JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS CARL OTTO LENZ

5 päivänä marraskuuta 1996 *

Sisällys

A — Tosiseikat ja asiaa koskevat oikeusnormit ..... I - 2473

B — Kannanotto ..... I - 2477

I — Ennakkoratkaisukysymyksen tutkittavaksi ottaminen ..... I - 2477

II — Luxemburgin tuloverolain yhteensopivuus EY:n perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa ..... I - 2478

1. Tappioiden taloudellinen yhteys Luxemburgissa saatuun tuloon ..... I - 2479

2. Edellytys sääntöjenmukaisen kirjanpidon pitämisestä Luxemburgissa ja kirjanpitoasiakirjojen säilyttämisestä siellä ..... I - 2480

a) Sellaisten yhtiöiden syrjintä, joiden verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa ..... I - 2480

b) Perusteltavuus ..... I - 2483

aa) Edellytys kirjanpidon pitämisestä Luxemburgissa ..... I - 2483

bb) Edellytys erilliseen kirjanpitoon liittyvän aineiston säilyttämisestä Luxemburgissa ..... I - 2487

III — Kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä tehdyn sopimuksen yhteensopivuus EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa ..... I - 2490

C — Ratkaisuehdotus ..... I - 2491

A Tosiseikat ja asiaa koskevat oikeusnormit

1. Käsiteltävänä olevassa asiassa Luxemburgin Conseil d'État (Comité du contentieux) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle välittömiä veroja koskevan ennakkoratkaisukysymyksen. Tämä kysymys liittyy siihen, miten on verotettava sellaisen Ranskan oikeuden mukaisesti perustetun osakeyhtiön (Futura), jonka kotipaikka on Ranskassa, kiinteää toimipaikkaa (Singer) Luxemburgissa.

2. Luxemburgissa verotettava sivuliikkeen voitto määriteltiin kokonaisvoiton erittelyn perusteella käyttäen Ranskassa eli Futuran kotipaikassa pidettyä kirjanpitoa. Tässä erit-

* Alkuperäinen kieli: saksa.

telyssä käytettiin yksittäisten toimipaikkojen liikevaihtoja koskevia lukuja. Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva asia koskee sivuliikkeen verotusta verovuodelta 1986. Kyseisen vuoden voitoksi vahvistettiin 4 390 000 Luxemburgin frangia (LUF), josta oli maksettava yhteisöiltä kannettavaa tuloveroa (impôt des collectivités) 1 808 680 LUF.

3. Futura ja Singer halusivat, että vuoden 1986 voitosta vähennettäisiin ne tappiot, joita sivuliikkeen osalta oli syntynyt vuodesta 1981 alkaen (eli edeltäneiden viiden vuoden aikana). Näitä tappioita oli syntynyt yli 23 miljoonaa LUF. Veroviranomaiset totesivat kuitenkin tältä osin, että "kun kysymys on kiinteistä toimipaikoista, tappiontasaus voidaan tehdä tällaisessa toimipaikassa syntyneestä tappiosta, sellaisena kuin se ilmenee eri toimipaikkojen osalta pidetystä erillisestä kirjanpidosta, kun taas sitä ei voida tehdä sellaisen tappion osalta, joka on vahvistettu tuloserittelyssä". Futuralla ja Singerillä olisi ollut oikeus tappiontasaukseen vain siinä tapauksessa, että tappio olisi vahvistettu sääntöjenmukaisesti Luxemburgissa pidetyn ja siellä säilytetyn kirjanpidon perusteella. Directeur des contributions vahvisti tämän päätöksen heinäkuussa 1993.

4. Luxemburgin suurherttuakunnan tuloverolain [1] 157 §:n 2 momentin mukaan tappiontasausta koskevia (109 1 momentin 4 kohtaan sisältyviä) säännöksiä sovelletaan sellaiseen verovelvolliseen, joka ei asu Luxemburgissa, jos kyseiset tappiot ovat taloudellisessa yhteydessä valtionsisäiseen tuloon ja jos kirjanpitoa on pidetty tässä valtiossa (tätä säännöstä on sovellettu verovuodesta 1986 lähtien).

5. Lain 109 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädetään mahdollisuudesta vähentää aikaisemmat tappiot sillä edellytyksellä, että 114 §:ssä säädetyt edellytykset täyttyvät.

6. Lain 114 §:n 2 momentin 2 kohdassa säädetään, että tappiontasaus on mahdollista tehdä sillä edellytyksellä, että elinkeinonharjoittaja on pitänyt sääntöjenmukaista kirjanpitoa siltä tilikaudelta, jolta tappio syntyi.

7. Perusteena 14.7.1993 tehdylle Directeur des contributionsin päätökselle, jolla vahvistettiin veroviranomaisten päätös, käytettiin myös Luxemburgin ja Ranskan välistä sopimusta kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä [2]. Tämän sopimuksen 21 artiklan 2 kappaleen toisessa kohdassa määrätään, että

1 — *Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu* (Memorial A 1967, s. 1228), sellaisena kuin se on muutettuna 157 pykälän muuttamisesta 4.12.1986 annetulla lailla (Memorial A 1986, s. 1104).

2 — *Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune* (Memorial 1959, s. 1064).

sellaiseen Ranskassa asuvaan verovelvolliseen, jolla on kiinteä toimipaikka Luxemburgissa, sovelletaan tappiontasausta koskevia säännöksiä tämän toimipaikan verotuksessa samoilla edellytyksillä kuin Luxemburgissa asuvaan verovelvolliseen.

8. Veroviranomaiset ovat esittäneet kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa, että jokaisen luxemburgilaisen elinkeinonharjoittajan on kyettävä esittämään tappion syntymisvuodelta sääntöjenmukainen, Luxemburgissa pidetty ja säilytetty kirjanpito. Tämä koskee myös ulkomaisten yritysten kiinteitä toimipaikkoja. Veroviranomaiset viittaavat lisäksi kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä tehdyn, Ranskan ja Luxemburgin välisen sopimuksen 4 artiklaan, jonka perusteella kiinteän toimipaikan todellista voittoa on verotettava ja jonka perusteella tuloserittelyä koskevia säännöksiä sovelletaan ainoastaan siinä tapauksessa, että sellaista sääntöjenmukaista kirjanpitoa, josta ilmenisi erikseen ja tarkasti kulloisenkin toimipaikan voitto, ei ole olemassa.

9. Kyseisen verosopimuksen 4 artiklan 2 kappaleessa määrätään, että jos yrityksellä on kiinteä toimipaikka molemmissa sopimusvaltioissa, sopimusvaltio saa verottaa ainoastaan sitä tuloa, joka on saatu toimipaikan toiminnasta kyseisen valtion alueella.

10. Sopimuksen 4 artiklan 4 kappaleessa määrätään, että sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset sopivat tarvittaessa tuloserittelyä koskevista säännöksistä, jos sellaista sääntöjenmukaista kirjanpitoa ei ole olemassa, josta ilmenisi selvästi kulloisenkin valtion alueella sijaitsevan toimipaikan voitto.

11. Futuran ja Singerin mukaan sitä, että oikeutta tappiontasaukseen ei ole silloin, kun Luxemburgissa ei ole pidetty sääntöjenmukaista kirjanpitoa, on pidettävä sellaisten verovelvollisten syrjintänä, joiden verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa. Se, miten veroviranomaiset tulkitsevat kyseisiä verosäännöksiä, on ristiriidassa EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa.

