Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MELCHIOR WATHELET
3 päivänä syyskuuta 2015[1]

Asia C-388/14

Timac Agro Deutschland GmbH
vastaan
Finanzamt Sankt Augustin

(Ennakkoratkaisupyyntö – Finanzgericht Köln (Saksa))

Sijoittautumisvapaus — SEUT 49 artikla — Yhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan toimipaikan tappioiden vähentäminen yhtiön voitosta — Jäsenvaltion verolainsäädäntö, jossa säädetään näiden tappioiden lisäämisestä tulona voittoihin luovutettaessa mainittu toimipaikka

1. Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 artiklan tulkintaa. Se koskee tarkemmin sanoen aihepiiriä, jota vakiintuneessa oikeuskäytännössä on käsitelty jo useaan kertaan tuomiosta Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) alkaen ja jossa on kyse siitä, voiko yhdessä jäsenvaltiossa sijaitseva yritys vähentää toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikkansa tappiot verotuksessa.

I **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

A *Unionin oikeus*

2. SEUT 49 artiklalla taataan Euroopan unionin jäsenvaltioiden kansalaisten sijoittautumisvapaus. Siinä määrätään seuraavaa:

”– – kielletään rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. Myös kielletään rajoitukset, jotka estävät jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita jäsenvaltion kansalaisia perustamasta kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä.

Jollei pääomia koskevan luvun määräyksistä muuta johdu, sijoittautumisvapauteen kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä, erityisesti 54 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettuja yhtiöitä, niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia.”

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

B *Saksan oikeus*

3. Saksan tuloverolain (Einkommensteuergesetz, jäljempänä EStG), sellaisena kuin sitä sovelletaan vuosien 1997 ja 1998 verotukseen, 2 a §:n 3 momentin 1–4 virkkeessä säädetään seuraavaa:

”[1.] Jos yleisesti verovelvollisen ulkomailla sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta saamat elinkeinotulot on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyllä sopimuksella vapautettu tuloverosta, verovelvollisen hakemuksesta tappio, joka Saksan verosäännösten mukaisesti laskettuna syntyisi mainittujen tulojen osalta, on vähennettävä hänen kokonaistuloaan laskettaessa, jos verovelvollinen voisi tasata tai vähentää kyseisen tappion, mikäli kyseisiä tuloja ei olisi vapautettu tuloverosta, ja jos tämä tappio ylittää edellä mainitussa valtiossa sijaitsevista muista kiinteistä toimipaikoista peräisin olevan ja edellä mainitun sopimuksen nojalla verosta vapautetun elinkeinotulojen positiivisen määrän.

[2.] Mikäli tappiota ei ole täten tasattu, se voidaan vähentää 10 d §:ssä säädettyjen edellytysten mukaisesti.

[3.] Jos kyseisessä ulkomaisessa valtiossa sijaitsevista kiinteistä toimipaikoista saadut elinkeinotulot jonain seuraavista verokausista ovat kokonaisuudessaan positiivisia ja kyseiset elinkeinotulot on vapautettu verosta tämän sopimuksen nojalla, ensimmäisen ja toisen virkkeen mukaisesti vähennetty tappio on lisättävä tulona laskettaessa kyseessä olevan verokauden kokonaistuloa.

[4.] Kolmatta virkettä ei sovelleta, jos verovelvollinen osoittaa, että siihen sovellettavien ulkomaisen valtion säännösten mukaisesti kyseinen verovelvollinen ei voi yleisesti siirtää näitä tappioita vähennettäväksi muina vuosina kuin tappioiden aiheutumisvuonna.”

4. EStG:n, sellaisena kuin sitä sovelletaan vuoteen 2005, 52 §:n 3 momentin kolmannessa ja viidennessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Edellä 2 a §:n, sellaisena kuin se on julkaistu 16.4.1997 (BGBl I, s. 821), 3 momentin kolmatta, viidettä ja kuudetta virkettä sovelletaan edelleen vuosien 1999–2008 verotukseen, jos tulos on positiivinen 2 a §:n 3 momentin kolmannessa virkkeessä tarkoitetussa merkityksessä tai jos 2 a §:n 4 momentissa, sellaisena kuin se on viidennellä virkkeellä muutettuna, tarkoitettu ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka muutetaan pääomayhtiöksi, luovutetaan tai suljetaan. – – 2 a §:n 4 momenttia sovelletaan vuosien 1999–2008 verotukseen seuraavassa muodossa:

’4. Jos ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka

1. muutetaan pääomayhtiöksi tai

2. luovutetaan vastiketta vastaan tai vastikkeetta tai

3. suljetaan – –, 3 momentin ensimmäisen ja toisen virkkeen mukaisesti vähennetty tappio lisätään tulona sen verovuoden kokonaistuloon, jonka aikana muuttaminen, luovutus tai sulkeminen tapahtuu, soveltaen tarvittavin muutoksin 3 momentin kolmatta virkettä, jos mainittua tappiota ei ole lisätty tulona 3 momentin kolmannen virkkeen mukaisesti eikä sitä ole määrä lisätä.’”

C Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyt sopimukset

5. Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tulo- ja varallisuusverotuksen sekä elinkeinoverotuksen ja kiinteistöverotuksen alalla 4.10.1954 tehdyn sopimuksen (BGBl. 1955 II, s. 749), sellaisena kuin se on muutettuna 8.7.1992 tehdyllä sopimuksella (BGBl. 1994 II, s. 122), 4 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Jos sopimusvaltiossa asuva henkilö saa elinkeinonharjoittajana tai yhtenä heistä tuloa elinkeinotoimintaa harjoittavasta yrityksestä, jonka toiminta ulottuu toisen sopimusvaltion alueelle, näiden tulojen verotusoikeus kuuluu tälle toiselle sopimusvaltiolle vain siltä osin kuin tuloja saadaan kyseisen valtion alueella sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta.”

6. Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tulo- ja varallisuusverotuksen alalla 24.8.2000 tehdyn sopimuksen (BGBl. II 2000, s. 734; jäljempänä Saksan ja Itävallan välinen sopimus) 7 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Tuloa, jonka sopimusvaltiossa oleva yritys saa, voidaan verottaa vain siinä valtiossa, jollei yritys harjoita liiketoimintaa toisessa sopimusvaltiossa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos yritys harjoittaa liiketoimintaa edellä sanotuin tavoin, voidaan toisessa valtiossa verottaa yrityksen saamaa tuloa mutta vain sitä tulon osaa, joka on luettava kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi.”

7. Saksan ja Itävallan välisen sopimuksen 23 artiklan 1 kappaleen ensimmäisessä virkkeessä määrätään seuraavaa:

”Saksan liittotasavallassa asuvien henkilöiden verotus toimitetaan seuraavasti:

a) jollei jäljempänä b kohdasta muuta johdu, saksalaisen veron määräytymisperusteeseen ei lueta mukaan Itävallan tasavallasta peräisin olevia tuloja eikä Itävallan tasavallassa sijaitsevaa varallisuutta, joita tämän sopimuksen nojalla voidaan verottaa Itävallan tasavallassa”. [2]

II **Pääasian tosiseikat**

8. Timac Agro Deutschland (jäljempänä Timac Agro) on Saksan lainsäädännön mukainen pääomayhtiö. Se kuuluu ranskalaiseen konserniin. Sillä oli vuodesta 1997 lähtien kiinteä toimipaikka Itävallassa. Kiinteä itävaltalainen toimipaikka luovutettiin 31.8.2005 vastiketta vastaan Itävallassa sijaitsevalle yhtiölle, joka kuului samaan konserniin kuin Timac Agro. Luovutussopimus koski erityisesti kiinteää ja irtainta omaisuutta. Asiakasrekisteri luovutettiin yhden euron hintaan, sillä asiakkaat olivat jo hankkijana olevan sisaryhtiön asiakkaita.

