Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
27 päivänä helmikuuta 2014[1]

Yhdistetyt asiat C-39/13, C-40/13 ja C-41/13

Inspecteur van de Belastingdienst Noord/kantoor Groningen
vastaan
SCA Group Holding BV (C-39/13),
X AG,X1 Holding GmbH,X2 Holding GmbH,
X3 Holding BV,D1 BV,D2 BV jaD3 BV
vastaan
Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (C-40/13)
sekä
Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam
vastaan
MSA International Holdings BV ja
MSA Nederland BV (C-41/13)

(Ennakkoratkaisupyyntö – Gerechtshof te Amsterdam (Alankomaat))

Vero-oikeus — Sijoittautumisvapaus — Kansallinen yhteisövero — Konserniverotusjärjestelmä (fiscale eenheid-järjestelmä) — Konsernit, joihin kuuluu ulkomaisia yhtiöitä

I Johdanto

1. Jälleen kerran unionin tuomioistuimessa on käsiteltävänä jäsenvaltioiden konserniverotus ja sen yhteensoveltuvuus sijoittautumisvapauden kanssa. Vaikkakin konsernit muodostuvat oikeudellisesti itsenäisistä yhtiöistä, jäsenvaltiot ovat eri tavoin taipuvaisia kohtelemaan niitä vero-oikeudellisesti enemmän tai vähemmän yhtenä yhtiönä. Konsernin kohteleminen yhtenä yhtiönä on kuitenkin ongelmallista, mikäli konserni koostuu eri jäsenvaltioiden yhtiöistä ja kuuluu siten useiden eri valtioiden verotusvallan piiriin.

2. Käsiteltävänä olevat alankomaalaiset ennakkoratkaisupyynnöt liittyvät asioissa Papillon[2] ja X Holding[3] annettuihin tuomioihin. Asiassa X Holding antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi sellaisen ”verotuksellista yksikköä” (fiscale eenheid) koskevan Alankomaiden järjestelmän sallituksi, jossa toisessa jäsenvaltiossa asuvat yhtiöt suljetaan verotuksellisen yksikön ulkopuolelle. Asiassa Papillon antamassaan tuomiossa unionin tuomioistuin sitä vastoin moitti kotimaisen tytäryhtiön tytäryhtiön sulkemista ranskalaisen ”keskitetyn verojärjestelmän” ulkopuolelle, mikäli välissä oleva tytäryhtiö asuu toisessa jäsenvaltiossa.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.
2 — Asia C-418/07, Papillon, tuomio 27.11.2008 (Kok., s. I-8947).
3 — Asia C-337/08, X Holding, tuomio 25.2.2010 (Kok., s. I-1215).

3. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykset koskevat jälleen Alankomaiden verotuksellista yksikköä. Kolmessa yhdistetyssä asiassa on kyse erilaisista konsernirakenteista, joille on kuitenkin yhteistä se, että eräät konserniin kuuluvat yhtiöt asuvat jossakin toisessa jäsenvaltiossa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole enää kyseenalaistanut näiden yhtiöiden verotuksellisen yksikön ulkopuolelle sulkemisen hyväksyttävyyttä. Alankomaiden veroviranomaiset tosin torjuvat myös konsernin Alankomaissa asuvien yhtiöiden muodostaman yhteenliittymän sillä perusteella, että koko konsernia ei tässä tapauksessa ole ilman ulkomailla asuvia yhtiöitä.

4. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin odottaa unionin tuomioistuimelta nyt kahta asiaa. Se haluaa ensinnäkin tietää, millaisiin kotimaisiin tilanteisiin tällainen vaillinainen konserni voidaan ylipäänsä rinnastaa Alankomaiden järjestelmässä. Toiseksi olisi selvitettävä, voidaanko niillä moninaisilla verotuksellisilla ongelmilla, jotka syntyisivät rajat ylittävän vaillinaisen verotuksellisen yksikön sallimisesta, oikeuttaa sijoittautumisvapauden mahdollinen rajoittaminen.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

5. Alankomaiden yhteisövero-oikeuden mukaan konsernin on tiettyjen edellytysten täyttyessä mahdollista muodostaa verotuksellinen yksikkö. Vuoden 1969 yhteisöverolain (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, jäljempänä yhteisöverolaki) 15 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin sitä pääasiassa sovelletaan, säädetään seuraavaa:

”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.”

6. Edellytyksenä on kuitenkin, että ”molemmat verovelvolliset asuvat Alankomaissa” (yhteisöverolain 15 §:n 3 momentin c kohta). Tästä on yhteisöverolain 15 §:n 4 momentissa säädetty seuraava poikkeus:

”– – Myös verovelvollinen, joka – – asuu muualla kuin Alankomaissa mutta harjoittaa liiketoimintaa Alankomaissa olevasta kiinteästä toimipaikasta, voidaan asetuksella määriteltyjen edellytysten mukaisesti sisällyttää verotukselliseen yksikköön – –”

7. Tähän poikkeukseen liittyen verotuksellisesta yksiköstä annetun asetuksen (Besluit fiscale eenheid 2003) 32–35 § sisältävät säännöksiä, jotka mahdollistavat ulkomailla asuvan yhtiön kotimaisen kiinteän toimipaikan sisällyttämisen samaan verotukselliseen yksikköön. Tämän lisäksi niihin sisältyy yksityiskohtaisia säännöksiä verotuksellisen yksikön suhteesta osakkuuden verovapautta koskevaan Alankomaiden järjestelmään sekä tappioiden kaksinkertaisen käytön estämisestä.

III Pääasiat

8. Nyt käsiteltävät asiat pohjautuvat kolmeen pääasiaan, jotka voidaan asiasisältönsä perusteella jakaa kahteen ryhmään.

A *Asiat C-39/13 ja C-41/13*

9. Asioiden C-39/13 ja C-41/13 pääasioissa Alankomaissa asuvat yhtiöt SCA Group Holding BV ja MSA International Holdings BV ovat hakeneet verotuksellisen yksikön muodostamista tiettyjen Alankomaissa asuvien tytäryhtiön tytäryhtiöidensä kanssa. Näiden yhtiöiden tytäryhtiöt, jotka toimivat välikätenä tytäryhtiön tytäryhtiöihin nähden ja jotka eivät olisi mukana verotuksellisessa yksikössä,

asuvat sitä vastoin Saksassa, eikä niillä myöskään ole Alankomaissa kiinteää toimipaikkaa. SCA Group Holding BV:n tapauksessa kyse on osittain myös tytäryhtiön tytäryhtiön tytäryhtiöistä, mikä tarkoittaa, että yhtiö käyttää määräysvaltaa näissä yhtiöissä ei vain yhdellä vaan kahdella tasolla olevien saksalaisten väliyhtiöiden kautta.

10. Alankomaiden verohallinto hylkäsi hakemukset sen perusteella, että välissä olevat tytäryhtiöt eivät asu Alankomaissa. Rechtbank Haarlem, jonne asianosaiset valittivat, katsoi hylkäämisen loukkaavan sijoittautumisvapautta. Tästä päätöksestä Alankomaiden veroviranomaiset puolestaan valittivat Gerechtshof te Amsterdamiin.

B *Asia C-40/13*

11. Asian C-40/13 pääasiassa verotuksellisen yksikön muodostamista on hakenut kolme Alankomaissa asuvaa sisaryhtiötä, jotka ovat suoraan tai välillisesti sellaisen Saksassa asuvan emoyhtiön hallinnassa, jolla ei ole Alankomaissa kiinteää toimipaikkaa. Asian käsittelyn kannalta unionin tuomioistuimessa merkityksellinen hakemus koskee vain näiden sisaryhtiöiden sisällyttämistä verotukselliseen yksikköön.

