JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

14 päivänä helmikuuta 2008 [1]

1. Esillä olevassa asiassa Bundesfinanzhof (liittovaltion finanssituomioistuin), Saksa, tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta, onko EY 43 ja EY 56 artiklan kanssa yhteensopivaa se, että saksalainen yhtiö, jolla on elinkeinotoiminnasta saatuja tuloja, ei saa voittonsa määrittämisen yhteydessä vähentää toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiota, koska asian kannalta merkityksellisen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan vastaavat kiinteän toimipaikan tulot eivät ole Saksassa veronalaisia.

Pääasian oikeudenkäynnin tausta

2. Saksan ja Luxemburgin välisen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen (jäljempänä verosopimus) [2] mukaan tulot, joita sopimusvaltiossa asuvan yhtiön toisessa sopimusvaltiossa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle on syntynyt, ovat veronalaisia tässä toisessa sopimusvaltiossa. Jos yhtiön kotipaikka on Saksassa, sen Saksassa veronalaiseen tuloon ei lueta Luxemburgissa veronalaista tuloa. Bundesfinanzhof toteaa, että se on tulkinnut kyseistä määräystä siten, että sen mukaan saksalaisen yhtiön verotettavassa tulossa jätetään huomiotta yhtä lailla Luxemburgissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiot kuin sen voitotkin. Viittaan jäljempänä verosopimuksen tällaiseen tulkintaan ”riidanalaisena toimenpiteenä”.

3. Lidl Belgium GmbH & Co. KG (jäljempänä Lidl), jonka kotipaikka on Saksassa, harjoitti liiketoimintaansa muun muassa Luxemburgissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä. Riidanalaisena verovuonna 1999 Lidlille aiheutui mainitusta kiinteästä toimipaikasta 163 382 Saksan markan (DEM) (83 536 euroa) suuruinen tappio, jonka se alun perin vähensi määrittäessään tulojensa

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Kaksinkertaisen verotuksen estämisestä ja keskinäisestä virka- ja oikeusavusta tulo-, varallisuus-, elinkeino- ja kiinteistöverotuksessa Luxemburgin suurherttuakunnan ja Saksan liittotasavallan välillä 23.8.1958 Luxemburgissa allekirjoitettu sopimus (BGBl. 1959 II, s. 1270).

kokonaissummaa. Finanzamt (verovirasto) ei hyväksynyt tätä vähennystä. Asia saatettiin Bundesfinanzhofin käsiteltäväksi, joka on esittänyt edellä olevan kysymyksen.

4. Lidl samoin kuin Suomen, Ranskan, Saksan, Kreikan, Alankomaiden ja Ruotsin hallitukset sekä Yhdistynyt kuningaskunta ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Kaikki nämä osapuolet, lukuun ottamatta Yhdistynyttä kuningaskuntaa, ja Finanzamt olivat edustettuina suullisessa käsittelyssä.

Asian tarkastelu

5. Kaikki huomautuksia esittäneet osapuolet ovat yhtä mieltä siitä, että asiassa merkityksellinen määräys on EY 43 artikla (sijoittautumisvapaus), ja täten (yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan) EY 56 artiklalla (pääoman vapaa liikkuvuus) ei ole asian kannalta merkitystä. [3] Olen samaa mieltä.

6. Yhdyn myös Lidlin ja komission näkemykseen siitä, että se, että yhteen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö ei saa voittonsa määrittämisen yhteydessä vähentää toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiota, koska asian kannalta merkityksellisen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan vastaavat kiinteän toimipaikan tulot eivät ole Saksassa veronalaisia, on lähtökohtaisesti EY 43 artiklan vastaista.

7. Ranska, Saksa, Alankomaat ja Ruotsi tosin esittävät, ettei asiassa rikota EY 43 artiklaa, mutta en voi kuitenkaan yhtyä tähän näkemykseen. Saksalaista yhtiötä, jolla on Luxemburgissa kiinteä toimipaikka, jolle on syntynyt tappiota, kohdellaan selvästi epäedullisemmin kuin saksalaista yhtiötä, jolla on kotimainen kiinteä toimipaikka, jolle on syntynyt tappiota. Viimeksi mainitussa tapauksessa tappio otetaan huomioon ja vähennetään yhtiön voitosta, kun taas ensin mainitussa tapauksessa näin ei toimita. Tämä riittää EY 43 artiklan soveltamiseen. [4] Yhteisöjen tuomioistuimen ratkaistavana oleva kysymys koskee sitä, voiko riidanalainen toimenpide silti olla oikeutettu, ja erityisesti i) voidaanko yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Marks & Spencer [5] *tytäryhtiöiden* tappioiden vähentämisen osalta hyväksymiä

3 – Ranskan hallituksen kanta on hieman erilainen, ja se esittää yksinkertaisesti, että asian arviointi ja perustelut ovat joka tapauksessa samanlaiset molemmissa tilanteissa.