9. Tällöin esiin nousi kysymys tämän ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappioiden kohtelusta, sillä edellä mainittu kiinteä itävaltalainen toimipaikka oli aikavälillä 1997–2005 tuottanut tappiota kaikkina verovuosina vuosia 2000 ja 2005 lukuun ottamatta, ja Timac Agro oli vähentänyt nämä tappiot Saksassa.

10. Verotarkastuksen perusteella Timac Agron veron perusteena olevia määriä oikaistiin vuosien 1997–2004 osalta. Yhtäältä itävaltalaisen kiinteän toimipaikan tappiot, jotka oli alun perin vähennetty Timac Agron tuloksista vuosien 1997 ja 1998 osalta, lisättiin tulona sen vuoden 2005 verotettavaan tulokseen. Toisaalta saman kiinteän toimipaikan tappioiden huomioon ottaminen Timac Agron veron perusteena olevissa määrissä vuosien 1999–2004 osalta hylättiin.

2 — 23 artiklan 1 kappaleen b kohta ei ole merkityksellinen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien ennakkoratkaisukysymysten käsittelyn kannalta. Kyseinen tuomioistuin ei sitä paitsi päätöksessään viittaa siihen, kuten eivät myöskään kirjallisia huomautuksia esittäneet osapuolet.

11. Timac Agro riitautti nämä oikaisut ja nosti kanteen Finanzgericht Kölnissä. Kanteensa tueksi se tuo esille, että sekä sen itävaltalaiselle kiinteälle toimipaikalle vuosina 1997 ja 1998 aiheutuneiden tappioiden lisääminen tulona tulokseen (jäljempänä tulouttaminen) että tälle toimipaikalle vuosina 1999–2004 aiheutuneiden tappioiden vähentämisen mahdottomuus ovat yhteensopimattomia sijoittautumisvapauden kanssa.

12. Nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan tulouttamisen osalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että unionin tuomioistuin ei vielä ole ratkaissut kysymystä siitä, onko tappioiden lisääminen verotettavaan tuloon ulkomaisen kiinteän toimipaikan luovutuksen jälkeen unionin oikeuden mukaista.

13. Kyseinen tuomioistuin toteaa, että vaikka tuomion Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) perustana olleet tosiseikat ovatkin osin rinnastettavissa pääasian tosiseikkoihin, kyseisessä tuomiossa oli kuitenkin kyse ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappioiden tulouttamisesta sen voittojen rajoissa. Pääasiassa taas tappioiden tulouttaminen oli seurausta ulkomaisen kiinteän toimipaikan luovutuksesta, eikä sillä ollut yhteyttä kyseisen toimipaikan mahdollisiin voittoihin.

14. Sen varalta, että unionin tuomioistuin katsoo, että tuomion Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) periaatteita on sovellettava myös nyt käsiteltävässä asiassa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee näin ollen, onko tuomion Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) 55 ja 56 kohdassa lausuttuja, lopullisiin tappioihin liittyviä periaatteita (jäljempänä Marks & Spencer -poikkeus)[3] sovellettava verovuosien 1997 ja 1998 tappioihin, joita ei niiden tulouttamisen jälkeen enää oteta huomioon Saksassa.

15. Mitä tulee siihen, että itävaltalaisen kiinteän toimipaikan tappioiden huomioon ottaminen verovuosien 1999–2004 osalta evättiin, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmoittaa, että Saksan ja Itävallan välisen sopimuksen määräysten mukaisesti Itävallan tasavallalla oli yksinomainen toimivalta kantaa veroa tämän itävaltalaisen kiinteän toimipaikan tuloista. Tämän sopimuksen mukainen järjestelmä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kattaa siis paitsi voitot myös tappiot. Timac Agron kanne voi näin ollen menestyä vain, jos mainitussa sopimuksessa loukataan sijoittautumisvapautta.

16. Mainittu tuomioistuin tiedustelee myös, onko tältä ajanjaksolta otettava huomioon lopullisia tappioita Marks & Spencer -poikkeuksessa tarkoitetussa merkityksessä. Se korostaa, ettei se tähän mennessä ole onnistunut vahvistamaan kriteereitä niiden tilanteiden määrittämiseksi, joissa Marks & Spencer -poikkeusta sovelletaan.

17. Tässä tilanteessa Finanzgericht Köln päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön.

3 — Kyseisessä tuomiossa (55 ja 56 kohta) todettiin pääasiassa, että ulkomaisten tytäryhtiöiden tappioiden vähentämistä rajoittava toimenpide saattoi olla suhteeton tilanteessa, jossa ulkomailla sijaitseva tytäryhtiö olisi käyttänyt loppuun kaikki sen asuinpaikkavaltiossa olemassa olevat tappioiden huomioon ottamista koskevat mahdollisuudet, mikä emoyhtiön olisi osoitettava.

III **Ennakkoratkaisupyyntö sekä asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa**

18. Finanzgericht Köln päätti 19.2.2014 tekemällään välipäätöksellä, joka saapui unionin tuomioistuimeen 14.8.2014, esittää SEUT 267 artiklan nojalla unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko SEUT 49 artikla – – ymmärrettävä siten, että sen kanssa on ristiriidassa EStG:n 52 §:n 3 momentin kaltainen säännös siltä osin kuin ulkomaisen kiinteän toimipaikan aikaisemmin [kotimaisen päätoimipaikan] veroja pienentäen huomioon otettujen tappioiden tuloihin lisäämisen syynä on tämän toimipaikan luovuttaminen toiselle pääomayhtiölle, joka kuuluu samaan konserniin kuin luovuttaja, eikä voittojen saaminen?

2) Onko SEUT 49 artikla – – ymmärrettävä siten, että se on esteenä [Saksan ja Itävallan välisen sopimuksen] 23 artiklan 1 kappaleen a kohdan kaltaiselle määräykselle, jonka mukaan saksalaisen veron laskentaperusteen ulkopuolelle jätetään Itävallasta saadut tulot, jos niitä saadaan verottaa Itävallassa, kun saksalaisen pääomayhtiön itävaltalaiselle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneita tappioita ei voida enää Itävallassa ottaa huomioon sen vuoksi, että toimipaikka luovutetaan itävaltalaiselle pääomayhtiölle, joka kuuluu samaan konserniin kuin saksalainen pääomayhtiö?”

19. Kirjallisia huomautuksia esittivät Finanzamt Sankt Augustin, Saksan, Ranskan, Itävallan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä Euroopan komissio.

20. Kaikki kirjallisia huomautuksia esittäneet osapuolet ehdottavat, että ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan kieltävästi, joskin komissio ja Yhdistynyt kuningaskunta, joka ei kirjallisissa huomautuksissaan käsitellyt ensimmäistä kysymystä, antoivat monivivahteisemmat vastaukset[4].

21. Lisäksi kaikki nämä osapuolet esittivät suullisia huomautuksia 1.7.2015 pidetyssä istunnossa.

IV **Asian tarkastelu**

A *Tilanteiden rinnastettavuutta koskeva ennakkovaatimus*

1. Välitön verotus ja unionin oikeus

22. Vaikka välitön verotus kuuluukin jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta[5] ja erityisesti liikkumisvapauksia koskevia perustamissopimuksen määräyksiä, sillä SEUT 49 artiklassa vahvistettu sijoittautumisvapaus on keskeisellä sijalla nyt käsiteltävässä asiassa.