12. Myös tässä tapauksessa Alankomaiden veroviranomaiset hylkäsivät hakemuksen. Perusteluna oli, että hakijoiden emoyhtiö ei asu Alankomaissa. Rechtbank Haarlem hylkäsi yhtiöiden valituksen perusteettomana. Yhtiöt valittivat tästä ratkaisusta Gerechtshof te Amsterdamiin.

IV Asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa

13. Pääasioita käsittelevä tuomioistuin Gerechtshof te Amsterdam on esittänyt SEUT 267 artiklan nojalla unionin tuomioistuimelle kolme ennakkoratkaisupyyntöä. Niihin sisältyvät ennakkoratkaisukysymykset vastaavat suurelta osin toisiaan, ja ne voidaan koota yhteen seuraavasti:

”1) Rajoitetaanko EY 43 artiklassa, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, tarkoitettua sijoittautumisvapautta sillä, ettei asianosaisten Alankomaissa asuvien (tytäryhtiön) tytäryhtiön tytäryhtiöiden [asiat C-39/13 ja C-41/13] / sisaryhtiöiden [asia C-40/13] liiketoimintaan ja varoihin sovelleta Alankomaiden verotuksellista yksikköä koskevaa järjestelmää?

Onko tässä yhteydessä Alankomaiden verotuksellista yksikköä koskevassa järjestelmässä asetettujen tavoitteiden kannalta pääasioiden (tytäryhtiön) tytäryhtiön tytäryhtiöiden tai sisaryhtiöiden tilanne objektiivisesti rinnastettavissa

[asiat C-39/13 ja C-41/13:]

i) sellaisten Alankomaissa asuvien yhtiöiden tilanteeseen, jotka ovat Alankomaissa asuvan väliyhtiön tytäryhtiöitä, kun kyseinen väliyhtiö ei ole hakeutunut samaan verotukselliseen yksikköön Alankomaissa asuvan emoyhtiönsä kanssa, ja jotka eivät siten tytäryhtiön tytäryhtiöinä pääasian (tytäryhtiön) tytäryhtiön tytäryhtiöiden tavoin voi päästä verotuksellista yksikköä koskevan järjestelmän piiriin – ainoastaan – emoyhtiön emoyhtiön kanssa, vai

ii) sellaisten Alankomaissa asuvien tytäryhtiön tytäryhtiöiden tilanteeseen, jotka ovat hakeutuneet yhdessä Alankomaissa asuvan väliyhtiön kanssa sisällytettäviksi samaan verotukselliseen yksikköön Alankomaissa asuvan emoyhtiön emoyhtiönsä kanssa ja joiden liiketoiminnat ja varat kuuluvat siten – pääasian (tytäryhtiön) tytäryhtiön tytäryhtiöiden liiketoiminnoista ja varoista poiketen – verotuksellisen konsolidoinnin piiriin?

[asia C-40/13:]

i) sellaisten Alankomaissa asuvien sisaryhtiöiden tilanteeseen, jotka eivät ole hakeutuneet sisällytettäviksi samaan verotukselliseen yksikköön niiden Alankomaissa asuvan yhteisen emoyhtiön kanssa ja jotka eivät siten sisaryhtiöinä pääasian sisaryhtiöiden tavoin voi päästä verotuksellista yksikköä koskevan järjestelmän piiriin, vai

ii) sellaisten Alankomaissa asuvien sisaryhtiöiden tilanteeseen, jotka ovat hakeutuneet yhdessä Alankomaissa asuvan emoyhtiönsä kanssa sisällytettäviksi samaan verotukselliseen yksikköön emoyhtiön kanssa ja joiden liiketoiminnat ja varat siten – pääasian sisaryhtiöiden liiketoiminnoista ja varoista poiketen – kuuluvat verotuksellisen konsolidoinnin piiriin?

2) Onko ensimmäisen kysymyksen ensimmäiseen virkkeeseen annettavan vastauksen kannalta merkityksellistä

[asia C-39/13:]

jos (tytäryhtiön) tytäryhtiön tytäryhtiöt omistaa toisessa jäsenvaltiossa asuva yksi väliyhtiö (joka on konsernirakenteessa seuraavaksi ylemmällä tasolla) tai – kuten pääasiassa (tytäryhtiön) tytäryhtiön tytäryhtiöiden kohdalla – kaksi (tai useampi) kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa asuvaa väliyhtiötä (jotka ovat kaksi tasoa tai sitä ylempänä konsernirakenteessa)?

[asia C-41/13:]

jos kyseinen ulkomainen väliyhtiö, mikäli sillä olisi Alankomaissa tytäryhtiön asemasta kiinteä toimipaikka, voisi hakeutua – tämän Alankomaissa olevan kiinteän toimipaikan liiketoiminnan ja varojen osalta – yhdessä Alankomaissa asuvan emoyhtiönsä kanssa samaan verotukselliseen yksikköön?

[asia C-40/13:]

jos sisaryhtiöillä on toisessa jäsenvaltiossa asuva yhteinen (suora) emoyhtiö tai useita toisessa jäsenvaltiossa asuvia (suoria) emoyhtiöitä niin, että näiden eri yhtiöiden yksi yhteinen (välillinen) emoyhtiö sijoittuu vasta konsernirakenteen ylemmälle – tosin tässä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle – tasolle?

3) Jos ensimmäisen kysymyksen ensimmäiseen virkkeeseen vastataan myöntävästi: Voidaanko kyseinen rajoitus tässä tapauksessa oikeuttaa yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä, erityisesti verotuksellisen johdonmukaisuuden säilyttämisen välttämättömyydellä, mukaan lukien tappioiden yksipuolisen ja kahdenvälisen kaksinkertaisen käyttämisen välttäminen?

4) Jos kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi: Onko tällainen rajoitus tässä tapauksessa oikeasuhtainen?”

14. Unionin tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet pääasioiden valittajat, Saksan liittotasavalta, Alankomaiden kuningaskunta sekä komissio. Lisäksi Ranskan tasavalta on ottanut osaa asian suulliseen käsittelyyn.

V Oikeudellinen arviointi

15. Monisyiset ennakkoratkaisukysymykset koskevat kahta verrattain selkeää tosiseikastoa. Asioissa C-39/13 ja C-41/13 on kyse konsernirakenteesta, jossa välissä olevat tytäryhtiöt asuvat kotimaan sijaan toisessa jäsenvaltiossa. Asiassa C-40/13 sen sijaan konsernin emoyhtiön kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa.

16. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kysymyksillään pohjimmiltaan tietää, onko Alankomaiden lainsäädäntö, jossa kielletään näissä molemmissa tapauksissa verotuksellisen yksikön muodostaminen alankomaalaisen emoyhtiön ja sen alankomaalaisten tytäryhtiön tytäryhtiöiden tai alankomaalaisten sisaryhtiöiden välillä, ristiriidassa sijoittautumisvapauden kanssa. Määräysten sisällöllisen yhdenmukaisuuden takia ei ole tarpeen ottaa kantaa siihen, onko pääasiassa ajallisesti sovellettava ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tavoin EY 43 artiklaa luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa vai niiden lisäksi SEUT 49 artiklaa luettuna yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa.