4 – Mikäli tälle kannalle tarvitaan tukea, sitä löytyy asiassa C-141/99, AMID, 14.12.2000 annetusta tuomiosta (Kok. 2000, s. I-11619, 21–23 kohta) ja asiassa C-298/05, Columbus Container Services BVBA, 6.12.2007 annetusta tuomiosta (Kok. 2007, s. I-10451, 53 kohta).

5 – Tuomio 13.12.2005 (Kok. 2005, s. I-10837); jäljempänä asia Marks & Spencer.

oikeuttamisperusteita soveltaa *kiinteän toimipaikan* tappioiden vähentämiseen, ja ii) jos näin on, onko riidanalainen toimenpide oikeasuhteinen.

8. Asiassa Marks & Spencer yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kansallinen lainsäädäntö, jolla estettiin kyseisessä valtiossa verotuksellisesti asuvaa yhtiötä vähentämästä verotettavasta voitostaan johonkin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle tytäryhtiölle syntyneitä tappioita mutta sallittiin vähennys ensin mainitussa asuvien tytäryhtiöiden osalta, merkitsi EY 43 ja EY 48 artiklan vastaista sijoittautumisvapauden rajoitusta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi kuitenkin, että rajoitus oli oikeutettavissa i) pyrkimyksellä säilyttää verotusvallan jakautuminen, ii) vaaralla tappioiden kaksinkertaisesta käyttämisestä ja iii) veronkierron vaaralla, edellyttäen luonnollisesti, että toimenpiteillä ei ylitetty sitä, mikä oli tarpeen noiden tavoitteiden saavuttamiseksi.

9. Lidl, Saksa ja komissio väittävät,[6] että noita oikeuttamisperusteita ei sovelleta lainsäädäntöön, jolla rajoitetaan kiinteän toimipaikan tappioiden vähentämistä. Suomi, Ranska, Kreikka ja Alankomaat (toissijaisesti) sekä Yhdistynyt kuningaskunta toteavat pääpiirteissään, että kiinteiden toimipaikkojen tilanne vastaa ulkomaisten tytäryhtiöiden tilannetta ja että täten asiassa Marks & Spencer annetusta tuomioista ei ole syytä poiketa.

10. Tuossa asiassa yhteisöjen tuomioistuin aloitti arviointinsa kolmesta oikeuttamisperusteesta toteamalla, että jotta voidaan arvioida, onko konsernin sisäisen tappiontasauksen rajoittaminen ainoastaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuville yhtiöille aiheutuneisiin tappioihin oikeutettu, ”on tutkittava niitä seurauksia, joita [konsernin sisäisen tappiontasauksen] kaltaisen edun laajentamisesta ehdoitta aiheutuu”.[7] Tässä yhteydessä yhteisöjen tuomioistuin arvioi ja hyväksyi (edellyttäen, että kaksi suhteellisuutta koskevaa edellytystä täyttyvät) Yhdistyneen kuningaskunnan ja muiden huomautuksia esittäneiden jäsenvaltioiden esittämät kolme oikeuttamisperustetta. En näe mitään syytä olla noudattamatta samaa lähestymistapaa arvioitaessa sitä, onko toimenpide, jolla rajoitetaan maassa asuvan yhtiön mahdollisuus soveltaa tappiontasausta kiinteän toimipaikkansa tappioiden osalta ainoastaan tappioihin, joita sen maassa asuvalle kiinteälle toimipaikalle on aiheutunut, perustamissopimuksen mukainen. Yhtiön näkökulmasta arvioituna mahdollisuus vähentää ulkomaisen tytäryhtiön tappioita konsernin sisäisen tappiontasauksen muodossa on selvästi samankaltainen kuin mahdollisuus vähentää ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappioita. Konsernin sisäisen tappiontasausjärjestelmän tarkoituksena on juuri välttää

6 – Ainakin eräiden argumenttien yhteydessä.

7 – Tuomion 40 ja 41 kohta.

rankaisemasta yhtiöitä, jotka sivuliikkeiden perustamisen sijaan päättävät kehittää toimintaansa muodostamalla tytäryhtiöitä. [8]

11. Voidaanko yhtä tai kaikkia [9] näistä kolmesta oikeuttamisperusteesta soveltaa tilanteeseen, jossa on kyse kiinteästä toimipaikasta tytäryhtiön sijasta, on kuitenkin eri kysymys.