4 — Komissio katsoo periaatteessa, että aiemmin vähennettyjen tappioiden tulouttaminen ulkomaisen kiinteän toimipaikan luovutuksen yhteydessä voidaan perustella yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, jotka liittyvät verotusvallan tasapainoiseen jakoon jäsenvaltioiden välillä ja veronkierron ehkäisemiseen. Komissio arvioi kuitenkin, että tällainen toimenpide olisi oikeasuhteinen ainoastaan, jos tappiot lisättäisiin tuloihin vain kyseisen toimipaikan voittojen suuruisina, mukaan lukien ne voitot, jotka mahdollisesti sisältyvät ”piilevästi” toimipaikan luovutushintaan siirtohetkellä. Jos kaupan arvosta olisi epäilyksiä, unionin oikeus ei estäisi emoyhtiön asuinpaikkavaltiota tutkimasta, että luovutushinta on markkinaehtoisuutta koskevan kriteerin mukainen.

5 — Ks. esim. tuomio Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, 21 kohta); tuomio Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 29 kohta); tuomio Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, 36 kohta); tuomio Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, 18 kohta); tuomio FIM Santander Top 25 Euro Fi (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 14 kohta) ja tuomio Blanco ja Fabretti (C-344/13 ja C-367/13, EU:C:2014:2311, 24 kohta).

23. Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että tätä vapautta loukataan, jos jäsenvaltiossa asuvaa yhtiötä, jolla on kiinteä toimipaikka toisessa jäsenvaltiossa, kohdellaan jäsenvaltion lainsäädännön nojalla verotuksellisesti epäedullisemmin kuin toista siellä asuvaa yhtiötä, jolla on kiinteä toimipaikka asuinvaltiossaan. [6]

24. Tässä tilanteessa säännös, jolla sallitaan kiinteän toimipaikan tappioiden huomioiminen yhtiön, jolle toimipaikka kuuluu, voittoa määritettäessä ja veronalaista tuloa laskettaessa, muodostaa veroedun. [7] ”Tällaisen edun myöntämistä tai epäämistä muussa jäsenvaltiossa kuin mainitun yhtiön sijaintivaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan osalta on täten pidettävä tekijänä, joka voi vaikuttaa sijoittautumisvapauteen.” [8]

25. Se, että tämän edun ulkopuolelle jätetään ainoastaan toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevat kiinteät toimipaikat, merkitsee näet epäedullisempaa verotuskohtelua, koska se on omiaan saamaan unionin jäsenvaltiossa sijaitsevan yhtiön luopumaan harjoittamasta toimintaansa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan kautta. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä edellytetään kuitenkin, että tilanteet ovat objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, jotta tämä kohtelun erilaisuus muodostaisi SEUT 49 artiklassa kielletyn rajoituksen. [9]

26. Toisin sanoen tällainen erilainen kohtelu soveltuu yhteen sijoittautumisvapauteen liittyvien EUT-sopimuksen määräysten kanssa vain, jos se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, [10] tai jos se on oikeutettu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä. [11]

2. Objektiivista rinnastettavuutta koskeva vaatimus

a) Arviointiperusteet

27. Vaikka vaatimus, jonka mukaan puhtaasti kotimaisten tilanteiden ja rajat ylittävien tilanteiden on oltava objektiivisesti arvioituina rinnastettavissa, jotta kotimaisen ja ulkomaisen tahon (nyt käsiteltävässä tapauksessa Saksaan sijoittautuneen yhtiön, jolla on kiinteä toimipaikka Itävallassa, ja toisen Saksaan sijoittautuneen yhtiön, jolla on kiinteä toimipaikka Saksassa) erilaisesta verotuskohtelusta aiheutuisi seuraamuksia liikkumisvapauksien käytön loukkaamisen perusteella,

6 — Ks. vastaavasti tuomio Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

7 — Ks. vastaavasti tuomio Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, 23 kohta); tuomio Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, 32 kohta) ja tuomio Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, 20 kohta).

8 — Tuomio Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, 32 kohta).

9 — Ks. vastaavasti tuomio Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, 46 kohta); tuomio Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, 17 kohta); tuomio A (C-123/11, EU:C:2013:84, 33 kohta) ja tuomio Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23 kohta).

10 — Huomautan, että tuomiossa SCA Group Holding ym. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758) unionin tuomioistuin tarkasteli tämän perinteisen lähestymistavan vastaisesti tilanteiden rinnastettavuutta aiemmin todetun rajoituksen mahdollisten oikeuttamisperusteiden tutkimisen yhteydessä (28–31 ja 52 kohta).

11 — Ks. vastaavasti tuomio Felixstowe Dock and Railway Company ym. (C-80/12, EU:C:2014:200, 25 kohta).

voikin tuoda mieleen enemmän syrjinnän kuin pelkän esteen tai rajoituksen, tämä vaatimus on vakiintunut osa sitä oikeuskäytäntöä, joka liittyy liikkumisen perusvapauksia koskevien EUT-sopimuksen määräysten ja jäsenvaltioiden välittömän verotuksen järjestelmien välisiin suhteisiin. [12]

28. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä kotimaisten ja ulkomaisten tahojen verotustilanteiden on useimmissa tapauksissa arvioitu olevan objektiivisesti arvioiden toisiinsa rinnastettavissa; [13] rinnastettavuuden arvioinnissa on otettava huomioon asiassa kyseessä oleville kansallisille verotussäännöksille asetettu tavoite. [14]

29. On kuitenkin syytä huolehtia siitä, että tarkastelua ei rajata pelkästään kyseessä olevan toimenpiteen tavoitteeseen, sillä tämä voisi johtaa vinoutuneeseen käsitykseen oikeussäännön kohteen verotuksellisesta kokonaisasemasta.

30. Jos näet hyväksytään se, että toimenpiteen, jolla verovelvolliselle annetaan lupa vähentää sen kiinteille toimipaikoille syntyneet tappiot, tavoitteena on todennäköisesti pienentää mainitun verovelvollisen veron perusteena olevaa määrää, ja kun tätä toimenpidettä tarkastellaan abstraktilla tasolla, yhtiön, jolla on toimipaikka sijoittautumisvaltiossaan, ja yhtiön, jolla on toimipaikka toisessa valtiossa, tilanteet ovat aina toisiinsa rinnastettavissa. Kumpikin pyrkii käyttämään verovähennysoikeutta pienentääkseen veronsa perusteena olevaa määrää. [15]

31. Kuten julkisasiamies Jääskinen äskettäin selitti ratkaisuehdotuksessaan Miljoen ym. (C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:429), vertailtaessa kotimaisten ja ulkomaisten verovelvollisten tilanteita sen selvittämiseksi, onko kyseessä EUT-sopimuksessa kielletty rajoitus, loppujen lopuksi ratkaiseva tekijä ”*ei niinkään ole* kyseessä olevan lainsäädännön *tavoite* – – *vaan pikemminkin* se, ettei jäsenvaltion sääntelyssä voida ottaa käyttöön erilaista kohtelua, jonka *käytännön vaikutuksena* on se, että ulkomailla asuvien *verorasitus* on viime kädessä *suurempi*, ja joka voi siten saada ne luopumaan kyseisen vapauden käytöstä”. [16]

32. Tämä menetelmä vaatii tarkastelemaan ennakolta, onko kyseessä olevalla jäsenvaltiolla (tässä tapauksessa sen pääliikkeen asuinvaltiolla, joka hakee toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikkansa tappioiden vähentämistä) toimivalta kyseisten tulojen verottamiseen vai ei.

