Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ANTHONY COLLINS
10 päivänä maaliskuuta 2022[1]

Asia C-538/20

Finanzamt B
vastaan
W AG,
jossa asian käsittelyyn osallistuu
Bundesministerium der Finanzen

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö – EY 43 ja EY 48 artikla – Sijoittautumisvapaus – Yhteisövero – Elinkeinovero – Jäsenvaltiossa sijaitsevalle ja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneeseen yhtiöön kuuluvalle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneiden tappioiden vähentäminen – Kaksinkertaisen verotuksen välttäminen vapauttamalla ulkomaisen kiinteän toimipaikan tulot verosta – Tilanteiden rinnastettavuus – Lopullisten tappioiden käsite

I Johdanto

1. Käsiteltävässä Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) esittämässä ennakkoratkaisupyynnössä unionin tuomioistuinta pyydetään pohjimmiltaan ratkaisemaan, onko kotimaisella emoyhtiöllä EY 43 artiklan, luettuna yhdessä EY 48 artiklan[2] kanssa, perusteella oikeus vähentää veronalaisesta tulostaan tappiot, jotka ovat aiheutuneet sen ulkomaiselle kiinteälle toimipaikalle, joka on lopettanut toimintansa, minkä seurauksena näitä tappioita ei voida enää ottaa huomioon siinä valtiossa, jossa kyseinen ulkomainen kiinteä toimipaikka sijaitsee, tilanteessa, jossa kyseisen ulkomaisen kiinteän toimipaikan voitot ja tappiot on vapautettu verosta emoyhtiön asuinjäsenvaltiossa kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä tehdyn sopimuksen perusteella.

2. Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty riita-asiassa, jossa asianosaisina ovat Saksaan sijoittautunut yhtiö W ja Saksan veroviranomaiset ja joka koskee sitä, että määrittäessään ensiksi mainitun maksettavaksi tulevan yhteisöveron määrää ja sen verovuotta 2007 koskevan elinkeinoveron määräytymisperustetta Saksan veroviranomaiset ovat kieltäytyneet ottamasta huomioon lopullisia

[1] Alkuperäinen kieli: englanti.

[2] Nykyisin SEUT 49 ja SEUT 54 artikla. Käsiteltävässä asiassa on viitattava Euroopan yhteisön perustamissopimuksen määräyksiin, koska pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä Lissabonin sopimus ei ollut tullut vielä voimaan.

tappioita,[3] joita sen Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevalle sivuliikkeelle aiheutui. Tässä yhteydessä tulee esille etenkin kysymys siitä, voidaanko käsiteltävään asiaan soveltaa lähestymistapaa, jonka unionin tuomioistuin omaksui tuomiossa Bevola ja Jens W. Trock,[4] kun kyse oli kotimaisten ja ulkomaisten yhtiöiden tilanteiden objektiivisesta rinnastettavuudesta lopullisten tappioiden vähennyskelpoisuuden osalta, jos ulkomaisen kiinteän toimipaikan voittojen – ja symmetrisesti tappioiden – vapauttaminen verosta johtuu kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdystä kahdenvälisestä sopimuksesta eikä, kuten edellä mainittuun tuomioon johtaneessa tapauksessa, kansallisen oikeuden yksipuolisesta säännöksestä.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus

3. Saksan liittotasavalta teki 26.11.1964 Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan kanssa tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi (jäljempänä verosopimus).[5]

4. Verosopimuksen III artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

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

5. Verosopimuksen XVIII artiklan 2 kappaleen a kohdassa määrätään seuraavaa:

”Saksan liittotasavallassa asuvan yhtiön osalta vero vahvistetaan seuraavasti:

a) Jollei jäljempänä b kohdan säännöksistä muuta johdu, Saksan liittotasavallassa kannettavan veron määräytymisperusteeseen ei lueta mukaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevista tulolähteistä ja varallisuudesta peräisin olevia tuloja, joita tämän sopimuksen mukaan voidaan verottaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa; VIII artiklan 1 kappaleessa tarkoitetut tulot jäävät näin veron määräytymisperusteen ulkopuolelle kuitenkin vain, jos niitä verotetaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Saksan liittotasavallalla on kuitenkin oikeus ottaa veroa vahvistaessaan huomioon näin veron määräytymisperusteen ulkopuolelle jätetyt tulot ja varallisuus.

_ _”

[3] Yhteisöjen tuomioistuin selvensi lopullisten tappioiden käsitettä 13.12.2005 antamassaan tuomiossa Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), jossa se katsoi, että jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan kyseisessä jäsenvaltiossa verotuksellisesti asuvalla emoyhtiöllä ei ole mahdollisuutta vähentää verotettavasta voitostaan johonkin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle tytäryhtiölle tässä toisessa jäsenvaltiossa syntyneitä tappioita, vaikka kyseinen jäsenvaltio myöntää tällaisen mahdollisuuden alueellaan verotuksellisesti asuvalle tytäryhtiölle syntyneiden tappioiden osalta, merkitsee sijoittautumisvapauden rajoitusta, joka voidaan oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä. Kyseisessä tuomiossa katsottiin, että lopullisten tappioiden tapauksessa kyseessä olevalla rajoittavalla lainsäädännöllä ylitettiin se, mikä on tarpeen sen tavoitteiden saavuttamiseksi. Lopullisten tappioiden käsitteen lähemmän tarkastelun osalta on syytä viitata jäljempänä vastauksessa kolmanteen kysymykseen esitettyihin selityksiin.

[4] Tuomio 12.6.2018 (C-650/16, EU:C:2018:424, 37 ja 38 kohta).

[5] Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan välillä 26.11.1964 tehty sopimus tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 23.3.1970 (BGBl. 1966 II, s. 358, BGBl. 1967 II, s. 828 ja BGBl. 1971 II, s. 45).

B Saksan oikeus

6. Yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz, jäljempänä KStG)[6] 1 §:ssä, sellaisena kuin se oli voimassa tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, säädetään seuraavaa:

”(1) Seuraavat yhteisöt, henkilöyhteenliittymät ja omaisuusmassat, joiden johto sijaitsee tai kotipaikka on Saksassa, ovat yleisesti verovelvollisia yhteisöverotuksessa:

1. pääomayhtiöt (erityisesti eurooppayhtiöt, osakeyhtiöt, kommandiittiosakeyhtiöt ja rajavastuuyhtiöt);

– –

(2) Yleinen verovelvollisuus yhteisöverotuksessa koskee kaikkia tuloja.

– –”

7. KStG:n 8 §:n 2 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, säädetään, että yleisesti verovelvollisen kaikkia tuloja on pidettävä elinkeinotoiminnasta peräisin olevina tuloina.