12. Ensimmäisen oikeuttamisperusteen osalta vaikuttaa siltä, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jakautumisen säilyttäminen voi merkitä sitä, että johonkin jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan taloudelliseen toimintaan voisi olla tarpeen soveltaa pelkästään tämän toisen jäsenvaltion verosääntöjä niin voittojen kuin tappioidenkin osalta. [10] Asiassa Marks & Spencer kyseessä ollut jäsenvaltio (Yhdistynyt kuningaskunta) ei vaatinut itselleen oikeutta verottaa maassa asuvien yhtiöiden ulkomaisia tytäryhtiöitä. Nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevalla jäsenvaltiolla olisi ilman verosopimusta oikeus verottaa kyseisen valtion ulkopuolella sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa, mutta se on luopunut tästä oikeudesta vapauttamalla tällaisen toimipaikan voitot verosta. Näiden vaikutus on sama. Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Marks & Spencer, ”se, että yhtiöille annetaan mahdollisuus valita, otetaanko niiden tappiot huomioon siinä jäsenvaltiossa, johon ne ovat sijoittautuneet, vai jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vaarantaisi näet huomattavasti verotusvallan tasapainoisen jakaantumisen jäsenvaltioiden välillä, koska veron määräytymisperuste kasvaisi ensimmäisessä valtiossa ja pienenisi jälkimmäisessä valtiossa siirrettyjen tappioiden määrää vastaavasti”. [11] Jos Saksan olisi myönnettävä vähennys saksalaisen yhtiön Luxemburgissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappioiden osalta, vaikka se on luopunut oikeudesta verottaa tällaisen toimipaikan voittoja, tämä johtaisi nyt esillä olevassa asiassa myös symmetrian rikkoutumiseen Saksan ja Luxemburgin sopimien ja verosopimuksesta ilmenevien verotusten ja vapautusten välillä.

13. Toisen oikeuttamisperusteen osalta yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Marks & Spencer, että jäsenvaltioilla on oltava mahdollisuus torjua vaara tappioiden mahdollisesta käyttämisestä kahteen kertaan, että tämä vaara on olemassa, jos konsernin sisäinen tappiontasaus ulotetaan ulkomaisten tytäryhtiöiden tappioihin, ja että se voidaan välttää säätämällä, ettei tällaisia tappioita voida tasata konsernin sisällä. [12]

14. Myöskään tältä osin en näe mitään syytä, joiden vuoksi tätä periaatetta ei voitaisi

8 – Ks. julkisasiamies Poiares Maduron asiassa Marks & Spencer esittämän ratkaisuehdotuksen 16 kohta.

9 – Kysymystä siitä, onko näitä kolmea oikeuttamisperustetta pidettävä kumulatiivisina, tarkastellaan jäljempänä.

10 – Asia Marks & Spencer, tuomion 45 kohta.

11 – Tuomion 46 kohta.

12 – Tuomion 47 ja 48 kohta.

soveltaa nyt esillä olevan tilanteen kaltaisessa tapauksessa. Asiassa on selvästi mahdollista, että samat tappiot käytetään kahteen kertaan. Tämä vaara on lisäksi suurempi tilanteessa, jossa on kyse toimintaansa jatkavan kiinteän toimipaikan tappioista, kuin tilanteessa, jossa (kuten asiassa Marks & Spencer) tappioita on syntynyt tytäryhtiölle, joka on myyty kolmannelle osapuolelle tai jonka toiminta on lakannut. Jos tappiot voitaisiin ensin mainitussa tilanteessa käyttää jäsenvaltiossa, jossa yhtiö asuu, vaarana olisi, että kiinteän toimipaikan tultua jälleen voitolliseksi näihin tappioihin vedotaan uudelleen jäsenvaltiossa, jossa kyseinen toimipaikka sijaitsee, ilman että yhtiön asuinvaltiolla on mahdollisuutta periä takaisin yhtiön saamaa hyötyä. Vastauksesta, jonka Lidlin edustaja antoi esillä olevan asian istunnossa esittelevän tuomarin esittämään kysymykseen, ilmenee, että ennakkoratkaisun taustalla oleva tappio on sittemmin vähennetty Luxemburgissa syntyneestä voitosta. [13] Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Marks & Spencer, jäsenvaltioiden on saatava estää vaaraa tappioiden käyttämisestä kahteen kertaan ja tämä vaara voidaan välttää säännöllä, jonka mukaan tappiontasausta ei voida tehdä tällaisten tappioiden osalta. [14]