17. Ennen kuin molempia konsernirakenteen lajeja tarkastellaan erikseen, voidaan jo ennalta todeta, että sijoittautumisvapaus on nyt käsiteltävässä asiassa sovellettava perusvapaus, sillä Alankomaiden 95 prosentin omistusosuutta edellyttävää järjestelmää sovelletaan vain omistusosuuksiin, jotka antavat selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta. [4]

A *Emoyhtiön ja tytäryhtiön tytäryhtiöiden muodostama verotuksellinen yksikkö (asiat C-39/13 ja C-41/13)*

18. Asioissa C-39/13 ja C-41/13 on tutkittava, onko sijoittautumisvapautta tulkittava siten, että se on esteenä Alankomaiden järjestelmälle, jossa Alankomaissa asuvat emoyhtiö ja tytäryhtiön tytäryhtiöt voivat muodostaa verotuksellisen yksikön vain, jos niiden välissä oleva tytäryhtiö asuu myös Alankomaissa tai jos sillä vähintäänkin on kiinteä toimipaikka Alankomaissa. Tästä on kyse silloin, jos järjestelmä muodostaa sijoittautumisvapauden rajoituksen, jota ei voida oikeuttaa.

19. Tähän liittyen on tutkittava sijoittautumisvapauden kahta erillistä mahdollista rajoitusta. Käsiteltävässä asiassa on voitu loukata sekä emoyhtiön sijoittautumisvapautta (tästä jäljempänä 1 jakso) että välissä olevan ulkomaisen tytäryhtiön sijoittautumisvapautta (tästä jäljempänä 2 jakso).

1. Emoyhtiön sijoittautumisvapauden rajoittaminen

20. EY 43 artiklan, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, tai SEUT 49 artiklan, luettuna yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa, mukaisesti sijoittautumisvapaus sisältää sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustetulle yhtiölle, jonka sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, muun muassa oikeuden harjoittaa toimintaansa muissa jäsenvaltioissa tytäryhtiön välityksellä. [5]

21. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapauden rajoituksina on pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään sen käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi. [6] Vastaavasti vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapaus ei ainoastaan takaa sitä, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottajajäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, vaan se kieltää myös sen, että lähtöjäsenvaltio estää oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon. [7] Vero-oikeuden alalla unionin tuomioistuin katsoo kyseessä olevan rajoitus, mikäli toiseen jäsenvaltioon sijoittautumista kohdellaan haitallisen epäyhdenvertaisesti verrattuna yksinomaan kotimaahan sijoittautumiseen. [8]

4 — Asia C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 13.11.2012, 91 kohta.

5 — Asia C-186/12, Impacto Azul, tuomio 20.6.2013, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

6 — Asia C-380/11, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., tuomio 6.9.2012, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

7 — Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., tuomion 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

8 — Ks. edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Papillon, tuomion 16–23 kohta.

a) Haitallinen epäyhdenvertainen kohtelu

22. Näin ollen seuraavaksi on tutkittava, kohdellaanko alankomaalaista emoyhtiötä Alankomaiden lähtöjäsenvaltion taholta verotuksellista yksikköä koskevan järjestelmän kautta tytäryhtiön sijoittautuessa toiseen jäsenvaltioon huonommin kuin emoyhtiötä, jolla on kotimainen tytäryhtiö.

23. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on tässä yhteydessä nostanut lisäksi esille kysymyksen siitä, mitä tilanteita käsiteltävässä asiassa tulisi verrata. Rajat ylittävässä tilanteessa on kyse verotuksellisen yksikön muodostamisesta tytäryhtiön tytäryhtiöiden kanssa ilman, että ulkomainen tytäryhtiö olisi mukana verotuksellisessa yksikössä. Kun tätä verrataan puhtaasti kotimaiseen tilanteeseen, jossa tytäryhtiö ei ole mukana verotuksellisessa yksikössä, ei ole kyse epäyhdenvertaisesta kohtelusta, koska alankomaalainen emoyhtiö ei voi muodostaa verotuksellista yksikköä yksinomaan tytäryhtiön tytäryhtiöiden kanssa. Asia on kuitenkin toisin silloin, jos rajat ylittävää tilannetta verrataan puhtaasti kotimaiseen tilanteeseen, jossa tytäryhtiö on mukana verotuksellisessa yksikössä.

24. Tätä taustaa vasten sekä Saksan liittotasavalta että Alankomaiden kuningaskunta kiistävät kotimaisen ja ulkomaisen sijoittautumisen epäyhdenvertaisen kohtelun, koska verotuksellista yksikköä ei voida Alankomaiden järjestelmässä muodostaa tytäryhtiön tytäryhtiöiden kanssa ilman, että välissä oleva tytäryhtiö on mukana verotuksellisessa yksikössä.

25. Ratkaisevaa on kuitenkin, että Alankomaiden järjestelmän mukaan emoyhtiön, jolla on ulkomainen välissä oleva tytäryhtiö, ei ole lainkaan mahdollista muodostaa verotuksellista yksikköä kotimaisten tytäryhtiön tytäryhtiöidensä kanssa, koska ulkomainen tytäryhtiö ei voi olla mukana verotuksellisessa yksikössä. Se on sitä vastoin mahdollista emoyhtiölle, jolla on kotimainen tytäryhtiö. Unionin tuomioistuin on aiemmin asiassa Papillon antamassaan tuomiossa pitänyt ratkaisevana seikkana näitä erilaisia mahdollisuuksia.[9] Ne muodostavat haitallisen epäyhdenvertaisen kohtelun sellaista emoyhtiötä kohtaan, joka käyttää sijoittautumisvapauttaan perustamalla tytäryhtiön toisessa jäsenvaltiossa.

26. Alankomaiden kuningaskunta on vastoin tätä näkemystä korostanut, että puuttuvasta mahdollisuudesta muodostaa verotuksellinen yksikkö alankomaalaisten tytäryhtiön tytäryhtiöiden kanssa aiheutuva haitta on Alankomaiden järjestelmän mukaan pelkkä seuraus ulkomaisen välissä olevan tytäryhtiön verotukselliseen yksikköön sisällyttämisen kiellosta. Kuten unionin tuomioistuin on jo asiassa X Holding antamassaan tuomiossa todennut,[10] tällainen ulkomaisten tytäryhtiöiden sulkeminen pois verotuksellisesta yksiköstä ei kuitenkaan ole vastoin sijoittautumisvapautta.

27. Olen taipuvainen kannattamaan tätä näkemystä sikäli, ettei Alankomaiden järjestelmä selvästikään sisällä säännöstä, jossa nimenomaisesti säädettäisiin, etteivät kotimaiset emoyhtiöt saisi muodostaa kotimaisten tytäryhtiön tytäryhtiöidensä kanssa verotuksellista yksikköä, jos välissä oleva tytäryhtiö asuu ulkomailla. Haitta on enemmänkin seurausta yksinkertaisesti siitä, että Alankomaiden järjestelmä ei yleensäkään mahdollista verotuksellisen yksikön muodostamista ainoastaan emoyhtiön ja tytäryhtiön tytäryhtiöiden välillä ja samanaikaisesti se estää myös kotimaisen emoyhtiön ja ulkomaisen tytäryhtiön välisen verotuksellisen yksikön muodostamisen.