12 — Vaikka vakiintuneessa oikeuskäytännössä onkin yhä enemmän epäröity puhua syrjinnästä mutta toisaalta pidetty kiinni tilanteiden rinnastettavuutta koskevasta vaatimuksesta, syynä tähän on ehkä halu säilyttää vapaus tutkia oikeuttamisperusteiden osalta yleistä etua koskevat pakottavat syyt eikä pelkästään EUT-sopimuksessa tyhjentävästi lueteltuja oikeuttamisperusteita. Lukuun ottamatta tavaroiden vapaata liikkuvuutta (josta ei nyt käsiteltävässä asiassa ole kyse) ainoat EUT-sopimuksessa hyväksytyt syrjintäperusteet ovat näet yleinen järjestys ja turvallisuus sekä kansanterveys. Tällaisiin perusteisiin on vaikea vedota, kun on kyse välittömästä verotuksesta. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on kuitenkin todettu, että nämä ovat ainoat hyväksyttävät perusteet syrjinnälle, ja näin suljettu yleistä etua koskevat pakottavat syyt tosiasiallisesti pois. Voidaan silti huomauttaa, että unionin tuomioistuin itse on toisinaan toiminut tältä osin ristiriitaisesti. Esimerkiksi tuomiossa Svensson ja Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379) suljettiin ensin nimenomaisesti pois se, että todettu syrjintä voitaisiin perustella yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä, mutta silti päättelyä jatkettiin tutkimalla, oliko verotuksen johdonmukaisuutta koskeva perustelu syytä hyväksyä vai ei. Vaikka tämä perustelu lopulta hylättiinkin, yhteisöjen tuomioistuimen ei periaatteita tarkasti noudattaakseen olisi pitänyt tutkia sitä, koska perustamissopimuksessa ei nimenomaisesti määrätty tästä oikeuttamisperusteesta.

13 — Ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen osalta unionin tuomioistuin on esimerkiksi tuomiossa X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) katsonut, että ”kun otetaan huomioon pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen verotusjärjestelmän tavoite, sellaisen kotimaisen emoyhtiön tilanne, joka haluaa muodostaa kotimaisen tytäryhtiönsä kanssa verotuksellisen yksikön, ja sellaisen kotimaisen emoyhtiön tilanne, joka haluaa muodostaa verotuksellisen yksikön yhdessä toisessa jäsenvaltiossa olevan tytäryhtiönsä kanssa, ovat kuitenkin objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, koska emoyhtiö pyrkii molemmissa tapauksissa pääsemään kyseessä olevan järjestelmän piiriin, joka mahdollistaa muun muassa samaan verotukselliseen yksikköön sisällytettyjen yhtiöiden voittojen ja tappioiden konsolidoinnin emoyhtiössä sekä konsernissa toteutettujen toimenpiteiden pitämisen verotuksellisesti neutraaleina” (24 kohta).

14 — Ks. vastaavasti tuomio X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, 22 kohta); tuomio Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, 17 kohta); tuomio A (C-123/11, EU:C:2013:84, 33 kohta) ja tuomio Felixstowe Dock and Railway Company ym. (C-80/12, EU:C:2014: 200, 25 kohta).

15 — Kuten julkisasiamies Kokott jo perustellusti huomautti ratkaisuehdotuksessaan A (C-123/11, EU:C:2012:488), ”jos – – esillä olevassa asiassa [pidetään] riittävänä, että kummassakin tapauksessa jäsenvaltiossa asuvat verovelvolliset haluavat käyttää verosäännöksen suomaa etua, tämän edellytyksen tutkiminen on vain muodollisuus, koska se täyttyy joka tapauksessa” (40 kohta).

16 — 55 kohta. Julkisasiamies Jääskinen kannattaa ratkaisuehdotuksessaan myös ajatusta tilanteen arvioimisesta kokonaisuudessaan ja katsoo, että ”tarkasteluun on pikemminkin *sisällytettävä kaikenlainen verotus*, joka kohdistuu [kyseisiin] tuloihin” (62 kohta, kursivointi tässä).

b) Soveltaminen

33. Yleisesti ottaen vakiintuneessa oikeuskäytännössä on loppujen lopuksi hyvin harvoin katsottu, että kotimaisten ja ulkomaisten tahojen tilanteet eivät ole objektiivisesti rinnastettavissa, minkä seurauksena verotuskohtelun erilaisuus ei ole lainkaan ristiriidassa liikkumisvapauksien kanssa. [17]

34. Suhteessa nyt käsiteltävään ongelmaan, jossa on kyse siitä, voiko jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö vähentää toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikkansa tappiot, tiivistäisin vakiintuneen oikeuskäytännön seuraavasti.

35. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on toistuvasti todettu sijoittautumisvapautta rajoitetun tähän aihepiiriin liittyvissä asioissa, joissa on ensin katsottu yhtäältä jäsenvaltiossa asuvan yhtiön, jolla on kiinteä toimipaikka toisessa jäsenvaltiossa, ja toisaalta jäsenvaltiossa asuvan yhtiön, jolla on kiinteä toimipaikka samassa jäsenvaltiossa, tilanteet toisiinsa rinnastettaviksi. Rinnastettavuus on voitu todeta joko nimenomaisesti [18] tai implisiittisesti. [19]

36. Oikeuskäytännössä on niin ikään todettu tilanteet toisiinsa rinnastettaviksi tapauksissa, joissa jäsenvaltio oli päättänyt verottaa muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen voittoja. Näissä tilanteissa näet jäsenvaltio ”on – – rinnastanut [mainitut toimipaikat] kotimaisiin toimipaikkoihin”. [20]

37. Toisaalta kotimaisten ja ulkomaisten tahojen tilanteet eivät ole jäsenvaltion verotusjärjestelmän kannalta toisiinsa rinnastettavissa, jos kyseisellä jäsenvaltiolla ei ole toimivaltaa verottaa ulkomaisia tahoja tai jos se ei käytä tätä toimivaltaa.

38. Sama vaatimus selittää unionin tuomioistuimen tuomiossa Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) esittämän olettaman, jonka mukaan ”toisessa jäsenvaltiossa – – sijaitsevat kiinteät toimipaikat eivät lähtökohtaisesti ole rinnastettavissa kotimaassa sijaitseviin kiinteisiin toimipaikkoihin, *kun tilannetta arvioidaan niiden toimenpiteiden kannalta, joista jäsenvaltio on säätänyt kotimaisten yhtiöiden voittojen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tai lieventämiseksi*”. [21]

39. Ajatus ei ole uusi. Esimerkiksi tuomiossa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) jo todettiin, että Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella asuvan emoyhtiön osakkeita omistavat luonnolliset henkilöt eivät voineet hyötyä samasta yhteisöveron hyvityksestä kuin Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvan emoyhtiön osakkeita omistavat luonnolliset henkilöt Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvien tytäryhtiöiden jakaessa emoyhtiölleen osinkoja, jos ulkomaille maksettavista osingoista ei ollut kannettu Yhdistyneessä kuningaskunnassa lainkaan veroa. Tuomiossa täsmennettiin, että asia olisi toisin, jos Yhdistynyt kuningaskunta olisi kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen nojalla tai yksipuolisella päätöksellä pidättänyt itsellään oikeuden kantaa tuloveroa ulkomaille maksettavista osingoista.

17 — Näistä tapauksista on mainittava, että kotimaisten ja ulkomaisten verovelvollisten tilanteet eivät periaatteessa ole toisiinsa rinnastettavissa niiden verotussäännösten osalta, jotka koskevat verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyviä etuja (paitsi jos ulkomaisella verovelvollisella ei ole huomattavia tuloja asuinvaltiossaan). Ks. tuomio Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) ja äskettäisen soveltamisen osalta tuomio Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406). Ks. myös tuomio Blanckaert (C-512/03, EU:C:2005:516) ja tuomio Schulz-Delzers ja Schulz (C-240/10, EU:C:2011:591).