15. Veronkierron vaaraa koskevan kolmannen oikeuttamisperusteen osalta yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Marks & Spencer, että mahdollisuuteen siirtää toisessa jäsenvaltiossa asuvan yhtiön tappiot asianomaisessa jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle liittyy vaara siitä, että konsernissa siirrellään tappioita sellaisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin yhtiöihin, joissa sovelletaan korkeimpia verokantoja ja joissa tappioiden arvo verotuksessa on näin ollen suurin. Toisin kuin tytäryhtiöitä koskevissa tilanteissa, joissa on mahdollista, että tappioiden siirrot suoritetaan järjestelmällisesti konsernin sisällä ja että tappiot osoitetaan yksinomaan niihin konserniyhtiöihin, jotka ovat sijoittautuneet jäsenvaltioihin, joissa sovelletaan korkeampia verokantoja, [15] kiinteän toimipaikan yhteydessä mahdollisuutta tällaiseen ”sopivan verotusvaltion valintaan” ei selvästikään ole, jos yhteen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön sallitaan vähentävän toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiot. Kuten komissio esittää, tilanne on näin, koska toimenpiteet, jotka mahdollistavat tappioiden ”siirron” kiinteästä toimipaikasta, eivät – toisin kuin tytäryhtiöiden osalta – ole tarpeen eivätkä edes teoriassa mahdollisia: kiinteälle toimipaikalle aiheutuneet tappiot ovat veroja maksavan ”emoyhtiön” tappioita. Kotimaisen kiinteän toimipaikan tappiot voidaan vastaavasti vähentää suoraan ja välittömästi. Ainoa ero tämän kotimaisen tilanteen ja esillä olevassa asiassa kyseessä olevan tilanteen välillä perustuu verotusvallan jakoon. Jos kiinteä toimipaikka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa, jonka kanssa on voimassa esillä olevassa asiassa kyseessä olevan kaltainen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehty sopimus, tällä toisella jäsenvaltiolla on yksinomainen oikeus verottaa kyseisen kiinteän toimipaikan tuloja. Tällä ei ole vaikutusta siihen seikkaan, että veroja maksavalle yhtiölle aiheutuu tappiota, joka vähentää välittömästi sen asuinvaltiossa veronalaista tuloa. Toisen

13 – Koska tappio syntyi 1999 mutta koska se voitiin käyttää Luxemburgissa vasta 2003, Lidl joutui silti epäedulliseen asemaan, koska se ei voinut vähentää tappiota Saksassa aikaisemmassa vaiheessa. Kassatilannetta koskevaa kysymystä tarkastellaan tuonnempana suhteellisuuden yhteydessä.

14 – Tuomion 47 ja 48 kohta.

15 – On tosin huomattava, että tällainen ”tappioiden siirtely” ei vaikuta olleen merkityksellinen asiassa Marks & Spencer kyseessä olleiden tosiseikkojen suhteen, sillä mainitussa asiassa oli kyse yksinomaan vertikaalisista tappioiden siirroista tytäryhtiöltä ylöspäin emoyhtiölle.

valtion verotusoikeudella ainoastaan luodaan samoihin tappioihin nähden toinen yhdistävä tekijä ja täten mahdollisuus kaksinkertaiseen verotukseen. Nyt esillä olevan asian kaltaisissa tilanteissa vaikuttaa siis mielestäni siltä, että asiassa Marks & Spencer esitetty kolmas oikeutusperuste ei lisää mitään ensimmäiseen ja toiseen perusteeseen nähden.

16. Näin ollen olen samaa mieltä omalla tavallaan Suomen, Ranskan, Saksan, Kreikan, Alankomaiden, Ruotsin, Yhdistyneen kuningaskunnan ja komission kanssa siitä, että kansallista lainsäädäntöä, jolla rajoitetaan yhtiön mahdollisuutta vähentää toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle syntyneitä tappioita, voidaan perustella ensinnäkin tarpeella säilyttää verotusvallan tasapainoinen jakautuminen kyseessä olevien eri jäsenvaltioiden välillä ja toiseksi vaaralla siitä, että tappiot mahdollisesti otetaan huomioon kahteen kertaan.

17. Bundesfinanzhof huomauttaa ennakkoratkaisupäätöksessään, että on epävarmaa, tarkoittiko yhteisöjen tuomioistuin, että asiassa Marks & Spencer esitetyt kolme oikeuttamisperustetta ovat kumulatiivisia siten, että kaikkien kolmen on täytyttävä.

