UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

25 päivänä helmikuuta 2010 *

Asiassa C-337/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 11.7.2008 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.7.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

X Holding BV

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: neljännen jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), joka hoitaa toisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit C. W. A. Timmermans, K. Schiemann, P. Kūris ja L. Bay Larsen,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 25.6.2009 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– X Holding BV, edustajinaan belastingadviseur F. A. Engelen ja belastingadviseur S. C. W. Douma,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. M. Wissels, M. Noort ja D. J. M. de Grave,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma, C. Blaschke ja B. Klein,

– Espanjan hallitus, asiamiehinään M. Muñoz Pérez ja B. Plaza Cruz,

– Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja J.-Ch. Gracia,

– Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes ja J. Menezes Leitão,

– Ruotsin hallitus, asiamiehinään A. Falk, S. Johannesson ja K. Petkovska,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään H. Walker, avustajanaan barrister M. Gray,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 19.11.2009 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 43 ja EY 48 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty oikeudenkäynnissä, jossa asianosaisina ovat pääomayhtiö X Holding BV (jäljempänä X Holding), jonka kotipaikka on Alankomaissa, ja Alankomaiden veroviranomainen ja joka koskee sitä, että kyseinen viranomainen eväsi X Holdingilta mahdollisuuden muodostaa verotuksellisen yksikön ulkomaisen tytäryhtiönsä kanssa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Alankomaiden ja Belgian välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus

3 Alankomaiden ja Belgian välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veronkierron estämiseksi tulo- ja varallisuusverojen alalla 5.6.2001 tehdyn sopimuksen (jäljempänä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus) 7 artiklan 1 kappaleessa määrätään Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) laatimaa malliverosopimusta vastaavalla tavalla seuraavaa:

”Tulosta, 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 saamasta tulosta mutta vain siitä tulon osasta, joka on luettava kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi.”

4 Jos Alankomaissa asuva verovelvollinen saa tuloja, joiden osalta hän on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 7 artiklan mukaan verovelvollinen Belgiassa, Alankomaiden on saman sopimuksen 23 artiklan 2 kappaleen mukaisesti myönnettävä näiden tulojen osalta veron alennus, joka lasketaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi annettujen Alankomaiden säännösten mukaan.

Alankomaiden säännöstö

5 Alankomaiden vuoden 1969 yhteisöverolain (Wet op de vennootschapsbelasting 1969) 15 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Jos verovelvollinen (emoyhtiö) omistaa oikeudellisesti ja taloudellisesti vähintään 95 prosenttia toisen verovelvollisen (tytäryhtiön) maksetusta nimellispääomasta, verovelvollisia verotetaan niiden yhteisestä hakemuksesta ikään kuin olisi kyse yhdestä verovelvollisesta siinä mielessä, että tytäryhtiön toiminnat ja varallisuus ovat osa emoyhtiön toimintaa ja varallisuutta. Vero kannetaan emoyhtiöltä. Tässä tapauksessa verovelvolliset muodostavat yhdessä verotuksellisen yksikön. Verotuksellisen yksikön osina voi olla useita tytäryhtiöitä.

– –

3. Tämän 15 §:n 1 momenttia sovelletaan ainoastaan, jos

– –

b) molempiin verovelvollisiin sovelletaan samoja säännöksiä voiton laskemiseksi

c) molemmat verovelvolliset asuvat Alankomaissa ja jos siinä tapauksessa, että toiseen verovelvolliseen sovelletaan Alankomaiden verotusjärjestelmästä annettua lakia (Belastingregeling voor het Koninkrijk) tai kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyä sopimusta, myös tämän verovelvollisen katsotaan mainitun lain tai sopimuksen perusteella asuvan Alankomaissa

