: investissement de USD 2.2 millions (...) mise en place d’une quatrième et cinquième ligne de production: complément d’investissement d’au moins USD 5 millions (...)” (Näihin hankkeisiin liittyvä investointiohjelma on seuraava: – kolmannen tuotantolinjan perustaminen: 2,2 miljoonan Yhdysvaltain dollarin investointi – neljännen ja viidennen tuotantolinjan perustaminen: 5 miljoonan Yhdysvaltain dollarin lisäinvestointi –); 43 §: ”En terme de création d’emplois, de tels investissements devraient résulter en une augmentation du nombre de travailleurs du groupe en Belgique d’au-moins 30 à 40 équivalents temps plein” (Tämän kaltaisilla investoinneilla on työpaikkoja luova vaikutus, ja konsernin työntekijöiden määrä Belgiassa nousee todennäköisesti vähintään 30–40 kokoaikavastaavalla); 83 §: ”(La demandeuse) s’engage à augmenter ses capacités de production en Belgique. (...)” [– (Ennakkoratkaisua hakenut yritys) sitoutuu lisäämään tuotantokapasiteettiaan Belgiassa. –] ja 91 §: ”(la demandeuse) réalisera un bénéfice supérieur en Belgique du fait des économies d’échelles et des synergies dont elle bénéficiera en raison de l’augmentation de sa capacité de production suite à la décision d’investissement additionnel par le groupe” [(Ennakkoratkaisua hakevan yrityksen) voitot Belgiassa kasvavat niiden mittakaavaetujen ja synergioiden ansiosta, joita syntyy konsernin lisäinvestointipäätöksen mukaisen tuotantokapasiteetin lisäämisen myötä]; 30 päivänä tammikuuta 2007 tehty päätös asiakirja-aineistossa 600.460, 15 §: ”(...) the business intends to relocate the Central Entrepreneur company from (abroad) to Belgium in the course of 2007 (– yritys aikoo siirtää päämiesyrityksen (ulkomailta) Belgiaan vuoden 2007 kuluessa); 18 §: ”The Entrepreneur activities that are currently carried out (abroad) require the employment of 15 positions. All these positions will be transferred to Belgium” [Tällä hetkellä (ulkomailla) harjoitettavat päämiestoiminnot edellyttävät 15:tä työpaikkaa. Kaikki nämä työpaikat siirtyvät Belgiaan]; 15 päivänä joulukuuta 2005 tehty päätös asiakirja-aineistossa 500.249, 6 §: ”De totale investering bedroeg circa EUR 109,5 miljoen. De geraamde extra banentoe name als gevolg van deze nieuwe investering (...) wordt geraamd op 25 mensen”; 10 päivänä joulukuuta 2013 tehty päätös asiakirja-aineistossa 2013.540, 2 kohta: Vaikutus työllisyyteen Belgiassa – 68 §: ”Grâce à la création de la centrale d’achat et du bureau de qualité en Belgique, 20 nouveaux emplois pourront être créés ou préservés en Belgique. Le recrutement de 4 personnes supplémentaires est également envisagé à moyen terme, après 2015”. (Hankintakeskuksen ja lautoimiston perustaminen Belgiaan voi synnyttää tai säilyttää 20 työpaikkaa Belgiassa. Keskipitkällä aikavälillä, vuoden 2015 jälkeen, on myös tarkoitus palkata neljä lisähenkilöä.) 69 §: ”(...) le nombre de points de vente en Belgique ainsi que la surface commerciale (...) devraient augmenter. On peut dès lors s’attendre à la création d’emplois supplémentaires dans le réseau belge de distribution.” (– Belgiassa sijaitsevien myyntipisteiden ja liikealan määrä – todennäköisesti kasvaa. Siksi belgialaiseen jakeluverkostoon voidaan odottaa syntyvän uusia työpaikkoja.); 70 §: ”Il conviendrait également de mettre en évidence (qu’)en cas de faillite le nombre d’emplois perdus au sein de (l’entreprise reprise) se serait élevé à (...) 300 équivalents temps plein.” [Voidaan myös todeta, että jos (ostettu yritys) menisi konkurssiin, menetettäisiin – 300 kokoaikavastaavaa työpaikkaa.]; 71–72 §: ”Il est à noter que (la demandeuse) envisage également (...) de créer un nouvel entrepôt de stockage (...) ce qui conduirait à la création de nouveaux emplois.” [On huomattava, että (ennakkoratkaisua hakeva yritys) aikoo myös perustaa uuden varaston – , mikä johtaisi uusien työpaikkojen syntymiseen.]

verovapauden nimenomaisina edellytyksinä, mutta ne ovat välttämättömiä ennakkoratkaisun saamiseksi. Ennakkoratkaisu taas on ylisuurten voittojen verovapauden ehdoton edellytys. "Uutta tilannetta" koskevasta velvoitteesta, joka johtuu siitä, että ylisuurten voittojen verovapauden saamiseksi on haettava ennakkoratkaisua⁽⁸¹⁾, syntyy näin ollen ilman eri toimenpiteitä valikoivuus sellaisten monikansallisten konsernien, jotka muuttavat liiketoimintamalliaan perustamalla uusia toimintoja Belgiaan, ja kaikkien muiden, entisen belgialaisen liiketoimintamallinsa säilyttävien talouden toimijoiden (myös monikansallisten konsernien) välillä.

- (140) Kolmanneksi ylisuurten voittojen verojärjestelmällä vapautetaan verosta voitto, joka johtuu – tai jonka väitetään johtuvan – synergioista, mittakaavaeduista tai monikansalliseen konserniin kuulumisesta aiheutuvista muista eduista. Vaikka kaikki konsernit voivat väittää saavansa tällaisia etuja, vain sellaiseen monikansalliseen konserniin, joka on riittävän suuri synnyttääkseen merkittäviä synergia-, mittakaava- tai muita konsernin sisäisiä etuja, kuuluvia yrityksiä kannustetaan hankkimaan ylisuurten voittojen verovapautta koskeva ennakkoratkaisu. Tämä johtuu siitä, että ennakkoratkaisun hankintamenettely edellyttää yksityiskohtaista hakemusta, jossa esitellään vapautukseen oikeuttava uusi tilanne, täsmennetään yrityksen luomien työpaikkojen määrä ja selvitetään kattavasti ylisuuret voitot. Tämä on selvästi työläämpää pienille konserneille kuin suurille. Ennakkoratkaisuhakemuksissa selostettavat synergiat ja kustannussäästöt edellyttävät nimittäin, että toiminta on riittävän laajaa oikeuttaakseen ennakkoratkaisuhakemuksen. Belgia ei olekaan vastauksena komission pyyntöön kyennyt esittämään ainoatakaan esimerkkiä tapauksesta, jossa pienen monikansallisen konsernin belgialainen toimipaikka olisi hakenut ylisuurten voittojen verovapautta ja saanut sen. Ylisuurten voittojen verojärjestelmä on toisin sanoen valikoiva myös tosiasiallisesti, koska todellisuudessa ylisuurten voittojen verovapaus myönnetään ainoastaan suurten tai vähintään keskisuurten, mutta ei pienten monikansallisten konsernien belgialaisille toimipaikoille.
- (141) Koska ainoastaan sellaisten monikansallisten konsernien belgialaiset toimipaikat, jotka ovat riittävän suuria ja perustavat uusia toimintoja Belgiaan, voivat järjestelmän ansiosta alentaa veropohjaansa vähentämällä todellisuudessa kirjaamistaan voitoista "ylisuuret" voitot, on lopuksi todettava, että kyseisellä järjestelmällä annetaan SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valikoiva etu. Ylisuurten voittojen verojärjestelmällä, jonka ansiosta yritysten voittojen verottamista yleisen järjestelmän mukaisesti verotettavaa määrää voidaan alentaa, annetaan nimittäin kyseisille belgialaisille toimipaikoille valikoiva etu, koska ne voivat ylisuurten voittojen verovapauden ansiosta vähentää budjetistaan menon, joka niiden pitäisi tavallisesti kattaa.
- (142) Belgia perustelee ylisuurten voittojen verojärjestelmästä johtuvaa eriarvoista kohtelua viittaamalla unionin yleisen tuomioistuimen 7 päivänä marraskuuta 2014 asiassa T-399/11 antamaan tuomioon ja toteamalla, että toimenpiteen soveltaminen vain monikansallisiin konserneihin ei riitä osoittamaan sen olevan valikoiva, koska tämäntyyppisillä yrityksillä ei, toisin kuin vaikkapa offshore-yrityksillä, ole esimerkiksi toimialaan, toimintaan, taseen loppusummaan, työntekijämäärään tai sijoittautumismaahan liittyviä yhteisiä ominaispiirteitä⁽⁸²⁾. Tuomiosta, johon Belgia viittaa, on kuitenkin valitettu⁽⁸³⁾, eikä sitä myöskään voida soveltaa ylisuurten voittojen verojärjestelmään, sillä se koskee tiettyihin varallisuustoimiin liittyvän verotuksellisen edun mahdollista valikoivuutta. Tarkasteltava järjestelmä sen sijaan koskee tietyille yritysryhmille annettavia etuja. Tuomiossa, johon Belgia viittaa, unionin yleinen tuomioistuin on nimittäin katsonut, että verotuksellisella toimenpiteellä, jolla ulkomaisten tytäryhtiöiden hankinta asetetaan edullisempaan asemaan kuin kansallisten tytäryhtiöiden hankinta, ei anneta SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valikoivaa etua, koska sillä ei estetä mitään yritysryhmää hyödyntämästä sitä. Ylisuurten voittojen verojärjestelmää voivat sen sijaan hyödyntää vain tietyt yritysryhmät: Belgiaan uusia toimintoja perustavien, riittävän suurten monikansallisten konsernien toimipaikat.

⁽⁸¹⁾ Tämä velvoite ei aiheuttaisi valikoivuusongelmia muiden kuin ylisuurten voittojen verovapautta koskevien ennakkoratkaisujen kohdalla. Tavallisilla ennakkoratkaisuilla vain luodaan oikeusvarmuus kaikkiin yhtiöihin yhtäläisesti sovellettavien sääntöjen mukaisesta verotuskohtelusta riippumatta siitä, onko yhtiö saanut ennakkoratkaisun vai ei. Ylisuuria voittoja lukuun ottamatta verotettava voitto on näin ollen periaatteessa sama riippumatta siitä, onko se vahvistettu etukäteen ennakkoratkaisussa vai jälkikäteen veroilmoituksessa. Ennakkoratkaisu, jolla ylisuuret voitot vapautetaan verosta, sen sijaan toimii todellisuudessa kuin ennakkohyväksyntä. Lainsäädännön mukaan markkinaehtoisen voiton ylittävän voiton vähentäminen on vahvistettava ennakkoratkaisulla, eikä sitä voi vaatia jälkikäteen veroilmoituksessa. Yritykselle, joka todellisuudessa kirjaa (yli)suuret voitot tavanomaisen toimintansa puitteissa, ei näin ollen voida myöntää ylisuurten voittojen verovapautusta. Kahta yritystä, jotka ovat samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, yksi organisaatiouudistuksen seurauksena ja toinen tavanomaisen toimintansa puitteissa, kohdellaan tästä syystä eri tavoin, sillä vain ensin mainitulla on oikeus hakea ennakkoratkaisua, jolla ylisuuret voitot vapautetaan verosta.

⁽⁸²⁾ Unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 26.2.2013, Banco Santander SA ja Santusa Holding v. komissio, T-399/11, ECLI:EU:T:2014:938.

⁽⁸³⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 26.2.2013, komissio v. Banco Santander ja Santusa, C-21/15 P.

- (143) Belgia on myös väittänyt valikoivan edun liittyvän siihen, ettei ulkomailla veroteta Belgiassa verosta vapautettuja voittoja. Komissio ei yhdy tähän väitteeseen, sillä nimenomaan Belgiassa alennetaan yksipuolisesti ylisuurten voittojen verojärjestelmästä hyötyvän belgialaisen toimipaikan veropohjaa riippumatta samojen voittojen tosiasiallisesta tai väitetystä verottamisesta toisessa jäsenvaltiossa. SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa joka tapauksessa määrätään, ettei jäsenvaltio saa myöntää valtiontukea. Sitä, annetaanko tietyllä järjestelmällä etua, on näin ollen arvioitava kyseisen jäsenvaltion, eli tässä tapauksessa Belgian, toimien perusteella. Arvioinnissa ei pidä ottaa huomioon järjestelmän mahdollista, muiden jäsenvaltioiden kohtelusta johtuvaa neutraalia tai negatiivista vaikutusta samaan konserniin kuuluviin toisiin yrityksiin.