18. Yhteisöjen tuomioistuin kiistämättä viittasi asiassa Marks & Spencer ”näihin kolmeen oikeuttamisperusteena esitettyyn seikkaan [yhdessä tarkasteltuna]”, mikä tukee tätä katsantokantaa. Asiassa C-470/04, N, yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin totesi, että ”jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen on – – oikeutettu tavoite”, eikä viitannut muihin oikeuttamisperusteisiin. [16] Asiassa C-231/05, AA, yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi sen, että jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuva tytäryhtiö ei voi vähentää veronalaisesta tulostaan emoyhtiölleen antamaa konserniavustusta, ellei mainittu emoyhtiö ole sijoittautunut samaan jäsenvaltioon sen kanssa, on lähtökohtaisesti oikeutettavissa kahdella asiassa Marks & Spencer mainituista kolmesta oikeuttamisperusteesta, eli ensimmäisellä ja kolmannella. [17] Lisäksi todettuaan asiassa C-379/05, Amurta, antamassaan tuomiossa ensin, että asiassa Marks & Spencer esitettyihin toiseen ja kolmanteen oikeuttamisperusteeseen ei ollut vedottu, yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin tutki (ja hylkäsi) väitteen, joka perustui tarpeeseen säilyttää verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden välillä. [18] Niinpä vaikuttaa siltä, että näiden kolmen oikeuttamisperusteen ei välttämättä ole kaikkien sovelluttava kyseessä olevaan asiaan. Nähdäkseni nyt esillä olevassa asiassa kyseessä oleva lainsäädäntö voitaisiin lähtökohtaisesti oikeuttaa viittaamalla asiassa

16 – Tuomio 7.9.2006 (Kok. 2006, s. I-7409, 42 kohta).
17 – Tuomio 18.7.2007 (Kok. 2007, s. I-6373, 51–60 kohta).
18 – Tuomio 8.11.2007 (Kok. 2007, s. I-9569 , 57–59 kohta).

Marks & Spencer esitettyihin ensimmäiseen ja toiseen oikeuttamisperusteeseen eli pyrkimyksiin säilyttää verotusvallan tasapainoinen jakautuminen ja välttää vaara tappioiden käyttämisestä kahteen kertaan.

19. Jotta rajoittavaa toimenpidettä voitaisiin pitää oikeutettuna, sen on lisäksi oltava suhteellisuusperiaatteen mukainen siten, että sillä voidaan taata tavoitellun päämäärän toteutuminen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi.

20. Nyt esillä olevassa asiassa mikään ei viittaa siihen, että riidanalaisella toimenpiteellä ei voitaisi taata edellä mainittujen päämäärien toteutumista. Sitä vastoin en voi olla samaa mieltä siitä, etteikö sillä ylitettäisi sitä, mikä on tarpeen näiden päämäärien saavuttamiseksi, tai toisin sanottuna, etteikö samaa lopputulosta olisi voitu saavuttaa vähemmän rajoittavilla toimenpiteillä.

21. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että suhteellisuusperiaatteen noudattaminen on erityisen tärkeää silloin, kun rajat ylittäviä toimia ei kansallisen lainsäädännön mukaan voida koskaan kohdella kuten valtion sisäisiä toimia.[19] Tällaisissa tilanteissa, joissa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö on lähtökohtaisesti erittäin rajoittavaa, on erityisen tärkeää arvioida huolellisesti, voitaisiinko sillä tavoiteltu päämäärä saavuttaa vähemmän rajoittavilla toimenpiteillä.

22. Nyt esillä olevassa asiassa riidanalaisella toimenpiteellä estetään yhtiötä vähentämästä voitostaan tappiota, joita toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle on syntynyt. Tämän vaikutuksesta yhtiötä verotetaan ainakin eräissä tapauksissa sen kokonaisnettovoittoa suuremmasta määrästä. Tämä on mielestäni selvästi suhteeton keino säilyttää verotusvallan tasapainoinen jakautuminen ja välttää vaara tappioiden käyttämisestä kahteen kertaan.

23. Lisäksi on selvää, että vähemmän rajoittavat toimenpiteet ovat mahdollisia. Asiassa on riidatonta, että ennen vuotta 1999 Saksan lainsäädännössä[20] säädettiin nimenomaisesti, että yhtiö sai vähentää toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle syntyneet tappiot siltä osin kuin ne ylittivät kyseisen toimipaikan voiton ja edellyttäen, että vähennys otettiin verotuksessa uudelleen

19 – Asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004 (Kok. 2004, s. I-2229, 28 kohta).

20 – Vuoden 1997 tuloverolain (Einkommensteuergesetz) 2 a §:n 3 momentti (BGBl. 1997 I, s. 821).

huomioon tulevina vuosina, joiden kuluessa kiinteä toimipaikka teki voittoa.

24. Tällainen sääntö, jossa sallittiin tappioiden vähentäminen ja säädettiin tappiohyvityksen huomioimisesta verotuksessa tulevina voitollisina kausina, olisi selvästi vähemmän rajoittava keino välttää vaaraa tappioiden käyttämisestä kahteen kertaan kuin sääntö, jolla estetään täysin tällaisten tappioiden vähentäminen. Vaikka vähennykseen ja myöhempään huomioon ottamiseen perustuva sääntö merkitsee symmetrian rikkoutumista eikä sillä täten täysin saavuteta tavoitetta verotusvallan tasapainoisesta jakautumisesta, tämä epäsymmetria on vain väliaikaista, jos kiinteä toimipaikka myöhemmin tulee voitolliseksi. Lisäksi olisi mahdollista säätää aiemmin vähennettyjen määrien automaattisesta lisäämisestä verotettavaan tulokseen, jos tätä lisäämistä ei ole tehty esimerkiksi viiden vuoden kuluessa tai jos kiinteän toimipaikan olemassaolo tässä muodossa lakkaa.[21]