18 — Ks. mm. tuomio Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, 19 kohta); tuomio A (C-123/11, EU:C:2013:84, 35 kohta) ja tuomio Felixstowe Dock and Railway Company ym. (C-80/12, EU:C:2014:200, 26 kohta).

19 — Ks. tuomio Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 33 ja 34 kohta); tuomio Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, 25 ja 26 kohta) ja tuomio Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, 35–39 kohta).

20 — Tuomio Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), jonka mukaan ”silloin, kun jäsenvaltio yksipuolisesti tai sopimusteitse kantaa tuloveroa sekä maassa asuvilta osakkeenomistajilta että ulkomailla asuvilta osakkeenomistajilta osingoista, joita nämä saavat maassa asuvalta yhtiöltä, mainittujen ulkomailla asuvien osakkeenomistajien tilanne muistuttaa maassa asuvien osakkeenomistajien tilannetta” (68 kohta).

21 — Tuomion 24 kohta. Kursivointi tässä.

40. Näiden näkökohtien perusteella tuomiossa katsottiin, että SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan kanssa ”ei ole ristiriidassa se, että kun jäsenvaltiossa asuva yhtiö jakaa osinkoa, mainittu valtio myöntää osinkoa saaville yhtiöille, jotka myös asuvat tässä valtiossa, yhtiöveron hyvityksen, joka vastaa osinkoa jakavan yhtiön jaetusta voitosta maksaman veron osuutta, mutta ei myönnä kyseistä yhtiöveron hyvitystä toisessa jäsenvaltiossa asuville osinkoa saaville yhtiöille, jotka eivät ole velvollisia maksamaan veroa kyseisestä osingosta tässä ensimmäisessä valtiossa”. [22]

41. Kaiken kaikkiaan voidaan siis päätellä sijoittautumisvapautta rajoitetun vain, jos kohtelun erilaisuus koskee toisiinsa rinnastettavia tilanteita, ja kyseinen rajoitus voidaan tällöin todeta EUT-sopimuksen mukaiseksi vain, jos se on perusteltu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä.

B *Soveltaminen nyt käsiteltävään asiaan*

1. Tarve erotella kaksi ajanjaksoa kyseisen Saksan lainsäädännön soveltamisessa

42. Ennen verovuotta 1999 oli mahdollista vähentää Saksaan sijoittautuneen yrityksen kokonaistuloista toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle syntyneet tappiot. Periaatteessa nämä tappiot tuloutettiin kahdessa tilanteessa: joko siinä tapauksessa, että ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka tuotti voittoa (jolloin tappiot lisättiin mainittujen voittojen rajoissa), tai siinä tapauksessa, että mainittu kiinteä toimipaikka muutettiin yritysjärjestelyissä, luovutettiin tai lopetettiin. Verovuodesta 1999 alkaen EStG:n 2 a §:n 3 momentin ensimmäinen virke kuitenkin kumoutui EStG:n 52 §:n 3 momentin nojalla, jolloin näiden tappioiden vähentäminen tuli mahdottomaksi.

43. Tämä lainsäädännön muutos selittää ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kaksi ennakkoratkaisukysymystä, sillä kumpikin kysymys liittyy eri lainsäädäntöön.

2. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

44. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko SEUT 49 artiklan kanssa ristiriidassa EStG:n 52 §:n 3 momentin kaltainen säännös, jonka mukaan ulkomaisen toimipaikan aikaisemmin kotimaisen pääliikkeen veroja pienentäen huomioon otetut tappiot tuloutetaan, kun perusteena ei ole voittojen saaminen vaan tämän toimipaikan luovuttaminen toiselle pääomayhtiölle, joka kuuluu samaan konserniin kuin luovuttaja ja sijaitsee niin ikään ulkomailla.

45. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin itsekin täsmensi, tämä ei ole ensimmäinen kerta, kun unionin tuomioistuimelle esitetään kysymyksiä tästä verotusjärjestelmästä.

22 — Tuomio Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, 74 kohta). Tuore tapaus, jossa unionin tuomioistuin totesi tilanteiden objektiivisen eron johtuvan siitä, että jäsenvaltio oli kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen tekemisen jälkeen luopunut käyttämästä verotusvaltaansa toisessa jäsenvaltiossa asuvien yhtiöiden jakamiin osinkoihin, on tuomiossa Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, 80–82 kohta).

a) Rajoituksen olemassaolo

46. Tuomiossa Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) tämä järjestelmä todettiin sijoittautumisvapautta rajoittavaksi mutta katsottiin, että tappioiden lisääminen voittoihin – tässä tapauksessa sen johdosta, että ulkomaiselle kiinteälle toimipaikalle, jolle tappiot olivat syntyneet, syntyi voittoja, eikä kyseisen toimipaikan luovutuksen johdosta – oli oikeutettavissa tarpeella taata Saksan verotusjärjestelmän johdonmukaisuus.[23] Lisäksi katsottiin, että toimenpide soveltui tämän päämäärän saavuttamiseen ja oli päämäärään nähden oikeasuhteinen.[24]

47. Ennen rajoituksen olemassaolon toteamista kyseisessä tuomiossa vahvistettiin epäsuorasti tilanteiden rinnastettavuus toteamalla, että salliessaan pääliikkeen vähentää Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikkansa tappiot Saksan liittotasavalta oli ”myöntänyt veroedun [Saksassa] asuvalle yhtiölle, jolle Itävallassa sijaitseva kiinteä toimipaikka kuului, samalla tavoin kuin jos kyseinen toimipaikka olisi sijainnut Saksassa”.[25]

48. Tämän jälkeen tuomiossa katsottiin, että lisäämällä Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiot tulona sen yhtiön veron määräytymisperusteeseen, jolle mainittu toimipaikka kuului, Saksan verojärjestelmällä peruutettiin tämä veroetu ja ”kohdeltiin – – tältä osin sellaisia [Saksassa] asuvia yhtiöitä, joilla on kiinteä toimipaikka Itävallassa, verotuksessa epäedullisemmin kuin [Saksassa] asuvia yhtiöitä, joilla on kiinteä toimipaikka Saksassa”.[26]

49. Tämä päätelmä edellytti niiden yleistä etua koskevien pakottavien syiden tutkimista, joilla sijoittautumisvapauden rajoittaminen voitiin mahdollisesti oikeuttaa.[27]

b) Oikeutuksen olemassaolo

50. Ensinnäkin tuomiossa Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) todettiin, että tappioiden lisääminen voittoihin tilanteessa, jossa ulkomaiselle kiinteälle toimipaikalle, jolle tappiot olivat syntyneet, syntyi voittoja, oli oikeutettavissa tarpeella taata Saksan verotusjärjestelmän johdonmukaisuus.[28] Lisäksi toimenpide soveltui tämän päämäärän saavuttamiseen ja oli siihen nähden oikeasuhteinen.[29]

51. Mainitun tuomion mukaan näet ”pääasiassa kyseessä olevassa saksalaisessa verojärjestelmässä säädettyä tappioiden lisäämistä ei voida erottaa näiden tappioiden aikaisemmasta huomioon ottamisesta. – – tällainen lisääminen tilanteessa, jossa yhtiöllä on toisessa valtiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, jonka osalta kyseisen yhtiön asuinvaltiolla ei ole mitään verotusvaltaa, heijastaa – – symmetristä logiikkaa. Pääasiassa kyseessä olevan verojärjestelmän kahden osatekijän välillä on täten välitön, henkilöllinen ja aineellinen yhteys, koska mainittu lisääminen täydentää johdonmukaisesti aiemmin myönnettyä vähennystä”.[30]

52. On todettava, että sama symmetrinen logiikka pätee tilanteeseen, jossa ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka luovutetaan.