6.3.2.2 Ylisuurten voittojen verojärjestelmällä annetaan valikoiva etu poikkeamalla markkinaehtoperiaatteesta

- (144) Riippumatta siitä, voidaanko Belgian yhteisöverojärjestelmän katsoa sisältävän yleisen säännön, jossa kielletään verottamasta Belgiassa asuvia yrityksiä todellisuudessa kirjatun voiton siitä osasta, joka ylittää markkinaehtoisen voiton, minkä komissio kiistää⁽⁸⁴⁾, ylisuurten voittojen verovapaus on poikkeus viitejärjestelmästä. Tämä johtuu siitä, että syyt, joilla perustellaan sekä verosta vapauttamista että järjestelmän mukaisesti vapautettavien ylisuurten voittojen määrittämismenetelmää, ovat viitejärjestelmään kuuluvan markkinaehtoperiaatteen vastaisia.

a) Markkinaehtoperiaate ja SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohta

- (145) Unionin tuomioistuin on aiemmin todennut, että pienentämällä veropohjaa verotuksellisella toimenpiteellä, joka oikeuttaa verovelvollisen määrittämään siirtohintoja, jotka eivät ole lähellä sellaisten itsenäisten yritysten välillä sovittuja hintoja, jotka neuvottelevat vastaavanlaisissa markkinaehtoisissa olosuhteissa, annetaan kyseiselle verovelvolliselle valikoiva etu, koska vero, joka kyseisen verovelvollisen on maksettava yleisen verojärjestelmän mukaisesti, on pienempi kuin vero, joka sellaisten itsenäisten yritysten on maksettava, joiden veropohja perustuu niiden todellisuudessa kirjaamiin voittoihin⁽⁸⁵⁾.
- (146) Unionin tuomioistuin on tuomiossaan⁽⁸⁶⁾, joka koskee koordinoitikeskuksiin sovellettavaa Belgian verojärjestelmää, tarkastellut kannetta komission päätöksestä⁽⁸⁷⁾, jossa todettiin, että tämän verojärjestelmän mukaisella verotettavien tulojen määrittämistavalla annettiin valikoiva etu kyseisille keskuksille. Kyseisen verojärjestelmän mukaan näiden keskusten verotettava tulo oli vahvistettu kiinteämääräisesti ja vastasi tiettyä prosenttiosuutta menojen ja toimintakulujen kokonaismäärästä, josta oli vähennetty henkilöstökulut sekä rahoituskulut. Unionin tuomioistuin on katsonut, että ”sen selvittämiseksi, tuottaako koordinoitikeskusten järjestelmän mukainen verotettavien tulojen määrittämistapa etua koordinoitikeskuksille, on syytä – – verrata kyseistä järjestelmää yleisesti sovellettavan verolainsäädännön mukaiseen järjestelmään, joka perustuu tulojen ja menojen väliseen erotukseen yhtiössä, joka toimii vapaan kilpailun ympäristössä”. Tämän jälkeen unionin tuomioistuin on katsonut, että ”jos [henkilöstö- ja rahoituskulut] jätetään kyseessä olevien keskusten verotettavan tulon määrittämisperusteena olevien kustannusten ulkopuolelle, ei saada sellaisia siirtohintoja, jotka olisivat lähellä vapaassa kilpailussa vahvistettavia hintoja”, mikä on unionin tuomioistuimen mukaan ”omiaan johtamaan taloudellisen edun antamiseen kyseisille keskuksille”⁽⁸⁸⁾.
- (147) Unionin tuomioistuin on näin ollen todennut, että verotuksellisella toimenpiteellä, jonka ansiosta konserniin kuuluva yritys voi laskuttaa siirtohintoja, jotka eivät vastaa markkinaehtoisissa olosuhteissa laskutettavia hintoja, eli sellaisten itsenäisten yritysten välillä sovittuja hintoja, jotka neuvottelevat vastaavanlaisissa markkinaehtoisissa olosuhteissa, annetaan kyseiselle yritykselle valikoiva etu. Tämä johtuu siitä, että toimenpide johtaa kyseisen yrityksen veropohjan ja näin ollen yleisen yhteisöverojärjestelmän mukaisesti maksettavan veron määrän alenemiseen. Tätä periaatetta, jonka mukaan samaan konserniin kuuluvien yritysten väliset liiketoimet olisi hinnoiteltava samalla tavoin kuin hinnoiteltaisiin vastaavanlaisessa markkinaehtoisessa tilanteessa neuvottelevien itsenäisten yritysten toteuttamat vastaavat liiketoimet, kutsutaan yleensä markkinaehtoperiaateeksi.

⁽⁸⁴⁾ Ks. 6.3.1.2 jakso ja johdanto-osan 136 kappale.

⁽⁸⁵⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416.

⁽⁸⁶⁾ Sama.

⁽⁸⁷⁾ Valtiontukiohjelmasta, jonka Belgia on toteuttanut Belgiassa sijaitsevien koordinoitikeskusten hyväksi, 17 päivänä helmikuuta 2003 tehty komission päätös 2003/757/EY (EUVL L 282, 30.10.2003, s. 25).

⁽⁸⁸⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, 95 ja 97 kohta.

- (148) Markkinaehtoperiaatteen tarkoituksena on taata, että samaan konserniin kuuluvien yritysten välisten liiketoimien verotuksessa otetaan huomioon voitto, joka olisi syntynyt, jos itsenäiset yritykset olisivat toteuttaneet samat liiketoimet. Jos näin ei tehtäisi, konserniin kuuluvat yritykset olisivat edullisemmassa asemassa kuin riippumattomat yritykset laskettaessa niiden yleisen yhteisöverojärjestelmän mukaista veropohjaa. Tämä johtaisi eriarvoiseen kohteluun yleisen yhteisöverojärjestelmän päämäärän kannalta, joka on kaikkien kyseiseen veroalueeseen kuuluvien yritysten voittojen verottaminen.
- (149) Sen arvioimiseksi, onko Belgia antanut valikoivan edun kyseisellä järjestelmällä, komission on tarkistettava, poikkeako menetelmä, jonka Belgia on hyväksynyt markkinaehtoisen voiton määrittämistä ja sen järjestelmän toisessa vaiheessa tapahtuvaa oikaisua varten, menetelmästä, joka johtaa luotettavaan arvioon markkinoihin perustuvasta tuloksesta, ja näin ollen markkinaehtoperiaatteesta. Koska menetelmästä seuraa se, että belgialaisen toimipaikan maksettavaksi Belgian yleisen yhteisöverojärjestelmän mukaisesti tuleva vero on pienempi kuin samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevien yritysten vero, järjestelmällä katsotaan annettavan SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valikoiva etu.
- (150) Markkinaehtoperiaate on siis väistämättä osa komission suorittamaa, konserniin kuuluvia yrityksiä koskevien toimenpiteiden SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaista arviointia riippumatta siitä, onko jäsenvaltio sisällyttänyt, ja missä muodossa, markkinaehtoperiaatteen kansalliseen oikeusjärjestelmäänsä. Sitä sovelletaan sen ratkaisemiseksi, onko konserniin kuuluvan yrityksen yhteisöveron mukaisesti verotettava voitto laskettu menetelmällä, joka on lähellä markkinaehtoja, jolloin kyseistä yritystä ei yleistä yhteisöverojärjestelmää sovellettaessa aseteta edullisempaan asemaan kuin riippumattomia yrityksiä, joiden verotettava voitto määräytyy markkinaehtoisesti. Todettakoon väärinkäsitysten välttämiseksi, että arvioidessaan valtiontukia komissio ei sovelle OECD:n mallisopimuksen 9 artiklasta ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeista, jotka eivät ole sitovia välineitä, johtuvaa markkinaehtoperiaatetta, vaan SEUT-sopimuksen kaikkia jäsenvaltioita sitovan ja kansalliset verosäännöt kattavan 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvaa tasa-arvoista verokohtelua koskevaa yleistä periaatetta ⁽⁸⁹⁾.
- (151) Komissio katsoo, että johdanto-osan 15 kappaleessa kuvattu menetelmä, jolla määritetään ylisuurten voittojen verojärjestelmän mukaisessa toisessa vaiheessa ”oikaistu markkinaehtoinen voitto”, poikkeaa markkinaehtoperiaatteesta, mikä tarkoittaa, että järjestelmästä hyötyville yrityksille annetaan valikoiva etu. Belgian viranomaisten ylisuurten voittojen verojärjestelmästä esittämän kuvauksen ja niiden tietojen perusteella, jotka ovat ilmenneet komission tutkimasta ennakkoratkaisujen otoksesta ⁽⁹⁰⁾, konsernien belgialaisten toimipaikkojen, joiden ylisuuret voitot on vapautettu verosta, katsotaan harjoittavan monimutkaisimpia toimintoja oman konserninsa sisällä ja vastaavan niistä (joko koko kyseisessä konsernissa tai vain sen yhdellä liiketoiminta-alueella tai maantieteellisellä toiminta-alueella). Kuten seuraavassa alajaksossa selostetaan, komissio katsoo näin ollen, että näiden toimipaikkojen ja niihin etuyhteydessä olevien yritysten keskinäisistä konsernin sisäisistä liiketoimista syntyvä jäännösvoitto olisi kokonaisuudessaan kohdennettava konsernien belgialaisille toimipaikoille markkinaehtoisena voittona (ensimmäisen vaiheen yhteydessä). Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen ei mahdollista yleisesti sitä, että synergioista ja mittakaavaeduista syntyvät voitot hyväksytään ja kohdennetaan erikseen siirtohinnoittelun yhteydessä (toisessa vaiheessa).

b) Jäännösvoitto on keskitetyn liiketoimintamallin päämiehenä toimivan belgialaisen toimipaikan markkinaehtoinen voitto

- (152) Belgian viranomaisten mukaan ylisuurten voittojen verojärjestelmä perustuu ajatukseen, että konsernien belgialaiset toimipaikat toimivat keskitetyn liiketoimintamallin päämiehinä ⁽⁹¹⁾. Niiden mukaan strategiseen ja

⁽⁸⁹⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, 81 kohta. Ks. myös unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 25.3.1015, Belgia v. komissio, T-538/11, ECLI:EU:C:2015:188, 65 ja 66 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

⁽⁹⁰⁾ Ks. johdanto-osan 65 kappale.

⁽⁹¹⁾ OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ei määritellä termiä ”keskitetyn liiketoimintamallin päämies” (*central entrepreneur*). Ohjeiden 9.2 kohdassa mainitaan ”päämies” (*principal*) vastapuolena rajoitetun riskin jälleenmyyjänä, myyntiagenttina, komissiomyyjänä tai tolling- tai sopimusvalmistajana toimivalle ulkomaiselle etuyhteisyrikselle, mutta ohjeissa ei sen tarkemmin määritellä päämies-termiä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 9.26 ja 9.27 kohdassa on kaksi muuta esimerkkiä päämies-sanana käytöstä etuyhteisliiketoimien yhteydessä. Konsernirakenteessa voi olla taloudellisesti järkevää jakaa toiminnot esimerkiksi niin, että yksi yritys päättää strategisista kaupallisista päätöksistä ja toinen huolehtii tuotanto- ja toteutustoiminnoista. Tällaisen rakenteen on oltava markkinaehtoinen, jotta se olisi markkinaehtoperiaatteen mukainen.

taktiseen päätösprosessiin liittyvä päävastuu ja monimutkaisimmat toiminnot – joko koko kyseisessä konsernissa tai vain yhdellä sen liiketoiminta-alueella tai maantieteellisellä toiminta-alueella – on koottu näihin konsernien belgialaisiin toimipaikkoihin. Näiden konsernien belgialaisten toimipaikkojen kanssa liiketoimia toteuttavien etuyhteysyritysten olisi tällöin oltava tolling- tai sopimusvalmistajia, sopimustutkijoita, rajoitetun riskin jälleenmyyjiä, komissiomyyjiä, myyntiagentteja⁽⁹²⁾ tai rutiininomaisia toimintoja harjoittavia muita yrityksiä, joiden vastuut ovat vähäiset.