25. Tällaisella vähentämistä ja myöhempää huomioon ottamista koskevalla säännöllä rajoitetaan kiistämättä veronmaksajien sijoittautumisvapauteen liittyviä perusoikeuksia vähemmän kuin kertakaikkisella kiellolla vähentää yhtiön tuloksesta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiot. Samalla se soveltuu kuitenkin niiden tavoitteiden saavuttamiseen, jotka koskevat verotusvallan tasapainoista jakautumista ja sen välttämistä, että tappiot käytetään kahteen kertaan. Täten se vastaa mielestäni suhteellisuusvaatimusta selvästi paremmin kuin yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Marks & Spencer omaksuma ratkaisu.

26. Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Marks & Spencer itse, että rajoittavalla toimenpiteellä (ulkomaisten tytäryhtiöiden jättäminen konsernin sisäistä tappiontasausta koskevan lainsäädännön ulkopuolelle) ylitettiin se, mikä oli tarpeen kyseisen toimenpiteen tavoitteiden saavuttamiseksi olennaisilta osin, tilanteessa, jossa kaikki mahdollisuudet tappioiden huomioon ottamiseksi tytäryhtiön asuinvaltiossa on käytetty loppuun.[22] Täten voidaan olettaa (vaikka edellä mainittu tuomio onkin erittäin lyhytsanainen tältä osin), että yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että muissa olosuhteissa rajoittava toimenpide olisi ollut oikeasuhteinen.

27. On kuitenkin pidettävä mielessä, että asia Marks & Spencer koski sellaisten tytäryhtiöiden tappioita, jotka ovat lopettaneet toimintansa tai jotka on myyty. Näin ollen (ainakaan ensin mainitussa tilanteessa)

21 – Kuten ehdotettiin komission 24.1.1991 tekemässä ehdotuksessa neuvoston direktiiviksi järjestelmästä, jolla yritykset ottavat huomioon muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen ja tytäryhtiöiden tappiot, KOM(90) 595 lopullinen (EYVL 1991, C 53, s. 30). Ks. selittävien huomautusten 5–8 artikla.

22 – Tuomion 55 kohta. Yhteisöjen tuomioistuin esittää kaksinkertaisen testin, jonka ensimmäinen osa koskee sitä, että tappioiden huomioon ottaminen kyseessä olevana ja sitä aikaisempina verovuosina ei ole mahdollista, ja toinen osa sitä, että ”ei ole olemassa mahdollisuutta siihen, että – – kyseisen tytäryhtiön tappiot [voidaan ottaa] huomioon sen asuinpaikkavaltiossa tulevien verovuosien aikana”.

ei ollut mahdollista ottaa vastaisuudessa huomioon tappioiden johdosta myönnettyjä hyvityksiä.[23] Noissa olosuhteissa on ehkä ymmärrettävää, että yhteisöjen tuomioistuin rajoitti vastaustaan tällä tavoin eikä suorittanut arviointiaan loppuun tutkimalla yksityiskohtaisesti, eikö se kassatilannetta koskeva haittatekijä, joka johtui tappioiden siirtämisestä eteenpäin sen sijasta, että ne olisi voitu käyttää välittömästi, merkinnyt sitä, että kyseessä oli liian rajoittava keino tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi.

28. Sitä vastoin nyt esillä olevan kaltaisissa tapauksissa, joissa on kyse toimintaansa jatkavista kiinteistä toimipaikoista, ei voida väittää, että mahdollisuus siirtää tappiot myöhemmin käytettäviksi kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa olisi hyväksyttävä vaihtoehto tappioita vastaavan hyvityksen myöntämiselle yhtiön asuinvaltiossa. Vaikka tappio, joka on siirretty myöhemmin käytettäväksi, on saatu sittemmin vähentää, yhtiö on jo tämän järjestelmän luonteen takia kärsinyt tällä välin kassatilannetta koskevasta haitasta.