23 — Tuomion 43 kohta.

24 — Ibidem (tuomion 44 ja 45 kohta).

25 — Ibidem (tuomion 35 kohta).

26 — Tuomio Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, 37 kohta).

27 — Ibidem (tuomion 40 kohta). Ks. tältä osin myös tuomio Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 35 kohta) ja tuomio A (C-123/11, EU:C:2013:84, 33 kohta).

28 — Tuomion 43 kohta.

29 — Ibidem (tuomion 44 ja 45 kohta).

30 — Tuomio Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, 42 kohta).

53. Yhteisöjen tuomioistuin totesi itsekin jo tuomiossa Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), että ”päätelmää siitä, että mainitusta verojärjestelmästä aiheutuva rajoitus on oikeutettavissa tarpeella taata kyseisen järjestelmän johdonmukaisuus, ei voida kyseenalaistaa myöskään sillä – – seikalla, että yhtiö, jolle puheena oleva kiinteä toimipaikka kuuluu, on luopunut siitä ja että samaisen kiinteän toimipaikan koko olemassaolon aikainen tulos on kokonaisuudessaan tappiollinen”.[31] On näet niin, että ”kiinteän toimipaikan tappioiden suuruisen määrän lisääminen sen yhtiön tulokseen, jolle kyseinen toimipaikka kuuluu, täydentää erottamattomasti ja johdonmukaisesti näiden tappioiden aiempaa huomioon ottamista”.[32]

54. Toiseksi on niin, että vaikka ei tarvitakaan useampia oikeuttamisperusteita, jotta voitaisiin päätellä, että sijoittautumisvapauden rajoitus ei ole ristiriidassa EUT-sopimuksen kanssa,[33] siihen verotusvallan tasapainoiseen jakoon tähtäävään tavoitteeseen, jolla ”pyritään säilyttämään voittojen verotusoikeuden ja tappioiden vähennysmahdollisuuden välinen symmetria”, kuten unionin tuomioistuin toisti tuomiossa Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087),[34] voidaan nähdäkseni vedota myös Saksan lainsäädännössä säädetyn tappioiden tulouttamisen oikeuttamiseksi tilanteessa, jossa kiinteä toimipaikka luovutetaan.[35]

55. On näet niin, että jos jäsenvaltiolla (nyt käsiteltävässä asiassa Saksan liittotasavallalla) ”ei olisi mahdollisuutta lisätä luovuttavana toimivan [saksalaisen] yhtiön verotettavaan voittoon näin vähennettyjä tappioita, vaikka se on menettänyt mahdollisuuden verottaa mahdollisia tulevia voittoja, kuvatunkaltaisella järjestelyllä nakerrettaisiin keinotekoisesti sen veron perustaa ja näin ollen vaikutettaisiin [Saksan ja Itävallan] verosopimuksessa määrättyyn verotusvallan jakoon”.[36]

56. Kuten unionin tuomioistuin selittää tuomiossa Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), ”tarve säilyttää tämä symmetria edellyttää sitä, että tappioiden vähentäminen kiinteän toimipaikan perusteella on voitava kompensoida verottamalla kyseisen toimipaikan voittoja, jotka ovat syntyneet tämän jäsenvaltion verotusvallan alaisuudessa, eli *sekä voittoja, jotka ovat syntyneet koko sinä aikana, jolloin kiinteä toimipaikka oli kotimaisen yhtiön alaisuudessa, että voittoja, jotka ovat syntyneet toimipaikan luovutushetkellä*”.[37]

57. Toisin kuin sen Tanskan lainsäädännön kohdalla, joka antoi aiheen tuomioon Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan luovutuksesta mahdollisesti syntyviä voittoja ei tässä tapauksessa voida verottaa Saksassa. On siis loogista lisätä aiemmin huomioon otetut tappiot tulokseen tämän luovutuksen yhteydessä.

58. Unionin tuomioistuin on niin ikään katsonut, että jäsenvaltioiden väliseen verotusvallan tasapainoiseen jakoon tähtäävä tavoite voisi vaarantua, jos verovelvollisilla olisi ”mahdollisuus valita, otetaanko niiden tappiot huomioon siinä jäsenvaltiossa, johon ne ovat sijoittautuneet, vai jossakin toisessa jäsenvaltiossa – –, koska veron määräytymisperuste kasvaisi ensimmäisessä valtiossa ja pienenisi jälkimmäisessä valtiossa siirrettyjen tappioiden määrää vastaavasti”.[38] Nähdäkseni sama pätee myös silloin, kun verovelvollinen voi, kun kyse on mahdollisuudesta lisätä sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan voitot aiemmin vähennettyjen tappioiden rajoissa, täysin vapaasti päättää kyseisen toimipaikan luovutushinnasta ja siten estää jäsenvaltiota käyttämästä toimivaltaansa kyseisen toimipaikan myöhempien voittojen lisäämiseksi verovelvollisen verotettaviin tuloihin.

31 — Tuomion 53 kohta.

32 — Ibidem (tuomion 54 kohta).

33 — Tuomio Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, 40 kohta).

34 — Tuomion 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

35 — Verotuksen johdonmukaisuuteen ja verotusvallan tasapainoiseen jakoon liittyvät vaatimukset kattavat näet toinen toisensa (ks. tältä osin tuomio National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 80 kohta).

36 — Tuomio Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, 30 kohta). Tämä asia koski Tanskan kuningaskuntaa.

37 — Tuomion 33 kohta. Kursivointi tässä.

38 — Tuomio Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 46 kohta).

59. Kolmanneksi lisään vielä viittauksen veronkierron ehkäisemisen tavoitteeseen, joka on yhteydessä verotusvallan tasapainoisen jaon tavoitteeseen, kuten oikeuskäytännössä on todettu. [39]

60. ”Menettelytavat, joissa luodaan täysin keinotekoisia järjestelyjä, jotka eivät vastaa taloudellista todellisuutta, tarkoituksena välttää vero, joka tavallisesti pitäisi maksaa kotimaassa harjoitetun toiminnan tuottamista voitoista, ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltioiden oikeuden käyttää verotusvaltaansa näiden toimintojen osalta ja haittaamaan verotusvallan tasapainoista jakautumista jäsenvaltioiden välillä”. [40]

61. Kun otetaan huomioon konserniavustusten arvon määrittämisen vaikeus ja näissä olosuhteissa noudatettava markkinaehtoisuuden periaate, ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan luovutus saman konsernin sisällä sen jälkeen, kun sen tappiot on vähennetty, voisi vastata edellä kuvailtua tilannetta.

62. Näin ollen minusta vaikuttaa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö on oikeutettu asian kannalta merkityksellisen verotusjärjestelmän johdonmukaisuuden kannalta. Tähän yleistä etua koskevaan pakottavaan syyhyn voidaan tarvittaessa yhdistää syyt, jotka koskevat verotusvallan tasapainoista jakoa ja veronkierron ehkäisemistä.

c) Oikeasuhteisuus ja Marks & Spencer -poikkeuksen soveltamatta jättäminen

63. Vielä on tutkittava kyseessä olevan lainsäädännön oikeasuhteisuus.

64. Jos jäsenvaltiolla ei ole mitään mahdollisuutta verottaa niitä mahdollisia voittoja, jotka syntyisivät sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan luovutuksesta, jolle tappiot ovat syntyneet, pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö vaikuttaa minusta paitsi sille asetettujen tavoitteiden saavuttamiseen soveltuvalta myös niihin nähden oikeasuhteiselta.