- (153) Kuten johdanto-osan 15 kappaleessa selostetaan, ylisuurten voittojen verovapauden myöntämismenettely on kaksivaiheinen. Menettelyn ensimmäisessä vaiheessa konsernin belgialainen toimipaikka arvioi markkinaehtoisen voittonsa jäännösvoittona käyttäen yksipuolista siirtohinnoittelumenetelmää, joista käytetyin on TNMM⁽⁹³⁾. TNMM:ää pidetään toisinaan asianmukaisena siirtohinnoittelumenetelmänä, kun määritetään kahden sellaisen osapuolen välisen etuyhteysliiketoimen hintaa ja ehtoja, joista yksi harjoittaa monimutkaisia ja toinen vähemmän monimutkaisia toimintoja. TNMM:ää käytettäessä testataan yleensä se osapuoli, johon menetelmää voidaan luotettavimmin soveltaa ja jolle on löydettävissä luotettavimmat vertailukohtat. Testattavaksi valitaan tästä syytä useimmiten toimintoarvioinnin perusteella yksinkertaisempi osapuoli.⁽⁹⁴⁾ TNMM:ää käytettäessä testattavan osapuolen nettovoittoa tarkastellaan suhteessa sopivaan tunnuslukuun, kuten kustannuksiin, liikevaihtoon tai varoihin⁽⁹⁵⁾. Jäännösvoitto (tai mahdollisesti jäännöstappio), joka syntyy sovellettaessa TNMM:ää etuyhteysliiketoimien sarjaan, kohdennetaan testaamattomalle osapuolelle, eli yleensä toimintoarvioinnin perusteella monimutkaisemmalle yritykselle.
- (154) Komissio ei ota kantaa siihen, onko jokaisessa yksittäisessä tapauksessa, jossa ylisuuret voitot on vapautettu verosta, ollut asianmukaista ensimmäisessä vaiheessa määrittää konsernin belgialaisen toimipaikan markkinaehtoinen voitto yksipuolisella siirtohinnoittelumenetelmällä⁽⁹⁶⁾. Se kuitenkin katsoo, että konsernin belgialaisen toimipaikan olisi konsernin strategisesta ja taktisesta päätöksenteosta vastaavana liiketoimintamallin päämiehenä, joka harjoittaa monikansallisen konsernin monimutkaisimpia toimintoja ja vastaa niistä, saatava tästä korvauksena suurempi tuotto, jotta tulos olisi markkinaehtoinen⁽⁹⁷⁾. Siihen etuyhteydessä olevat osapuolet, joiden riskit ovat vähäiset, saivat sen sijaan pienemmän korvauksen, koska ne ovat suojassa yritystoimintaan liittyviltä riskeiltä ja niihin liittyviltä tappioilta⁽⁹⁸⁾. Toisin sanoen ensimmäisessä vaiheessa toteutetun siirtohinnoittelun tuloksena konsernin belgialaiselle toimipaikalle kohdennetaan liiketoimintamallin päämiehenä konsernin sisäisistä liiketoimista syntyvä jäännösvoitto. Tämä jäännösvoitto on näin ollen Belgian yhteisöverojärjestelmän mukaisesti yhtä kuin konsernin belgialaisen toimipaikan markkinaehtoinen voitto ja ylisuurten voittojen verojärjestelmässä myös yhtä kuin sen todellisuudessa kirjaama voitto.
- (155) Johdanto-osan 15 kappaleessa kuvatus menettelyn toisessa vaiheessa konsernin belgialainen toimipaikka kuitenkin arvioi, kuinka suuren voiton vertailukelpoinen riippumaton yritys olisi saanut vastaavanlaisissa olosuhteissa, voidakseen määrittää ”oikaistun markkinaehtoisen voiton” soveltamalla TNMM:ää. Tällä kertaa testattavana osapuolena on kyseinen konsernin belgialainen toimipaikka. Ensimmäisessä ja toisessa vaiheessa

⁽⁹²⁾ Sopimusvalmistus kuvaillaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 7.40 kohdassa. Rajatun riskin omaavan jälleenmyyjän toimintaa (*limited risk distribution*) kuvataan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 9.127 kohdassa, ja niiden 6.37 kohdassa viitataan ”myyntiagenttiin” (*agent*).

⁽⁹³⁾ Muut yksipuoliset menetelmät ovat kustannusvoittolisämenetelmä ja jälleenmyyntihintamenetelmä.

⁽⁹⁴⁾ Ks. johdanto-osan 57 kappale.

⁽⁹⁵⁾ Ks. alaviite 37 ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 2.58 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

⁽⁹⁶⁾ Vuonna 1995 hyväksytyissä OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa, jotka olivat voimassa kun riidanalainen järjestelmä otettiin käyttöön, pidettiin siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arvioimisessa perinteisiä menetelmiä (esim. markkinahintavertailumenetelmä, CUP) parempina kuin liiketoimivoittomenetelmiä (esim. TNMM) (ks. vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeiden 3.49 kohta). Vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden 2.3 kohdassa todetaan asiasta seuraavasti: ”Mikäli perinteistä liiketoimimenetelmää ja liiketoimivoittomenetelmää voidaan soveltaa yhtä luotettavasti, kun otetaan huomioon 2.2. kohdassa esitetyt kriteerit, on suositeltavaa soveltaa perinteistä liiketoimimenetelmää eikä liiketoimivoittomenetelmää.”

⁽⁹⁷⁾ Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.45 kohta. Samojen ohjeiden 9.39 kohdassa todetaan lisäksi seuraavaa: ”Yleensä siitä, että yksi osapuoli kantaa etuyhteysliiketoimeen liittyvät riskit, – – seuraa, että tämän osapuolen olisi – – c) saatava suurempi tuotto korvauksena riskin kantamisesta.”

⁽⁹⁸⁾ Edellyttäen, että keskitetyn liiketoimintamallin päämiehen rakenteen voidaan todeta olevan taloudellisesti perusteltu. Ks. myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.47 kohta.

saatujen voittojen välinen ero (jäännösvoitto, josta on vähennetty toisessa vaiheessa laskettu oikaistu markkinaehtoinen voitto) on yhtä kuin ylisuurten voittojen määrä, joka vapautetaan verosta⁽⁹⁹⁾. Belgia perustelee menettelyn toista vaihetta sillä, että monikansallisten konsernien belgialaisia toimipaikkoja pitäisi verottaa vain oikaistusta markkinaehtoisesta voitosta ja sen vuoksi todellisuudessa kirjatun voiton sitä osaa, joka ylittää oikaistun markkinaehtoisesta voiton, ei tarvitse ottaa verotuksessa huomioon, koska se on ylisuuri voitto.

- (156) Komission mielestä toinen vaihe ei ole markkinaehtoperiaatteen mukainen. Kuten johdanto-osan 154 kappaleessa selostetaan, konsernin sisäisistä liiketoimista syntyvää jäännösvoittoa olisi kokonaisuudessaan pidettävä päämiehen markkinaehtoisena voittona, koska tämä on keskitetyn liiketoimintamallin päämiehenä kantanut yritystoimintariskit ja niihin liittyvät kustannukset (mahdolliset riskinhallinta- tai riskienvähentämiskustannukset tai kustannukset, joita voi aiheutua riskin toteutuessa). Belgian ”ylisuurena” pitämä voitto onkin todellisuudessa vain osa jäännösvoittoa, joka on kohdennettava konsernin belgialaiselle toimipaikalle monikansallisen konsernin päämiehenä. Jos tämän tyyppistä voittoa ei oteta huomioon päämiehen veropohjassa, poiketaan perusteettomasti markkinamekanismista, mikä on vastoin markkinaehtoperiaatetta. Tämä puolestaan tarkoittaa, että ylisuurten voittojen verojärjestelmästä hyötyville yrityksille annetaan valikoiva etu, koska niiden Belgian yhteisöverojärjestelmän mukainen veropohja alenee.
- (157) Belgia toteaa, että konsernien belgialaiset toimipaikat kirjaavat osan jäännösvoitosta, koska ne kuuluvat monikansalliseen konserniin – eivät omien toimintojensa, riskiensä ja varallisuutensa vuoksi. Belgia pitää tätä voiton osaa synergioista tai mittakaavaeduista johtuvana voittona, jota ei sen mielestä pitäisi kohdentaa konsernin belgialaiselle päämiehelle markkinaehtoperiaatteen perusteella. Komissio ei hyväksy tätä perustelua.
- (158) Voittoa alentava yleinen oikaisu, joka johtuu synergioista tai mittakaavaeduista, ei ensinnäkään ole markkinaehtoperiaatteen mukainen. Markkinaehtoperiaate edellyttää sen sijaan, että keskenään etuyhteydessä olevien yritysten välisistä liiketoimista syntyvä jäännösvoitto kohdennetaan keskitetyn liiketoimintamallin päämiehenä toimivalle yritykselle, koska sen tehtävä konsernissa on aintu-laatuinen. Tämän osoittavat sen suorittamat toiminnot, sen ottamat riskit ja sen käyttämä varallisuus⁽¹⁰⁰⁾. Sen, kummalle osapuolelle jäännösvoitto, mukaan lukien tarvittaessa synergioista tai mittakaavaeduista johtuva voitto, markkinaehtoperiaatteen mukaisesti kuuluu ja missä määrin, määrää toimintojen, riskien ja varallisuuden jakautuminen etuyhteysliiketoimien osapuolten välillä.
- (159) Komissio katsoo, että voittoja, joita Belgia pitää ylisuurina, ei pitäisi kohdentaa uudelleen, vaan verottaa siellä, missä ne syntyvät, vaikka ne liittyisivät (osittain) synergioihin ja mittakaavaetuihin⁽¹⁰¹⁾. Synergioihin tai mittakaavaetuihin liittyviä voittoja ei markkinaehtoperiaatteen mukaisesti määritetä, korvata tai kohdenneta erikseen. Niiden kohdentuminen johtuu kaikissa liiketoimissa ja kaikissa yritysten välisissä sopimuksissa automaattisesti siirtohinnoista ja siirtoehdoista, joista on sovittu etuyhteyksyritysten kesken. Jos nämä ehdot ja hinnat ovat markkinaehtoperiaatteen mukaiset, synergioista ja mittakaavaeduista johtuvat voitot ja niiden jakautuminen konserniyritysten kesken johtuu automaattisesti kyseisistä ehdoista ja hinnoista. Niitä on siis verotettava siellä, missä ne syntyvät.

⁽⁹⁹⁾ Jäännösvoitto on siis yhtä suuri kuin vertailukelpoisena pidettävän itsenäisen yrityksen hypoteettisen keskimääräisen voiton, sellaisena kuin se on kuvattu johdanto-osan 17 kappaleessa, ja jota kutsutaan myös oikaistuksi markkinaehtoiseksi voitoksi, ja ylisuurten voittojen summa.

⁽¹⁰⁰⁾ Ks. myös johdanto-osan 154 kappale.

⁽¹⁰¹⁾ Tämä vahvistetaan myös OECD:n raportissa *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10-2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, jäljempänä 'OECD:n BEPS-raportti'. Sen 1.158 kohta sisältää OECD:n siirtohinnoitteluhjeiden 7.13 kohdassa tarkoitettuja synergioita koskevia lisäohjeita: ” – when synergistic benefits or burdens of group membership arise purely as a result of membership in an MNE group and without the deliberate concerted action of group members or the performance of any service or other function by group members, such synergistic benefits of group membership need not be separately compensated or specifically allocated among members of the MNE group.” (– mikäli synergiaedut ja -haitat johtuvat ainoastaan kuulumisesta monikansalliseen konserniin eivätkä kyseiseen monikansalliseen konserniin kuuluvat yritykset ole toimineet tarkoituksella ja yksissä tuumin tai suorittaneet muita palveluja tai toimintoja, tällaisia synergiaetuja ei tarvitse korvata erikseen eikä jakaa konserniin kuuluvien yritysten kesken).