– –

4. Asetuksella voidaan määrätä säännöistä, joiden mukaan verovelvolliset, joihin ei sovelleta samoja säännöksiä voiton määrittämiseksi, voivat 3 momentin b kohdasta poiketen kuitenkin muodostaa verotuksellisen yksikön. Poikkeuksena siitä, mitä 3 momentin c kohdassa säädetään, myös verovelvollinen, joka siihen sovellettavan kansallisen säännöstön tai Alankomaiden verotusjärjestelmästä annetun lain taikka kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaisesti asuu muualla kuin Alankomaissa mutta harjoittaa liiketoimintaa Alankomaissa olevasta kiinteästä toimipaikasta, voidaan asetuksella määriteltyjen edellytysten mukaisesti sisällyttää verotukselliseen yksikköön, jos verotusvalta on kyseisen yrityksen voiton osalta annettu Alankomaiden verotusjärjestelmästä annetulla lailla tai kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyllä sopimuksella Alankomaille ja jos:

a) kyseisen verovelvollisen tosiasiallinen liikkeenjohto on Alankomaiden Antilleilla, Arubassa, Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai valtiossa, johon sovelletaan sellaista Alankomaiden kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyä sopimusta, jossa määrätään kiinteää toimipaikkaa koskevasta syrjintäkiellosta

b) edellä a kohdassa tarkoitettu verovelvollinen on osakeyhtiö, rajavastuuyhtiö tai luonteeltaan ja perustamistavaltaan näihin verrattavissa oleva yhteisö ja

c) tapauksessa, jossa a kohdassa tarkoitettu verovelvollinen kuuluu kyseiseen verotukselliseen yksikköön emoyhtiönä, sen omistama osuus 1 momentissa tarkoitetusta tytäryhtiöstä on kyseisen emoyhtiön Alankomaissa olevan kiinteän toimipaikan omaisuutta.

_ _”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

6 Alankomaissa asuva X Holding omistaa kokonaan F:n, joka on Belgian lainsäädännön mukaisesti perustettu ja Belgiassa asuva osakeyhtiö, joka ei ole yhteisöverovelvollinen Alankomaissa.

7 X Holding ja F pyysivät, että ne tunnustettaisiin Alankomaiden vuoden 1969 yhteisöverolain 15 §:n 1 momentissa tarkoitetuksi verotukselliseksi yksiköksi. Alankomaiden veroviranomainen hylkäsi kyseisen hakemuksen sillä perusteella, että F ei asunut Alankomaissa, kuten mainitun lain 15 §:n 3 momentin c kohdassa edellytetään.

8 Rechtbank te Arnhem (Arnhemin ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin) käsitteli kyseisestä veroviranomaisen päätöksestä tehdyn valituksen ja totesi päätöksen lailliseksi viitaten erityisesti asiassa C-446/03, Marks & Spencer, 13.12.2005 annettuun tuomioon (Kok., s. I-10837).

9 X Holding teki päätöksestä kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin (ylimmän oikeusasteen tuomioistuin). Kyseinen tuomioistuin päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko EY 43 artiklaa, kun se luetaan yhdessä EY 48 artiklan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä – – jäsenvaltion säänte lylle, jonka mukaan emoyhtiö ja sen tytäryhtiö voivat valita, että niiden maksettavana oleva vero kannetaan tähän jäsenvaltioon sijoittautuneelta emoyhtiöltä ikään kuin olisi kyse yhdestä ainoasta verovelvollisesta, ja jonka mukaan tätä valintamahdollisuutta saavat käyttää ainoastaan yhtiöt, jotka ovat voittojen verotuksen osalta kyseisen jäsenvaltion verotusvallan alaisia?”

Suullisen käsittelyn uudestaan aloittamista koskeva vaatimus

10 X Holding vaati unionin tuomioistuimen kirjaamoon 2.12.2009 saapuneella kirjelmällä kyseistä tuomioistuinta aloittamaan suullisen käsittelyn uudestaan työjärjestyksen 61 artiklan nojalla. X Holdingin mukaan julkisasiamiehen ratkaisuehdotus perustuu virheelliseen käsitykseen Alankomaiden kansallisesta ja kansainvälisestä verolainsäädännöstä.