65. On totta, että tuomiossa Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) todettiin, että kyseessä oleva rajoittava toimenpide oli suhteeton. Kyseisen tuomion mukaan sijoittautumisvapautta loukattiin, kun verotuksellisesti toisessa jäsenvaltiossa asuva tytäryhtiö oli käyttänyt loppuun kaikki sen asuinvaltiossa säädetyt tappioiden huomioon ottamista koskevat mahdollisuudet eikä lisäksi ollut mitään keinoa ottaa niitä huomioon tulevaisuudessa. [41] 0Tässä poikkeustapauksessa kotimaiselle emoyhtiölle on taattava mahdollisuus vähentää tällaisen ulkomaisen tytäryhtiön tappiot tuloista, joista verotetaan sen omassa asuinvaltiossa.

39 — Tuomio Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, 62 kohta).

40 — Idem. Yleisen edun mukaisia pakottavia syitä, jotka on hyväksytty perusteiksi kansallisille lainsäädännöille, joissa hylätään ulkomailla harjoitettavaan toimintaan liittyvän tappion huomioon ottaminen silloin, kun kyseistä toimintaa itseään ei veroteta, on todellisuudessa vielä enemmän ja ne yhdistyvät unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä vaihtelevin tavoin. Asiassa komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-172/13, EU:C:2014:2321) esittämässään ratkaisuehdotuksessa julkisasiamies Kokott teki yhteenvedon tästä oikeuskäytännöstä. Julkisasiamies Kokottin mukaan ”unionin tuomioistuin [voi kutsua] tätä ’verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamiseksi’ [ks. tuomio K (C-322/11, EU:C:2013:716, 64–71 kohta)], ’jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämiseksi’ [ks. tuomio Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 45 kohta); tuomio Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, 31 kohta); tuomio X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, 28 kohta); tuomio A (C-123/11, EU:C:2013:84, 42 kohta); tuomio K (C-322/11, EU:C:2013:716, 55 kohta) ja tuomio Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, 32 kohta)], ’symmetrian säilyttämiseksi’ voittojen verotusoikeuden ja tappioiden vähennysmahdollisuuden välillä [ks. tuomio National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 58 kohta) ja tuomio Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen)], ’tappioiden kaksinkertaisen käytön’ estämiseksi [ks. tuomio Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 47 ja 48 kohta); tuomio Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, 35 ja 36 kohta) ja tuomio A (C-123/11, EU:C:2013:84, 44 kohta)] tai ’veronkierron’ estämiseksi [ks. tuomio Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 49 kohta) tuomio Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, 35 et 36 kohta) ja tuomio A (C-123/11, EU:C:2013:84, 45 kohta)]. [Ks. myös tuomio National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 80 kohta) ja tuomio K (C-322/11, EU:C:2013:716, 72 kohta), joissa verojärjestelmän johdonmukaisuutta ja verotusvallan jaon säilyttämistä koskevia oikeuttamisperusteita pidetään ainakin osittain identtisinä.] Tämän oikeuskäytännön vahvistavat lisäksi tilanteiden objektiivista rinnastettavuutta koskevat unionin tuomioistuimen lausumat, joissa – kuten edellä totesin – – – olennaisen tärkeänä pidetään sitä, kantaako jäsenvaltio ulkomaisesta toiminnasta veroa vai ei” (tuomion 31 kohta).

41 — Tuomion 55 kohta.

66. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ilmaissut tyytymättömyytensä tähän sijoittautumisvapauden rajoittamisen oikeuttamista koskevaan poikkeukseen, jota vakiintuneessa oikeuskäytännössä on sovellettu tuomiosta Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) alkaen. Tiettyjen julkisasiamiesten viimeaikaiset tätä koskevat kannanotot,[42] ongelmaa käsittelevän ammattikirjallisuuden määrä[43] sekä eri jäsenvaltioiden ja komission nyt esillä olevassa asiassa esittämät kirjalliset huomautukset vahvistavat tämän poikkeuksen soveltamisen vaikeuden. Unionin tuomioistuin on kuitenkin äskettäin nimenomaisesti vahvistanut sen soveltamisen.[44]

67. Joka tapauksessa on todettava, että Itävallan tasavallan väliintulo poisti kaikki epäilykset lopullisten tappioiden olemassaolosta. Pääasiassa kyseessä olevat tappiot eivät ole lopullisia,[45] eikä mainitun poikkeuksen soveltamisen tai soveltamatta jättämisen mahdollisuutta siis ole tarpeen enempää tutkia.

68. Lisäksi, vaikka kansallisella tuomioistuimella onkin toimivalta tässä kysymyksessä, unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ei mitenkään ilmene, että verovelvollinen olisi esittänyt vastanäyttöä.

3. Toinen ennakkoratkaisukysymys

69. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko SEUT 49 artikla esteenä Saksan ja Itävallan välisen sopimuksen 23 artiklan 1 kappaleen a kohdan kaltaiselle määräykselle, jonka mukaan saksalaisen veron laskentaperusteesta suljetaan pois Itävallasta saadut tulot, jos niitä saadaan verottaa Itävallassa, kun saksalaisen pääomayhtiön itävaltalaiselle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneita tappioita ei voida enää Itävallassa ottaa huomioon sen vuoksi, että toimipaikka on luovutettu itävaltalaiselle pääomayhtiölle, joka kuuluu samaan konserniin kuin saksalainen pääomayhtiö.

70. Yhdyn Ranskan hallituksen kirjallisissa huomautuksissaan sekä 1.7.2015 pidetyssä istunnossa esittämään näkemykseen, jonka mukaan tämän kysymyksen lähtökohtana on virheellinen oletus siitä, että pääasiassa kantajana olevan yhtiön itävaltalaiselle toimipaikalle syntyneitä tappioita ei enää voida Itävallassa ottaa huomioon sillä perusteella, että kyseinen toimipaikka on luovutettu itävaltalaiselle pääomayhtiölle.

71. Itävallan hallituksen kirjallisissa huomautuksissaan antamista tiedoista ilmenee näet kiistattomasti, että pääasiassa kyseessä olevat tappiot eivät olleet lopullisia.

72. Tässä tilanteessa toisen kysymyksen tarkoitukseksi voidaan ymmärtää sen tiedusteleminen, onko SEUT 49 artikla esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion verojärjestelmälle, joka on esteenä kyseisten toimipaikkojen tappioiden huomioon ottamiselle, koska se perustuu kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn sopimukseen, jossa vapautetaan toisena sopimuspuolena olevassa jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen tulot verosta.

42 — Ks. tältä osin julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotukset A (C-123/11, EU:C:2012:488, 47–54 kohta) ja komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-172/13, EU:C:2014:2321, 49–53 kohta) sekä julkisasiamies Mengozzin ratkaisuehdotus K (C-322/11, EU:C:2013:183, 63–89 kohta).

43 — Tuore yritys tehdä yhteenveto Marks & Spencer -poikkeukseen liittyvistä hankaluuksista suhteessa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kehitykseen kymmenen viime vuoden aikana on julkaisussa Lang, M., ”Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?”, *European Taxation*, joulukuu 2014, s. 530–540. Yritys määritellä lopullisten tappioiden käsite unionin tuomioistuimen viimeaikaisen oikeuskäytännön kannalta on etenkin julkaisussa Pezella, D., ”Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach”, *European Taxation*, helmi–maaliskuu 2014, s. 71–79.

44 — Ks. tuomio komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-172/13, EU:C:2015:50, 33–36 kohta).