- (160) Vaikka konsernin synergioista ja mittakaavaeduista johtuvaa etua voitaisiin pitää merkityksellisenä, sitä ei näin ollen pidä korvata erikseen eikä kohdentaa (uudelleen) monikansalliseen konserniin kuuluville yrityksille. Se jakautuu automaattisesti etuyhteysosapuolten kesken sovellettaessa markkinaehtoperiaatetta konsernin sisäisille liiketoimille ja palveluille vahvistettuihin siirtohintoihin ⁽¹⁰²⁾.
- (161) Toiseksi tapa, jolla menettelyn toisessa vaiheessa lasketaan markkinaehtoinen voitto ja jota kuvaillaan johdanto-osan 15 kappaleessa, on itsessään ristiriidassa kaikkien niiden menetelmien kanssa, joita ensimmäisessä vaiheessa voidaan mahdollisesti käyttää alustavan markkinaehtoisin hinnan määrittämiseksi. Koska vain yrityksille, jotka toimivat keskitetyn liiketoimintamallin päämiehinä, voidaan myöntää ylisuurten voittojen verovapaus, kaikissa siirtohinnoittelumenetelmissä, joita voidaan käyttää menettelyn ensimmäisessä vaiheessa, näitä yrityksiä on pidettävä etuyhteysliiketoimien monimutkaisempina ja riskialttiimpina osapuolina. Toisessa vaiheessa näitä samoja yrityksiä kuitenkin pidetään TNMM:ää sovellettaessa aina testattavina osapuolina ja liiketoimien yksinkertaisempina osapuolina.
- (162) TNMM:n avulla katsotaan kuitenkin voitavan luotettavasti arvioida vain sen osapuolen markkinaehtoinen voitto, jonka toiminnot ovat yksinkertaisia ja vähemmän monimutkaisia ja jonka riskit ovat vähäiset liiketoimessa tai liiketoimien sarjassa, joka toteutetaan monimutkaisia toimintoja harjoittavan ja yrittäjäriskin kantavan etuyhteysosapuolen kanssa ⁽¹⁰³⁾. Jos konsernin belgialainen toimipaikka on keskitetyn liiketoimintamallin päämies, konsernin vähemmän monimutkaisia osapuolia ovat tähän konsernin belgialaiseen toimipaikkaan etuyhteydessä olevat ulkomaiset yritykset. Koska näiden etuyhteysyritysten kuuluisi saada rutiininomaisista toiminnoista korvauksena rutiininomainen tuotto, konsernin belgialainen toimipaikka on markkinaolosuhteiden mukaisesti oikeutettu rutiininomaisen voiton sijaan jäännösvoittoon, koska se harjoittaa konsernissa monimutkaisia toimintoja. Kun etuyhteysliiketoimien molemmat osapuolet testataan TNMM:n kaltaisella yksipuolisella siirtohinnoittelumenetelmällä siirtohinnoittelun eri vaiheissa, kuten tarkasteltavassa järjestelmässä tehdään, etuyhteysosapuolten välisten toisiinsa liittyvien liiketoimien yhteenlaskettu liikevoitto ei ole sama kuin yhteenlaskettu voitto, joka saadaan soveltamalla TNMM:ää molempiin osapuoliin. Tämän seurauksena osa tuloista jää verottamatta, mikä on vastoin markkinaehtoperiaatetta.
- (163) Jos toisin sanoen oletetaan, että markkinaehtoperiaatetta on ensimmäisessä vaiheessa sovellettu oikein, konsernin belgialaisen toimipaikan ja sen etuyhteysyritysten välisten liiketoimien ehtojen ja hintojen pitäisi kuvastua todellisuudessa kirjatussa voitossa. Jos markkinaehtoperiaatetta sovelletaan oikein, rutiininomainen voitto kohdentuu ulkomaisille etuyhteysyrityksille, jotka myös todellisuudessa kirjaavat sen, ja jäännösvoitto kohdentuu päämiehelle. Sen kirjaa todellisuudessa konsernin belgialainen toimipaikka.
- (164) OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.10 kohdassa ⁽¹⁰⁴⁾, johon Belgia väittää ylisuurten voittojen verovapauden perustuvan, ei sallita synergioista tai mittakaavaeduista syntyvien voittojen huomiotta jättämistä tai vapauttamista verosta, ellei niitä kohdenneta yhdelle tai useammalle konserniin kuuluvalla yritykselle ⁽¹⁰⁵⁾. Vaikka kyseisessä kohdassa mainitaan vaikeudet ja yksimielisyyden puute, jotka liittyvät synergioista tai mittakaavaeduista syntyvien voittojen kohdentamiseen monikansallisen konsernin eri yrityksille, siinä ei missään tapauksessa suositella, ettei näitä voittoja kohdennettaisi tai verotettaisi lainkaan niissä poikkeustapauksissa, joissa synergioita voidaan todeta syntyneen.
- (165) Tarkasteltavan järjestelmän mukainen yksipuolinen ja abstrakti vero-oikaisu ei myöskään saa tukea OECD:n mallisopimuksesta, jolle lukuisat OECD:n jäsenmaiden ja muiden maiden väliset kaksinkertaista verotusta koskevat sopimukset perustuvat. Yksipuolinen oikaisu, jonka Belgia tekee konsernin toimipaikan todellisuudessa kirjaamaan voittoon, merkitsee nimittäin väistämättä, että tätä tarkasteltavan järjestelmän mukaisesti verosta

⁽¹⁰²⁾ Ks. esimerkit OECD:n BEPS-raportin 1.168 ja 1.169 kohdassa.

⁽¹⁰³⁾ Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 3.18 kohta: "Testattavaksi osapuoleksi valitaan yleensä se osapuoli, johon siirtohinnoittelumenetelmää voidaan luotettavimmin soveltaa ja jolle on löydettävissä luotettavimmat vertailukohdat. Tästä syystä kahdesta osapuolesta valitaan testattavaksi useimmiten se, joka on toimintoarvioinnin perusteella yksinkertaisempi."

⁽¹⁰⁴⁾ Ks. johdanto-osan 52 kappale.

⁽¹⁰⁵⁾ Muutoin Belgian tulkinta markkinaehtoperiaatteesta tarkoittaisi, että jos kaikki valtiot, joissa on monikansallisiin konserneihin kuuluvia yrityksiä, soveltaisivat yleisesti tätä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tulkintaa, olisi väistämättä pääteltävä, ettei konsernin sisäisistä synergioista tai mittakaavaeduista johtuvia voittoja voida verottaa missään näistä valtioista.

vapautettua ylisuurta voittoa ei voida verottaa eikä sitä veroteta toisella veroalueella. Tämä johtuu siitä, että kyseiset muut valtiot eivät tunnusta oikeutta verottaa nimenomaan synergioista tai mittakaavaeduista syntyneitä voittoja, koska nämä voitot koskevat vain valtiota, jossa ne on todellisuudessa kirjattu, eli Belgiaa.

- (166) Kolmanneksi hakijan ei tarkasteltavan järjestelmän mukaisen ylisuurten voittojen verovapauden saamiseksi tarvitse menettelyn toisessa vaiheessa osoittaa, että synergioita tai mittakaavaetuja olisi todellisuudessa olemassa, tai kvantifioida niitä. Synergioita tai mittakaavaetuja vain oletetaan olevan olemassa ilman konkreettisia todisteita, ja niiden määrää pidetään yhtä suurena kuin belgialaisen toimipaikan johdanto-osan 15 kappaleessa kuvatun menettelyn ensimmäisessä vaiheessa määritetyn markkinaehtoisen voiton (sellaisena kuin se kuvastuu sen todellisuudessa kirjatussa voitossa) ja toisessa vaiheessa lasketun oikaistun markkinaehtoisen voiton välinen ero.
- (167) Belgia ei edellytä, että konsernien belgialaisten toimipaikkojen olisi todistettava synergioista tai mittakaavaeduista syntyvien voittojen olemassaolo ja/tai alkuperä, jotta ne hyötyisivät tarkasteltavasta järjestelmästä. On kuitenkin mahdollista, että yrityksen organisaatiouudistuksesta syntyvät synergiat, joiden toivotaan kasvattavan monikansallisen konsernin voittoja, eivät toteudukaan. Globaali toimintamalli, jonka tarkoituksena on lisätä konsernin sisäisiä synergioita, voikin todellisuudessa aiheuttaa lisäkustannuksia ja heikentää tehokkuutta⁽¹⁰⁶⁾. Tarkasteltavan järjestelmän soveltaminen johtaisi tällaisessa tapauksessa joka tapauksessa ”ylisuurten voittojen” vähentämiseen konsernin belgialaisen toimipaikan todellisuudessa kirjaamasta voitosta.
- (168) Lisäksi Belgian viranomaiset hyväksyvät vastoin OECD:n suosituksia⁽¹⁰⁷⁾ automaattisesti sen, että ylisuuret voitot, jotka ovat osa yhdistetyistä liiketoimista syntyvää jäännösvoittoa, johtuvat synergioista, mittakaavaeduista tai konserniin liittyvistä määrittelemättömistä tekijöistä. Ylisuurilla voitoilla ei siis ole mitään yhteyttä etuyhteysliiketoimien osapuolen toimintojen, riskien ja varallisuuden arviointiin, joka on kaikkien siirtohinnoittelutoimien perusta. Niitä ei näin ollen oteta lainkaan huomioon kohdennettaessa voittoja. Voittojen kohdentaminen on kuitenkin koko markkinaehtoperiaatteen perusta.

a. Päätelmä valikoivan edun olemassaolosta

- (169) Komissio toteaa edellä esitetyn perusteella, että menetelmä, jolla tarkasteltavassa järjestelmässä määritetään konsernien belgialaisten toimipaikkojen verotettava voitto, poikkeaa menetelmästä, jolla voidaan luotettavasti arvioida markkinaehtoinen tulos, ja siten markkinaehtoperiaatteesta. Koska menetelmää soveltamalla alennetaan kyseisten toimipaikkojen todellisuudessa kirjaamia voittoja, joiden perusteella toimipaikkojen verotettava kokonaisvoitto olisi Belgian yhteisöverojärjestelmän mukaisesti laskettava⁽¹⁰⁸⁾, on katsottava, että järjestelmällä annetaan kyseisille toimipaikoille SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valikoiva etu.
- (170) Koska tarkasteltava järjestelmä poikkeaa markkinaehtoperiaatteesta, järjestelmästä hyötyvät edunsaajat maksavat Belgian yhteisöverojärjestelmän mukaisesti vähemmän veroa kuin riippumattomat yritykset, joiden verotettava voitto määräytyy markkinaolosuhteiden perusteella. Poikkeamalla markkinaehtoperiaatteesta annetaan edunsaajille valikoiva etu myös suhteessa belgialaiseen konserniin kuuluviin yrityksiin ja yrityksiin, jotka kuuluvat Belgiassa käytetyn liiketoimintamallinsa säilyttävään monikansalliseen konserniin⁽¹⁰⁹⁾. Nämä eivät nimittäin voi hakea ennakkoratkaisua, joka on järjestelmästä hyötymisen edellytys, koska niitä kaikkia verotetaan todellisuudessa kirjatun voiton perusteella. Poikkeuksella annetaan myös valikoiva etu suhteessa pieneen monikansalliseen konserniin kuuluviin yrityksiin, koska myös niitä verotetaan todellisuudessa kirjatun voiton perusteella⁽¹¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁶⁾ Ks. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 9.58 kohta.

⁽¹⁰⁷⁾ Ks. johdanto-osan 159 kappale.

⁽¹⁰⁸⁾ Ks. alaviite 70.

⁽¹⁰⁹⁾ Ks. johdanto-osan 138 ja 139 kappale.

⁽¹¹⁰⁾ Ks. johdanto-osan 123 kappale.