8. Elinkeinoverolain (Gewerbesteuergesetz, jäljempänä GewStG) 2 §:n 1 ja 2 momentissa,[7] sellaisina kuin ne olivat voimassa tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, säädetään seuraavaa:

”(1) [1]Elinkeinoveroa kannetaan jokaiselta Saksassa toimivalta elinkeinotoimintaan käytettävältä liikkeeltä. [2]Tällaisella liikkeellä tarkoitetaan tuloverolain [Einkommensteuergesetz, jäljempänä EStG] mukaista elinkeinotoimintaa harjoittavaa yritystä. [3]Liike harjoittaa elinkeinotoimintaansa Saksassa, jos sitä varten on käytettävissä kiinteä toimipaikka Saksan alueella – –

(2) [1]Pääomayhtiöiden (erityisesti eurooppayhtiöiden, osakeyhtiöiden, kommandiittiosakeyhtiöiden ja rajavastuuyhtiöiden) toimintaa – – pidetään aina täysimääräisesti elinkeinotoimintaan käytettävänä liikkeenä.

– –”

9. GewStG:n 7 §:n ensimmäisessä virkkeessä, sellaisena kuin se oli voimassa tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, säädetään, että elinkeinotulo on EStG:n tai KStG:n mukaisesti määritetty elinkeinotoiminnan voitto, joka on otettava huomioon selvitettäessä verotuksen kohteena olevan ajanjakson tuloa, korotettuna ja alennettuna GewStG:n 8 ja 9 §:ssä mainituilla määrillä.

III Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10. W on osakeyhtiö, jonka päätoimipaikka ja liikkeenjohto sijaitsevat Saksassa. Se käy kauppaa arvopapereilla. Sen tilikausi päättyy aina 30. kesäkuuta.

[6] BGBl. 2002 I, s. 4144, sellaisena kuin se oli viimeksi muutettuna pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevalla ajanjaksolla 7.12.2006 annetulla lailla (BGBl. 2006 I, s. 2782).

[7] BGBl. 2002 I, s. 4167.

11. Elokuussa 2004 W avasi sivuliikkeen Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Sivuliikkeen toiminta oli tappiollista, joten W päätti helmikuussa 2007 sulkea sen. Yhdistyneen kuningaskunnan kaupparekisterin mukaan sivuliikkeen toiminnan lopettaminen saatiin päätökseen vuoden 2007 ensimmäisellä puoliskolla.

12. Sivuliikkeen sulkemisen vuoksi sille tilikaudella 2004/2005, 2005/2006 ja 2006/2007 (verovuosina 2005, 2006 ja 2007) aiheutuneita tappioita ei voitu enää siirtää Yhdistyneessä kuningaskunnassa verotustarkoituksiin. Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset ilmoittivat näin ollen W:lle, ettei sen sivuliikkeestä tarvinnut enää jättää veroilmoitusta tilikaudelta 2007/2008 ja sen jälkeen.

13. W katsoi, että ”unionin oikeuteen liittyvistä syistä” edellä mainitut sen sivuliikkeelle aiheutuneet tappiot olisi otettava huomioon lopullisina tappioina määritettäessä sen verotettavaa tuloa Saksassa verovuodelta 2007, vaikka sivuliikkeen tulot oli vapautettu Saksassa verosta verosopimuksen perusteella. Finanzamt B (verotoimisto B, Saksa) kieltäytyi ottamasta näitä tappioita huomioon W:n määritettäessä W:n maksettavaksi tulevan yhteisöveron määrää ja sen elinkeinoveroa koskevaa veron määräytymisperustetta kyseiseltä verovuodelta.

14. Hessiches Finanzgericht (Hessenin verotuomioistuin, Saksa) hyväksyi 4.9.2018 antamallaan tuomiolla W:n kyseisestä päätöksestä nostaman kanteen. Verotoimisto B on tehnyt kyseisestä tuomiosta Revision-valituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. Bundesministerium der Finanzen (liittovaltion valtiovarainministeriö, Saksa) on osallistunut menettelyyn väliintulijana tukeakseen verotoimiston B vaatimuksia.

15. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että valitus on perusteltu Saksan lainsäädännön perusteella.

16. Yhteisöverosta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että vaikka W on KStG:n 1 §:n 1 momentin nojalla yleisesti verovelvollinen kaikista tuloistaan, sen Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneet tappiot eivät voi alentaa kyseisen veron määräytymisperustetta verosopimuksen XVIII artiklan 2 kappaleen a kohdan vuoksi, jonka mukaan Saksassa kannettavan veron määräytymisperusteeseen ei lueta mukaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevista tulolähteistä ja varallisuudesta peräisin olevia tuloja, joita voidaan verottaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Se huomauttaa, että vaikka verosopimuksen III artiklan 1 kappaleessa mainitaan nimenomaisesti ainoastaan ”elinkeinotulo”, sen XVIII artiklan 2 kappaleen a kohdan perusteella ”negatiivisia tuloja” – kuten W:n vaatimia tappioita – ei myöskään lueta mukaan Saksassa kannettavan veron määräytymisperusteeseen. Tämä lähestymistapa on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön ja ”symmetriaperiaatteen” [8] mukainen.

17. Elinkeinoverosta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa, että GewStG:n 7 §:n mukaan elinkeinotoiminnan voitto määritetään KStG:n säännösten mukaisesti. Koska verosopimuksen vuoksi W:n Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevan sivuliikkeen tuloja, sen ”negatiiviset tulot” mukaan luettuina, ei lueta mukaan W:n yhteisöveron määräytymisperusteeseen, myöskään kyseisen sivuliikkeen tappioita ei lueta mukaan W:n elinkeinoveroa koskevaan perusteeseen.

[8] Kyseisen periaatteen mukaan se, ettei Saksassa voida ottaa huomioon Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneita tappioita, on seurausta siitä, että kyseisen toimipaikan saamia voittoja verotetaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

18. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kuitenkin epävarma siitä, edellyttääkö EY 43 ja EY 48 artiklassa vahvistettu sijoittautumisvapaus sitä, että W:n Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevalle sivuliikkeelle aiheutuneet lopulliset tappiot on otettava huomioon määritettäessä W:n verotettavaa tuloa Saksassa verovuodelta 2007. Se huomauttaa, ettei unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ole vielä annettu riittävän selkeää vastausta kysymykseen siitä, onko ulkomaiselle kiinteälle toimipaikalle toisessa jäsenvaltiossa aiheutuneet lopulliset tappiot otettava huomioon emoyhtiön jäsenvaltiossa, jos kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä kahdenvälisessä sopimuksessa määrätään ulkomaisen kiinteän toimipaikan tulojen vapauttamisesta verosta. Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii myös selvittämään ensinnäkin, sovelletaanko lopullisten tappioiden huomioon ottamista koskevaa velvoitetta myös elinkeinoveron määräytymisperusteeseen, ja toiseksi, minkä perusteiden mukaisesti tappioita on pidettävä lopullisina. Se myös pohtii, miten tällaisten lopullisten tappioiden määrä on laskettava.

19. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätti tässä tilanteessa lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko EY 43 artiklaa, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, (nykyisin SEUT 49 artiklaa, luettuna yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa) tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, joka estää kotimaista yhtiötä vähentämästä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappioita veronalaisesta voitostaan, jos yhtiö ensinnäkin on käyttänyt sen jäsenvaltion, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee, lainsäädännössä sille annettavat kaikki mahdollisuudet vähentää nämä tappiot ja jos toiseksi se ei saa enää tuloja kyseisestä kiinteästä toimipaikasta, joten tappioita ei ole enää mahdollista ottaa huomioon kyseisessä jäsenvaltiossa (’lopulliset’ tappiot), myös silloin, kun kyseisessä lainsäädännössä on kyse voittojen ja tappioiden vapauttamisesta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn jäsenvaltioiden kahdenvälisen sopimuksen perusteella?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi: Onko EY 43 artiklaa, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa (nykyisin SEUT 49 artiklaa, luettuna yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa), tulkittava siten, että se on myös esteenä Saksan elinkeinoverolain (Gewerbesteuergesetz) säännöksille, jotka estävät kotimaista yhtiötä vähentämästä veronalaisesta elinkeinotulostaan ensimmäisessä kysymyksessä kuvatulla tavalla toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteä toimipaikan ’lopullisia’ tappioita?

3) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi: Voiko siinä tapauksessa, että toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka suljetaan, kyse olla ensimmäisessä kysymyksessä kuvattujen kaltaisista ’lopullisista’ tappioista, vaikka ainakin teoriassa on mahdollista, että yhtiö avaa kyseisessä jäsenvaltiossa uudelleen kiinteän toimipaikan, jonka voitoista aiemmat tappiot voitaisiin mahdollisesti kuitata?

4) Jos ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi: Tulevatko yhtiön pääkonttorin asuinvaltiossa huomioon otettavina, ensimmäisessä kysymyksessä kuvattujen kaltaisina ’lopullisina’ tappioina kyseeseen myös sellaiset kiinteän toimipaikan tappiot, jotka kiinteän toimipaikan sijaintivaltion lainsäädännön mukaan voitaisiin siirtää ainakin kerran seuraavalle verokaudelle?

5) Jos ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi: Rajoittuuko velvollisuus ottaa rajat ylittävät ’lopulliset’ tappiot huomioon määrällisesti niiden tappioiden määrään, jotka yhtiö olisi saanut kyseisessä kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa ottaa huomioon verotuksessa, ellei tappioiden huomioon ottaminen olisi siellä poissuljettua?”

20. Kirjallisia huomautuksia esittivät W, Saksan, Ranskan ja Suomen hallitukset sekä Euroopan komissio.

IV Oikeudellinen arviointi

A Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

21. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko EY 43 artikla, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, esteenä jäsenvaltion verojärjestelmälle, joka estää kotimaista yhtiötä vähentämästä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappioita veronalaisesta tulostaan sen kyseisessä jäsenvaltiossa maksettavaksi tulevan yhteisöveron määrän määrittämisen yhteydessä, jos kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn asianomaisten jäsenvaltioiden kahdenvälisen sopimuksen perusteella ulkomaisen kiinteän toimipaikan voitot ja tappiot on vapautettu verosta asuinjäsenvaltiossa.

22. Palautettuaan mieleen lopullisia tappioita koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön, joka pohjautuu tuomioon Marks & Spencer,[9] ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että 22.2.2017 antamassaan tuomiossa se sovelsi periaatteita, jotka unionin tuomioistuin oli vahvistanut tuomiossa Timac Agro Deutschland,[10] jonka seurauksena se mukautti aiempaa oikeuskäytäntöään, joka oli perustunut tuomioon Lidl Belgium.[11] Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, olisiko sen noudatettava edelleen 22.2.2017 antamaansa tuomiota, kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen tuomio Bevola ja Jens W. Trock,[12] joka voitaisiin ymmärtää siten, että yleisesti verovelvollinen yhtiö, jolla on ulkomainen sivuliike, jolle on aiheutunut tappioita, on sellaiseen yleisesti verovelvolliseen yhtiöön rinnastettavassa tilanteessa, jonka kotimaiselle sivuliikkeelle on aiheutunut tällaisia tappioita, myös nyt käsiteltävän kaltaisessa asiassa, jossa oikeuttamisperuste lopullisten tappioiden huomiotta jättämiselle pohjautuu kahdenvälisestä sopimuksesta johtuvaan symmetriaperiaatteeseen. Jotkut saksalaiset oikeustieteilijät, joiden näkemyksiin Bundesministerium der Finanzen yhtyy, tekevät kuitenkin periaatteellisen eron tällaisen asian ja tuomiossa Bevola ja Jens W. Trock tarkastellun asian välillä, koska viimeksi mainitussa oli kyse

9 Tuomio 13.12.2005 (C-446/03, EU:C:2005:763). Ks. edellä alaviite 3.

10 Tuomio 17.12.2015 (C-388/14, EU:C:2015:829). Kyseisen tuomion lähemmän tarkastelun osalta on viitattava jäljempänä tämän ratkaisuehdotuksen 35 kohdassa esitettyihin näkökohtiin.

11 Tuomio 15.5.2008 (C-414/06, EU:C:2008:278). Kyseisessä tuomiossa katsottiin, että EY 43 artikla ei ole esteenä sille, että jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö ei voi vähentää veron määräytymisperusteestaan sille kuuluvan ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappioita sikäli kuin kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla kyseisen toimipaikan tuloja verotetaan tässä toisessa jäsenvaltiossa, jossa kyseessä olevat tappiot voidaan ottaa huomioon samaisen kiinteän toimipaikan tuloverotuksessa tulevina tilikausina. Yhteisöjen tuomioistuin esitti tämän päätelmän todettuaan, että kyseessä olevassa verojärjestelmässä, joka mahdollisti tällaisten tappioiden vähentämisen, kun ne aiheutuivat kotimaisille pysyville toimipaikoille, oli kyse sijoittautumisvapauden rajoituksesta, joka oli perusteltu yleistä etua koskevista pakottavista syistä.

12 Tuomio 12.6.2018 (C-650/16, EU:C:2018:424). Kuten jäljempänä tämän ratkaisuehdotuksen 42 kohdassa yksityiskohtaisemmin selitetään, kyseisessä tuomiossa katsottiin, että kun kyse on ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappioista, tällaisen ulkomaisen kiinteän toimipaikan omistavan kotimaisen yhtiön tilanne ei ole erilainen kuin sellaisen kotimaisen yhtiön tilanne, joka omistaa kotimaisen kiinteän toimipaikan, kun asiaa arvioidaan suhteessa tappioiden kaksinkertaisen vähentämisen ehkäisemistä koskevaan tavoitteeseen, vaikka näiden kahden yhtiön tilanne ei lähtökohtaisesti olekaan rinnastettavissa toisiinsa.

kansallisen oikeuden yksipuolisesta säännöksestä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, oikeuttaako säännön oikeudellinen alkuperä kahden tilanteen objektiivisen rinnastettavuuden erilaisen arvioinnin.

23. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selittää, että kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi kiinteiden toimipaikkojen tulojen osalta sopimusvaltiot valitsivat verosopimuksen XVIII artiklan 2 kappaleen a kohdassa vapautusmenetelmän, jossa hyvitysmenetelmästä poiketen verotusoikeus annetaan valtiolle, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, ja asuinvaltio luopuu täysin omaan suvereniteettiinsa perustuvasta verotusoikeudestaan. Koska symmetriaperiaatteen mukaisesti kyseisen määräyksen nojalla myös kiinteiden toimipaikkojen tappioihin sovelletaan vapautusmenetelmää, tästä seuraa, että verosopimuksella pyritään myös välttämään tappioiden kahteen kertaan huomioon ottaminen.

24. Sijoittautumisvapaus sisältää niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on Euroopan unionin alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä. [13]

25. Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien EUT-sopimuksen määräysten tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että alkuperäjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon. [14]

26. Näitä periaatteita sovelletaan myös, kun – kuten käsiteltävässä asiassa – jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö toimii toisessa jäsenvaltiossa kiinteän toimipaikan välityksellä. [15]

27. Voidaan huomauttaa, että unionin tuomioistuimen mukaan säännös, jolla sallitaan kiinteän toimipaikan tappioiden huomioiminen yhtiön, jolle toimipaikka kuuluu, voittoa määritettäessä ja verotettavaa tuloa laskettaessa, muodostaa veroedun. [16]

28. Siitä, että tällainen etu myönnetään, kun tappiot ovat peräisin kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee yhtiön kotijäsenvaltiossa, mutta sitä ei myönnetä, kun tappiot ovat peräisin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, aiheutuu se, että kotimaisen yhtiön, jolla on muussa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, tilanne on epäedullisempi kuin tilanne, jossa se olisi, jos kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsisi samassa jäsenvaltiossa kuin yhtiö itse. Tämä erilainen kohtelu on omiaan tekemään kotimaiselle yhtiölle vähemmän houkuttelevaksi käyttää sijoittautumisvapauttaan perustamalla kiinteitä toimipaikkoja muihin jäsenvaltioihin ja siten omiaan merkitsemään sijoittautumisvapauden rajoitusta. [17]

29. On kiistatonta, että käsiteltävässä asiassa on kyse tällaisesta erilaisesta kohtelusta. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että KStG:n säännösten mukaan yhtiöiltä, joiden liikkeenjohto tai kotipaikka sijaitsee Saksassa, kannetaan yhteisöveroa kaikista niiden tuloista.

[13] Tuomio 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 30 kohta).

[14] Tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[15] Tuomio 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, 20 kohta) ja tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, 17 kohta).

[16] Ks. vastaavasti tuomio 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, 23 kohta) ja tuomio 17.7.2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, 20 kohta).

[17] Ks. vastaavasti tuomio 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, 24–26 kohta).

Verosopimuksen ja siinä määrätyn kaksinkertaisen vapautusmenetelmän mukaisesti Yhdistyneellä kuningaskunnalla on kuitenkin yksinomainen toimivalta verottaa siellä sijaitsevien pysyvien toimipaikkojen tuloja, jotka on siten vapautettu verosta Saksassa.[18] Symmetriaperiaatteen mukaisesti näitä kiinteille toimipaikoille aiheutuneita tappioita ei lueta niiden emoyhtiön maksettavaksi Saksassa tulevan yhteisöveron määräytymisperusteeseen. Kaikki osapuolet ovat siten yhtä mieltä siitä, että kun KStG:n säännöksiä ja verosopimuksen määräyksiä luetaan yhdessä, Saksassa asuva yhtiö ei voi vähentää sen Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalla aiheutuneita tappioita, vaikka se voisi vähentää nämä tappiot, jos sen kiinteä toimipaikka sijaitsisi Saksassa.

30. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällainen erilainen kohtelu ei kuitenkaan ole sijoittautumisvapauden rajoitus, jos se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai jos se on oikeutettua yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä ja oikeassa suhteessa kyseiseen tavoitteeseen.[19]

31. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäisen kysymyksen taustalla oleva epävarmuus liittyy yksinomaan objektiivisen rinnastettavuuden edellytykseen. Tältä osin Saksan, Ranskan ja Suomen hallitukset väittävät, että kyseessä olevat tilanteet eivät ole rinnastettavissa toisiinsa. Komissio vetoaa lähinnä tuomioon Bevola ja Jens W. Trock ja esittää päinvastaisen näkemyksen.

32. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että rajat ylittävän tilanteen rinnastettavuutta jäsenvaltion sisäiseen tilanteeseen on tutkittava siten, että huomioon otetaan kyseessä olevilla kansallisilla säännöksillä tavoiteltu päämäärä.[20] Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, Saksan hallitus ja komissio katsovat, että verosopimuksen XVIII artiklan tarkoituksena on estää voittojen kaksinkertainen verotus ja symmetrisesti tappioiden vähentäminen kahteen kertaan.

33. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä myös ilmenee, että muussa kuin kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevat kiinteät toimipaikat eivät lähtökohtaisesti ole rinnastettavissa kotimaassa sijaitseviin kiinteisiin toimipaikkoihin, kun tilannetta arvioidaan niiden toimenpiteiden kannalta, joista jäsenvaltio on säätänyt kotimaisten yhtiöiden voittojen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tai lieventämiseksi.[21]

34. Kuten Ranskan hallitus perustellusti huomauttaa, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tilanne on toinen vain, jos verottamalla ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen voittoja ja/tai sallimalla kotimaisen yhtiön, johon nämä kiinteät toimipaikat kuuluvat, vähentää niille aiheutuneet tappiot,[22] kyseisen yhtiön asuinvaltion verojärjestelmässä rinnastetaan nämä toimipaikat kotimaisiin kiinteisiin toimipaikkoihin.[23]

[18] Saksan liittotasavalta säilyttää kuitenkin oikeuden ottaa nämä tulot huomioon määrittäessään sovellettavaa verokantaa.

[19] Tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[20] Tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[21] Ks. vastaavasti tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[22] Kuten edellä 29 kohdassa esitetyistä näkökohdista ilmenee, tilanne ei ole tämä käsiteltävässä asiassa.

[23] Ks. vastaavasti tuomio 17.7.2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 kohta) ja tuomio 17.12.2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, 28 kohta). Tältä osin voidaan viitata myös 12.12.2006 annetun tuomion Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) 68 kohtaan, jossa todettiin, että ”silloin, kun jäsenvaltio yksipuolisesti tai sopimusteitse kantaa tuloveroa sekä maassa asuvilta osakkeenomistajilta että ulkomailla asuvilta osakkeenomistajilta osingoista, joita nämä saavat maassa asuvalta yhtiöltä, mainittujen ulkomailla asuvien osakkeenomistajien tilanne muistuttaa maassa asuvien osakkeenomistajien tilannetta”.