12. EY:n perustamissopimuksen 52 artikla on perustamissopimuksen kolmannen osan III osaston 2 luvussa, jossa määrätään sijoittautumisoikeudesta. Tässä artiklassa määrätään seuraavaa:

"Jäljempänä olevien määräysten mukaisesti siirtymäkauden aikana poistetaan asteittain rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. Asteittain poistetaan myös 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 58 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettuja yhtiöitä, niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia."

13. Perustamissopimuksen 58 artiklassa määrätään seuraavaa:

"Jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustetut yhtiöt, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, rinnastetaan tämän luvun määräyksiä sovellettaessa luonnollisiin henkilöihin, jotka ovat jäsenvaltion kansalaisia.

Yhtiöillä tarkoitetaan siviili- ja kauppaoikeudellisia yhtiöitä, osuustoiminnallisia yhtiöitä sekä muita julkis- tai yksityisoikeudellisia oikeushenkilöitä, lukuun ottamatta niitä, jotka eivät tavoittele voittoa."

14. Futura ja Singer väittävät lisäksi, että 52 artiklalla annetaan elinkeinonharjoittajille nimenomaisesti mahdollisuus valita vapaasti se oikeudellinen muoto, joka on sovelias niiden toiminnan harjoittamiseksi toisessa jäsenvaltiossa. Futura ja Singer esittävät, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tätä valinnanvapautta ei saa rajoittaa syrjivillä verosäännöksillä.

15. Kansallinen tuomioistuin on katsonut tarpeelliseksi tutkia, ovatko mainitut verosäännökset yhteisön oikeuden vastaisia. Siksi se on esittänyt seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Ovatko Luxemburgin tuloverolain 157 §:n säännökset ja, mikäli merkityksellistä, kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä tehdyn Ranskan ja Luxemburgin välisen sopimuksen 4 artiklan ja 24 artiklan 2 kappaleen 2 kohdan määräykset yhteensopivia ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklan määräysten kanssa, kun näiden oikeusnormien mukaan verovelvollisella, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa mutta jolla on kiinteä toimipaikka siellä, on oikeus tappiontasaukseen ainoastaan, jos nämä tappiot ovat taloudellisessa yhteydessä valtionsisäiseen tuloon ja jos verovelvollinen on pitänyt tässä valtiossa sääntöjenmukaista kirjanpitoa, jota koskevaa aineistoa säilytetään siellä?"

B Kannanotto

I *Ennakkoratkaisukysymyksen tutkittavaksi ottaminen*

16. Tutkittavaksi ottamisen osalta Luxemburgin hallitus on esittänyt kirjelmässään, että Conseil d'État'n Comité du contentieux katsotaan Luxemburgissa valtiolliseksi lainkäyttöelimeksi, minkä vuoksi sillä on toimivalta esittää EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksiä yhteisöjen tuomioistuimelle.

17. Ranskan hallituksen mukaan ennakkoratkaisukysymyksen tutkittavaksi ottaminen on kuitenkin ongelmallista. Sen mukaan ennakkoratkaisukysymyksessä ei ole riittävästi tietoa luxemburgilaisiin yhtiöihin sovellettavista tappiontasaussäännöksistä. Tämän vuoksi Singerin tilannetta sellaisen yrityksen luxemburgilaisena sivuliikkeenä, jonka kotipaikka ei ole Luxemburgissa, ei voida verrata sellaisen yhtiön tilanteeseen, jonka kotipaikka on Luxemburgissa. Kansallisen tuomioistuimen käsittelemään asiaan liittyvistä tosiseikoista ja oikeussäännöistä ei myöskään ole tietoja, tai nämä tiedot eivät ainakaan ole riittävän tarkkoja. Tämän vuoksi ei ole mahdollista tietää, millaisia sivuliikkeen tulot ovat ja mistä ne ovat peräisin. Sivuliikkeen Luxemburgista saamasta tulosta kannettavan veron määräytymisperusteesta ei ilmene mitään tietoja, eikä tappiontasauksesta tai niistä vaatimuksista, joita Luxemburgissa toimiville yrityksille on asetettu kirjanpidon osalta, ole annettu tarkempia tietoja.

18. Ranskan hallitus viittaa tältä osin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan kansalliselle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus ainoastaan silloin, kun yhteisöjen tuomioistuimella on riittävästi tietoja pääasiaan liittyvistä tosiseikoista ja oikeussäännöistä. [3] Näiden tietojen pitäisi lisäksi mahdollistaa se, että jäsenvaltioiden hallitukset voivat lausua käsiteltävänä olevista kysymyksistä. [4]

19. Ranskan hallituksen mukaan tässä ennakkoratkaisupyynnössä esitetyt tiedot eivät ole riittäviä sen arvioimiseksi, onko kansallinen oikeus ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa. Ennakkoratkaisupyynnössä esitetään ainoastaan lyhyesti valittajien ja vastapuolen väitteet. Siksi Ranskan hallitus katsoo, että ennakkoratkaisukysymys on jätettävä tutkimatta.

20. Asian suullisessa käsittelyssä sekä Futura ja Singer että Luxemburgin hallitus ovat korostaneet, että niiden mielestä ennakkoratkaisukysymys on muotoiltu ymmärrettävästi ja jäsenvaltiot voivat ottaa sen perusteella kantaa tähän kysymykseen. Luxemburgin hallitus viittaa tältä osin Yhdistyneen kuningaskunnan kirjelmään osoituksena siitä, että

3 — Asia C-83/91, Meilicke, tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4871, 26 kohta) ja asia C-458/93, Saddik, tuomio 23.3.1995 (Kok. 1995, s. I-511, 12 kohta).

4 — Alaviitteessä 3 mainittu asia Saddik, määräyksen 13 kohta.

ennakkoratkaisupyynnössä on riittävästi tietoja, jotta jäsenvaltio voi halutessaan esittää näkemyksensä käsiteltävänä olevasta ongelmasta.

II *Luxemburgin tuloverolain yhteensopivuus EY:n perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa*

21. Olen samaa mieltä kantajien ja Luxemburgin hallituksen kanssa. Kansallisen tuomioistuimen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämät tiedot sen käsiteltävänä olevaan asiaan liittyvistä seikoista ovat riittäviä, jotta esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen voitaisiin vastata. Esitetyistä tiedoista ilmenee, että kysymys on Luxemburgissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappioista, joita ei voida vähentää, koska toimipaikka ei ole pitänyt sääntöjenmukaista kirjanpitoa Luxemburgissa. Se, millaisia sivuliikkeen tulot — ja ilmeisesti myös tappiot — ovat ja miten ne ovat syntyneet, ei ole ratkaisevaa kysymykseen vastaamiseksi.

22. Myös ne ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvät tiedot, jotka koskevat Luxemburgin verolainsäädäntöä, ovat riittäviä. Ne edellytykset, joita sovelletaan tappiontasauksen osalta luxemburgilaisiin yhtiöihin, voidaan päätellä siitä kansallisen tuomioistuimen lainaamasta Luxemburgin veroviranomaisten toteamuksesta, jonka mukaan sekä luxemburgilaisten yritysten että kiinteiden toimipaikkojen on pidettävä tappion syntymisvuodelta Luxemburgissa sääntöjenmukaista kirjanpitoa ja säilytettävä siellä kirjanpitoaineistoa.