11 Oikeuskäytännöstä ilmenee, että unionin tuomioistuin voi omasta aloitteestaan tai julkisasiamiehen ehdotuksesta taikka myös asianosaisten pyynnöstä määrätä työjärjestyksensä 61 artiklan mukaisesti suullisen käsittelyn aloitettavaksi uudestaan, jos se katsoo, että sillä ei ole riittävästi tietoa asiasta tai että asia olisi ratkaistava sellaisen argumentin perusteella, josta asianosaisilla ei ole ollut tilaisuutta lausua (ks. mm. asia C-210/06, Cartesio, tuomio 16.12.2008, Kok., s. I-9641, 46 kohta).

12 Pääasiaan sovellettava Alankomaiden lainsäädäntö on kuitenkin kuvattu ja sitä on kommentoitu unionin tuomioistuimelle esitetyissä kirjallisissa ja suullisissa huomautuksissa. Tässä tilanteessa tuomioistuin katsoo, että sillä on käytössään kaikki tarvittavat tiedot kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vastaamiseksi.

13 Nyt käsiteltävässä asiassa ei ole väitetty, että asia olisi ratkaistava sellaisen argumentin perusteella, josta asianosaiset eivät ole saaneet tilaisuutta lausua unionin tuomioistuimessa.

14 Tämän perusteella unionin tuomioistuin katsoo julkisasiamiestä kuultuaan, että suullisen käsittelyn uudestaan aloittamista koskeva vaatimus on hylättävä.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä sitä, ovatko EY 43 ja EY 48 artikla esteenä sellaiselle jäsenvaltion sääntelylle, jossa emoyhtiölle annetaan mahdollisuus muodostaa verotuksellinen yksikkö kotimaisen tytäryhtiönsä kanssa mutta evätään mahdollisuus verotuksellisen yksikön muodostamiseen ulkomaisen tytäryhtiön kanssa sillä perusteella, että jälkimmäiseen tytäryhtiöön ei sovelleta kyseisen jäsenvaltion verolainsäädäntöä.

16 On muistutettava, että vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on kuitenkin tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta (ks. mm. em. asia Marks & Spencer, tuomion 29 kohta; asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group

Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok., s. I-11673, 36 kohta ja asia C-182/08, Glaxo Wellcome, tuomio 17.9.2009, Kok., s. I-8591, 34 kohta).

17 Sijoittautumisvapaus, joka EY 43 artiklassa tunnustetaan jäsenvaltioiden kansalaisille ja joka sisältää oikeuden ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeuden perustaa ja johtaa yrityksiä niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia, sisältää EY 48 artiklan mukaan niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on Euroopan yhteisön alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (ks. mm. asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok., s. I-6161, 35 kohta ja em. asia Marks & Spencer, tuomion 30 kohta).

18 Tässä mielessä Alankomaiden lainsäädännössä kotimaisille emoyhtiöille ja niiden kotimaisille tytäryhtiöille annettu mahdollisuus siihen, että niitä verotetaan ikään kuin olisi kyse yhdestä ainoasta verotuksellisesta yksiköstä, eli siihen, että niihin sovelletaan keskitettyä verojärjestelmää, on näille yhtiöille annettu etuus. Kyseinen järjestelmä mahdollistaa muun muassa samaan verotukselliseen yksikköön sisällytettyjen yhtiöiden voittojen ja tappioiden konsolidoinnin emoyhtiössä sekä konsernissa toteutettujen toimenpiteiden pitämisen verotuksellisesti neutraaleina.

19 Tällaisen etuuden epääminen sellaiselta emoyhtiöltä, jolla on toisessa jäsenvaltiossa asuvia tytäryhtiöitä, on omiaan estämään tällaisia emoyhtiöitä käyttämästä sijoittautumisvapautta, sillä ne ovat tästä syystä haluttomampia perustamaan tytäryhtiötä muissa jäsenvaltiossa.