29. Yhteisöjen tuomioistuin on hyvin tietoinen kassatilanteen merkityksestä yrityksille. Se on toistuvasti katsonut, että kassatilanteeseen liittyvän etuuden epääminen rajat ylittävissä tilanteissa rajoittaa sijoittautumisvapautta, mikäli tällainen etuus on saatavilla vastaavassa kotimaisessa tilanteessa.[24] Yhteisöjen tuomioistuin itse asiassa toi juuri tämän seikan esiin erittäin selvästi asiassa Marks & Spencer. Se totesi kyseisessä asiassa, että nopeuttamalla tappiollisten yhtiöiden tappioiden poistamista vähentämällä ne välittömästi konsernin muiden yhtiöiden voitoista, asiassa kyseessä olleella konsernin sisäisellä tappiontasauksella myönnettiin konsernille sen kassatilanteeseen liittyvä etu. Tällaisen edun epääminen siltä osin kuin oli kyse toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle tytäryhtiölle aiheutuneista tappioista voi estää kyseistä emoyhtiötä käyttämästä sijoittautumisvapauttaan, kun sillä saatiin se luopumaan perustamasta tytäryhtiöitä muihin jäsenvaltioihin. Se oli näin ollen sijoittautumisvapauden rajoitus.[25]

30. Tämä toteamus esitettiin (analyyttisesti aikaisemmassa) yhteydessä arvioitaessa, oliko rajat ylittävien tappioiden vähentämiskelvottomuus EY 43 artiklan vastainen rajoitus. Vaikuttaa omituiselta, että hyväksyttyään selvästi kassatilanteeseen liittyvän etuuden epäämisen mahdollisen merkityksen ja luokiteltuaan tämän (täysin oikein) lähtökohtaisesti EY 43 artiklan vastaiseksi, yhteisöjen tuomioistuin ei myös tutkinut nimenomaisesti, oliko kassatilannetta parantavan edun

23 – Julkisasiamies Kokott katsoi edellä alaviitteessä 16 mainitussa asiassa AA esittämässään ratkaisuehdotuksessa, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Marks & Spencer esittämä arviointi suhteellisuudesta perustui kyseisen asian erityisiin tosiseikkoihin (ratkaisuehdotuksen 70 ja 71 kohta). Olen tästä samaa mieltä.

24 – Ks. mm. yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, Metallgesellschaft ym., tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1727, 44, 54 ja 76 kohta); asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002 (Kok. 2002, s. I-10829, 36–38 kohta); asia C-268/03, De Baeck, tuomio 8.6.2004 (Kok. 2004, s. I-5961, 24 kohta); asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006 (Kok. 2006, s. I-11753, 96, 97, 153 ja 154 kohta) ja asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007 (Kok. 2007, s. I-2647, 29 kohta).

25 – Tuomion 32–34 kohta.

epääminen, joka tästä lähtökohtaisesti perustellusta rajoituksesta väistämättä seurasi, kohtuutonta.

31. Saksa, Ruotsi ja Yhdistynyt kuningaskunta väittävät, että huomattavat käytännön vaikeudet estävät ottamasta käyttöön järjestelmää, jossa sekä sallitaan tappioiden vähentäminen että myös huomioidaan tappiohyvitys verotuksessa myöhemmin. Kuten edellä on kuitenkin esitetty, Saksan lainsäädännössä säädettiin aiemmin tällaisesta järjestelmästä. Lidl ja komissio ovat esittäneet, ilman että tätä on tältä osin kiistetty, että Saksassa oli voimassa olennaisilta osiltaan samaan vaikutukseen johtava lainsäädäntö vuodesta 1969 [26] lähtien sen kumoamiseen asti vuonna 1999. [27] Lisäksi hiljattain annetun komission tiedonannon [28] mukaan viisi jäsenvaltiota sallii tällä hetkellä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen tekemien tappioiden vähentämisen, vaikka tulot on vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla. Tätä taustaa vasten on vaikea ottaa vakavasti väitettä siitä, että huomattavat käytännön vaikeudet estävät tällaisen järjestelmän käyttöönoton. [29] Missään tapauksessa käytännön vaikeuksilla ei voida oikeuttaa perustamissopimuksessa määrätyn vapauden loukkaamista. [30]

32. Täten olen samaa mieltä Lidlin, Suomen hallituksen ja komission kanssa siitä, että kansallisella lainsäädännöllä ylitetään se, mikä on tarpeen sen tavoitteen saavuttamiseksi, joka koskee verotusvallan tasapainoisen jakautumisen säilyttämistä ja sitä, että vältetään vaara tappioiden käyttämisestä kahteen kertaan.

33. Saksa esittää lopuksi (vielä) toissijaisemmin, että mikäli yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että sijoittautumisvapautta on loukattu, sen on rajoitettava tuomion ajallisia vaikutuksia.

34. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on selvää, että ennakkoratkaisupyynnön johdosta annetusta

26 – Saksalaisen teollisuuden ulkomaisiin sijoituksiin sovellettavista verotoimenpiteistä 18.8.1969 annetun lain (Gesetz über steuerliche Massnahmen bei Auslandinvestitionen der deutschen Wirtschaft) 2 § (BGBl. 1969 I, s. 1211 ja 1214).