28. Asiassa X Holding annetussa tuomiossa on kuitenkin erotettava toisistaan erilaiset haitat, jotka ovat seurausta ulkomaisten yhtiöiden poissulkemisesta.[11] Tämä poissulkeminen ei nimittäin johda vain siihen, että ulkomainen tytäryhtiö ei voi olla mukana verotuksellisessa yksikössä. Tästä poissulkemisesta seuraa lisäksi, että myös kotimaisten tytäryhtiön tytäryhtiöiden mukanaolo verotuksellisessa yksikössä estyy. Asiassa X Holding annetussa tuomiossa oli kuitenkin kyse vain sen tutkimisesta, onko siitä, etteivät ulkomailla asuvat tytäryhtiöt voi olla mukana verotuksellisessa

9 — Ks. edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Papillon, tuomion 21 kohta.

10 — Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia X Holding.

11 — Ks. vastaavasti myös edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Papillon, tuomion 17 kohta.

yksikössä, aiheutuva haitta itsessään moitittavaa. Tässä yhteydessä ei kuitenkaan tarkasteltu sitä kysymystä, rajoitetaanko sijoittautumisvapautta vastaavasti muilla poissulkemisesta aiheutuvilla haitoilla, kuten erityisesti käsiteltävässä asiassa kyseessä olevalla kotimaisten tytäryhtiön tytäryhtiöiden verotukselliseen yksikköön sisällyttämisen estämisellä.

29. Näin ollen on katsottava, että kotimaisen emoyhtiön, jolla on toisessa jäsenvaltiossa asuva tytäryhtiö, kohtelussa on kyse haitallisesta epäyhdenvertaisuudesta verrattuna kotimaisen emoyhtiön, jolla on kotimainen tytäryhtiö, kohteluun sikäli, että ensin mainitun emoyhtiön ulkomaisen tytäryhtiön verotukselliseen yksikköön sisällyttämisen estäminen estää myös sen tytäryhtiön kotimaisten tytäryhtiöiden sisällyttämisen verotukselliseen yksikköön.

30. Tämä haitta koskee samalla tavalla myös kotimaista emoyhtiötä, jos kyse on – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin asiassa C-39/13 esittämässään toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä tuo esille – kotimaisista tytäryhtiön tytäryhtiön tytäryhtiöistä, joiden sisällyttäminen samaan verotukselliseen yksikköön kotimaisen emoyhtiön kanssa ei ole mahdollista, koska sekä välissä oleva tytäryhtiö että välissä oleva tytäryhtiön tytäryhtiö asuvat toisessa jäsenvaltiossa.

b) Tilanteiden objektiivinen rinnastettavuus

31. Epäyhdenvertainen kohtelu muodostaa sijoittautumisvapauden rajoituksen kuitenkin vain, jos eri lailla kohdellut tilanteet ovat toisiinsa nähden objektiivisesti rinnastettavissa. [12]

32. On kuitenkin edelleen epäselvää, mitä unionin tuomioistuin oikeastaan tutkii tämän todetakseen. [13] Asioissa X Holding ja Papillon annettujen tuomioiden perusteella on kuitenkin joka tapauksessa selvää, että nyt käsiteltävät tilanteet ovat toisiinsa nähden objektiivisesti rinnastettavissa.

33. Näin on siksi, että asiassa X Holding annetussa tuomiossa, jossa myös oli kyse Alankomaiden verotuksellista yksikköä koskevasta järjestelmästä, unionin tuomioistuin katsoi riittäväksi, että kummassakin tilanteessa emoyhtiöt halusivat hyötyä järjestelmästä, [14] mistä on kyse myös nyt käsiteltävässä asiassa.

34. Asiassa Papillon annetussa tuomiossa sitä vastoin tarkasteltiin ranskalaisen konserniverotuksen päämäärän saavuttamista eli konsernin asettamista verotuksellisesti suurelta osin samanlaiseen asemaan yksittäisen yrityksen kanssa. Tämä päämäärä, johon myös käsiteltävänä olevalla Alankomaiden järjestelmällä pyritään, [15] saavutetaan kyseisen tuomion mukaan myös silloin, kun ainoastaan emoyhtiö ja tytäryhtiön tytäryhtiöt asuvat kotimaassa. [16]

35. Tilanne, jossa kotimaisella emoyhtiöllä on kotimaisia tytäryhtiön tytäryhtiöitä ja ulkomailla asuva välissä oleva tytäryhtiö, on siis näin ollen objektiivisesti rinnastettavissa tilanteeseen, jossa kotimaisen emoyhtiön tytäryhtiö asuu kotimaassa.

12 — Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Papillon, tuomion 33 kohta ja edellä alaviitteessä 3 mainittu asia X Holding, tuomion 20 kohta.

13 — Ks. tähän liittyen 19.7.2012 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-123/11, A, tuomio 21.2.2013 (ratkaisuehdotuksen 40 kohta).

14 — Ks. edellä alaviitteessä 3 mainittu asia X Holding, tuomion 24 kohta.

15 — Ks. edellä alaviitteessä 3 mainittu asia X Holding, tuomion 18 kohta.

16 — Ks. edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Papillon, tuomion 29 kohta.

c) Välipäätelmä

36. Alankomaiden järjestelmä, joka estää verotuksellisen yksikön muodostamisen alankomaalaisen emoyhtiön alankomaalaisten tytäryhtiön tytäryhtiöiden kanssa, rajoittaa näin ollen alankomaalaisen emoyhtiön, jonka tytäryhtiö asuu toisessa jäsenvaltiossa, sijoittautumisvapautta.

2. Tytäryhtiön sijoittautumisvapauden rajoittaminen

37. Tähän liittyen SCA Group Holding BV on oikeutetusti huomauttanut, että Alankomaiden järjestelmä voi rajoittaa myös sen saksalaisen välissä olevan tytäryhtiön sijoittautumisvapautta.

38. EY 43 artiklan 1 kohdan toisen virkkeen tai SEUT 49 artiklan 1 kohdan toisen virkkeen mukaan sijoittautumisvapaus takaa myös oikeuden vapaasti valita sopivin oikeudellinen muoto toimintansa harjoittamiseen toisessa jäsenvaltiossa. [17] Yhtiöille on erityisesti haluttu antaa mahdollisuus toiminnan harjoittamiseen vastaanottajajäsenvaltiossa samoin edellytyksin joko sivuliikkeen tai tytäryhtiön kautta. [18]

39. Tämä oikeus on kuitenkin kyseenalainen Alankomaiden verotuksellista yksikköä koskevassa järjestelmässä. Mikäli ulkomaiset tytäryhtiöt olisivat käyttäneet nyt käsiteltävässä asiassa sijoittautumisvapauttaan Alankomaissa tytäryhtiöiden asemasta sivuliikkeen perustamalla, nämä sivuliikkeet olisivat periaatteessa voineet ulkomaisen tytäryhtiön kiinteinä toimipaikkoina yhteisöverolain 15 §:n 4 momentin mukaisesti muodostaa verotuksellisen yksikön alankomaalaisen emoyhtiön kanssa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa tähän nimenomaisesti asian C-41/13 toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä.

40. Ulkomaisen tytäryhtiön käyttäessä sijoittautumisvapauttaan Alankomaissa perustamalla oma tytäryhtiö se asetetaan siten huonompaan asemaan verrattuna sivuliikkeen perustamiseen, koska ulkomainen tytäryhtiö ei tässä tapauksessa voi hyötyä niistä eduista, jotka syntyvät sen tytäryhtiöiden mahdollisuudesta muodostaa emoyhtiönsä kanssa tytäryhtiön tytäryhtiöinä verotuksellinen yksikkö. Tämä rajoittaa ulkomaisen tytäryhtiön vapautta valita oikeudellinen muoto Alankomaihin sijoittautuessaan.