20 Jotta tällainen erilainen kohtelu soveltuisi yhteen sijoittautumisvapauteen liittyvien EY:n perustamissopimuksen määräysten kanssa, sen on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai sen on oltava perusteltua yleistä etua koskevan pakottavan syyn johdosta (ks. vastaavasti asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok., s. I-11753, 167 kohta).

21 Alankomaiden, Saksan ja Portugalin hallitusten mukaan kyseiset tilanteet eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, sillä ulkomaiset tytäryhtiöt ja kotimaiset tytäryhtiöt eivät ole pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen verotusjärjestelmän kannalta toisiinsa rinnastettavassa verotuksellisessa tilanteessa. Kyseiset kansalliset hallitukset väittävät erityisesti, että tytäryhtiö, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ei kuulu emoyhtiön kotipaikan jäsenvaltion verotusvallan piiriin eikä tällaista tytäryhtiötä näin ollen voida sisällyttää jälkimmäisessä jäsenvaltiossa verotettavaan verotukselliseen yksikköön.

22 Tässä kohtaa oikeuskäytännöstä seuraa, että yhteisöulottuvuuden omaavan tilanteen rinnastettavuutta jäsenvaltion sisäiseen tilanteeseen on tutkittava siten, että huomioon otetaan kyseessä olevilla kansallisilla säännöksillä tavoiteltu päämäärä (ks. vastaavasti asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007, Kok., s. I-6373, 38 kohta).

23 On todettava, että vaikka vero-oikeudessa verovelvollisten verotuksellinen asuinpaikka on tekijä, joka voi oikeuttaa kansalliset säännöt, jotka merkitsevät asianomaisessa jäsenvaltiossa asuvien verovelvollisten ja toisessa jäsenvaltiossa asuvien verovelvollisten erilaista kohtelua, näin ei kuitenkaan aina ole. Sen hyväksyminen, että sijoittautumisjäsenvaltio voisi kaikissa tapauksissa pelkästään sillä perusteella, että jonkin yhtiön kotipaikka sijaitsee jossakin toisessa jäsenvaltiossa, kohdella sitä eri tavalla, tekisi näet EY 43 artiklan sisällyksettömäksi (ks. vastaavasti asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok., s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 18 kohta ja em. asia Marks & Spencer, tuomion 37 kohta).

24 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.

25 On tutkittava, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen erilainen kohtelu perusteltua yleistä etua koskevan pakottavan syyn vuoksi.

26 Jotta tällainen erilainen kohtelu olisi perusteltua, sillä on voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. vastaavasti asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997, Kok., s. I-2471, 26 kohta; asia C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, tuomio 11.3.2004, Kok., s. I-2409, 49 kohta ja em. asia Marks & Spencer, tuomion 35 kohta).

27 Unionin tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneet hallitukset katsovat, että pääasiassa kyseessä oleva erilainen kohtelu on perusteltua erityisesti jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämiseksi.

28 Tässä yhteydessä on muistutettava, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen voi johtaa siihen, että johonkin näistä valtioista sijoittautuneiden yhtiöiden taloudelliseen toimintaan on tarpeen soveltaa pelkästään kyseisen valtion

verosääntöjä niin voittojen kuin tappioidenkin osalta (ks. em. asia Marks & Spencer, tuomion 45 kohta ja asia C-414/06, Lidl Belgium, tuomio 15.5.2008, Kok., s. I-3601, 31 kohta).

29 Se, että yhtiöille annetaan mahdollisuus valita, otetaanko niiden tappiot huomioon siinä jäsenvaltiossa, johon ne ovat sijoittautuneet, vai jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vaarantaisi huomattavasti verotusvallan tasapainoisen jakaantumisen eri jäsenvaltioiden välillä, koska veron määräytymisperuste kasvaisi ensimmäisessä valtiossa ja pienenisi jälkimmäisessä valtiossa siirrettyjen tappioiden määrää vastaavasti (ks. em. asia Marks & Spencer, tuomion 46 kohta; em. asia Oy AA, tuomion 55 kohta ja em. asia Lidl Belgium, tuomion 32 kohta).