27 – Verohelpotuksista vuosina 1999/2000/2002 24.3.1999 annetulla lailla (Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002) (BGBl. 1999 I, s. 402).

28 – Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle tappioiden verokohtelusta rajatylittävissä tilanteissa (KOM(2006) 824 lopullinen), 19.12.2006. Ks. tiedonannon 2.2 kohdan b alakohdan 2 alakohta.

29 – Huomattakoon vielä, että jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) mukaan jäsenvaltiot voivat pyytää toisen jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta kaikki tiedot, joiden perusteella ne voivat määrittää yhteisöveron asianmukaisen määrän.

30 – Edellä alaviitteessä 19 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 29 kohta, jossa viitataan julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotuksen 30 kohtaan, jossa todetaan seuraavaa: ”Kun on osoitettu, että tavoiteltu päämäärä on saavutettavissa muilla keinoin, suhteellisuusperiaate estää sen, että pelkistä hallinnollisista vaikeuksista tulisi ehdottomia perusteluja syrjivälle kohtelulle, ja tällaisen kohtelun sallittavuus edellyttää painavia perusteluja, koska se on edellä mainittujen vapauksien vastaista.” Ks. myös edellä alaviitteessä 24 mainittu asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 155–157 kohta.

tuomiosta jäsenvaltiolle mahdollisesti aiheutuvat taloudelliset seuraukset eivät sellaisenaan oikeuta rajoittamaan kyseisen tuomion ajallisia vaikutuksia ja että tällaista rajoitusta on käytettävä vain hyvin täsmällisesti määritetyissä olosuhteissa erityisesti, kun vaarana ovat vakavat taloudelliset seuraukset, jotka aiheutuvat erityisesti vilpittömässä mielessä perustettujen sellaisten oikeussuhteiden lukuisuudesta, jotka perustuvat pätevästi voimassa olevana pidettyyn säännöstöön, ja kun oli ilmeistä, että objektiivinen ja huomattava epäselvyys – johon on mahdollisesti myötävaikuttanut myös muiden jäsenvaltioiden tai komission toiminta – yhteisön säännösten ulottuvuudesta on saanut yksityiset ja kansalliset viranomaiset toimimaan yhteisön säännösten vastaisesti. [31]

35. Nyt esillä olevassa asiassa olen samaa mieltä Lidlin kanssa siitä, että jälkimmäinen noista kumulatiivisista edellytyksistä ei täyty. En voi hyväksyä sitä, että kun Saksa kumosi aiemman lainsäädäntönsä ja näin käytännössä otti uudelleen käyttöön riidanalaisen toimenpiteen, voitaisiin uskottavasti väittää, että objektiivinen ja huomattava epäselvyys EY 43 artiklan ulottuvuudesta sai sen toimimaan näin. Vuoteen 1999 mennessä yhteisöjen tuomioistuin oli jo todennut, että kansallinen lainsäädäntö, jolla estettiin konsernin sisäinen tappiontasaus, jos suurin osa tytäryhtiöistä asui muussa jäsenvaltiossa, oli EY 43 artiklan vastainen [32] ja että syrjivillä verosäännöksillä ei saa rajoittaa sijoittautumisoikeuttaan käyttävien yhtiöiden vapautta valita, käyttävätkö ne sitä tytäryhtiön vai sivuliikkeen (kiinteä toimipaikka) välityksellä. [33] Lisäksi vuonna 1991 annetussa ehdotuksessa neuvoston direktiiviksi järjestelmästä, jolla yritykset ottavat huomioon muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen ja tytäryhtiöiden tappiot, [34] esitetään selvästi komission kanta siitä, että kansallinen lainsäädäntö, jossa ei sallita yritysten ottavan huomioon tappioita, joita niiden muissa jäsenvaltioissa sijaitseville kiinteille toimipaikoille on aiheutunut, on sisämarkkinoille soveltumaton. [35]

36. Täten en ole vakuuttunut siitä, että esillä olevassa asiassa on perusteita tuomion vaikutusten rajoittamiseksi ajallisesti.

31 – Ks. viimeisimpänä asia C-313/05, Brzeziński, tuomio 18.1.2007 (Kok. 2007, s. I-513, 57 ja 58 kohta).

32 – Asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4695).

33 – Asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. I-273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 22 kohta).

34 – Mainittu edellä alaviitteessä 21.

35 – Ks. johdanto-osan ensimmäinen perustelukappale ja selittävien huomautusten 1 kohta.

Ratkaisuehdotus

37. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

EY 43 artiklan kanssa yhteensopivaa ei ole se, että jäsenvaltio estää yhtiötä voittonsa määrittämisen yhteydessä vähentämästä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiota, koska asian kannalta merkityksellisen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan vastaavat kiinteän toimipaikan tulot eivät ole ensin mainitussa jäsenvaltiossa veronalaisia.