6.3.3 Toimenpide ei ole perusteltu verojärjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi

- (171) Toimenpidettä, joka poikkeaa viitejärjestelmästä, ei välttämättä pidetä valikoivana, jos se on perusteltu viitejärjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi. Näin voi olla, mikäli kyseinen toimenpide on suora seuraus mainitun verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista tai johtuu verojärjestelmään luonteena osana kuuluvista mekanismeista, jotka ovat välttämättömiä järjestelmän toiminnan ja tehokkuuden kannalta ⁽¹¹¹⁾.
- (172) Belgia katsoo, että tarkasteltava järjestelmä on perusteltu mahdollisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Kaksinkertaisella verotuksella tarkoitetaan tilannetta, jossa samaa verovelvollista verotetaan kaksi kertaa samasta voitosta (juridinen kaksinkertainen verotus) tai kahta eri verovelvollista verotetaan samasta voitosta (taloudellinen kaksinkertainen verotus). Kaksinkertaisen verotuksen välttäminen voi olla hyväksyttävä perustelu poikkeamiselle yleisestä yhteisöverojärjestelmästä ⁽¹¹²⁾, mutta Belgia ei ole osoittanut, että tarkasteltavalla järjestelmällä todellisuudessa pyrittäisiin tähän tavoitteeseen. Belgia on jopa myöntänyt, ettei järjestelmän tavoitteena ole vähentää tai estää todellista vaan vain mahdollista kaksinkertaista verotusta ⁽¹¹³⁾. Näin ollen ei voida katsoa, että ylisuurten voittojen verovapaus on suora seuraus viitejärjestelmän perus- tai pääperiaatteista tai johtuu verojärjestelmään luonteena osana kuuluvista mekanismeista, jotka ovat välttämättömiä järjestelmän toiminnan ja tehokkuuden kannalta.
- (173) Tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan mukaisesti kyseistä säännöstä sovelletaan tilanteisiin, joihin liittyy kaksi (nimettyä tai nimettävissä olevaa) yhtiötä, ja verohallinto voi tehdä alentavan (vasta) oikaisun belgialaisen yrityksen verotettavaan voittoon, jos sama voitto sisältyy kyseiseen belgialaiseen yritykseen etuyhteydessä olevan ulkomaisen yrityksen verotettavaan voittoon. Vastauksista, jotka valtiovarainministeri on antanut kyseisen säännöksen soveltamista koskeviin parlamentin kysymyksiin, ilmenee kuitenkin selvästi, että ylisuurten voittojen verovapautta sovelletaan laajemmin kuin säännöksessä säädetään, eli voittoihin, joita samaan konserniin kuuluva etuyhteyksyritys jollakin toisella veroalueella ei ole kirjannut eikä sisällyttänyt verotettavaan voittoonsa. Vaikka tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan mukaisen verotettavaa voittoa alentavan vastaoikaisun rajoittaminen koskemaan vain monikansalliseen konserniin kuuluvia yrityksiä voi olla perusteltua viitejärjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi, sama ei koske ylisuurten voittojen vapauttamista verosta.
- (174) Se, ettei yritysten tarvitse millään tavalla osoittaa, että samat voitot sisältyvät molempien etuyhteyksyritysten (joista yksi on ulkomainen ja toinen belgialainen) veropohjaan, on merkittävä seikka, jonka ansiosta voidaan erottaa ennakkoratkaisut, joilla ylisuuret voitot vapautetaan verosta, muista ennakkoratkaisusta, joilla sallitaan veropohjaa alentava oikaisu tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdan nojalla. Viimeksi mainituissa ennakkoratkaisuissa veropohjaa alentava oikaisu tehdään tilanteessa, jossa joko samaan konserniin kuuluva yritys on ilmoittanut Belgiassa kirjatun ja verosta vapautetun voiton verotettavana voittona toisella veroalueella tai jonkin toisen maan verohallinto on tehnyt veropohjaa laajentavan ensioikaisun kyseisen samaan konserniin kuuluvan ulkomaisen yrityksen verotettavaan voittoon ⁽¹¹⁴⁾. Ylisuurten voittojen verojärjestelmässä sen sijaan myönnetään yksipuolinen verovapaus, joka ei edellytä, että verosta vapautettu voitto olisi sisällynyt tai sisältyisi konserniin kuuluvan ulkomaisen yrityksen veropohjaan toisella veroalueella tai että kyseistä voittoa todella verotettaisiin tällä veroalueella.

⁽¹¹¹⁾ Ks. esim. unionin tuomioistuimen tuomio 8.9.2011, *Paint Graphos*, C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 69 kohta.

⁽¹¹²⁾ Ks. analogisesti unionin tuomioistuimen tuomio 8.9.2011, *Paint Graphos*, C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 71 kohta, jossa unionin tuomioistuin toteaa, että kansallisen verojärjestelmän luonteeseen tai yleiseen rakenteeseen voidaan vedota sen perustelemiseksi, että osuuskunnat, joiden kaikki voitot jaetaan jäsenten kesken, eivät maksa veroa osuuskunnan tasolla, kun veron maksu on osuuskunnan jäsenten vastuulla.

⁽¹¹³⁾ Ks. johdanto-osan 89 kappale.

⁽¹¹⁴⁾ Komissio toteaa, että Belgia on toimittanut kolme tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohtaan perustuvaa ennakkoratkaisua, joissa on ratkaistu todellinen kaksinkertaisen verotuksen tilanne (ks. johdanto-osan (67) kappale). Nämä ennakkoratkaisut poikkeavat kuitenkin selvästi ratkaisusta, joilla ylisuuret voitot vapautetaan verosta. Ennakkoratkaisut, joilla hyväksytään siirtohinjonta alentava oikaisu, johtavat nimittäin siihen, että voitot merkitään symmetrisesti etuyhteyksliiketoimen osapuolten kirjanpitoon. Veropohjaa alentavan oikaisun perusteluna on siis kansallisen verojärjestelmän luonne tai yleinen rakenne, eikä se siksi ole valtiontukea, koska sen taustalla on halu kompensoida toisella veroalueella tehty veropohjaa laajentava oikaisu. Ylisuurten voittojen verovapautta ei sen sijaan voida perustella samanlaisilla seikoilla, koska voittoa ei ole verotettu millään muulla veroalueella eikä kaksinkertaisen verotuksen ongelmaa siksi synny.

- (175) Näin ollen ei voida myöskään katsoa, että ylisuurten voittojen verojärjestelmällä ratkaistaisiin kaksoisverotustilanteita tarpeellisella ja oikeasuhteisella tavalla ⁽¹¹⁵⁾. Tarkasteltavalla järjestelmällä mennään siis selvästi pidemmälle kuin on tarpeellista kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, eikä sitä siksi voida perustella kyseisen järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella.
- (176) Komissio ei myöskään katso, että markkinaehtoperiaate ja etenkin OECD:n mallisopimuksen 9 artikla, jossa markkinaehtoperiaatetta sovelletaan kaksinkertaiseen verotukseen, oikeuttaisi tekemään verovelvollisen veropohjaa alentavan yksipuolisen oikaisun ylisuurten voittojen verojärjestelmän perusteella.
- (177) Komissio muistuttaa, että verohallintojen soveltaman markkinaehtoperiaatteen päätarkoituksena on estää monikansalliseen konserniin kuuluvia yrityksiä vaikuttamasta siirtohintoihin ja siten voittojen jakautumiseen niiden kesken, koska riippumattomilla yhtiöillä ei ole tällaista mahdollisuutta. Markkinaehtoperiaatetta normaalisti sovellettaessa verohallinnoilla on oikeus laajentaa sellaisten yritysten veropohjaa, jotka toteuttavat konsernin sisäisiä liiketoimia, sen varmistamiseksi, että verovelvollisia, jotka toteuttavat liiketoimia ainoastaan markkinaehdoilla, kohdellaan tasavertaisesti.
- (178) Verohallinnot voivat markkinaehtoperiaatteen nojalla tehdä sellaisten konserniyritysten veropohjaa laajentavia yksipuolisia oikaisuja, jotka eivät noudata markkinaehtoperiaatetta vahvistaessaan siirtohintoja, mutta siirtohintoja alentava oikaisu, joka johtaa veropohjan alenemiseen, on markkinaehtoperiaatteen nojalla mahdollinen (mutta ei pakollinen) vain sellaisessa poikkeuksellisessa tilanteessa, jossa tehdään vastaoikaisu toisella veroalueella tehdyn ensioikaisun jälkeen. Tällöin oikaisu tehdään symmetrisesti. Kuten 6.3.2.2 jaksossa selostetaan, todellisuudessa kirjattua voittoa alentavan yksipuolisen oikaisun tekeminen varotoimenpiteenä ei johda markkinaehtoperiaatteen oikeaoppiseen soveltamiseen – ei yleisesti eikä ylisuurten voittojen verovapauden erikoistapauksessa.
- (179) OECD:n mallisopimuksen 9 artiklaa voidaan nimittäin soveltaa vain, jos on todettu, että samat voitot sisältyvät eri veroalueilla sijaitsevien kahden eri yrityksen veropohjaan ja niitä on verotettu tai niitä saatetaan verottaa ”tämän mukaisesti” molemmilla veroalueilla.
- (180) Myös EU:n yhteinen siirtohinnoittelufoorumi ⁽¹¹⁶⁾ on ollut huolissaan siirtohintoihin liittyvästä kaksinkertaisesta verottamatta jättämisestä. Se hyväksyi vuonna 2014 kertomuksen puuttuakseen ongelmiin, jotka liittyvät liiketoimen suorittamishetkellä määritettyjen siirtohintojen myöhempään oikaisuihin, joita kutsutaan ”hyvittäviksi oikaisuihin” ⁽¹¹⁷⁾. Kertomuksessa korostetaan sitä, että toisiinsa etuyhteydessä olevien yritysten välisistä kaupallisista tai taloudellisista suhteista saadut voitot on laskettava symmetrisesti. Liiketoimeen osallistuvien yritysten olisi käytettävä samasta liiketoimesta samaa hintaa. Kertomuksessa jäsenvaltioita kehoitetaankin hyväksymään hyvittävät oikaisut vain, jos oikaisu tehdään symmetrisesti liiketoimen molempien osapuolten kirjanpitoon tai jos oikaisu tehdään ennen veroilmoituksen jättämistä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.
- (181) Näin ollen komission mielestä ei voida katsoa, että ylisuurten voittojen verovapaus on suora seuraus viitejärjestelmän perus- tai pääperiaatteista tai johtuu verojärjestelmään luonteenomaisena osana kuuluvista

⁽¹¹⁵⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 8.9.2011, *Paint Graphos*, C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 75 kohta.

⁽¹¹⁶⁾ EU:n yhteinen siirtohinnoittelufoorumi, jäljempänä ’siirtohinnoittelufoorumi’, perustettiin virallisesti komission päätöksellä 2007/75/EY, tehty 22 päivänä joulukuuta 2006, siirtohinnoittelun asiantuntijaryhmän perustamisesta (EUVL L 32, 6.2.2007, s. 189). Se avustaa ja neuvoo Euroopan komissiota siirtohinnoitteluun liittyvässä verokysymyksissä. Siirtohinnoittelufoorumiin kuuluu yksi edustaja kunkin jäsenvaltion verohallinnosta ja 18 kansalaisjärjestöjen edustajaa. Sen puheenjohtaja on riippumaton.

⁽¹¹⁷⁾ Hyvittäviä oikaisuja koskeva kertomus, josta Euroopan unionin neuvosto ilmaisi tyytyväisyytensä päätelmässään 10 päivänä maaliskuuta 2015. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ”hyvittävä oikaisu” määritellään seuraavasti: ”Oikaisu, jossa verovelvollinen ilmoittaa verotusta varten siirtohinnoitteluun kuuluvien yritysten välillä tosiasiallisesti peritystä summasta. Oikaisu tehdään ennen veroilmoituksen palauttamista.” Kertomuksessa viitataan yleisemmin siirtohintojen oikaisuihin, jotka tehdään verovelvollisen aloitteesta myöhemmissä vaiheissa (yleensä vuoden lopussa) ja jotka on vahvistettu liiketoimen tai liiketoimien sarjan tapahtumahetkellä tai sitä ennen.

mekanismeista, jotka ovat välttämättömiä järjestelmän toiminnan ja tehokkuuden kannalta. Komissio katsoo myös, että tarkasteltavalla järjestelmällä mennään selvästi pidemmälle kuin on tarpeellista kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, eikä sitä siksi voida perustella kyseisen järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella.

6.3.4 Päätelmä valikoivan edun olemassaolosta

- (182) Komissio katsoo edellä esitettyjen seikkojen perusteella, että tarkasteltavalla järjestelmällä annetaan valikoiva etu monikansallisten konsernien belgialaisille toimipaikoille tekemällä niiden veropohjaan yksipuolinen alentava oikaisu, koska oikaisu johtaa siihen, että niiden veropohja Belgiassa on alempi kuin se olisi ollut, jos niihin olisi sovellettu Belgian yhteisöverojärjestelmän mukaista yritysten voittojen verottamista koskevaa yleistä järjestelmää.