41. Lisäksi unionin tuomioistuin on aiemmin asiassa Philips Electronics antamassaan tuomiossa todennut, että vastaanottajajäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan ja siellä perustetun tytäryhtiön tilanteet ovat objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa siltä osin kuin kyse on konsernin sisäisen tappiontasauksen hyötyjen hyväksikäyttämisestä. [19] Ei ole havaittavissa seikkoja, joiden perusteella asiaa olisi arvioitava toisin, jos kyseessä on alankomaalainen verotuksellinen yksikkö, joka muun muassa myös mahdollistaa tappioiden siirtämisen konsernin sisällä.

42. Alankomaiden järjestelmä, joka estää verotuksellisen yksikön muodostamisen alankomaalaisen emoyhtiön ja sen alankomaalaisten tytäryhtiön tytäryhtiöiden välillä, rajoittaa näin ollen myös välissä olevan toisessa jäsenvaltiossa asuvan tytäryhtiön sijoittautumisvapautta.

3. Oikeuttaminen

43. Sekä kotimaisen emoyhtiön että välissä olevan ulkomaisen tytäryhtiön sijoittautumisvapauden rajoittaminen voisi kuitenkin olla oikeutettua yleistä etua koskevan pakottavan syyn nojalla.

17 — Ks. mm. asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok., s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 22 kohta); asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007 (Kok., s. I-6373, 40 kohta) ja asiat C-439/07 ja C-499/07, KBC Bank ja Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, määräys 4.6.2009 (Kok., s. I-4409, 77 kohta).

18 — Ks. asia C-253/03, CLT-UFA, tuomio 23.2.2006 (Kok., s. I-1831, 15 kohta) ja asia C-18/11, Philips Electronics, tuomio 6.9.2012, 14 kohta.

19 — Ks. edellä alaviitteessä 18 mainittu asia Philips Electronics, tuomion 19 kohta.

44. Asiassa X Holding annetussa tuomiossa todettiin lisäksi, että ulkomaisten tytäryhtiöiden sulkeminen alankomaalaisen verotuksellisen yksikön ulkopuolelle on perusteltua jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämiseksi. [20]

45. Tätä oikeuttamisperustetta ei voida kuitenkaan soveltaa käsiteltävissä asioissa. Niissä yksinomaan Alankomaissa verotettavat verovelvolliset muodostaisivat verotuksellisen yksikön. Alankomaiden kuningaskunnan verotusoikeutta ei siten loukata ottamalla huomioon ulkomaiset asiaintilat, jotka eivät kuulu sen verotusvallan piiriin.

46. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellään kuitenkin tietää, voidaanko todetut sijoittautumisvapauden rajoitukset oikeuttaa verotuksen johdonmukaisuuden säilyttämisen välttämättömyydellä mukaan lukien tappioiden yksipuolisen ja kahdenvälisen kaksinkertaisen käyttämisen välttäminen. Alankomaiden veroviranomaiset esittivät pääasioiden käsittelyn yhteydessä, että verotuksellisen yksikön salliminen yksinomaan konsernin kotimaisen emoyhtiön ja kotimaisten tytäryhtiön tytäryhtiöiden kesken saisi aikaan tappioiden kaksinkertaisen käyttämisen vaaran sekä kotimaassa että kahdessa eri jäsenvaltiossa.

a) Tappioiden kaksinkertainen käyttäminen

47. Aluksi on todettava, ettei tappioiden kaksinkertaisen käytön estämistä koskeva tavoite kelpaa itsenäiseksi oikeuttamisperusteeksi, kuten olen jo todennut toisaalla. [21] Näin ollen vetoamalla tähän tavoitteeseen ei voida oikeuttaa perusvapauden rajoittamista.

48. Tämä päätelmä pätee siitä riippumatta, onko kyse tappioiden yksipuolisen vai kahdenvälisen kaksinkertaisen käyttämisen estämisestä.

49. Yksipuolisessa tapauksessa jäsenvaltio haluaa estää tappioiden kaksinkertaisen käyttämisen oman verojärjestelmänsä puitteissa. Tässä yhteydessä jäsenvaltio voi kuitenkin itse estää tällaisen toiminnan myös laatimalla verojärjestelmänsä rajoituksettomaksi siten, että se tarvittaessa säätää erityisiä säännöksiä tappioiden kaksinkertaisen käyttämisen estämiseksi.

50. Kahdenvälisessä tapauksessa jäsenvaltio sitä vastoin haluaa estää, ettei tappioita voida vähentää sekä sen oman verojärjestelmän puitteissa että toisen jäsenvaltion verosäännösten nojalla tämän toisen jäsenvaltion verojärjestelmässä. Tappioiden kaksinkertaisen käyttämisen vaaran estämistä kahdessa eri jäsenvaltiossa koskevaa tavoitetta ei kuitenkaan voida unionin tuomioistuimen asiassa Philips Electronics antaman tuomion mukaan käyttää itsenäisenä oikeuttamisperusteena. [22] Tässä on kyse saman asian kahdesta eri puolesta, kun yhtäältä lähtöjäsenvaltio ei todetulla tavalla ole velvollinen laatimaan verosääntelyään jonkin toisen jäsenvaltion verosääntely huomioon ottaen välttääkseen kaikissa tilanteissa rajat ylittävien sijoittautumisten epäyhdenvertaisen kohtelun [23] ja toisaalta se ei voi vedota toisen jäsenvaltion verosääntelyyn oman epäyhdenvertaisen kohtelunsa oikeuttamisperusteena.

51. Vaikka tappioiden kaksinkertaisen käyttämisen estämisellä ei sellaisenaan voida lainkaan oikeuttaa rajoittavaa kansallista verojärjestelmää, aion silti jäljempänä ottaa sisällöllisesti kantaa myös tappioiden kaksinkertaisen käyttämisen tosiasiallisiin mahdollisuuksiin nyt käsiteltävissä asioissa, sillä asianosaiset ovat pohtineet sitä perusteellisesti.

20 — Ks. edellä alaviitteessä 3 mainittu asia X Holding, tuomion 25 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

21 — Ks. 19.4.2012 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa Philips Electronics, 58 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

22 — Ks. edellä alaviitteessä 18 mainittu asia Philips Electronics, tuomion 31 kohta ja sitä seuraava kohta.

23 — Ks. asia C-293/06, Deutsche Shell, tuomio 28.2.2008 (Kok., s. I-1129, 43 kohta) ja asia C-371/10, National Grid Indus, tuomio 29.11.2011 (Kok., s. I-12273, 62 kohta).

52. Alankomaiden kuningaskunta on ensinnäkin katsonut tappioiden kaksinkertaisen kahdenvälisen käyttämisen vaaran ilmenevän siten, että alankomaalaisen tytäryhtiön tytäryhtiön tappiot voitaisiin käyttää sekä verotuksellisen yksikön kautta alankomaalaisessa emoyhtiössä että ulkomaisessa välissä olevassa tytäryhtiössä nimenomaan tiettyjen tappioista johtuvien tytäryhtiön tytäryhtiön omistukseen tai siltä olevaan saatavaan kohdistuvien arvonalennusten perusteella. Verotuksellisessa yksikössä, jossa tytäryhtiö on mukana, tätä ei tarvitsisi pelätä, koska yhtiöiden välillä ei lainkaan olisi huomioon otettavia toimenpiteitä.