35. Tältä osin viittaan erityisesti vastaukseen, jonka unionin tuomioistuin antoi sille asiassa Timac Agro Deutschland esitettyyn toiseen kysymykseen.[24] Mainitussa asiassa unionin tuomioistuimelta tiedusteltiin lähinnä, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava niin, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion verojärjestelmälle, jonka mukaan siinä tapauksessa, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuva yhtiö luovuttaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan sen kanssa samaan konserniin kuuluvalle ulkomaiselle yhtiölle, kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan yhtiön veron laskentaperusteen ulkopuolelle jätetään luovutetulle toimipaikalle aiheutuneet tappiot, jos kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen[25] mukaan jäsenvaltiolla, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, on yksinoikeus kantaa veroa mainitun toimipaikan tuloksesta. Unionin tuomioistuin vastasi siihen kieltävästi. Saman tuomion 65 kohdassa se totesi, että ”koska Saksan liittotasavalta ei käytä mitään verotusvaltaa –– [Itävallassa sijaitsevan] kiinteän toimipaikan tuloksen osalta eikä kyseisen toimipaikan tappioita voida enää vähentää Saksassa, [tällaisen] –– kiinteän toimipaikan tilanne ei ole rinnastettavissa Saksassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tilanteeseen, kun tilannetta arvioidaan niiden toimenpiteiden kannalta, joista Saksan liittotasavalta on säätänyt kotimaisten yhtiöiden voittojen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tai lieventämiseksi”.

36. Tämän ratkaisuehdotuksen edellisissä kohdissa mainitusta oikeuskäytännöstä voidaan nähdäkseni päätellä, että ratkaiseva tekijä sen toteamisen kannalta, että kotimaisten ja ulkomaisten yhtiöiden tilanteet eivät ole objektiivisesti arvioituina rinnastettavissa toisiinsa jäsenvaltion verojärjestelmän – ja etenkin tappioiden vähennyskelpoisuuden – osalta, on se, ettei jäsenvaltiolla ole toimivaltaa verottaa ulkomaisia yhtiöitä. Tältä osin on viitattava julkiasiamies Wathelet’n ratkaisuehdotukseen Timac Agro Deutschland,[26] jossa hän viittasi julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotukseen Miljoen ym.[27] ja huomautti, että ”vertailtaessa kotimaisten ja ulkomaisten verovelvollisten tilanteita sen selvittämiseksi, onko kyseessä EUT-sopimuksessa kielletty rajoitus, loppujen lopuksi ratkaiseva tekijä ’ei niinkään ole kyseessä olevan lainsäädännön tavoite –– vaan pikemminkin se, ettei jäsenvaltion sääntelyssä voida ottaa käyttöön erilaista kohtelua, jonka käytännön vaikutuksena on se, että ulkomailla asuvien verorasitus on viime kädessä suurempi, ja joka voi siten saada ne luopumaan kyseisen vapauden käytöstä’” ja että ”tämä menetelmä vaatii tarkastelemaan ennakolta, onko kyseessä olevalla jäsenvaltiolla (tässä tapauksessa sen pääliikkeen asuinvaltiolla, joka hakee toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikkansa tappioiden vähentämistä) toimivalta kyseisten tulojen verottamiseen vai ei”.

37. Kuten Saksan hallitus toteaa, uudemmassa tuomiossaan AURES Holdings unionin tuomioistuin vahvisti verotusvallan puuttumisen ratkaisevan luonteen arvioitaessa rajat ylittävän tilanteen rinnastettavuutta jäsenvaltion sisäisen tilanteen kanssa tappioiden vähennyskelpoisuuden osalta. Kyseisen tuomion 41 kohdassa unionin tuomioistuin viittasi analogisesti tuomion Timac Agro Deutschland[28] 65 kohtaan ja katsoi siten, että ”koska vastaanottavalla jäsenvaltiolla ei ole verotusvaltaa sen verokauden osalta, jona kyseessä olevat tappiot ovat aiheutuneet, sellaisen yhtiön, joka on muuttanut verotuksellisen asuinpaikkansa vastaanottavaan jäsenvaltioon ja vedonnut siellä myöhemmin toisessa jäsenvaltiossa aiemmin

[24] Tuomio 17.12.2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

[25] Kyseisessä asiassa Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa määrättiin vapautumenetelmän soveltamisesta.

[26] Julkisasiamies Wathelet’n ratkaisuehdotus Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, 31 ja 32 kohta) (kursivointi tässä).

[27] Julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotus Miljoen ym. (C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:429, 55 kohta).

[28] Tuomio 17.12.2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

aiheutuneisiin tappioihin, tilannetta ei voida rinnastaa sellaisen yhtiön tilanteeseen, jonka taloudellinen tulos kuului ensimmäisen jäsenvaltion verotusvaltaan sen verokauden osalta, jona viimeksi mainitulle yhtiölle aiheutui tappioita”. [29]

38. Edellä esitettyjen näkökohtien perusteella katson Saksan, Ranskan ja Suomen hallitusten tavoin, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaisen verojärjestelmän osalta, jossa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen, jossa sovelletaan vapautusmenetelmää, perusteella jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle kuuluvat ulkomaiset kiinteät toimipaikat kuuluvat niiden sijaintipaikan jäsenvaltion yksinomaiseen verotusvaltaan, näiden toimipaikkojen tilanne ei ole objektiivisesti arvioituna rinnastettavissa tällaisen yhtiön kotimaisiin kiinteisiin toimipaikkoihin.

39. Tästä seuraa, että edellä 29 kohdassa kuvattu näiden kahden kiinteiden toimipaikkojen ryhmän erilainen kohtelu ei merkitse sijoittautumisvapautta koskevissa perustamissopimuksen määräyksissä kiellettyä rajoitusta.

40. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, asettaako unionin tuomioistuimen tuomiossa Bevola ja Jens W. Trock [30] omaksuma lähestymistapa edellä esitetyt toteamukset kyseenalaisiksi.