30 Sama koskee pääasiassa kyseessä olevan kaltaista keskitettyä verojärjestelmää.

31 Koska emoyhtiö saa vuosittain mielensä mukaan päättää yhdistymisestään verotukselliseksi yksiköksi tytäryhtiönsä kanssa ja voi yhtä vapaasti päättää tällaisen yksikön purkamisesta, mahdollisuus sisällyttää ulkomainen tytäryhtiö samaan verotukselliseen yksikköön johtaisi siihen, että emoyhtiö voisi valita vapaasti tytäryhtiön tappioihin sovellettavan verosääntelyn ja sen paikan, jossa tappiot otetaan huomioon.

32 Koska verotuksellisen yksikön piiri on tällä tavoin muutettavissa, sen hyväksyminen, että ulkomainen tytäryhtiö voidaan sisällyttää tällaiseen yksikköön, johtaisi siihen, että emoyhtiö voi vapaasti valita jäsenvaltion, jossa se käyttää tällaisen tytäryhtiön tappiot (ks. vastaavasti em. asia Oy AA, tuomion 56 kohta ja em. asia Lidl Belgium, tuomion 34 kohta).

33 Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen verotusjärjestelmä on näin ollen perusteltu tarpeella säilyttää jäsenvaltioiden välinen verotusvallan jako.

34 Koska tällainen järjestelmä on omiaan takaamaan kyseisen tavoitteen toteutumisen, on tutkittava, ylittääkö kyseinen järjestelmä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. vastaavasti mm. em. asia Marks & Spencer, tuomion 53 kohta).

35 X Holding ja Euroopan komissio väittävät tästä, että verotuksellisen yksikön muodostaminen Alankomaissa johtaa siihen, että kotimaiset tytäryhtiöt rinnastetaan verotuksellisesti kiinteisiin toimipaikkoihin. X Holding ja komissio katsovat analogisesti tämän perusteella, että ulkomaisia tytäryhtiöitä voitaisiin kohdella rajat ylittävän verotuksellisen yksikön rajoissa samoin kuin ulkomaisia kiinteitä toimipaikkoja. Niiden mukaan ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen tappiot voidaan sellaisen sääntelyn, jossa sallitaan tappioiden siirto, johon liittyy myöhempi siirretyn määrän verottaminen, nojalla vähentää tilapäisesti pääliikkeen voitosta. X Holding ja komissio katsovat, että tällaisen sääntelyn soveltaminen ulkomaisiin tytäryhtiöihin voisi olla lievempi keino kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi kuin kotimaisia emoyhtiöitä koskeva kielto muodostaa verotuksellinen yksikkö yhdessä ulkomaisen tytäryhtiön kanssa.

36 Tätä väitettä ei kuitenkaan voida hyväksyä.

37 Kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 51 kohdassa toteaa, se, että jäsenvaltio päättää sallia ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappioiden tilapäisen vähentämisen yrityksen päätoimipaikan sijaintipaikassa, ei näet tarkoita, että jäsenvaltion olisi laajennettava tämä etuus koskemaan myös kyseisessä jäsenvaltiossa olevan emoyhtiön ulkomaisia tytäryhtiöitä.

38 Toisessa jäsenvaltiossa olevat kiinteät toimipaikat ja ulkomaiset tytäryhtiöt eivät nimittäin ole toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen 7 artiklan 1 kappaleen ja 23 artiklan 2 kappaleen mukaisen verotusvallan jaon kaltaisen verotusvallan jaon suhteen. Tytäryhtiö on itsenäisenä oikeushenkilönä yleisesti verovelvollinen siinä tällaisen sopimuksen osapuolena olevassa valtiossa, jossa sen kotipaikka on, mutta tämä ei päde toisessa jäsenvaltiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan, joka puolestaan kuuluu lähtökohtaisesti osittain lähtöjäsenvaltion verotustoimivallan piiriin.