23. Ennakkoratkaisupyyntö koskee tuloverotusta eli siten välittömiä veroja. Nämä kuuluvat jäsenvaltioiden toimivaltaan. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä välitöntä verotusta koskevaa toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen, ja siksi ne eivät saa syyllistyä kansalaisuuteen perustuvaan avoimeen tai peiteltyyn syrjintään. [5] Tämän vuoksi EY:n perustamissopimuksen 52 artiklaa voidaan tulkita siihen liittyen, onko Luxemburgin tuloverolain 157 §:n kaltainen sääntely yhteisön oikeuden vastainen.

24. Edellä mainittuja yksittäisiä säännelyjä on tarkasteltava vielä uudelleen, jotta voitaisiin todeta, on tuloverotusta mahdollisesti pidettävä syrjivänä. Tuloverolain 114 §:n 2 momentin 2 kohdassa säädetään, että oikeus tappiontasaukseen on vain sillä edellytyksellä, että siltä ajanjaksolta, jolloin tappiot syntyivät, on pidetty sääntöjenmukaista kirjanpitoa. Tämä sääntely koskee luxemburgilaisia yhtiöitä. Sitä sovelletaan tuloverolain 157 §:n 2 momentin

5 — Asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta); asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta) ja asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (36 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

mukaan myös sellaiseen verovelvolliseen, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa, jos tasattavat tappiot ovat taloudellisessa yhteydessä valtionsisäiseen tuloon ja jos kirjanpitoa on pidetty tässä valtiossa. Luxemburgin veroviranomaiset tulkitsevat tätä säännöstä siten, että sellaisten verovelvollisten, joiden verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa, on pidettävä sääntöjenmukaista kirjanpitoa Luxemburgissa ja säilytettävä kirjanpitoaineistoa pysyvästi siellä. Luxemburgin hallituksen suullisessa käsittelyssä esittämän perusteella sääntöjenmukaisella kirjanpidolla (comptabilité régulière) tarkoitetaan Luxemburgin lainsäädännön mukaista kirjanpitoa.

25. Edellä esitetyn perusteella sellaisella verovelvollisella, jonka verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa, on oikeus tappiontasaukseen seuraavan kolmen edellytyksen täyttyessä:

1) Tappiot ovat taloudellisessa yhteydessä Luxemburgissa saatuun tuloon.

2) Luxemburgissa on pidetty sääntöjenmukaista kirjanpitoa.

3) Kirjanpitoaineistoa säilytetään pysyvästi Luxemburgissa.

26. Ulkomaisten yhtiöiden Luxemburgissa olevien kiinteiden toimipaikkojen osalta tämä tarkoittaa sitä, että niiden on pidettävä erillistä, Luxemburgin lainsäädännössä asetetut edellytykset täyttävää kirjanpitoa ja säilytettävä kirjanpitoaineistoa pysyvästi Luxemburgissa.

1. *Tappioiden taloudellinen yhteys Luxemburgissa saatuun tuloon*

27. Yksikään asiaan käsittelyyn osallistuneista osapuolista ei ole väittänyt, että ensimmäinen edellytys, jonka mukaan tappioiden on oltava taloudellisessa yhteydessä valtionsisäiseen tuloon, olisi yhteisön oikeuden vastainen. Kuten komissio on todennut esittämässään kirjelmässä, tämä sääntely johtuu verotuksen alalla sovellettavasta alueperiaatteesta (principe de territorialité). Myös kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä tehdyn Ranskan ja Luxemburgin välisen sopimuksen perusteella Luxemburgissa saadaan vähentää vain sellaiset tappiot, jotka liittyvät Luxemburgissa saatuihin tuloihin. [6]

28. Yhdyn tähän näkemykseen. Se, ovatko toinen ja kolmas edellytys EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan mukaisia, on kuitenkin paljon tätä ongelmallisempaa.

6 — Kyseisen verosopimuksen 4 artiklan 2 kappale.

2. Edellytys sääntöjenmukaisen kirjanpidon pitämisestä Luxemburgissa ja kirjanpitoasiakirjojen säilyttämisestä siellä

29. Komissio ja Luxemburg ovat esittäneet suullisessa käsittelyssä, että toinen ja kolmas edellytys koskevat sitä, miten verovelvollinen voi tai miten sen täytyy osoittaa, että sen ilmoittamat tappiot liittyvät myös tosiasiallisesti Luxemburgissa saatuun tuloon. Komission sekä Futuran ja Singerin mukaan ulkomaalaisten yhtiöiden kiinteitä toimipaikkoja Luxemburgissa syrjitään tältä osin.

a) Sellaisten yhtiöiden syrjintä, joiden verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa

30. Futura ja Singer toteavat tältä osin, että sivuliikkeessä pidetty erillinen kirjanpito aiheuttaa lisää hallinnollisia kustannuksia, joita sivuliikkeessä ei haluta eikä voida ottaa vastattaviksi. Futura ja Singer tuovat tältä osin toistamiseen esille sen, että sivuliikkeellä ei ole Luxemburgin oikeuden mukaan omaa oikeushenkilöllisyyttä, vaikka sitä käsitelläänkin vero-oikeudellisesti erillisenä subjektina. Sivuliikkeitä perustetaan nimenomaisesti sen vuoksi, että niistä aiheutuu vähemmän kustannuksia. Se, että sivuliikkeen on pidettävä erillistä kirjanpitoa, merkitsee sitä, että sellaisesta toimintamuodosta, joka valittiin nimenomaisesti siksi, että toimintaa haluttiin harjoittaa mahdollisimman pienillä kustannuksilla, aiheutuvat kustannukset nousevat.

31. Futuran ja Singerin mukaan tältä osin merkitystä ei ole myöskään sillä, että tappiontasausta on pidettävä verotuksellisena etuna, jonka saamiseksi yhtiön on otettava kannettavakseen tietyt lisärasitukset eli tässä tapauksessa tietyt lisäkustannukset. Näiden asianosaisten mukaan kysymys on syrjinnästä verrattuna sellaisten yhtiöiden kohteluun, joiden kotipaikka on Luxemburgissa, ja myös sellaisten yhtiöiden kohteluun, jotka perustavat ensin tytäryhtiön Luxemburgiin ja avaavat tämän jälkeen sivukonttoreita Luxemburgiin Luxemburgista käsin. Tällaisilla luxemburgilaisilla yhtiöillä on oikeus tappiontasaukseen, mutta Futuralla ei ole tätä oikeutta, koska sen kotipaikka on Ranskassa.

32. Luxemburgin suurherttuakunnan hallituksen mukaan tappiontasausjärjestelmä ei ole — toisin kuin Futura ja Singer väittävät — millään tavalla sellaisia yhtiöitä syrjivä, joiden verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa. Kysymys on ainoastaan siitä, että ulkomaisten yhtiöiden kiinteisiin toimipaikkoihin sovelletaan edellytyksiä, joita sovelletaan täysin samalla tavalla myös luxemburgilaisiin yhtiöihin.