53. Aluksi voidaan jättää tarkastelun ulkopuolelle se, onko kyse ylipäänsä samasta tappiosta. Unionin tuomioistuimen kanta omistusosuuksien arvonalennuksiin näyttäisi vaihdelleen eri tuomioissa. [24]

54. Joka tapauksessa mahdollisella tappioiden kaksinkertaisen käyttämisen mahdollisuudella ei kuitenkaan voida oikeuttaa käsiteltävänä olevaa rajoitusta, koska sitä ei edes ole mahdollista estää estämällä verotuksellisen yksikön muodostaminen alankomaalaisen emoyhtiön ja sen alankomaalaisten tytäryhtiön tytäryhtiöiden kesken. MSA International Holdings BV on nimittäin perustellusti huomauttanut, että verotuksellisen yksikön estäminen ei estä sitä, että tytäryhtiön tytäryhtiön tappiot voidaan edelleen käyttää – esimerkiksi siirtämällä tässä yhtiössä tappiot seuraaville tilikausille – Alankomaissa, samalla kun ulkomaisen välissä olevan tytäryhtiön omaisuuden arvo samanaikaisesti alenee.

55. Tähän liittyen Alankomaiden veroviranomaiset ovat pääasiassa tuoneet esiin, että tappioiden kaksinkertainen käyttäminen voi myös tapahtua yksipuolisesti Alankomaiden sisällä ja se tulisi tästä syystä estää. Näin on sen vuoksi, että tappiot, jotka ovat syntyneet tytäryhtiön tytäryhtiössä, voisivat johtaa siihen liittyvän ulkomaisen tytäryhtiön omaisuuden arvon alentumisen kautta kotimaisen emoyhtiön ulkomaiseen tytäryhtiöön kohdistuvien saatavien arvon alenemiseen tai tytäryhtiön purkamisen aikaansaamaan tappioon. Tämä ei olisi vastaavasti mahdollista, jos tytäryhtiö olisi mukana verotuksellisessa yksikössä.

56. Tässä yhteydessäkään se, että estetään verotuksellisen yksikön muodostaminen kotimaisen emoyhtiön ja kotimaisten tytäryhtiön tytäryhtiöiden välillä, ei kuitenkaan ole keino, jolla voitaisiin saavuttaa tavoite tappioiden kaksinkertaisen käyttämisen estämisestä Alankomaissa ja joka olisi tavoitteen saavuttamiseksi tarpeen. Mahdollista identtisenä pidettävää tappiota ei voitaisi käyttää kaksinkertaisesti yhden verovelvollisen verotuksessa ilman verotuksellisen yksikön olemassaoloa, mutta sen kaksinkertainen käyttäminen olisi sen sijaan kuitenkin mahdollista jaettuna emoyhtiön ja tytäryhtiön tytäryhtiöiden välillä. Sitä paitsi on Alankomaiden lainsäätäjän harkintavallassa estää kyseisenlainen tappioiden kaksinkertainen käyttäminen Alankomaissa. Rechtbank Haarlem on pääasian alempana tuomioistuimena tuonut jo esille, että verotuksellisesta yksiköstä annettuun asetukseen sisältyy jo vastaavanlaisia säännöksiä, jotka koskevat ulkomaista välissä olevaa tytäryhtiötä, jolla on Alankomaissa kiinteä toimipaikka.

57. Loppupäätelmänä on katsottava, että tappioiden yksipuolisen ja kahdenvälisen kaksinkertaisen käyttämisen estämisellä ei missään tapauksessa voida oikeuttaa käsiteltävinä olevia rajoituksia.

24 — Ks. yhtäältä edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Papillon, tuomion 47 kohta ja toisaalta asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007 (Kok., s. I-2647, 47 kohta).

b) Kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus

58. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perusvapauksien rajoittaminen voidaan oikeuttaa myös tarpeella säilyttää kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus. Kyseisen verotuksellisen edun on oltava välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero. [25] Tässä asetelmassa perusvapauden käyttäjältä voidaan evätä verotuksellinen etu sillä perusteella, ettei etuun välittömästi liittyvä vero kohdistu häneen. Yhteyden välittömyyttä on arvioitava verojärjestelmän päämäärään nähden. [26]

59. Käsiteltävissä asioissa on siis kysyttävä, onko se, että estetään verotuksellisen yksikön muodostaminen alankomaalaisen emoyhtiön ja sen alankomaalaisten tytäryhtiön tytäryhtiöiden välillä, oikeutettua sillä perusteella, ettei siihen välittömästi liittyvä vero kohdistu emoyhtiöön.

60. Asiassa Papillon annetussa tuomiossa on todettu ranskalaiseen ”keskitettyyn verojärjestelmään” liittyen periaatteessa, että osallisina olevien yhtiöiden välistä tappioiden siirtämistä koskevan mahdollisuuden ja tiettyjen niiden välisten toimenpiteiden verotuksellisen neutralisoinnin välillä on välitön yhteys, jolla estetään kaksinkertainen tappioiden käyttäminen. [27] Tällä perusteella ”keskitetyn verojärjestelmän” soveltamisen epääminen kotimaisista emoyhtiöistä ja tytäryhtiöiden tytäryhtiöistä muodostuvalta yksiköltä, jos niiden välissä on ulkomainen tytäryhtiö, on periaatteessa oikeutettavissa kansallisen sääntelyn johdonmukaisuuden säilyttämisellä.

61. Samaa voisi ajatella sovellettavan Alankomaiden verotuksellista yksikköä koskevaan järjestelmään, sillä osallisina olevien yhtiöiden kohtelusta yhtenä yhtiönä on samalla tavalla seurauksena se, että yksittäisten yhtiöiden tappiot voidaan käyttää koko konsernin sisällä ja että kaikkien verotuksellisessa yksikössä osallisina olevien yhtiöiden väliset toimenpiteet on verotuksellisesti neutralisoitu täysimääräisesti. Vastaavaa neutralisointia ei kuitenkaan tehtäisi tapauksessa, jossa verotuksellinen yksikkö muodostetaan ainoastaan kotimaisen emoyhtiön ja kotimaisten tytäryhtiön tytäryhtiöiden välillä, kotimaisen emoyhtiön ja ulkomaisen tytäryhtiön välillä, joten emoyhtiö voisi säästyä verotuksellisen yksikön haitoilta.

62. On kuitenkin epäselvää, voidaanko nyt käsiteltävissä asioissa kotimaisen emoyhtiön ja ulkomaisen tytäryhtiön välisten toimenpiteiden verotuksellisen neutralisoinnin kannalta ylipäänsä puhua verotuksen johdonmukaisuuden käsitteen yhteydessä tarkoitetulla tavalla verosta, jolla kompensoidaan tappioiden konsernin sisäisellä käyttämisellä saavutettavaa verohyötyä. Näin on siksi, että näiden toimenpiteiden täysimääräinen verotuksellinen neutralisointi Alankomaiden verotuksellista yksikköä koskevassa järjestelmässä voi olla sekä haitta että myös hyöty sen mukaan, syntyykö toimenpiteistä ilman neutralisointia suhteessa tytäryhtiöön tappiota vai voittoa. Emoyhtiö ei siis näin ollen välttämättä välty verolta ulkomaisen välissä olevan tytäryhtiön jäädessä verotuksellisen yksikön ulkopuolelle.