39 On totta, että oikeuskäytännössä on tietyissä muissa tällaisissa tapauksissa katsottu, että EY 43 artiklan ensimmäisen kohdan toisessa virkkeessä annetaan talouden toimijoille mahdollisuus valita sopivin oikeudellinen muoto toimintansa harjoittamiseen toisessa jäsenvaltiossa eikä tätä valinnan mahdollisuutta voida rajoittaa syrjivillä verosäännöksillä (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Ranska, tuomion 22 kohta; em. asia Oy AA, tuomion 40 kohta ja asia C-253/03, CLT-UFA, tuomio 23.2.2006, Kok., s. I-1831, 14 kohta).

40 Lähtöjäsenvaltiolla on kuitenkin vapaus määrittää ulkomailla toimivien kotimaisten yhtiöiden sijoittautumisen eri muotojen verotuksen edellytykset ja taso edellyttäen, että niille myönnetään kohtelu, joka ei ole syrjivä niihin rinnastettavissa oleviin kotimaisiin toimintamuotoihin nähden (asia C-298/05, Columbus Container Services, tuomio 6.12.2007, Kok., s. I-10451, 51 ja 53 kohta). Kuten tämän tuomion 38 kohdassa todetaan, toisessa jäsenvaltiossa olevat kiinteät toimipaikat ja ulkomaiset tytäryhtiöt eivät ole toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa verotusvallan jaon suhteen, lähtöjäsenvaltiolla ei ole velvollisuutta soveltaa ulkomaisiin tytäryhtiöihin samaa verotusjärjestelmää kuin ulkomaisiin kiinteisiin toimipaikkoihin.

41 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa veroetuus koostuu kotimaisille emoyhtiöille ja niiden kotimaisille tytäryhtiöille annetusta mahdollisuudesta tulla verotetuksi ikään kuin olisi kyse yhdestä ainoasta verotuksellisesta yksiköstä, etuuden laajentaminen jollakin tavoin koskemaan rajat ylittäviä tilanteita johtaisi, kuten tämän

tuomion 32 kohdassa todetaan, siihen, että emoyhtiöt voivat vapaasti valita jäsenvaltion, jossa ne käyttävät niiden ulkomaisen tytäryhtiön tappiot (ks. analogisesti em. asia Oy AA, tuomion 64 kohta).

42 Kun otetaan huomioon edellä esitetty, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen verotusjärjestelmän on katsottava olevan oikeassa suhteessa sen tavoitteisiin.

43 Tämän perusteella esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että EY 43 ja EY 48 artikla eivät ole esteenä sellaiselle jäsenvaltion sääntelylle, jossa emoyhtiölle annetaan mahdollisuus muodostaa verotuksellinen yksikkö kotimaisen tytäryhtiönsä kanssa mutta evätään mahdollisuus tällaisen verotuksellisen yksikön muodostamiseen ulkomaisen tytäryhtiön kanssa sillä perusteella, että jälkimmäiseen tytäryhtiöön ei sovelleta kyseisen jäsenvaltion verolainsäädäntöä.

Oikeudenkäyntikulut

44 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

EY 43 ja EY 48 artikla eivät ole esteenä sellaiselle jäsenvaltion sääntelylle, jossa emoyhtiölle annetaan mahdollisuus muodostaa verotuksellinen yksikkö koti-

maisen tytäryhtiön kanssa mutta evätään mahdollisuus tällaisen verotuksellisen yksikön muodostamiseen ulkomaisen tytäryhtiön kanssa sillä perusteella, että jälkimmäiseen tytäryhtiöön ei sovelleta kyseisen jäsenvaltion verolainsäädäntöä.

Allekirjoitukset