41. Tähän kysymykseen on nähdäkseni vastattava kieltävästi.

42. Tuomio Bevola ja Jens W. Trock [31] koski Tanskan lainsäädäntöä, jonka mukaan kotimaisella yhtiöllä ei ole – ellei yhtiö ole valinnut kansainvälistä yhteisverotusta, jonka soveltamiselle oli asetettu tiukat edellytykset – mahdollisuutta vähentää veronalaisesta voitostaan toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikkansa tappioita myöskään silloin, kun tilanne kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa on lopullisesti sellainen, ettei näitä tappioita voida ottaa siellä huomioon. [32] Kotimainen yhtiö olisi sitä vastoin voinut vähentää tällaiset tappiot, jos sen kiinteä toimipaikka olisi sijainnut Tanskassa. Unionin tuomioistuin katsoi, että tällaisella lainsäädännöllä luotiin erilainen kohtelu tanskalaisten yhtiöiden, joilla on kiinteä toimipaikka Tanskassa, ja sellaisten tanskalaisten yhtiöiden, joilla on kiinteä toimipaikka toisessa jäsenvaltiossa, välille ja että tämä erilainen kohtelu oli omiaan tekemään tanskalaiselle yhtiölle vähemmän houkuttelevaksi käyttää sijoittautumisvapauttaan perustamalla kiinteitä toimipaikkoja muihin jäsenvaltioihin. Palautettuaan mieleen edellä tämän ratkaisuehdotuksen 33 kohdassa todetun periaatteen unionin tuomioistuin totesi tilanteiden rinnastettavuudesta tuomion Bevola ja Jens W. Trock 38 kohdassa, että ”kun kyse on sellaisen ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappioista, joka on lopettanut kaiken toimintansa ja jonka tappioita ei ole voitu eikä enää voida vähentää sen verotettavasta voitosta siinä jäsenvaltiossa, jossa se harjoitti toimintaansa, tällaisen ulkomaisen kiinteän toimipaikan omistavan kotimaisen yhtiön tilanne ei kuitenkaan ole erilainen kuin

[29] Tuomio 27.2.2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, 41 kohta; ks. myös 45 kohta). Mainitussa tuomiossa kyseessä olleet olosuhteet erosivat eittämättä nyt tarkasteltavista olosuhteista. Verotusvallan puuttumista koskeva ratkaiseva tekijä, jonka unionin tuomioistuin tunnusti kyseisessä tuomiossa, pätee kuitenkin mielestäni pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen. On huomattava, että ratkaisuehdotuksessaan AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, 28 ja 30 kohta) julkisasiamies Kokott ehdotti rinnastettavuutta koskevasta perusteesta luopumista ja totesi myös, että ”tähän mennessä unionin tuomioistuin on tosin rinnastettavuutta koskevaa kysymystä käsitellessään ottanut huomioon myös sen, käyttääkö asianomainen jäsenvaltio vastaavaa verotusvaltaa”.

[30] Tuomio 12.6.2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[31] Tuomio 12.6.2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[32] Tanskan yhteisöverolain (selskabsskatteloven) 8 §:n 2 momentin mukaan verotettavassa tulossa ei oteta huomioon tuloja ja menoja, jotka koskevat muussa valtiossa, Färsaarilla tai Grönlannissa sijaitsevaa kiinteää toimipaikkaa tai kiinteää omaisuutta, jollei 31 A §:n 1 momentin säännöksistä muuta johdu. Viimeksi mainitun säännöksen mukaisesti viimesijainen emoyhtiö voi valita kansainvälisen yhteisverotuksen eli päättää, että kaikkia konsernin kotimaisia ja ulkomaisia yhtiöitä, mukaan luettuna niiden kiinteät toimipaikat ja kiinteä omaisuus, riippumatta siitä sijaitsevatko ne Tanskassa vai sen ulkopuolella, verotetaan Tanskassa.

sellaisen kotimaisen yhtiön tilanne, joka omistaa kotimaisen kiinteän toimipaikan, kun asiaa arvioidaan suhteessa tappioiden kaksinkertaisen vähentämisen ehkäisemistä koskevaan tavoitteeseen”. [33]

43. Unionin tuomioistuimen näin tekemän ratkaisun voitaisiin ymmärtää pätevän kaikkiin tapauksiin, joissa ulkomaiselle kiinteälle toimipaikalle aiheutuu lopullisia tappioita, riippumatta siitä, johtuuko se, ettei näitä tappioita voida vähentää emoyhtiön asuinvaltiossa, kansallisen oikeuden yksipuolisesta säännöksestä vai kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdystä kahdenvälisestä sopimuksesta ja onko kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi valittu menetelmä hyvitysmenetelmä [34] vai vapautusmenetelmä. Vaikuttaa siltä, että W:n ja komission käsiteltävässä asiassa tuomiosta Bevola ja Jens W. Trock esittämä tulkinta tarkoittaisi sitä, että unionin tuomioistuin oli olennaisesti mukauttanut aiemmassa oikeuskäytännössään kehitettyä lähestymistapaa.

44. Saksan, Ranskan ja Suomen hallituksen tavoin katson, että unionin tuomioistuimen tuomion Bevola ja Jens W. Trock [35] 38 kohdassa tekemä ratkaisu on sovitettavissa yhteen sen lähestymistavan kanssa, jonka se omaksui aiemman tuomionsa Timac Agro Deutschland 65 kohdassa. [36]

45. Tuomiossa Timac Agro Deutschland [37] kyse oli siitä, että asuinvaltio teki kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kahdenvälisen sopimuksen, jossa sovellettiin vapautusmenetelmää lähdevaltiossa saatuihin tuloihin. Se luopui siten toimivallastaan verottaa lähdevaltiossa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen tuloja. Sitä vastoin tuomion Bevola ja Jens W. Trock [38] taustatilanteessa asuinvaltio päätti yksipuolisesti kansallisen oikeuden säännöksellä olla verottamatta siinä asuvien yhtiöiden ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen saamia tuloja, vaikka sillä olisi ollut toimivalta siihen.

46. Siten ainoastaan ensiksi mainitussa asiassa asuinvaltion voidaan katsoa luopuneen tehokkaasti ja täysimääräisesti toimivallastaan verottaa ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen saamia tuloja. Kuten edellä selitettiin, tämä tekijä on ratkaiseva sen toteamiseksi, että kotimaisten ja ulkomaisten yhtiöiden tilanteet eivät ole objektiivisesti arvioituina rinnastettavissa toisiinsa jäsenvaltion verojärjestelmän ja etenkin tappioiden vähennyskelpoisuuden osalta.

47. Pitää paikkansa, että tuomion Bevola ja Jens W. Trock [39] 39 kohdassa unionin tuomioistuin myös huomautti, että ”kyseessä olevilla kansallisilla säännöksillä, jotka on tarkoitettu estämään ulkomaisen kiinteän toimipaikan voittojen kaksinkertainen verotus ja tappioiden kaksinkertainen vähentäminen, pyritään yleisemmin varmistamaan, että tällaisen toimipaikan omistavan yhtiön verotus vastaa sen veronmaksukykyä” ja että ”yhtiön, joka omistaa ulkomaisen kiinteän

33 Tuomio 12.6.2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

34 Vapautusmenetelmästä poiketen hyvitysmenetelmässä molemmat valtiot säilyttävät verotusvaltansa. Verovelvollisia, jotka saavat tuloja ulkomaisista lähteistä, verotetaan siten asuinvaltiossaan niiden maailmanlaajuisista tuloista, ulkomaisista lähteistä saatavat tulot mukaan lukien, ja asuinvaltio sitoutuu pelkästään hyvittämään ulkomaisista lähteistä saatavista tuloista kannettavasta verostaan lähdevaltiossa maksetun veron.