33. Myös Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on sitä mieltä, että tässä tapauksessa kysymys ei ole syrjinnästä. Tämä näkemys koskee ennen kaikkea ensimmäistä edellytystä, jota — kuten olen jo todennut — ei voida pitää syrjivänä. Kaikki asian käsittelyyn osallistuneet ovat tästä yhtä mieltä. Toisesta ja kolmannesta edellytyksestä Yhdistynyt kuningaskunta toteaa, että kysymys on

mahdollisuudesta osoittaa, että tappiot ovat taloudellisessa yhteydessä valtionsisäiseen tuloon, eikä luxemburgilaisia yhtiöitä kohdella tältä osin eri tavalla kuin ulkomaisten yhtiöiden sivuliikkeitä.

34. Ensinnäkin on totta, että ulkomaalaisia *sivuliikkeitä* ei kohdella eriarvoisesti. Tosin laissa itsessään mainitaan tiettyjä lisäedellytyksiä, jotka koskevat sellaisia *yhtiöitä*, joiden kotipaikka ei ole Luxemburgissa, eli edellytys tappioiden liittymisestä valtionsisäiseen tuloon ja edellytys erillisen kirjanpidon pitämisestä Luxemburgissa ja kirjanpitoaineiston säilyttämisestä siellä. Nämä velvollisuudet eivät koske luxemburgilaisia yhtiöitä. Näille yhtiöille on itsestään selvää, että ne pitävät Luxemburgin lainsäädännön mukaista kirjanpitoa ja säilyttävät kirjanpitoaineiston siellä. Kirjanpidon pitämistä yrityksen kotipaikassa siellä voimassa olevien säännösten mukaisesti ei ole pidettävä luxemburgilaisten yhtiöiden kannalta minään lisäedellytyksenä. Ulkomaisten yhtiöiden sivuliikkeiden kannalta nämä edellytykset merkitsevät kuitenkin sitä, että niiden on pidettävä yrityksen kotipaikasta erillistä toista kirjanpitoa, vaikka niillä ei ole omaa oikeushenkilöllisyyttä. Tällöin sivuliikkeiltä ei tosin vaadita enempää kuin luxemburgilaisilta yhtiöiltä, mutta on pidettävä mielessä, että tässä asiassa kysymys on sellaisen yhtiön verotuksesta, jonka kotipaikka ei ole Luxemburgissa vaan Ranskassa. Tälle yhtiölle aiheutuu lisäkustannuksia siitä, että sen on pidettävä toista kirjanpitoa sivuliikkeen sijaintipaikassa. Siten ulkomaisella yhtiöllä on Luxemburgissa sijaitsevan sivuliikkeensä osalta oikeus tappiontasaukseen vain silloin, kun se alkaa pitää Luxemburgissa erillistä kirjanpitoa ja ottaa kannettavakseen tästä aiheutuvat lisäkustannukset. Kuten myös Futura ja Singer toteavat, luxemburgilaisen yhtiön ei puolestaan tarvitse pitää erillistä kirjanpitoa luxemburgilaisten sivuliikkeidensä osalta.

35. Tämän vuoksi en voi olla samaa mieltä Yhdistyneen kuningaskunnan ja Luxemburgin suurherttuakunnan hallitusten kanssa, jotka väittävät, että ulkomaisten yhtiöiden sivuliikkeitä kohdellaan samalla tavalla kuin luxemburgilaisten yhtiöiden sivuliikkeitä. Velvollisuudesta pitää erillistä kirjanpitoa aiheutuu lisää hallinnollisia kustannuksia sivuliikkeelle ja siten verovelvolliselle, jonka kotipaikka ei ole Luxemburgissa, eli tässä tapauksessa yhtiölle, jonka kotipaikka on Ranskassa.

36. Tältä osin ei voida hyväksyä sitä Luxemburgin hallituksen vastaväitettä, että kirjanpitoa koskevat vaatimukset olisivat samat, vaikka Futura olisi perustanut tytäryhtiön Luxemburgiin. EY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa tehdään mahdolliseksi sijoittautuminen toiseen jäsenvaltioon eri muodoissa. Sivuliikkeet mainitaan tältä osin nimenomaisesti, minkä vuoksi ne kuuluvat 52 artiklassa taatun suojan piiriin. Sivuliikkeet eivät ole tytäryhtiöitä, joilla on oma kotipaikkansa Luxemburgissa, vaan sivuliikkeiden perustaminen on helppoutensa vuoksi halvempi tapa sijoittautua toiseen jäsenvaltioon. Vapautta perustaa sivuliike toiseen jäsenvaltioon rajoitettaisiin kuitenkin, jos sivuliikkeelle aiheutuisi ylimääräisiä kustannuksia. Kuten komissio sekä Futura ja Singer ovat perustellusti esittäneet, soveltamalla toisistaan poikkeavia verosäännöksiä rajoitettaisiin tällöin

myös vapautta valita eri sijoittautumismuotojen välillä, mikä ei kuitenkaan ole yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön [7] mukaan sallittua.

37. Seuraavaksi on tutkittava, kohdellaanko sellaisia yrityksiä, joiden kotipaikka on ulkomailla, eri tavalla niiden kansallisuuden perusteella. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa 270/83, yhtiöiden kotipaikka on verrattavissa luonnollisten henkilöiden kansalaisuuteen, ja kotipaikkaa käytetään kansalaisuuden tavoin perusteena määriteltäessä kuulumista tietyn valtion oikeusjärjestyksen alaisuuteen. [8] Riidanalaisen Luxemburgin sääntelyn osalta kysymys ei ole kansallisuuteen perustuvasta erilaisesta kohtelusta. Sääntelyssä käytetään perusteena henkilön tai yhtiön asuin- tai kotipaikkaa. Yhtiöiden kannalta tämä tarkoittaa, että ratkaisevaa on se, missä niillä on kotipaikka. Tämä puolestaan tarkoittaa, että yhtiöitä kohdellaan eri tavalla niiden kotipaikan perusteella eli siten niiden kansallisuuden perusteella. Tämän vuoksi komissio katsoo, että kysymys on kansalaisuuteen perustuvasta välillisestä syrjinnästä.

38. Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa 270/83, ei ole täysin poissuljettua, että vero-oikeuden kaltaisella alalla yhtiön kotipaikkaan perustuva erilainen kohtelu tai luonnollisen henkilön asuinpaikkaan perustuva erilainen kohtelu voi olla tietyissä oloissa perusteltua. [9] Siten asiassa Schumacker ja viimeksi asiassa Asscher, joissa kysymys oli luonnollisten henkilöiden asuinpaikkaan perustuvasta erottelusta, yhteisöjen tuomioistuin tutki, oliko maassa asuvien tilanne samanlainen kuin niiden tilanne, jotka eivät asuneet maassa, minkä vuoksi erilaista kohtelua oli mahdollisesti pidettävä syrjintänä, vai oliko sitä vastoin kyseisiä tilanteita pidettävä erilaisina sillä seurauksella, että kyseisten henkilöiden erilainen kohtelu oli perusteltua. [10] Mainitussa asiassa 270/83 yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa: "Koska riidanalaisessa sääntelyssä kohdellaan sellaisia yhtiöitä, joiden kotipaikka on Ranskassa, ja sellaisten yhtiöiden, joiden kotipaikka on ulkomailla, sivuliikkeitä ja kauppaedustajan liikkeitä samalla tavalla niiden voiton verottamisessa, näitä ei voida kohdella samaan verotukseen liittyen eri tavalla siltä osin kuin kysymys on yhtiöveron hyvityksen kaltaisen, tähän liittyvän edun myöntämisestä, vaan tällaista kohtelua on pidettävä syrjivänä. Kohtelemalla kahta sijoittautumismuotoa samalla tavalla toteutuneiden voittojen verotuksen osalta Ranskan lainsäätäjä on nimittäin hyväksynyt sen, että näiden kahden sijoittautumismuodon välillä ei ole tämän verotuksen yksityiskohtien ja edellytysten osalta mitään sellaista objektiivista eroa, jonka vuoksi tämä erilainen kohtelu olisi perusteltua" [11].

39. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa ei ole myöskään havaittavissa, että sivuliikkeitä ja luxemburgilaisia yhtiöitä kohdeltaisiin eri tavalla niiden voiton verotuksen osalta. Kun siten Luxemburgin lainsäätäjä kohtelee niitä samalla tavalla niiden voiton verotuksen osalta, ei voida lähteä siitä, että niiden tilanne olisi toisistaan poikkeava tappiontasauksen

7 — Asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. 273, 22 kohta).

8 — Alaviitteessä 7 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 18 kohta.

9 — Tuomion 19 kohta.

10 — Alaviitteessä 5 mainittu asia Schumacker, tuomion 31—38 kohta, ja alaviitteessä 5 mainittu asia Asscher, tuomion 41—49 kohta.

11 — Alaviitteessä 7 mainittu asia komissio v. Ranska, 20 kohta.

kaltaisen verotuksellisen edun osalta. Kysymys ei ole myöskään Asscher-tapauksen tavoin sellaisten henkilökohtaisten olosuhteiden huomioon ottamisesta, jotka voidaan mahdollisesti ottaa huomioon vain yhdessä muussa valtiossa eli asuinvaltiossa, [12] vaan kysymys on ainoastaan *yhdessä* valtiossa (Luxemburgissa) saadusta tulosta ja siellä syntyneistä tappioista.

40. Kysymys on siten sijoittautumisvapautta loukkaavasta syrjinnästä, koska ulkomaisten yhtiöiden Luxemburgissa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen edellytetään pitävän kirjanpitoa Luxemburgissa (millä tarkoitetaan sitä, että kirjanpidon on täytettävä Luxemburgin lainsäädännössä asetetut edellytykset ja että sivuliikkeestä on pidettävä erillistä kirjanpitoa) ja myös säilyttävän kirjanpitoaineiston siellä pysyvästi.

aa) Edellytys kirjanpidon pitämisestä Luxemburgissa

42. Luxemburgin hallitus ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus esittävät tältä osin, että vain sääntöjenmukaisesta kirjanpidosta voidaan saada tarkasti selville, mitkä tappiot liittyvät Luxemburgissa saatuun tuloon. Yhdistynyt kuningaskunta viittaa tältä osin OECD:n malliverosopimuksen säännöksiin ja sopimuksen kommentaariin. Näiden perusteella sopimusvaltioilla ei tosin ole velvollisuutta edellyttää verovelvollisiltaan erillisen kirjanpidon pitämistä, mutta kommentaarista ilmenee kuitenkin, että tämä on tarkin ja luotettavin keino tappioiden vahvistamiseksi. Koska jäsenvaltioilla on tiettyä harkintavaltaa sen osalta, minkä keinon ne valitsevat tappioiden vahvistamiseen, jäsenvaltiota ei voida estää valitsemasta parasta ja tarkinta keinoa.

b) Perusteltavuus

43. Luxemburgin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten mukaan tehokas verovalvonta on mahdollista vain siinä tapauksessa, että tappiot voidaan todeta sääntöjenmukaisen kirjanpidon perusteella.

41. Kyseinen syrjintä voi olla kuitenkin perusteltua. Mahdollisen perusteltavuuden osalta on järkevää tutkia erikseen toista ja kolmatta edellytystä.

44. Komissio ei kiistä sitä, että on sallittua, että jäsenvaltio myöntää tappiontasauksen ainoastaan kirjanpidosta ilmenevien tarkkojen lukujen perusteella. Komission mukaan on kuitenkin suhteetonta vaatia tämän vuoksi erillisen kirjanpidon pitämistä

12 — Alaviitteessä 5 mainittu asia Asscher, tuomion 44 kohta ja 48 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

Luxemburgissa. Sääntöjenmukaisesti eli tässä tapauksessa Luxemburgin säännösten mukaisesti laadittua kirjanpitoa koskevan vaatimuksen osalta komissio on oikeassa todetessaan, että tässä asiassa kysymys ei ole siitä, miten kirjanpito on laadittava, vaan ainoastaan siitä, miten saadaan täsmällisiä lukuja Luxemburgissa syntyneistä tappioista. Lähtökohtana ei voi tällöin olla se, että toisen jäsenvaltion säännösten mukaan laadittu kirjanpito olisi epätäsmällisempi tai jopa virheellinen. Näin on vielä vähemmän siksi, että tilinpäätöstä koskevia säännöksiä on jo yhdenmukaistettu riittävästi ja että tilinpäätöksiä voidaan tämän vuoksi verrata erittäin hyvin toisiinsa, [13] kuten komissio on kenenkään tätä riitauttamatta esittänyt. Miksi siten sellaisista luvuista, jotka ilmenevät toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yhtiön kotipaikassa eli tässä tapauksessa Pariisissa pidetystä kirjanpidosta, ei voida saada riittäviä tietoja verotuksen toimittamiseksi Luxemburgissa?

45. Luxemburgin suurherttuakunta väittää lisäksi, että ainoastaan siinä tapauksessa, kun kirjanpito on sääntöjenmukaista, voidaan soveltaa olettamaa kirjanpitoon sisältyvien lukujen tarkkuudesta ja virheettömyydestä. Tämän perusteella ei kuitenkaan voida päätellä mitään siitä, onko perusteltua edellyttää, että ulkomaisilla yhtiöillä on erillinen kirjanpito niiden Luxemburgissa sijaitsevan toimipaikan osalta.

46. Olen pikemminkin komission kanssa samaa mieltä siitä, että on täysin riittävää, että yhtiön kotipaikassa pidetään kirjanpitoa, josta ilmenevät Luxemburgissa syntynyttä tappiota koskevat luvut.

47. Myöskään OECD:n malliverosopimuksessa ei edellytetä nimenomaisesti erillisen kirjanpidon pitämistä. Malliverosopimuksen kommentaarissa viitataan ainoastaan siihen, että vain sääntöjenmukaisesta kirjanpidosta voi ilmetä tarkat luvut voitoista ja tappioista, minkä vuoksi tätä menetelmää on tavallisesti noudatettava. Tässä ei kuitenkaan tuoda esiin sitä, onko kirjanpitoa lisäksi välttämättä pidettävä toimipaikan sijaintipaikassa vai onko riittävää, että kyseiset luvut ilmenevät päätoimipaikassa pidetystä kirjanpidosta, joka laaditaan sekä päätoimipaikan että sen sivuliikkeen osalta. Muilta osin on todettava, että OECD:n malliverosopimuksesta ei voida saada yhteisön oikeutta koskevaa lopullista vastausta nyt käsiteltävänä olevaan kysymykseen.

48. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus viittaa lisäksi OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin toteamukseen, jonka mukaan hyvin johdetulle yritykselle on itsestään selvää, että sivuliikkeen osalta pidetään erillistä kirjanpitoa, jotta yritys saisi tietoa siitä, onko sivuliike kannattava. Tästä on todettava,

13 — Yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla 25 päivänä heinäkuuta 1978 annettu neljäs neuvoston direktiivi 78/660/ETY (EYVL L 222, s. 11).

että kyseisestä toteamuksesta ei ilmene, onko perusteltua edellyttää, että sivuliikkeen sijaintipaikassa pidetään omaa erillistä kirjanpitoa. Luvut, joista saadaan tietoja sivuliikkeen kannattavuudesta, saadaan selville myös siitä kirjanpidosta, jota pidetään päätoimipaikassa.

49. Komissio on kuvaillut suullisessa käsittelyssä hyvin havainnollisesti, mitä kirjanpidolla ylipäätään tarkoitetaan ja mitä kirjanpidosta ilmenee. Luxemburgin hallitus on itse luetellut, mitä kirjanpitoon kuuluu: siihen kuuluvat muun muassa asiakkailta laskutettuja summia koskevat tositteet, joista saadaan tietoja tuloista, ja sivuliikkeen maksamia laskuja koskevat tositteet, joista saadaan tietoja menoista, esimerkiksi vuokrasta. Komissio on todennut, että jokaisessa yrityksessä rekisteröidään päivittäin menot ja tulot ja säilytetään niitä koskevat tositteet. Sivuliike, jolla ei ole omaa kirjanpitoa Luxemburgissa, toimittaa kyseiset luvut yrityksen kotipaikkaan, jossa ne kirjataan yhteiseen kirjanpitoon. Siksi on vaikea ymmärtää, miksi verotettaessa sivuliikettä Luxemburgissa kyseiset luvut eivät voisi ilmetä päätoimipaikassa pidetystä kirjanpidosta.

50. Kuten Luxemburgin hallitus on todennut vastatessaan sille suullisessa käsittelyssä esitettyyn kysymykseen, luxemburgilaisen yhtiön paikallisissa sivukonttoreissa ei pidetä erillistä kirjanpitoa, vaan ainoastaan rekisteriä, jota pidetään komission mukaan myös ulkomaisten yritysten sivuliikkeissä. Toisin sanoen myös tällöin pidetään ainoastaan yhtä yhteistä kirjanpitoa yhtiön kotipaikassa eli tässä tapauksessa Luxemburgissa. Myöskään tässä tapauksessa ei siten ole välttämätöntä pitää erillistä kirjanpitoa sivuliikkeestä, jotta voitaisiin saada tarkat luvut sivuliikkeen tappiosta.

51. Tästä syystä erillinen kirjanpito ei ole tarpeen sivuliikkeen tappioiden vahvistamiseksi täsmällisesti. Yhteinen kirjanpito on tähän tarkoitukseen riittävä. Kirjanpidon ei myöskään tarvitse olla Luxemburgin säännösten mukainen. Tällaista veroviranomaisten asettamaa velvollisuutta on pidettävä suhteettomana.

52. Futura ja Singer väittävät lisäksi, että sivuliikkeen tappioiden vahvistamiseksi on olemassa myös lievempi keino eli edellä mainittu tuloserittely. Tämän keinon on oltava myös ulkomaisten sivuliikkeiden käytettävissä, varsinkin kun verotus itse on mahdollista suorittaa tuloserittelyn perusteella. Veroilmoituslomakkeen mukaan valittavana on molemmat keinot eli tuloserittelyn ja kirjanpidon käyttäminen. Missään ei viitata siihen, että nämä kaksi keinoa eivät olisi samanarvoisia. Tässä lomakkeessa, joka koskee niitä henkilöitä, joiden verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa, ei varsinkaan huomauteta siitä, että valittaessa tuloserittelyn käyttäminen tappiontasausta ei voitaisi tehdä. Lisäksi Luxemburgissa sallitaan erittelyn käyttäminen kunnallisen elinkeinoveron osalta.

53. Sekä Luxemburgin suurherttuakunnan että Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset esittävät, että tuloserittelyn perusteella saatavat luvut eivät ole tarpeeksi tarkkoja, jotta voitaisiin yksiselitteisesti vahvistaa ne tappiot, jotka liittyvät Luxemburgissa saatuun tuloon. Luxemburgin hallituksen mukaan tappiontasauksen kaltaista verotuksellista etua ei voida myöntää tuloserittelyn perusteella saatavien epätarkkojen lukujen perusteella. Yrityksen tai sivuliikkeen tuloverotuksessa suoritetaan tuloserittely sen vuoksi, että tämä on yrityksen veroilmoituksen puuttumisen vuoksi ainoa keino verottaa sitä.

54. Olen samaa mieltä. Sellainen tuloserittely, joka on suoritettu tässä asiassa sivuliikkeen verotuksen osalta, tarkoittaa tulojen erittelemistä yksittäisten toimipaikkojen kulloisenkin liikevaihdon perusteella. Tuloserittelyssä saadut arvot voivat olla ainoastaan arvioita tai likiarvoja. Tästä ei kuitenkaan välttämättä seuraa, että tappioiden vahvistaminen ei olisi mahdollista myös tuloserittelyn perusteella. Edellytys tälle on, että verotusvaltio hyväksyy sen, että saatavat tiedot voivat olla epätarkkoja sillä seurauksella, että verotusvaltiolle voi aiheutua tästä vahinkoa mutta myös hyötyä. Toisaalta kiellettyä ei voi olla se, että jäsenvaltio sallii tappiontasauksen ainoastaan sillä edellytyksellä, että yritys tai sivuliike pystyy esittämään tarkkoja tietoja tappioista, jos tämä sama edellytys koskee samalla tavalla sekä luxemburgilaisia yrityksiä että ulkomaisten yhtiöiden sivukonttoreita. Toisin sanoen jäsenvaltio saa valita sen menetelmän, jolla tappiot vahvistetaan, jos tästä ei ole seurauksena sellaisten yhtiöiden syrjintä, joiden verotuksellinen kotipaikka on ulkomailla, tai sijoittautumisvapauden rajoittaminen.

55. Kuten olen edellä jo todennut, syrjintänä ei ole pidettävä pelkästään sitä, että tappiontasauksen edellytykseksi on asetettu mahdollisuus saada selville tarkat luvut, koska nämä ovat saatavissa myös yrityksen kotipaikassa pidetystä yhteisestä kirjanpidosta. Tämä menettely on siten sovelias lievempi keino tappioiden määrittämiseksi. Ainoastaan edellytys erillisen sääntöjenmukaisen kirjanpidon pitämisestä sivukonttorin sijaintipaikassa (eli Luxemburgissa) johtaa sellaisten verovelvollisten syrjintään, joiden verotuksellinen kotipaikka ei ole kyseisessä valtiossa. Tätä edellytystä voidaan pitää suhteettomana, koska on olemassa vaihtoehtoinen käytettyä keinoa lievempi keino, ja tämän vuoksi tätä edellytystä ei voida pitää perusteltuna.