45 — Itävallan hallituksen kirjallisten huomautusten mukaan itävaltalaisen kiinteän toimipaikan vuoteen 2005 asti kertyneet tappiot olivat periaatteessa hyödynnettävissä ja ne oli mahdollista vähentää muina verovuosina. Edellisten verovuosien tappiot voitaisiin näin kohdistaa mahdolliseen luovutusvoittoon, ja mahdollinen jäännös säilyisi periaatteessa rajoittamattoman ajan Timac Agron edellisten verovuosien tappioiden muodossa. Ne voitaisiin näin ollen käyttää myöhemmin siinä tapauksessa, että pääasian kantaja aloittaisi uudelleen toimintansa Itävallassa (Itävallan hallituksen kirjallisten huomautusten 44 kohta). Tappiot voitaisiin myös siirtää ostajana olevalle pääomayhtiölle, jos kiinteä toimipaikka saatettaisiin ”verotuksellisesti neutraaliksi” (Itävallan hallituksen kirjallisten huomautusten 46 kohta).

a) Ensisijaisesti: tilanteiden objektiivisesti arvioitu vertailukelvottomuus ja rajoituksen puuttuminen

73. Saksan ja Itävallan välisen sopimuksen 7 artiklan 1 kappaleen ja 23 artiklan 1 kappaleen mukaisesti ja toisin kuin tilanteessa, joka vallitsi vuotta 1999 edeltäneiden verovuosien osalta, Saksan liittotasavalta luopui lakimuutoksella siitä verotusvallasta, jota se aiemmin käytti tappioihin, jotka liittyivät ”ulkomailla sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta [saatuihin elinkeinotuloihin, jotka] on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyllä sopimuksella vapautettu tuloverosta”. [46]

74. Koska veroetua ei voi olla ilman verotusvaltaa, [47] Timac Agron kaltaisen yhtiön tilanne ei näin ollen ole nähdäkseni rinnastettavissa sellaisen yhtiön tilanteeseen, joka on sijoittautunut Saksaan ja jolla on siellä kiinteä toimipaikka.

75. Kun lisäksi otetaan huomioon Saksan ja Itävallan välisessä sopimuksessa määrätty verotusvallan jako, en näe, millä toimenpiteillä Saksan liittotasavalta voisi taata tappioiden vähennyskelpoisuudelle asetetun tavoitteen, joka on Saksan hallituksen mukaan *väliaikaisen* kassatilanteeseen vaikuttavan edun myöntäminen. Ellei sen toimipaikan, jolle tappiot ovat syntyneet, mahdollisia myöhempiä voittoja voida verottaa, kun kyseinen toimipaikka sijaitsee Itävallan alueella, tilanteet eivät ole rinnastettavissa.

76. Koska tilanteet eivät ole objektiivisesti rinnastettavissa, kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö ei muodosta sijoittautumisvapauden rajoitusta. [48]

b) Toissijaisesti: oikeuttamisperusteen olemassaolo

77. Mikäli unionin tuomioistuin kuitenkin päättelee, että tilanteet ovat toisiinsa rinnastettavissa ja että rajoitus on olemassa, katson, että tämä rajoitus olisi oikeutettu.

78. Oikeuskäytännössä on näet jo jouduttu tarkastelemaan yleistä tappioiden huomiotta jättämisen mekanismia tuomiossa Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Kyseisessä asiassa kansallinen tuomioistuin halusi selvittää, oliko SEUT 49 artikla esteenä kansalliselle verojärjestelmälle, jonka mukaan maassa asuva yhtiö ei voi tuloksensa määrittämisessä ja veronalaisen tulonsa laskemisessa ottaa huomioon toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan ja sille kuuluvan kiinteän toimipaikan tappioita, vaikka samaisessa verojärjestelmässä myönnetään tällainen mahdollisuus maassa asuvan kiinteän toimipaikan tappioiden osalta.

79. Kyseisessä tuomiossa kuitenkin todettiin, että yleistä etua koskevat pakottavat syyt, jotka liittyivät yhtäältä tarpeeseen säilyttää verotusvallan jako kyseisten jäsenvaltioiden välillä ja toisaalta tarpeeseen estää vaara tappioiden kaksinkertaisesta käytöstä, olivat perusteltuja. [49]

80. Saman tuomion mukaan tämäntyyppinen verotusjärjestelmä oli omiaan takaamaan edellä mainittujen tavoitteiden toteutumisen [50] ja se oli oikeasuhteinen, [51] koska kyseinen yhtiö ei ollut osoittanut, että sen ulkomailla sijaitseva sivuliike olisi käyttänyt loppuun kaikki sen sijoittautumisjäsenvaltiossa syntyneiden tappioiden huomioon ottamista koskevat mahdollisuudet kyseisen verovuoden sekä aikaisempien verovuosien osalta ja että ei olisi olemassa mahdollisuuksia ottaa mainitun sivuliikkeen tappiot huomioon mainitussa valtiossa tulevien verovuosien aikana. [52]

46 — EStG:n, sellaisena kuin sitä sovelletaan verovuosiin 1997 ja 1998, 2 a §:n 3 momentin ensimmäinen virke.

47 — Tuomion Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) 24 kohdassa ilmaistu periaate, jota on aiemmin sovellettu tuomiossa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

48 — Kohtelun erilaisuus perustuu todellisuudessa ”[jäsenvaltioiden] valtaan vahvistaa verotustoimivallan jakoperusteet kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi” (tuomio Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, 30 kohta), sillä verotusvallan jako tapahtuu väistämättä ennen verotusvallan käyttöä.

49 — Tuomio Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, 30–37 kohta).

50 — Ibidem (tuomion 43 kohta).

51 — Ibidem (tuomion 53 kohta).

52 — Muistettakoon, että kyseessä ovat tuomion Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) 55 ja 56 kohdassa ilmaistut edellytykset.

81. Tämän perusteella samassa tuomiossa pääteltiin, että ”[SEUT 49] artikla ei ole esteenä sille, että jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö ei voi vähentää veron määräytymisperusteestaan sille kuuluvan ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappioita sikäli kuin kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla kyseisen toimipaikan tuloja verotetaan tässä toisessa jäsenvaltiossa, jossa kyseessä olevat tappiot voidaan ottaa huomioon samaisen kiinteän toimipaikan tuloverotuksessa tulevina tilikausina”. [53]

82. On todettava, että kaikki tähän päätelmään johtaneet osatekijät esiintyvät pääasiassa kyseessä olevassa järjestelmässä ja että unionin tuomioistuimen olisi vastattava samoin.

V **Ratkaisuehdotus**

83. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Finanzgericht Kölnin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) SEUT 49 artikla ei ole esteenä kansalliselle verojärjestelmälle, jossa hyväksytään se, että sellaiselle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneet tappiot, joka sijaitsee muussa jäsenvaltiossa kuin yhtiön, jolle kyseinen kiinteä toimipaikka kuuluu, sijoittautumisvaltiossa, voidaan ottaa huomioon kyseisen yhtiön tuloveron laskennassa, ja säädetään mainittujen tappioiden lisäämisestä verotuksessa tulona tulokseen sillä perusteella, että kyseinen toimipaikka luovutetaan toiselle pääomayhtiölle, joka kuuluu samaan konserniin kuin luovuttaja.

2) SEUT 49 artikla ei ole esteenä kansalliselle verojärjestelmälle, jonka mukaan maahan sijoittautunut yhtiö ei voi vähentää veron perusteestaan sille kuuluvalle ja muussa jäsenvaltiossa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle syntyneitä tappioita, kun tämän kiinteän toimipaikan tulot on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla vapautettu verosta ensimmäisessä jäsenvaltiossa ja niitä verotetaan toisessa.

53 — Tuomio Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, 54 kohta ja tuomiolauselma).