35 Tuomio 12.6.2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

36 Viittaan myös tuomioon 17.7.2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) ja tuomioon 27.2.2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:12), joka annettiin tuomion Bevola ja Jens W. Trock jälkeen.

37 Tuomio 17.12.2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

38 Tuomio 12.6.2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

39 Ibid.

toimipaikan, jolle on aiheutunut lopullisia tappioita, veronmaksukykyyn kohdistuu sama vaikutus kuin sellaisen yhtiön veronmaksukykyyn, jonka kotimaiselle kiinteälle toimipaikalle on aiheutunut tappioita”.

48. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tapaan en kuitenkaan ole vakuuttunut siitä, että veronmaksukyky – jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei myöskään ole maininnut yhtenä verosopimuksen tavoitteista – olisi ratkaiseva tekijä määritettäessä, ovatko kotimaisten ja ulkomaisten yhtiöiden tilanteet objektiivisesti arvioituina rinnastettavissa toisiinsa jäsenvaltion verojärjestelmän osalta nyt kyseessä olevan kaltaisessa asiassa, jossa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen, jossa sovelletaan vapautusmenetelmää, nojalla jäsenvaltio on luopunut täysimääräisesti toimivallastaan verottaa ulkomaisia kiinteitä toimipaikkoja, jotka kuuluvat siten sen jäsenvaltion yksinomaiseen verotusvaltaan, jossa ne sijaitsevat. Tässä mielessä olen samaa mieltä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kanssa siitä, että ”veronmaksukykyyn perustuvan verotuksen, jota käsitellään [tuomiossa Bevola ja Jens W. Trock],[40] tavoitteena on yleinen, abstrakti verotus [ja että sillä] ei voida antaa sopimusoikeudelliselle vapautusmenetelmälle lisäksi sääntelytavoitetta, jota ei ilmaista jo kaksinkertaisen verotuksen ja tappioiden kahteen kertaan huomioon ottamisen välttämistä koskevissa konkreettisissa tavoitteissa”.

49. Edellä esitetyn perusteella katson, että koska tilanteet eivät ole objektiivisesti arvioituina rinnastettavissa toisiinsa, pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltainen verojärjestelmä ei merkitse sijoittautumisvapauden rajoitusta. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen kysymykseen kieltävästi siten, että EY 43 artikla, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, ei ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, joka estää kotimaista yhtiötä vähentämästä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan lopullisia tappioita veronalaisesta tulostaan, jos kyseisessä lainsäädännössä voitot ja tappiot on vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn asianomaisten jäsenvaltioiden kahdenvälisen sopimuksen perusteella.

50. Kun otetaan huomioon ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamani vastaus, unionin tuomioistuimen ei ole tarpeen vastata toisesta viidenteen ennakkoratkaisukysymykseen, jotka esitettiin siinä tapauksessa, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi. Sekä kattavuuden nimissä että ottaen huomioon se mahdollisuus, että unionin tuomioistuin saattaa omaksua erilaisen näkemyksen ensimmäiseen kysymykseen ehdotetusta vastauksesta, tarkastelen näitä muita kysymyksiä vuorotellen.

B Toinen ennakkoratkaisukysymys

51. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko EY 43 artikla, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, myös esteenä GewStG:n kaltaiselle lainsäädännölle, joka estää kotimaista yhtiötä vähentämästä veronalaisesta elinkeinotulostaan ulkomaisen kiinteä toimipaikan lopullisia tappioita.

52. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selittää, että elinkeinovero (Gewerbesteuer) on ei-henkilökohtainen kunnallisvero, jota on maksettava kaikesta elinkeinotoiminnasta, edellyttäen että sitä harjoitetaan Saksan alueella. Sitä kannetaan verovelvollisen henkilökohtaisista olosuhteista riippumatta ja tulo- tai yhteisöveron lisäksi. Elinkeinoverolla oli tarkoitus tasata teollisuudesta, kaupasta ja käsiteollisuudesta kunnille aiheutuvia erityisiä rasitteita. Vuodesta

[40] Ibid.

1988 lähtien elinkeinoveroa on pääasiallisesti kannettu elinkeinotoiminnan voitosta, joka lasketaan EStG:n tai KStG:n mukaisesti määritettävänä elinkeinotoiminnasta saatuna voittona, jota korotetaan tietyillä lisäyksillä ja alennetaan tietyillä vähennyksillä GewStG:n 8 ja 9 §:n mukaisesti. GewStG:n 9 §:n 3 momentin mukaan voiton ja lisäysten yhteismäärästä etenkin vähennetään kotimaisen yhtiön elinkeinotoiminnan voiton osa, joka luetaan kuuluvaksi sen ulkomaiselle kiinteälle toimipaikalle.

53. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selittää, että ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen niin positiivisia kuin negatiivisiakaan tuloja ei lueta mukaan elinkeinoveron määräytymisperusteeseen riippumatta siitä, käytetäänkö sovellettavassa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa vapautus- vai hyvitysmenetelmää tai että tällaista sopimusta ei sovelleta.

54. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että jos sijoittautumisvapaus edellyttää ulkomaisille kiinteille toimipaikoille aiheutuneiden lopullisten tappioiden ottamista huomioon emoyhtiön asuinjäsenvaltiossa yhteisöverovelvollisuuden määrittämiseksi, ne olisi myös otettava huomioon elinkeinoveron määräytymisperusteessa. Se kuitenkin toteaa, että Saksan veroviranomaiset ja tietyt oikeusoppineet vastustavat tätä ratkaisua sillä perusteella, että elinkeinoverolla on rakenteellinen yhteys kotimaahan ja se on objektiveron luonteinen. Lisäksi Finanzamt B väittää, ettei Yhdistyneessä kuningaskunnassa ole elinkeinoveroon rinnastettavissa olevaa objektiveron luonteista veroa. Finanzamt B viittaa yhteisöjen tuomioistuimen tuomioon Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt[41] ja väittää, ettei unionin oikeus voi velvoittaa Saksan liittotasavaltaa vastaamaan valtion, josta tulot saadaan, tällaisen valinnan seurauksista.

55. Jos – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmeisesti katsoo ja minkä ratkaiseminen on sen tehtävä – elinkeinovero muistuttaa tuloveroa, vaikka elinkeinotoiminnan voittojen ja yhteisöveron alaisten voittojen välillä onkin tiettyjä eroja,[42] ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavan myöntävän vastauksena olisi myös johdettava siihen, että toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi.