6.3.5 Ylisuurten voittojen verojärjestelmän edunsaajat

- (183) Tarkasteltavan järjestelmän edunsaajia ovat sellaiset monikansallisen konsernin belgialaiset toimipaikat, jotka ovat hakeneet tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohdassa tarkoitettua ennakkoratkaisua ja saaneet sen ja joiden todellisuudessa kirjattuihin voittoihin on tehty yksipuolinen alentava oikaisu määrittäessä niiden Belgian yleisen yhteisöverojärjestelmän mukaisesti verotettavaa voittoa. Komissio toteaa, että nämä toimipaikat kuuluvat monikansalliseen konserniin ja että monikansalliseen konserniin kuulumisesta johtuvien ylisuurten voittojen verovapaus on tarkasteltavan järjestelmän julkilausuttu tavoite.
- (184) Valtiontukisääntöjä sovellettaessa erillisiä oikeudellisia yksiköitä voidaan pitää yhtenä taloudellisena kokonaisuutena. Tätä taloudellista kokonaisuutta pidetään tällöin tukitoimenpiteestä hyötynä yhtiönä. Unionin tuomioistuin on aiemmin todennut, että yrityksen käsitteellä on kilpailuoikeudessa katsottava tarkoitettava taloudellista yksikköä, vaikka oikeudellisesti tämän taloudellisen yksikön muodostaakin useampi kuin yksi luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö⁽¹¹⁸⁾. Ratkaistakseen, muodostavatko useat yritykset yhden taloudellisen kokonaisuuden, unionin tuomioistuin selvittää, omistaako jokin niistä määräysvaltaan oikeuttavia osuuksia muista yrityksistä tai onko niiden välillä organisatorisia, taloudellisia tai toiminnallisia yhteyksiä⁽¹¹⁹⁾. Tarkasteltavassa tapauksessa järjestelmästä hyötyviä belgialaisia toimipaikkoja pidetään keskitetyn liiketoimintamallin päämiehinä, jotka johtavat yritysryhmää (tai yritysryhmän sisäistä, erillistä yritystoimintaa) ja joilla on siinä määräysvalta. Nämä belgialaiset toimipaikat siis omistavat usein määräysvaltaan oikeuttavia osuuksia niihin etuyhteydessä olevista yrityksistä. Yritysryhmää kokonaisuudessaan johtava yritys puolestaan omistaa määräysvaltaan oikeuttavia osuuksia belgialaisista toimipaikoista. Näin ollen tukitoimen edunsaajana olisi pidettävä monikansallista konsernia kokonaisuudessaan.
- (185) Lisäksi juuri monikansallinen konserni kokonaisuudessaan on päättänyt siirtää osan toiminnastaan Belgiaan tai tehdä Belgiaan huomattavia investointeja, mitä ylisuurten voittojen verojärjestelmästä hyötyminen edellyttää. Silloin, kun siirtohintojen vahvistaminen on välttämätöntä samaan konserniin kuuluvien oikeudellisten yksiköiden välillä vaihdettavien tuotteiden ja palvelujen hintojen vahvistamiseksi, tämä hintojen vahvistaminen vaikuttaa toisin sanoen väistämättä useampaan kuin yhteen kyseisistä konserniyrityksistä (yhden yrityksen hinnankorotus vaikuttaa toisen yrityksen voittoon).
- (186) Näin ollen tällaiseen konserniin kuuluvia yrityksiä on pidettävä yhtenä yritysryhmänä, joka hyötty tarkasteltavasta tukiohjelmasta, riippumatta siitä, muodostuuko kyseinen yritysryhmä erillisistä oikeushenkilöistä⁽¹²⁰⁾. Komissio katsoo näin ollen, että ylisuurten voittojen verojärjestelmästä hyötyn belgialaisten toimipaikkojen lisäksi myös monikansalliset konsernit, joihin nämä toimipaikat kuuluvat, hyötävät valtiontuista SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla.

⁽¹¹⁸⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 12.7.1984, Hydrotherm, C-170/83, ECLI:EU:C:1984:271, 11 kohta. Ks. myös unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 14.10.2004, Pollmeier Malchow v. komissio, T-137/02, ECLI:EU:T:2004:304, 50 kohta.

⁽¹¹⁹⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 16.12.2010, Acea Electrabell Produzione SpA/Commission, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, 47–55 kohta ja unionin tuomioistuimen tuomio 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze ym., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, 112 kohta.

⁽¹²⁰⁾ Vrt. unionin tuomioistuimen tuomio 14.10.1984, Intermills, 323/82, ECLI:EU:C:1984:345, 11 kohta: ”Kantajien itsensä esittämistä tiedoista käy ilmi, että rakenneuudistuksen seurauksena Vallonian hallintoalueella on määräämisvalta sekä Intermills-yhtiössä että kolmessa uudessa teollisuusyhtiössä ja että tuotantolaitosten kolmeen uuteen yritykseen siirtämisen jälkeen Intermills-yhtiö on edelleen niissä osallisena. On siis syytä todeta, että huolimatta siitä, että kolmesta teollisuusyhtiöstä kukin on vanhasta Intermills-yhtiöstä erillinen oikeushenkilö, nämä yritykset muodostavat yhtenäisen ryhmän – ainakin Belgian viranomaisten myöntämän tuen kannalta tarkasteltuna.”

6.4 Päätelmä valtiontuen olemassaolosta

- (187) Komissio toteaa edellä esitetyn perusteella, että tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohtaan perustuvalla ylisuurten voittojen verojärjestelmällä, joka on otettu käyttöön 21 päivään kesäkuuta 2004 annetulla lailla, annetaan valikoiva etu kyseisen järjestelmän edunsaajille ja monikansallisille konserneille, joihin ne kuuluvat. Järjestelmä, joka johtuu Belgiasta ja jota rahoitetaan valtion varoista, vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua ja on omiaan vaikuttamaan unionin sisäiseen kauppaan. Järjestelmä on näin ollen SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.
- (188) Koska kyseisellä järjestelmällä alennetaan maksuja, joista edunsaajien olisi tavallisesti vastattava vuotuisen toimintansa puitteissa, on katsottava, että sillä myönnetään toimintatukea edunsaajille ja monikansallisille konserneille, joihin ne kuuluvat.

6.5 Tuen soveltuvuus sisämarkkinoille

- (189) Valtiontukea pidetään sisämarkkinoille soveltuvana, jos se kuuluu johonkin SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 kohdassa luetelluista ryhmistä ⁽¹²¹⁾. Se voidaan katsoa sisämarkkinoille soveltuvaksi, jos komissio toteaa sen kuuluvan johonkin SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdassa luetelluista ryhmistä. On kuitenkin tuen myöntävän jäsenvaltion tehtävänä osoittaa, että järjestelmä soveltuu sisämarkkinoille SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 tai 3 kohdan nojalla.
- (190) Belgian viranomaiset eivät ole vedonneet yhteenkään edellytyksistä, joiden perusteella tukiohjelma voitaisiin katsoa sisämarkkinoille soveltuvaksi.
- (191) Kuten johdanto-osan 188 kappaleessa selostetaan, on lisäksi katsottava, että tarkasteltavalla järjestelmällä myönnetään toimintatukea. Tämän tyyppistä tukea ei periaatteessa voida pitää sisämarkkinoille soveltuvana SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdan nojalla, koska sillä ei tueta tietyn taloudellisen toiminnan tai talousalueen kehityksen edistämistä eikä se ole määräaikaista, asteittain alenevaa tai oikeassa suhteessa siihen, mikä on tarpeen tietyn taloudellisen haitan korjaamiseksi kyseisillä alueilla.
- (192) Ylisuurten voittojen verojärjestelmä ei näin ollen sovellu sisämarkkinoille.

6.6 Tuen sääntöjenvastaisuus

- (193) SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on annettava komissiolle tieto tuen myöntämisestä koskevasta suunnitelmasta (ilmoitusvelvollisuus) eivätkä ne saa toteuttaa ehdottamiaan tukitoimenpiteitä ennen kuin komissio on antanut lopullisen päätöksen (täytäntöönpanokielto).
- (194) Komissio toteaa, ettei Belgia ole ilmoittanut sille aikomuksestaan myöntää tarkasteltavan järjestelmän mukaista tukea eikä myöskään noudattanut sitä SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan mukaisesti koskevaa täytäntöönpanokieltoa. Ylisuurten voittojen verojärjestelmä on näin ollen asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan f kohdassa tarkoitettu sääntöjenvastainen tukiohjelma, joka on otettu käyttöön SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan vastaisesti.

7. TAKAISINPERIMINEN

- (195) Asetuksen (EU) 2015/1589 16 artiklan 1 kohdan mukaisesti komission on vaadittava, että sääntöjenvastaiset sisämarkkinoille soveltumattomat tuet peritään takaisin, ja kyseisen jäsenvaltion on toteutettava kaikki tarpeelliset

⁽¹²¹⁾ SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 kohdassa määrättyjä poikkeuksia, jotka koskevat yksittäisille kuluttajille myönnettävää sosiaalista tukea, tukea luonnonmullistusten tai muiden poikkeuksellisten tapahtumien aiheuttaman vahingon korvaamiseksi sekä tukea tietyille Saksan liittotasavallan alueille, ei voida soveltaa tarkasteltavassa tapauksessa.

toimenpiteet sääntöjenvastaisen ja sisämarkkinoille soveltumattomaksi todetun tuen perimiseksi takaisin. Saman asetuksen 16 artiklan 2 kohdassa säädetään, että perittävään tukeen lisätään korko, jota maksetaan siitä päivästä alkaen, jolloin sääntöjenvastainen tuki on ollut tuensaajan käytössä, sen takaisinperimispäivään asti. Komission asetuksessa (EY) N:o 794/2004 selostetaan yksityiskohtaisesti menetelmät, joita on noudatettava laskettaessa takaisinperintään sovellettavaa korkoa⁽¹²²⁾. Asetuksen (EU) 2015/1589 16 artiklan 3 kohdassa säädetään vielä, että ”takaisinperiminen on toteutettava viipymättä ja asianomaisten jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön menettelyjen mukaisesti, jos ne mahdollistavat komission päätöksen välittömän ja tehokkaan täytäntöönpanon”.

7.1 Luottamuksensuoja ja oikeusvarmuus

- (196) Asetuksen (EU) 2015/1589 16 artiklan 1 kohdassa säädetään myös, että komissio ei saa vaatia tuen takaisinperimistä, jos tämä olisi unionin lainsäädännön jonkin yleisen periaatteen vastaista.
- (197) Belgia väittää ensinnäkin, että luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteiden pitäisi estää tuen takaisinperintä. Belgian mukaan se on voinut siirtohintoja ja valtiontukia koskevien komission aiempien päätösten perusteella luottaa siihen, ettei verotustoimenpidettä voida pitää valtiontukena, jos jäsenvaltio noudattaa markkinaehtoperiaatetta. Belgian mukaan myös sen, että tuen määrää on vaikea määrittää ja takaisinperintä saattaa johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, pitäisi estää takaisinperintä.
- (198) Belgian viranomaisten vetoamisesta luottamuksensuojan periaatteeseen komissio muistuttaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön⁽¹²³⁾ mukaisesti jäsenvaltio, jonka viranomaiset ovat myöntäneet tuen SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdassa vahvistettujen menettelymääräysten vastaisesti, ei voi vedota edunsaajien perusteltuun luottamukseen vapautukseen velvollisuudesta toteuttaa tarvittavat toimenpiteet tuen takaisinperintää koskevan komission päätöksen täytäntöön panemiseksi. Jos tämä olisi mahdollista, kyseenalaistettaisiin SEUT-sopimuksen 107 ja 108 artiklan määräysten tehokas vaikutus, koska kansalliset viranomaiset voisivat tällä tavoin vaarantaa SEUT-sopimuksen nojalla tehtyjen komission päätösten tehokkuuden käyttäen perusteena omaa lainvastaista menettelyään. Näin ollen ei ole jäsenvaltion vaan edunsaajarytymisen tehtävänä vedota poikkeuksellisiin olosuhteisiin, joiden perusteella se on voinut perustellusti luottaa tuen sääntöjenmukaisuuteen ja joiden perusteella se voi kieltäytyä tuen palauttamisesta⁽¹²⁴⁾. Koska yksikään ylisuurten voittojen verojärjestelmän edunsaajista ei ole vedonnut perustellun luottamuksen syntymiseen siihen, että kyseinen järjestelmä olisi sääntöjen mukainen, komissio katsoo, ettei Belgia voi tehokkaasti vastustaa tämän päätöksen mukaista takaisinperintää vetoamalla luottamuksensuojan periaatteeseen.
- (199) Luottamuksensuojan periaatteeseen voidaan joka tapauksessa vedota vain, jos komissio on toiminnallaan synnyttänyt perusteltuja odotuksia⁽¹²⁵⁾. Belgian viranomaiset eivät voi vedota tiettyihin odotuksiin, jotka koskisivat ylisuurten voittojen verojärjestelmää. Käytännösääntöryhmän selvitystä, jolle puheenjohtajavaltio perusti 19 päivänä maaliskuuta 2003 antamansa päätelmät, ei ole julkaistu, ja lisäksi unionin tuomioistuin on vahvistanut, että neuvoston päätelmät, joissa vahvistettiin sopimus, jonka jäsenvaltiot tekivät käytännösääntöryhmän tarkastellessa kansallisia verotustoimenpiteitä, eivät ole täsmällisiä vakuutteluja⁽¹²⁶⁾. Unionin tuomioistuin on vahvistanut, että ”neuvoston päätelmät ilmaisevat poliittista tahtoa ja – – ne eivät sisältönsä vuoksi voi tuottaa oikeusvaikutuksia, joihin oikeussubjektit voisivat vedota yhteisöjen tuomioistuimessa. Nämä päätelmät eivät voi myöskään missään tapauksessa sitoa komissiota sen käyttäessä omaa toimivaltaansa, joka sille annetaan perustamissopimuksessa valtiontukien alalla.”
- (200) Belgia vetoaa myös oikeusvaltioperiaatteeseen ja etenkin komission aiempaan päätöskäytäntöön, jossa vahvistetaan markkinaehtoperiaate. Tästä komissio muistuttaa aluksi, ettei tämä päätöskäytäntö sido sitä. Koska

⁽¹²²⁾ Komission asetus (EY) N:o 794/2004, annettu 21 päivänä huhtikuuta 2004, Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 93 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 täytäntöönpanosta (EUVL L 140, 30.4.2004, s. 1).