56. Edellä esitetyn mukaisesti kiellettyä ei ole se, että Luxemburg sallii tappiontasauksen vain sillä edellytyksellä, että yritys antaa tarkat tiedot tappioistaan. Sillä ei ole velvollisuutta myöntää tappiontasausta myös tuloserittelyn perusteella, minkä vuoksi tätä mahdollisuutta ei tutkita tässä enempää. Komissio on myös tätä mieltä, kuten komission suullisessa käsittelyssä esittämästä ilmenee.

57. Se, että Luxemburgin suurherttuakunta sallii kunnallisen elinkeinoveron osalta tuloserittelyn käyttämisen, ei muuta mitään siltä osin, että se saa kieltäytyä myöntämästä tappiontasausta tuloverotuksessa tuloserittelyn perusteella, koska nämä verotyypit — kuten Luxemburgin hallitus on esittänyt — eivät ole samanlaisia, vaikka onkin totta, että kunnallisen elinkeinoveron osalta tehtävä tuloserittely saattaa vaikuttaa maksettavien verojen suuruuteen. Tämän vuoksi tässä yhteydessä ei ole tutkittava sitä, miten tuloserittely tehdään kyseisen elinkeinoveron osalta.

60. Tämän vuoksi on todettava, että Luxemburgilla ei ole velvollisuutta myöntää tappiontasausta tuloserittelyn perusteella. Se saa itse asiassa edellyttää täsmällisten lukujen esittämistä tämän verotuksellisen edun saamiseksi. Edellytys erillisen sääntöjenmukaisen kirjanpidon pitämisestä sivukonttorin sijaintipaikassa (eli Luxemburgissa) ei kuitenkaan ole perusteltu, koska tämä edellytys on suhteeton.

bb) Edellytys erilliseen kirjanpitoon liittyvän aineiston säilyttämisestä Luxemburgissa

58. Sivuliikkeen verottamisesta tuloserittelyn perusteella on todettava, että — kuten Luxemburgin suurherttuakunnan hallitus on esittänyt — verottamisesta ei voida luopua kokonaan, vaikka verovelvollinen ei antaisi veroilmoitusta. Tällaisessa tapauksessa *täytyy* käyttää tuloserittelymenetelmää.

61. Tämä edellytys on tutkittava vain sen varalta, että tappiota koskevien tietojen säilyttäminen pysyvästi Luxemburgissa voisi olla tarpeellista, eli jos yhteisöjen tuomioistuin ei hyväksy ensimmäistä edellytystä koskevaa ehdotustani, jonka mukaan erillisen kirjanpidon pitäminen Luxemburgissa ei ole välttämätöntä.

59. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on joka tapauksessa sen arvioiminen, onko tuloserittely sallittava kyseessä olevassa tapauksessa sen vuoksi, että veroilmoituslomake on — kuten Futura ja Singer väittävät — sisällöltään harhaanjohtava. Tämä kysymys ei liity yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyyn kysymykseen siitä, onko Luxemburgin tuloverolain 157 § EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan vastainen.

62. Luxemburgin hallitus perustelee tätä edellytystä verovalvonnan tehokkuudella. Tehokas verovalvonta on mahdollista vain silloin, kun kaikki asiakirjat ja kirjanpitoaineisto säilytetään aina Luxemburgissa ja kun Luxemburgin veroviranomaisilla on tämän vuoksi aina mahdollisuus tarkastaa aineisto ennalta ilmoittamatta.

63. Komissio on sitä vastoin kuvaillut suullisessa käsittelyssä erittäin havainnollisesti sitä, miksi yritykset eivät voi täyttää tätä edellytystä sen tarkoituksen toteuttamiseksi, että tehokas verovalvonta olisi mahdollista. Sivuliikkeessä, jolla ei ole omaa oikeushenkilöllisyyttä, on asiakirjoja, jotka koskevat sivuliikkeen lisäksi myös Ranskassa olevaa yritystä. Jos tällaisessa tapauksessa vaadittaisiin, että kaikki asiakirjat eli esimerkiksi sivuliikettä koskevat laskut säilytettäisiin myös Luxemburgissa, tämä tarkoittaisi tässä tilanteessa sitä, että laskut olisi leikattava kappaleiksi tai kopioitava. Tämä puolestaan tarkoittaisi sitä, että alkuperäisasiakirjaa ei olisi enää käytettävissä joko Luxemburgissa tai Ranskassa, mikä vähentäisi näiden asiakirjojen todistusvoimaa. Luxemburgin hallitus on vastannut tätä koskevaan kysymykseen, että tämä menettely ei ole tarpeen myöskään luxemburgilaisten yhtiöiden luxemburgilaisissa toimipaikoissa. Myös tässä tapauksessa on mahdollista, että kaikkia asiakirjoja säilytetään yhtiön kotipaikassa ja että asiakirjat merkitään ainoastaan rekisteriin sivuliikkeiden sijaintipaikoissa.

64. Komissio viittaa lisäksi siihen, että ensi sijassa sivuliikkeen asiana on verotuksen tai tappiontasauksen kannalta tarpeellisten asiakirjojen esittäminen. Jos sivuliike ei esitä näitä asiakirjoja, sille ei voida myöntää tappiontasausta.

65. Verovalvonnan tehokkuuden osalta komissio viittaa jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömän verotuksen alalla annettuun direktiiviin [14], jonka perusteella Luxemburgin viranomaiset voivat pyytää Ranskan viranomaisten apua, kun kysymys on tiedoista tuloverojen asianmukaiseksi määräämiseksi. [15] Yhteisöjen tuomioistuin on todennut jo useasti, että tietynlaiset verooikeudelliset toimenpiteet eivät voi enää olla perusteltuja sen jälkeen, kun virka-apumahdollisuus otettiin käyttöön direktiivillä 77/799/ETY.

66. Yhteisöjen tuomioistuin totesi näin esimerkiksi asiassa Halliburton Services. Kyseisessä asiassa Alankomaiden hallitus väitti, että toimivaltaiset veroviranomaiset eivät kyenneet tutkimaan sitä, vastasivatko toisten jäsenvaltioiden oikeuteen perustuvat yhteisömuodot Alankomaiden oikeuteen perustuvaa osakeyhtiötä tai rajavastuuyhtiötä. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että ne tiedot, jotka koskevat muiden jäsenvaltioiden oikeuteen perustuvien yhteisömuotojen ominaispiirteitä, voitiin saada direktiivillä 77/799/ETY käyttöön otettua järjestelmää käyttäen. [16]

67. Asiassa Schumacker yhteisöjen tuomioistuin totesi, että ulkomailla asuvan henkilön henkilö- tai perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamiselle ei ollut hallintoteknisiä

14 — Ks. 19.12.1977 annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY (EYVL L 366, s. 15).

15 — Direktiivin 1 artiklan 1 kohta.