63. Joka tapauksessa on kotimaisen emoyhtiön sijoittautumisvapauden rajoittamiseen liittyen asiassa Papillon annetussa tuomiossa korostettu, että verotuksellinen johdonmukaisuus ei saa olla saavutettavissa myös sijoittautumisvapautta vähemmän rajoittavilla toimenpiteillä. [28] Alankomaiden järjestelmässä taataan verotuksellisen yksikön edut kuitenkin myös ulkomaiselle yhtiölle, jolla on Alankomaissa kiinteä toimipiste. Tässä Alankomaiden järjestelmä paikkaa kotimaisen emoyhtiön ja ulkomaisen tytäryhtiön väliltä puuttuvaa verotuksellista neutralisointia verotuksellisesta yksiköstä annetun asetuksen säännöksillä. Mikäli Alankomaiden verojärjestelmä näin ollen sallii verotuksellisen yksikön muodostamisen myös silloin, kun verotuksellinen neutralisointi emo- ja tytäryhtiön välillä ei

25 — Ks. edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Papillon, tuomion 43 kohta ja sitä seuraava kohta ja asia C-181/12, Welte, tuomio 17.10.2013, 59 kohta.

26 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Papillon, tuomion 44 kohta.

27 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Papillon, tuomion 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

28 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Papillon, tuomion 52 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

tapahdu automaattisesti verotukselliseen yksikköön kuulumisen kautta vaan vasta jälkikäteisten korjausten kautta, kyseessä on lievempi keino verotuksen johdonmukaisuuden säilyttämiseksi. Kuten Rechtbank Haarlem pääasian alempana oikeusasteena on jo todennut, Alankomaiden verojärjestelmän mahdollisen epäjohdonmukaisuuden välttämiseksi voitaisiin tytäryhtiön tytäryhtiöitä kohdella samalla tavalla kuin ulkomaisen välissä olevan tytäryhtiön kiinteitä toimipaikkoja.

64. Ulkomaisten yhtiöiden kotimaisten tytäryhtiöiden ja niiden kotimaisten kiinteiden toimipaikkojen epäyhdenmukaista kohtelua, joka rajoittaa ulkomaisen välissä olevan tytäryhtiön sijoittautumisvapautta, ei voida oikeuttaa myöskään verotuksen johdonmukaisuuden säilyttämisellä. Alankomaiden kuningaskunta ei ole myöskään kyennyt asian suullisessa käsittelyssä selittämään, miksi kyseistä kahta sijoittautumismuotoa on kohdeltava toisistaan poikkeavalla tavalla Alankomaiden verotuksellista yksikköä koskevassa järjestelmässä.

65. Ei lisäksi ole uskottavaa, että Alankomaiden verotuksellinen yksikkö eroaisi toiminnaltaan asiassa Papillon oikeudenkäynnin kohteena olleesta ranskalaisesta ”keskitetystä verojärjestelmästä”, toisin kuin ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet jäsenvaltiot ovat asian suullisessa käsittelyssä asiassa Papillon annettuun tuomioon tukeutumista vastaan esittäneet. Alankomaiden kuningaskunta on tosin asian suullisessa käsittelyssä perustellusti esittänyt olennaisen eron olevan siinä, että Ranskan järjestelmässä jokainen yhtiö vahvistaa oman tuloksensa ja vasta sen jälkeen toteutuvat “keskitetyn verojärjestelmän“ vaikutukset tappioiden siirtämisen ja yksittäisten toimenpiteiden verotuksellisen neutralisoinnin kautta, kun taas Alankomaiden järjestelmässä tämä saavutetaan yhtenä verovelvollisena kohtelun avulla. Asiassa ei kuitenkaan ole esitetty eikä myöskään ole muutoin selvää, miten tämä eroavaisuus voisi vaikuttaa sijoittautumisvapauden rajoittamisen oikeuttamisen arviointiin.

66. Näin ollen verotuksen johdonmukaisuudella ei voida oikeuttaa kotimaisen emoyhtiön eikä ulkomaisen välissä olevan tytäryhtiön sijoittautumisvapauden rajoittamista.

4. Loppupäätelmä asioissa C-39/13 ja C-41/13

67. Näin ollen asioissa C-39/12 ja C-41/13 on todettava, että Alankomaiden säännöstö, jonka mukaan Alankomaissa asuvat emoyhtiöt ja tytäryhtiön tytäryhtiöt voivat muodostaa verotuksellisen yksikön vain silloin, jos myös välissä oleva tytäryhtiö asuu Alankomaissa tai sillä on siellä vähintäänkin kiinteä toimipaikka, loukkaa sijoittautumisvapautta.

B *Sisaryhtiöiden muodostama verotuksellinen yksikkö (asia C-40/13)*

68. Asiassa C-40/13 on nyt tutkittava, onko sijoittautumisvapaus esteenä Alankomaiden säännöstölle myös sikäli kuin sen mukaan Alankomaissa asuvat sisaryhtiöt voivat muodostaa verotuksellisen yksikön vain silloin, jos myös emoyhtiö asuu Alankomaissa tai sillä on siellä vähintäänkin kiinteä toimipaikka.

1. Emoyhtiön sijoittautumisvapauden rajoittaminen

69. Verotuksellista yksikköä koskeva Alankomaiden säännöstö saattaa loukata toisessa jäsenvaltiossa asuvan emoyhtiön sijoittautumisvapautta.

70. Sijoittautumisvapaus kieltää vastaanottajajäsenvaltiota kohtelemasta verotuksessa eri lailla kotimaassa ja ulkomailla asuvia yhtiöitä, mikäli nämä yhtiöt ovat kyseessä olevaan kansalliseen toimenpiteeseen nähden objektiivisesti keskenään rinnastettavissa olevissa tilanteissa.[29]

29 — Ks. vastaavasti asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006 (Kok., s. I-11673, 46 kohta) ja asia C-282/07, Truck Center, tuomio 22.12.2008 (Kok., s. I-10767, 36 kohta).

71. Tämä vuoksi seuraavaksi olisi todettava ulkomaisen emoyhtiön haitallinen epäyhdenvertainen kohtelu verrattuna kotimaisen emoyhtiön kohteluun.

72. Saksan liittotasavalta ja Alankomaiden kuningaskunta kiistävät tällaisen epäyhdenvertaisen kohtelun, sillä Alankomaiden säännöstön mukaan kenenkään ei ole mahdollista muodostaa verotuksellista yksikköä ilman emoyhtiötä.

73. On jälleen todettava,[30] että haitallinen epäyhdenvertainen kohtelu muodostuu siitä, ettei ulkomaisella emoyhtiöllä ole, toisin kuin kotimaisella emoyhtiöllä, mahdollisuutta muodostaa verotuksellista yksikköä tytäryhtiöidensä kanssa. Tämä on seurausta Alankomaiden järjestelmästä, jossa ulkomaiset yhtiöt eivät voi olla mukana verotuksellisessa yksikössä. Tästä verotukselliseen yksikköön kuulumisen estämisestä aiheutuu ulkomaiselle emoyhtiölle haittaa myös sikäli, ettei se voi hyötyä siitä, että edes sen alankomaalaiset tytäryhtiöt voisivat muodostaa verotuksellisen yksikön. Näin ollen ulkomaista emoyhtiötä kohdellaan haitallisen epäyhdenvertaisesti.

74. Tämän lisäksi kotimaisen ja ulkomaisen emoyhtiön olisi myös oltava verotuksellista yksikköä koskevaan säännöstöön nähden objektiivisesti keskenään rinnastettavassa tilanteessa.

75. Palattaessa jälleen vastaavaan pohdintaan asiassa Papillon annetussa tuomiossa[31] on tässä yhteydessä vain todettava, että verotuksellista yksikköä koskevan Alankomaiden säännöstön päämääränä oleva konsernin kohteleminen yhtenä yrityksenä voidaan osittain saavuttaa ulkomaisen emoyhtiön kohdalla myös siten, että konsolidointi tapahtuu ainoastaan sen Alankomaissa asuvissa tytäryhtiöissä.