⁽¹²³⁾ Ks. unionin tuomioistuimen tuomiot C-5/89, komissio v. Saksa, ECLI:EU:C:1990:320, 17 kohta, ja C-310/99, Italia v. komissio, ECLI:EU:C:2002:143, 104 kohta.

⁽¹²⁴⁾ Unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 27.1.1998, Ladbroke Racing v. komissio, T-67/94, ECLI:EU:T:1998:7, 183 kohta; ks. myös unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 5.8.2003, P&O European Ferries (Vizcaya) SA ja Diputación de Vizcaya v. komissio, T-116/01 ja T-118/01, ECLI:EU:T:2003:217, 203 kohta.

⁽¹²⁵⁾ Unionin yleisen tuomioistuimen tuomio 18.1.2000, Mehias Dordtselaan v. komissio, T-290/97, ECLI:EU:T:2000:8, 59 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, 147 kohta.

⁽¹²⁶⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, 150 ja 152 kohta.

jokaista mahdollista valtiontukitoimenpidettä on tarkasteltava sen omien piirteiden ja SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa määrättyjen objektiivisten edellytysten perusteella, mahdollisesti ilmenevä ristiriitainen päätöskäytäntö ei vaikuta tässä päätöksessä esitettyjen toteamusten pätevyyyteen ⁽¹²⁷⁾.

- (201) Komissio toteaa lisäksi, että Belgian viranomaisten mainitsemien päätösten mukaan se on aiemmin todennut, että jos konsernin verotettavaa voittoa määritettäessä poiketaan markkinaehtoperiaatteesta, myönnetään valtiontukea, koska tällöin kyseinen yksikkö maksaa vähemmän veroa yritysten voittojen verotusta koskevan yleisen järjestelmän mukaisesti ⁽¹²⁸⁾. Komissio muistuttaa myös, että tarkastellessaan tukijärjestelmää, jonka Belgia aikoi toteuttaa koordinoitikeskusten hyväksi, se totesi selvästi, että voittolisämenetelmän (ns. *cost plus* -menetelmän) avulla määritetyn voiton ylittäviä voittoja olisi verotettava Belgiassa, vaikka kyseisellä menetelmällä määritetty voitto on markkinaehtoinen ⁽¹²⁹⁾. Unionin tuomioistuin on vahvistanut tämän ratkaisun ⁽¹³⁰⁾. Koska ylisuurten voittojen verojärjestelmä on poikkeus markkinaehtoperiaatteesta, mikä osoitetaan 6.3.2.2 jaksossa, Belgia ei voi näiden päätösten perusteella vedota siihen, että takaisinperintä olisi vastoin oikeusvarmuuden yleistä periaatetta. Päinvastoin, Belgian olisi pitänyt olla tietoinen siitä, että verojärjestelmä, jolla suositetaan edunsaajia sallimalla veropohjan keinotekoinen alentaminen, saattaa johtaa valtiontukisääntöjen rikkomiseen. Jos se oli epävarma, sen olisi siksi pitänyt ilmoittaa kyseisestä järjestelmästä komissiolle ennen toimenpiteiden toteuttamista.
- (202) Komissio ei ymmärrä, miksi ylisuurten voittojen verojärjestelmän mukaisesti myönnettyjen tukien määrää olisi vaikea kvantifioida. Koska ylisuurten voittojen verovapaus vastaa prosenttiosuutta konsernin belgialaisen toimipaikan todellisuudessa kirjaamasta voitosta ennen veroa, toimenpiteellä annettu valikoiva etu voidaan helposti mitätöidä maksamalla takaisin todellisuudessa kirjatun voiton perusteella laskettavan veron ja tarkasteltavan järjestelmän mukaisesti todellisuudessa maksetun veron välinen ero, johon lisätään kyseiselle summalle tuen myöntämispäivästä alkaen kertynyt korko.
- (203) Sen Belgian väitteen osalta, että takaisinperintä voi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, komissio viittaa 6.3.3 jaksoon ja muistuttaa, että verotus voi olla kaksinkertaista vain, jos sama voitto sisältyy sekä konsernin belgialaisen toimipaikan että siihen etuyhteydessä olevan ulkomaisen yrityksen veropohjaan. Ylisuurten voittojen verovapaus koskee sen sijaan yksipuolista oikaisua, jota ei myönnetä siksi, että samaa voittoa olisi verotettu aiemmin toisella veroalueella. Vaikka kaksinkertaisen verotuksen riskistä olisi aiheellista huolestua, huoli voidaan poistaa kaksinkertaista verotusta koskevien sopimusten tai EU:n välimiesmenettely-yleissopimuksen mukaisesti käyttöön otettujen tavanomaisten ratkaisumekanismien ansiosta tai soveltamalla oikein tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohtaa. Kuten johdanto-osan 172 kappaleessa selostetaan, Belgian verohallinnon tekemä veropohjaa alentava oikaisu, joka perustuu siihen, että samaa voittoa on verotettu jollakin toisella veroalueella (joko verovelvollisen ilmoituksen tai kyseisellä ulkomaisella veroalueella tehdyn veropohjaa laajentavan ensioikaisun perusteella), olisi perusteltu verojärjestelmän luonteen ja yleisen rakenteen vuoksi eikä olisi valtiontukea.
- (204) Komissio toteaa päätelmänään, ettei yhtäkään ylisuurten voittojen verojärjestelmän perusteella myönnetyn valtiontuen takaisinperinnän estämistä tai rajoittamista puoltavista perusteluista, jotka Belgia on esittänyt, voida hyväksyä.

7.2 Takaisinperintämenettely

- (205) Jos komissio toteaa, ettei tietty tuki sovellu sisämarkkinoille, se on SEUT-sopimuksen määräysten ja unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimivaltainen päättämään, että asianomaisen jäsenvaltion on poistettava tuki tai muutettava sitä. Unionin tuomioistuin on myös aina katsonut, että valtion velvollisuudella kumota komission sisämarkkinoille soveltumattomaksi katsoma tuki on tarkoitus palauttaa tukea

⁽¹²⁷⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 20.5.2010, Todaro Nunziatina & C., C-138/09, ECLI:EU:C:2010:291, 21 kohta.

⁽¹²⁸⁾ Ks. 11 päivänä heinäkuuta 2001 tehty komission päätös C 47/2001 (ex NN 42/2000) – Saksa: ulkomaisten yhtiöiden valvonta- ja koordinoitikeskukset (EYVL C 304, 30.10.2001, s. 2) ja päätös 2003/501/EY.

⁽¹²⁹⁾ Ks. tukijärjestelmästä, jonka Belgia aikoo toteuttaa koordinoitikeskuksia varten 8 päivänä syyskuuta 2004 tehty komission päätös 2005/378/EY (EUVL L 125, 18.5.2005, s. 10) ja erityisesti päätöksen johdanto-osan 22, 34 ja 37 kappale sekä 1 artiklan b alakohta.

⁽¹³⁰⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 22.6.2006, Belgia ja Forum 187 ASBL v. komissio, C-182/03 ja C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416.

edeltänyt unionin markkinoiden tilanne. Tuomioistuim on todennut, että tällainen tavoite on saavutettu, kun tuensaaja on palauttanut sääntöjenvastaisesti myönnettyt tuet ja tämän myötä menettänyt markkinoilla kilpailijoihinsa nähden saamansa edun ja kun ennen tuen maksamista vallinnut tilanne on palautettu.

- (206) Yhdessäkään unionin oikeuden määräyksessä tai säännöksessä ei edellytetä, että kun komissio määrää yhteismarkkinoille soveltumattomaksi todetun tuen palautettavaksi, sen on vahvistettava palautettavan tuen täsmällinen määrä. Päinvastoin, on riittävää, että komission päätös sisältää sellaiset tiedot, joiden nojalla sen adressaatti voi itse suuremmitta vaikeuksista määrittää tuon summan ⁽¹³¹⁾.
- (207) Verotoimenpiteinä myönnettävistä sääntöjenvastaisista valtiontuista todetaan valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen annetun tiedonannon 35 kohdassa, että takaisin perittävä määrä lasketaan vertaamalla todellisuudessa maksetun veron määrää yleisesti sovellettavan verosäännön mukaisesti maksettavaan määrään. Belgian verohallinnon on laskettava sen veron määrä, joka olisi pitänyt maksaa jos olisi noudatettu yleisesti sovellettavia sääntöjä, eli jos ylisuurten voittojen verovapautta ei olisi myönnetty, arvioimalla uudelleen vero, joka järjestelmästä hyötyneiden yritysten olisi pitänyt maksaa kunakin tilivuotena, jona niihin sovellettiin kyseistä järjestelmää. Laskettaessa kultakin tuensaajalta ⁽¹³²⁾ takaisinperittävää määrää on otettava huomioon,
- kuinka suuren veromäärän kyseinen edunsaaja on säästännyt kaikkien sen hyväksi annettujen ennakkoratkaisujen ansiosta;
 - kuinka paljon korkoja tälle summalle on kertynyt tuen myöntämispäivästä lähtien.
- Tuki katsotaan myönnetyksi päivänä, jona säästetty summa olisi kunakin verovuotena pitänyt maksaa, jos ennakkoratkaisua ei olisi annettu.
- (208) Tietyn ennakkoratkaisun ansiosta tietynä verovuonna säästynyt veromäärä on yhtä suuri kuin
- positiivisesta veropohjasta todellisuudessa vähennetty voitto
 - kerrottuna kyseisenä verovuonna sovelletulla yhteisöverokannalla.
- (209) Säästettyä veromäärää laskettaessa olisi periaatteessa otettava huomioon verovelvollisen veroilmoituksessaan ilmoittama, Belgian verohallinnon mahdollisesti verotarkastuksessa oikaisema ylisuurten voittojen vähennettävä määrä.
- (210) Jos vähennystä, johon edunsaaja on tietynä verovuonna ollut oikeutettu, ei ole voitu tehdä (täysimääräisenä) kyseisenä verovuonna, koska positiivinen veropohja ei ole ollut riittävän suuri ja jos määrä, jota ei todellisuudessa vähennetty, siirretään myöhemmälle verovuodelle, tuki katsotaan myönnetyksi sen yhden tai useamman myöhemmän verovuoden aikana, jona ylisuurten voittojen määrä on todellisuudessa voitu vähentää positiivisesta veropohjasta.
- (211) Koska takaisinperinnällä olisi voitava taata, että vero, joka kyseisen järjestelmän edunsaajan on lopulta maksettava, on yhtä suuri kuin vero, joka sen olisi pitänyt maksaa ilman ylisuurten voittojen verovapautta, johdanto-osan (207)–(210) kappaleessa kuvattua järjestelmää voidaan vielä täsmentää yhteistyössä Belgian viranomaisten kanssa takaisinperintämenettelyn yhteydessä, jotta voidaan määrittää tuensaajille myönnetyn veroedun todellinen määrä kunkin tuensaajan erityistilanteen perusteella. Vero, joka olisi pitänyt maksaa ilman ylisuurten voittojen verovapautta, on laskettava Belgiassa tuen myöntämishetkellä voimassa olleen yleisen järjestelmän perusteella ja siten, että otetaan huomioon edunsaajan tosiasiallinen ja oikeudellinen tilanne eikä muita hypoteettisia tilanteita, jotka perustuvat muihin toiminta- ja oikeudellisiin tilanteisiin, jotka edunsaaja olisi voinut valita ilman ylisuurten voittojen verojärjestelmää.

⁽¹³¹⁾ Unionin tuomioistuimen tuomio 18.10.2007, komissio v. Ranska, C-441/06, ECLI:EU:C:2007:616, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

⁽¹³²⁾ Komissio pitää Belgian viranomaisten toimittamaa tuensaajien luetteloa, joka on tämän päätöksen liitteenä, vain ohjeellisena. Luettelo ei millään tavalla vaikuta Belgian velvoitteeseen määrittää kaikki riidanalaisen järjestelmän mukaisesti myönnettyjen tukien tuensaajat ja periä niiltä kokonaisuudessaan takaisin niille myönnetty tukimäärät, mukaan lukien tuensaajat, joille on myönnetty veroetuja kyseisen järjestelmän mukaisesti ja joita ei luetella liitteessä, sekä uudet veroedut, jotka on myönnetty luettelossa mainituille tuensaajille kyseisen järjestelmän mukaisesti.