16 — Asia C-1/93, Halliburton Services, tuomio 12.4.1994 (Kok. 1994, s. I-1137, 21 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

esteitä, koska direktiivillä 77/799/ETY on luotu tarpeellisten tietojen saamiseksi mahdollisuus, joka on verrattavissa eri kansallisten viranomaisten keskinäisiin tietojenvaihtomahdollisuuksiin yhden valtion sisällä. [17]

68. Luxemburgin hallitus esittää, että direktiivistä 77/799/ETY ei ole apua käsiteltävänä olevassa asiassa. Tämän väitteen lähtökohtana on se tilanne, että Futura pitää erillistä kirjanpitoa Luxemburgissa sijaitsevasta toimipaikasta, mutta kirjanpitoaineistoa ei säilytetä Luxemburgissa vaan Pariisissa. Tällaisessa tilanteessa Luxemburgin hallituksen mukaan vaikuttaa kyseenalaiselta, voivatko Ranskan veroviranomaiset valvoa kirjanpitoa Ranskassa, koska kysymys on verotukseen liittyvistä velvollisuuksista, joista ei ole säädetty Ranskan lainsäädännössä. Direktiivin mukaan ne viranomaiset, joilta virka-apua on pyydetty, käyttävät vain niitä toimivaltuuksia, joita niillä on kyseisen valtion lainsäädännön perusteella. Tämän vuoksi Luxemburgin hallitus epäilee sitä, voiko Ranskan veroviranomainen valvoa kirjanpitoa, jolla ei ole liittymäkohtaa Ranskan vero-oikeuteen.

69. Tästä näkemyksestä on todettava, että direktiivin 1 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat mahdollistaa niille tulo- ja varallisuusverojen asianmukaisen määräämisen. Direktiivin 8 artiklassa säädetään tosin tietojenvaihdon rajoituksista, joita ei kuitenkaan ole tulkittava niin tiukoiksi kuin Luxemburgin hallitus on esittänyt. Direktiivin 8 artiklan 1 kohdassa todetaan, että jäsenvaltiolla ei ole velvollisuutta tehdä selvityksiä tai antaa tietoja, jos se viranomainen, jolta tietoja on pyydetty, ei saa tehdä näitä selvityksiä eikä koota tai käyttää näitä tietoja tämän valtion omiin verotuksellisiin tarkoituksiin sen vuoksi, että tämä on vastoin tämän valtion lainsäädäntöä tai hallintokäytäntöä. Tämä säännös on suojasäännös, jolla on tarkoitus estää se, että verovelvollisille kotimaassa taattua suojaa heikennettäisiin siten, että ulkomainen veroviranomainen voisi pyytää tietoja, joilla loukataan kotimaassa verovelvollisille taattuja oikeuksia. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että Ranskan viranomaisilta voidaan pyytää vain sellaisia tietoja, jotka koskevat verotukseen liittyviä velvollisuuksia Ranskassa. Tällä heikennettäisiin direktiivin vaikutusta.

70. Vaikka olisi niin, että tällaista yhteistyötä ei voitaisi vaatia sen vuoksi, että yhteistyöllä loukattaisiin sen valtion suojasäännöksiä, jolta tietoja on pyydetty, tällä tosiseikalla ei voitaisi perustella tappiontasauksen myöntämättä jättämistä. Näin on siksi, että — kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Bachmann ja asiassa komissio vastaan Belgia — kysymyksessä olevat veroviranomaiset voivat aina vaatia tarpeellisina pitämiään tositteita ja tarvittaessa kieltäytyä

17 — Alaviitteessä 5 mainittu asia Schumacker, tuomion 43 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

myöntämästä tappiontasausta, jos tositteita ei esitetä. [18]

71. Sen osalta, että pyydettyjen tietojen antaminen olisi vastoin ranskalaista suojasäännöstä, on ensinnäkin lähdettävä siitä, että pyynnön kohteena olevan, Ranskassa suojatun tiedon antamatta jättämisellä suojeltaisiin kyseisiä valittajia. Tällöin ulkomaisen yhtiön asiana on harkita, luopuuko se sille Ranskassa taatusta suojasta ja antaako se näin tietoja voidakseen vaatia oikeutta tappiontasaukseen. Jos yhtiö ei tee näin, sille ei voida myöntää tappiontasausta.

72. Edellä esitetyn perusteella myös edellytys kirjanpitoaineiston säilyttämisestä Luxemburgissa on suhteeton, eikä tästä edellytyksestä seuraavaa syrjintää siksi voida pitää perusteltuna.

73. Päätelmänä edellä esitetystä on todettava, että EY:n perustamissopimuksen 52 artiklaa on tulkittava siten, että kyseiset Luxemburgin tuloverolain säännökset ovat yhteisön oikeuden vastaisia siltä osin kuin niissä asetetaan tappiontasauksen edellytykseksi se, että kirjanpitoa pidetään Luxemburgissa ja että kirjanpitoasiakirjoja säilytetään pysyvästi siellä.

III *Kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä tehdyn sopimuksen yhteensopivuus EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa*

74. Koska kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä tehty sopimus on osa kansallista oikeutta, muun kansallisen oikeuden tavoin myöskään se ei saa olla ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa.

75. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on maininnut kyseisen Ranskan ja Luxemburgin välisen verosopimuksen 4 artiklan ja 24 artiklan 2 kappaleen 2 kohdan. Sopimuksen 4 artiklassa määrätään, että sopimusvaltiossa verotetaan vain sen alueella saatua tuloa. Tämä on ilmaus alueperiaatteesta, jonka soveltaminen — kuten olen jo todennut — ei ole yhteisön oikeuden vastaista myöskään tappiontasauksen osalta.

76. Sopimuksen 24 artiklan osalta on todettava, että merkitykselliseltä vaikuttaa pikemminkin kyseisen verosopimuksen 21 artiklan 2 kappale. Siinä määrätään nimittäin, että kun

18 — Asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249, 18—20 kohta) ja asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-305, 11—13 kohta).

kysymys on Ranskassa asuvan verovelvollisen kiinteästä toimipaikasta Luxemburgissa, kyseisen toimipaikan verotuksessa sovelletaan tappioita koskevia säännöksiä samoin edellytyksin kuin Luxemburgissa asuviin verovelvollisiin. Tässä määräyksessä viitataan ainoastaan jäsenvaltion omaan verooikeuteen, jossa edellytetään, että verovelvollinen, jonka kotipaikka on Luxemburgissa, pitää sääntöjenmukaista kirjanpitoa. Tämän edellytyksen soveltaminen myös sellaisten yhtiöiden sivuliikkeisiin, joiden verotuksellinen kotipaikka on ulkomailla, on kuitenkin ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa, kuten olen edellä esittänyt.

C Ratkaisuehdotus

77. Edellä esittämäni perusteella ehdotan seuraavaa vastausta ennakkoratkaisukysymykseen:

EY:n perustamissopimuksen 52 artiklaa on tulkittava siten, että Luxemburgin tuloverolain 157 §:n kaltainen säännös ja kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä tehdyn sopimuksen kansalliseen oikeuteen viittaavat määräykset ovat ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa, koska niiden mukaan tappiontasausta koskevia säännöksiä sovelletaan sellaisiin verovelvollisiin, joiden verotuksellinen kotipaikka ei ole Luxemburgissa mutta joilla on kiinteä toimipaikka siellä, ainoastaan sillä edellytyksellä, että verovelvollinen pitää sääntöjenmukaista kirjanpitoa tässä valtiossa ja säilyttää kirjanpitoaineistoa siellä.