76. Erityisesti Saksan liittotasavalta on kuitenkin vastustanut tätä näkemystä esittämällä, että Alankomaiden säännöstön mukaan konsolidointi ei ole lainkaan mahdollista tytäryhtiöiden tasolla, koska se tapahtuu emoyhtiössä. Lisäksi verotuksellinen yksikkö perustuu siihen ajatukseen, että emoyhtiö määrää tytäryhtiöitä. Kuitenkaan tytäryhtiöiden välillä tällaista määräysvaltasuhdetta ei ole.

77. Kuten komissio on asian suullisen käsittelyn yhteydessä perustellusti esittänyt, kysymys siitä, missä verotuksellisen yksikön yhtiössä konsolidointi tapahtuu, on puhtaasti teknisluonteinen eikä sillä ole merkitystä säännöstön päämäärän saavuttamisessa. Mikäli verotuksellisen yksikön vaikutukset voidaan periaatteessa aikaansaada tytäryhtiöiden välillä, on toissijaista, kehen verovelvolliseen tulos lopulta kohdistuu.

78. Lisäksi Saksan liittotasavalta on jättänyt huomiotta sen, että ulkomaisen emoyhtiön ja sen kotimaisten tytäryhtiöiden välillä on määräysvaltasuhde. Toisin sanoen käsiteltävissä asioissa ei minkä tahansa kotimaisten yhtiöiden tulisi voida olla mukana verotuksellisessa yksikössä. Ennemminkin on kyse konsolidoinnista juuri niissä tytäryhtiöissä, jotka ovat saman emoyhtiön määräysvallan alaisia. Ainoa eroavaisuus käsiteltävissä asioissa vertailtavina olevissa tilanteissa on, että emoyhtiö asuu toisessa jäsenvaltiossa eikä se siten voi olla mukana verotuksellisessa yksikössä.

79. Päätelmää sisaryhtiöiden välisen verotuksellisen yksikön estämisen muodostamasta sijoittautumisvapauden rajoituksesta ei voida kyseenalaistaa myöskään sillä, että – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toisessa ennakkoratkaisukysymyksessään täydentää – sisaryhtiöiden, joissa konsolidointi tapahtuu, yhteinen emoyhtiö on konsernirakenteen korkeammalla tasolla, jos välissä olevat yhtiöt eivät voi itse olla mukana verotuksellisessa yksikössä siksi, että ne asuvat toisessa jäsenvaltiossa.

30 — Ks. edellä 28 kohta.

31 — Ks. edellä 34 kohta.

80. Näin ollen on todettava, että Alankomaiden säännöstö, jonka mukaan Alankomaissa asuvat sisaryhtiöt voivat muodostaa verotuksellisen yksikön vain silloin, jos myös emoyhtiö asuu Alankomaissa tai sillä on siellä vähintäänkin kiinteä toimipaikka, rajoittaa ulkomaisen emoyhtiön sijoittautumisvapautta.

2. Oikeuttaminen

81. Tämän rajoituksen oikeuttamiselle ei ole ilmeistä perustetta. Olennaisilta osiltaan kaikki näkökulmat on tutkittu jo asioiden C-39/13 ja C-41/13 yhteydessä. [32]

82. Myös kun on kyse verotuksellisen yksikön muodostamisesta ulkomaisen emoyhtiön kotimaisten tytäryhtiöiden välillä, siinä ei ole kyseessä jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen, sillä kyse on konsolidoinnista yksinomaan kotimaisissa yhtiöissä.

83. Se, että estetään tappioiden kaksinkertainen käyttäminen kotimaisessa tytäryhtiössä ja ulkomaisessa emoyhtiössä, ei muodosta itsenäistä oikeuttamisperustetta, eikä tähän kaksinkertaista käyttöä koskevaan tavoitteeseen voida päästä estämällä tytäryhtiöiden välinen verotuksellinen yksikkö.

84. Jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen ei sovellu oikeuttamisperusteeksi varsinkaan, kun on kyse verotuksellisen yksikön muodostamisesta ulkomaisen emoyhtiön kotimaisten tytäryhtiöiden välillä. Toisin kuin verotuksellisen yksikön muodostamisessa kotimaisten emoyhtiön ja tytäryhtiön tytäryhtiöiden välillä, tytäryhtiöiden muodostamassa verotuksellisessa yksikössä ei ole toimenpiteitä, jotka olisi neutralisoitava.

85. Sikäli kun Alankomaiden kuningaskunta lisäksi katsoo verotuksen väärinkäytön vaaran liittyvän siihen, että käyvästä arvosta poikkeava mutta verotuksellisen yksikön takia verotuksellisesti neutraali taloushyödykkeiden siirtäminen sisaryhtiöiden välillä voisi johtaa ulkomaisen emoyhtiön kotimaiseen sisaryhtiöön kohdistuvan saatavan arvon alenemiseen verotukseen vaikuttavalla tavalla, on viitattava siihen, että ainoastaan ulkomaisen emoyhtiön kotivaltio voisi tässä suhteessa ryhtyä toimiin torjuakseen väärinkäytöksiä.

86. Toisin kuin Saksan liittotasavalta on esittänyt, päätelmä, jonka mukaan kyseessä on sijoittautumisvapauden kielletty rajoitus, ei myöskään johda siihen, että Alankomaiden kuningaskunnan olisi sen johdosta otettava käyttöön erityissäännöksiä konserneista, joissa on ulkomaisia osallisia. Näin on siksi, että myös konsernissa, jolla on kotimainen emoyhtiö, on tehtävä konsolidointi kotimaisten sisaryhtiöiden osalta verotuksellisen yksikön puitteissa. Kun kyseessä on ulkomainen emoyhtiö, sijoittautumisvapaus takaa tältä osin vain, että ulkomainen emoyhtiö pääsee hyötymään Alankomaiden verojärjestelmän eduista vähintäänkin kotimaisten sisaryhtiöiden osalta, vaikka se ei itse voikaan olla mukana verotuksellisessa yksikössä.

3. Loppupäätelmä asiassa C-40/13

87. Asiassa C-40/13 on näin ollen todettava, että Alankomaiden säännöstö, jonka mukaan Alankomaissa asuvat sisaryhtiöt voivat muodostaa verotuksellisen yksikön vain silloin, jos myös emoyhtiö asuu Alankomaissa tai sillä on siellä vähintäänkin kiinteä toimipaikka, loukkaa sijoittautumisvapautta.

32 — Ks. edellä 43 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

VI Ratkaisuehdotus

88. Edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava seuraavasti:

EY 43 artiklaa, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, ja SEUT 49 artiklaa, luettuna yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasioissa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa yhtiöiden tuloverotuksen yhteydessä

— sallitaan kotimaisten emoyhtiöiden muodostavan verotuksellisen yksikön kotimaisten tytäryhtiön tytäryhtiöiden kanssa vain, jos myös välissä oleva tytäryhtiö asuu kotimaassa tai, jos se asuu toisessa jäsenvaltiossa, sillä on kotimaassa kiinteä toimipaikka

— sallitaan kotimaisten tytäryhtiöiden muodostavan verotuksellisen yksikön vain, jos myös niiden emoyhtiö asuu kotimaassa tai, jos se asuu toisessa jäsenvaltiossa, sillä on kotimaassa kiinteä toimipaikka.