8. PÄÄTELMÄ

- (212) Komissio katsoo näin ollen, että Belgia on toteuttanut sääntöjenvastaisesti ylisuurten voittojen verojärjestelmän ja rikkonut siten SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohtaa. Belgian on asetuksen (EU) 2015/1589 16 artiklan mukaisesti perittävä takaisin kaikki kyseisen järjestelmän edunsaajille myönnetyt tuet,

ON HYVÄKSYNYT TÄMÄN PÄÄTÖKSEN:

1 artikla

Ylisuurten voittojen verojärjestelmä, joka perustuu vuoden 1992 tuloverolain 185 §:n 2 momentin ensimmäisen kohdan b alakohtaan ja jonka nojalla Belgia on antanut monikansallisten konsernien belgialaisten toimipaikkojen hyväksi ennakkoratkaisuja, joilla on vapautettu yhteisöverosta osa kyseisten toimipaikkojen voitosta, on SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea, jonka Belgia on toteuttanut sääntöjenvastaisesti ja rikkonut siten SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohtaa.

2 artikla

1. Belgian on perittävä takaisin tuensaajilta 1 artiklassa tarkoitettu sisämarkkinoille soveltumaton ja sääntöjenvastainen tuki.
2. Kaikki tukimäärät, joita ei ole vielä peritty takaisin tuensaajilta 1 kohdassa tarkoitetun takaisinperinnän jälkeen, on perittävä takaisin konserneilta, joihin kyseiset tuensaajat kuuluvat.
3. Takaisinperittävistä summista on maksettava korkoa siitä päivästä alkaen, jona ne saatettiin tuensaajien käyttöön, niiden tosiasialliseen takaisinperintään saakka.
4. Takaisinperittäviin summiin on lisättävä korko, joka lasketaan asetuksen (EY) N:o 794/2004 V luvun säännösten mukaisesti.
5. Belgian on lopetettava 1 artiklassa tarkoitettu tuki ja peruutettava kaikki kyseiseen tukeen perustuvat, vielä suorittamattomat maksut tämän päätöksen antamispäivästä alkaen.
6. Belgian on hylättävä kaikki 1 artiklassa tarkoitettuun tukeen liittyvät, ennakkoratkaisuyksikölle esitettävät tai tämän päätöksen antamispäivänä vireillä olevat ennakkoratkaisuhakemukset.

3 artikla

1. Edellä 1 artiklassa tarkoitettu tuki on perittävä takaisin välittömästi ja tehokkaasti.
2. Belgian on varmistettava, että tämä päätös pannaan täysimääräisesti täytäntöön neljän kuukauden kuluessa sen tiedoksi antamisesta.

4 artikla

1. Belgian on toimitettava kahden kuukauden kuluessa tämän päätöksen tiedoksi antamisesta komissiolle seuraavat tiedot:
 - a) luettelo 1 artiklassa tarkoitetun tuen saajista ja kunkin tuensaajan saama kokonaissumma;

- b) kultakin tuensaaajalta perittävä kokonaismäärä (pääoma ja korko);
- c) tarkka kuvaus toimenpiteistä, jotka on jo toteutettu tai joita suunnitellaan tämän päätöksen noudattamiseksi,
- d) asiakirjat, joista käy ilmi, että tuensaaajat on määrätty maksamaan tuki takaisin.

2. Belgian on ilmoitettava komissiolle tämän päätöksen täytäntöön panemiseksi toteutettavien kansallisten toimenpiteiden edistymisestä siihen saakka, kun 1 artiklassa tarkoitetun tuen takaisinperintä on saatettu loppuun. Sen on annettava viipymättä komission pyynnöstä tiedot toimenpiteistä, jotka on jo toteutettu tai joita suunnitellaan tämän päätöksen noudattamiseksi. Sen on annettava myös yksityiskohtaisia tietoja tuensaaajilta jo perityistä tukimääristä ja koroista.

5 artikla

Tämä päätös on osoitettu Belgian kuningaskunnalle.

Tehty Brysselissä 11. päivänä tammikuuta 2016

Komission puolesta
Margrethe VESTAGER
Komission jäsen

TARKASTELTAVAN JÄRJESTELMÄN MUKAISESTI ANNETTUIJEN ENNAKKORATKAISUJEN LUETTELO

Ratkaisun nro	Päivämäärä	Yhtiö	Voimassaolo alkaa	Voimassaolo päättyy	Vapautettu %-osuus EBIT:stä	Vapautettu %-osuus EBT:stä	Ylisuuret voitot yhteensä verovuosina 2005–2014
500.117	26.5.2005	BASF Antwerpen	Voimassaoloaika 3 vuotta				[...]
500.249	15.12.2005	Eval Europe NV	1.4.2004	2009			[...]
500.343	4.5.2006	BASF Antwerpen	Voimassaoloaika 4 vuotta				[...]
600.144	17.10.2006	Celio International NV	1.2.2007	2012			[...]
600.279	21.11.2006	[...] (*)	1.1.2007	2012	[40–60]		[...]
600.460	30.1.2007	BP Aromatics Limited NV	1.1.2007		[40–60]		[...]
600.469	6.2.2007	BASF Antwerpen	Voimassaoloaika 5 vuotta ja 3 vuotta				[...]
700.064	8.5.2007	[...] (*)	8.5.2007	2012			[...]
700.075	10.7.2007	The Heating Company	10.7.2007	2012	[60–80]		[...]
700.357	25.11.2008	LMS International	1.1.2008	2013	[60–80]		[...]
700.412	27.11.2007	[...] (*)	1.1.2007	2012			[...]
800.044	12.8.2008	[...] (*)	1.1.2008	2013	[60–80]		[...]
800.122	1.7.2008	Tekelec International sprl	1.6.2008	2013	[60–80]		[...]
800.225	15.7.2008	VF Europe bvba	1.1.2010	2015	[60–80]		[...]
800.231	13.1.2009	Noble International Europe bvba	1.9.2007	2012	[60–80]		[...]
800.346	9.6.2009	[...] (*)	1.5.2010	2015			[...]
800.407	8.9.2009	[...] (*)	1.1.2011	2015			[...]

Ratkaisun nro	Päivämäärä	Yhtiö	Voimassaolo alkaa	Voimassaolo päättyy	Vapautettu %-osuus EBIT:stä	Vapautettu %-osuus EBT:stä	Ylisuuret voitot yhteensä verovuosina 2005–2014
800.441	11.3.2009	Eval Europe NV	11.3.2009	2013			[...]
800.445	13.1.2009	Bridgestone Europe NV	1.1.2006	2011	> OM [1–4]		[...]
900.161	26.5.2009	St Jude Medical CC bvba	1.1.2009	2014	> OM [1–4]		[...]
900.417	22.12.2009	Trane bvba	1.1.2010	2015	[40–60]		[...]
900.479	29.6.2010	[...] (*)	1.1.2010	2015			
2010.054	20.4.2010	[...] (*)	1.3.2010	2015	> OM [1–4]		
2010.106	20.4.2010	Luciad NV	1.1.2009	2014	[40–60] (2009–2011) [40–60] (2012–2013)		[...]
2010.112	13.7.2010	[...] (*)	1.1.2011	2016		[60–80]	
2010.239	6.9.2011	Ontex bvba	1.1.2011	2016		[60–80]	[...]
2010.277	7.9.2010	[...] (*)				[60–80]	
2010.284	13.7.2010	[...] (*)	1.1.2010	2015		[60–80]	
2010.488	15.2.2011	Dow Corning Europe SA	1.1.2010	2015	> OM [1–4]		[...]
2011.028	22.2.2011	Soudal NV	1.1.2010	2015		[40–60]	[...]
2011.201	13.9.2011	Belgacom Int. Carrier Services	1.1.2010	2015		[20–40]	[...]
2011.326	6.9.2011	Atlas Copco Airpower NV	1.1.2010	2015		[40–60]	[...]
2011.337	8.11.2011	Evonik Oxena Antwerpen NV	1.1.2012	2017		[20–40]	[...]
2011.469	13.12.2011	BP Aromatics Limited NV	1.1.2012				[...]
2011.488	24.1.2012	[...] (*)	1.1.2015	2020		[60–80]	
2011.542	28.2.2012	Chep Equipment Pooling NV	1.7.2010	2015		[20–40]	[...]

Ratkaisun nro	Päivämäärä	Yhtiö	Voimassaolo alkaa	Voimassaolo päättyy	Vapautettu %-osuus EBIT:stä	Vapautettu %-osuus EBT:stä	Ylisuuret voitot yhteensä verovuosina 2005–2014
2011.569	26.2.2013	Nomacor	1.1.2012	2016		[60–80]	[...]
2011.572	18.12.2012	[...] (*)					
2012.031	25.9.2012	Pfizer Animal Health SA	1.12.2012	2017		[80–100]	[...]
2012.038	6.3.2012	Kinopolis Group NV	1.1.2012	2016		[60–80]	[...]
2012.062	24.5.2012	Celio International NV	1.2.2012	2017			[...]
2012.066	3.4.2012	[...] (*)	1.1.2013	2018		[60–80]	
2012.101	17.4.2012	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60–80]	
2012.180	18.9.2012	FLIR Systems Trading Belgium bvba	1.8.2012			[60–80]	[...]
2012.182	18.9.2012	[...] (*)	31.7.2013	2015		[40–60]	
2012.229	28.8.2012	ABI	1.1.2011	2016		[80–100]	[...]
2012,229	29.8.2012	AMPAR				[80–100]	[...]
2012.355	6.11.2012	Knauf Insulation SPRL	1.1.2013	2017		[60–80]	[...]
2012.375	20.11.2012	Capsugel Belgium NV	1.1.2012	2017		[60–80]	[...]
2012.379	20.11.2012	Wabco Europe BVBA	1.1.2012	2017		[40–60]	[...]
2012.446	18.12.2012	[...] (*)	1.1.2015	2020		[60–80]	
2012.468	26.2.2013	BASF Antwerpen	Voimassaoloaika 6 vuotta				[...]
2013.052	16.4.2013	[...] (*)	Voimassaoloaika 3 vuotta				
2013.111	30.4.2013	Delta Light NV	31.8.2012	2016		[60–80]	[...]
2013.138	17.9.2013	[...] (*)	1.1.2012	2017		[60–80]	

Ratkaisun nro	Päivämäärä	Yhtiö	Voimassaolo alkaa	Voimassaolo päättyy	Vapautettu %-osuus EBIT:stä	Vapautettu %-osuus EBT:stä	Ylisuuret voitot yhteensä verovuosina 2005–2014	
2013.156	25.6.2013	Punch Powertrain NV	1.1.2013	2017		[60–80]	[...]	
2013.331	8.10.2013	Puratos NV	1.1.2013	2018		[40–60]	[...]	
2013.443	10.12.2013	Omega Pharma International	1.1.2013	2018		[40–60]	[...]	
2013.540	10.12.2013	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60–80]		
2013.579	28.1.2014	Esko Graphics BVBA	1.1.2012	2017		[60–80]	[...]	
2013.612	25.2.2014	Magnetrol International NV	1.1.2012	2016		[60–80]	[...]	
2014.091	1.4.2014	Mayckawa Europe NV	31.12.2013	2018		[60–80]	[...]	
2014.098	10.6.2014	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60–80]		
2014.173	13.5.2014	[...] (*)	1.1.2012	2016		[60–80]		
2014.185	24.6.2014	[...] (*)				[60–80]		
2014.288	5.8.2014	[...] (*)	1.7.2014	2019		[60–80]		
2014.609	23.12.2014	[...] (*)	1.1.2014	2019		[60–80]		
Ylisuuret voitot YHTEENSÄ								[< 2 100 000 000 (**)]

(*) Belgialta saatujen tietojen mukaan nämä yritykset eivät olleet verovuoteen 2013 mennessä ilmoittaneet veroilmoituksissaan ylisuuria voittoja.

(**) Yritysten veroilmoituksissaan ilmoittamien ylisuurten voittojen yhteismäärä, josta ei kuitenkaan käy ilmi, kuinka paljon valtiontukia on myönnetty.

Lähde: Aloittamispäätöstä koskevat Belgian viranomaisten huomautukset 29 päivänä toukokuuta 2015.