56. Se, että elinkeinoverolla on ”on rakenteellinen yhteys kotimaahan (alueperiaate)” ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käyttämää ilmaisua lainatakseni, ei mielestäni vaikuta tähän arviointiin. Kuten komissio perustellusti huomauttaa, ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä tarkoitetun kaltaisessa tilanteessa kotimaisen emoyhtiön tilanne elinkeinoverotuksessa ei eroa sen tilanteesta yhteisöverotuksessa, koska molemmissa tapauksissa veronalaisia ovat ainoastaan kotimaiset tulot. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja Saksan hallitus huomauttavat, jos sovelletaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyä sopimusta, jossa käytetään vapautusmenetelmää, ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen niin positiivisia kuin negatiivisiakaan tuloja ei lueta mukaan elinkeinoveron määräytymisperusteeseen, koska GewStG:n 7 §:n ensimmäisessä virkkeessä viitataan ”KStG:n mukaisesti määritettyyn elinkeinotoiminnan voittoon”.[43]

[41] Tuomio 23.10.2008 (C-157/07, EU:C:2008:588).

[42] GewStG:n 7 §:n ensimmäisen virkkeen mukaan yhteisöveron alaista voittoa korotetaan tietyillä sen 8 §:ssä säädetyillä lisäyksillä tai alennetaan tietyillä sen 9 §:ssä säädetyillä vähennyksillä.

[43] Jos sopimusta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ei ole tehty tai jos tällaisessa sopimuksessa käytetään hyvitysmenetelmää, ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen tulot vähennetään GewStG:n 9 §:n 3 momentin nojalla elinkeinotoiminnan voitosta, eikä niistä siten kanneta elinkeinoveroa.

57. Katson näin ollen, että jos ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi, unionin tuomioistuimen tuomion Bevola ja Jens W. Trock[44] 38 kohdassa tekemää ratkaisua, joka koskee ulkomaisten ja kotimaisten yhtiöiden tilanteiden objektiivista rinnastettavuutta lopullisten tappioiden vähennyskelpoisuuden osalta, olisi sovellettava yhtä lailla elinkeinoveron arviointiin.

58. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen menettelyn kuluessa Finanzamt B väitti, ettei Yhdistyneessä kuningaskunnassa ole elinkeinoveroa vastaavaa objektiveron luonteista veroa. Se päätteli tästä, että ”se, ettei tappioita voida vähentää elinkeinoveron määräytymisperusteen yhteydessä, on lähinnä seurausta siitä, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa lähdevaltiona ei alun alkaenkaan sallita tappioiden vähentämistä elinkeinoveron määräytymisperusteen yhteydessä”. En pidä tätä väitettä vakuuttavana. Kuten komissio – mielestäni aivan oikein – huomauttaa, Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan mahdollisista tuloista kannetaan yhteisöveroa, ja ne ovat siten veronalaisia riippumatta siitä, sovelletaanko niihin yhteisöveron lisäksi muita tuloveroja.

59. Pidän merkityksettömänä Finanzamt B:n viittausta tuomioon Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt,[45] jossa katsottiin, että ”valtion ei voida edellyttää ottavan oman verolainsäädäntönsä soveltamiseksi huomioon mahdollisia haitallisia vaikutuksia, jotka aiheutuvat erityispiirteistä muun valtion säännöstössä, jota sovelletaan kyseisen valtion alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, joka kuuluu yhtiölle, jonka kotipaikka on ensin mainitun valtion alueella”. Kuten W ja komissio perustellusti esittävät, mainitussa tuomiossa kuvattu tilanne eroaa käsiteltävässä asiassa kyseessä olevasta tilanteesta, jossa se, ettei ulkomaiselle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneita lopullisia tappioita voida ottaa huomioon, ei johdu sen sijaintivaltion lainsäädännöstä – eikä etenkään siitä, ettei kyseisessä valtiossa ole käytössä elinkeinoveroa vastaavaa veroa – vaan siitä, että toimipaikka lopetti toimintansa, minkä seurauksena se ei saa enää tuloja.

C Kolmas ennakkoratkaisukysymys

60. Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää selventämään lopullisten tappioiden käsitettä. Se viittaa erityisesti unionin tuomioistuimen tuomioihin Memira Holding ja Holmen[46] ja tiedustelee, voidaanko tappioita pitää ”lopullisina”, jos toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka on suljettu, mutta ainakin teoriassa on mahdollista, että sen emoyhtiö avaa kyseisessä jäsenvaltiossa uudelleen kiinteän toimipaikan, jonka voitoista ensiksi mainitun aiemmat tappiot voitaisiin mahdollisesti kuitata.

61. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että Hessiches Finanzgericht totesi, että käsiteltävässä asiassa on kyse lopullisista tappioista. Sulkemalla kiinteän toimipaikkansa ja irtisanomalla sen työntekijät ja vuokrattujen tilojen vuokrasopimuksen W teki kaikkensa toimipaikkansa toiminnan lopettamiseksi Yhdistyneessä kuningaskunnassa, mikä osoitti, ettei W todennäköisesti saa kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevasta sivuliikkeestä enää tuloja eikä varsinkaan voittoja, joista sulkemiseen saakka aiheutuneet tappiot voitaisiin tulevaisuudessa vähentää.

44 Tuomio 12.6.2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

45 Tuomio 23.10.2008 (C-157/07, EU:C:2008:588, 49 kohta).

46 Tuomio 19.6.2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510) ja tuomio 19.6.2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

62. Tuomion Marks & Spencer [47] 55 kohdasta ilmenee, että ulkomaisen tytäryhtiön tappioita on pidettävä lopullisina, jos

– verotuksellisesti toisessa jäsenvaltiossa asuva tytäryhtiö on käyttänyt loppuun kaikki sen asuinpaikkavaltiossa olemassa olevat tappioiden huomioon ottamista koskevat mahdollisuudet tappiontasausta koskevassa hakemuksessa tarkoitetun verovuoden ja aikaisempien verovuosien osalta tarvittaessa siirtämällä kyseiset tappiot kolmannelle tai vähentämällä mainitut tappiot tytäryhtiölle aikaisempien verovuosien aikana toteutuneista voitoista, ja

– ei ole olemassa mahdollisuutta siihen, että joko ulkomainen tytäryhtiö itse tai kolmas etenkin siinä tapauksessa, että tytäryhtiö on myyty sille, voi ottaa kyseisen tytäryhtiön tappiot huomioon sen asuinpaikkavaltiossa tulevien verovuosien aikana.

63. Näitä näkökohtia sovelletaan myös ulkomaiselle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneisiin tappioihin. [48]

64. Myöhemmissä tuomioissaan unionin tuomioistuin selitti tappioiden lopullisen luonteen arviointiperustetta. Siten asioissa Memira Holding ja Holmen [49] unionin tuomioistuinta pyydettiin selventämään tuomion Marks & Spencer [50] 55 kohdan toisessa luetelmakohdassa tarkoitettua tilannetta, jossa ulkomaisen tytäryhtiön tappioita ei ole mahdollista ottaa huomioon sen asuinpaikkavaltiossa tulevien verovuosien aikana. Unionin tuomioistuin totesi, että se seikka, että kyseisessä valtiossa ei sallita tappioiden siirtämistä, ei sellaisenaan ole riittävä, jotta tytäryhtiön tappioita voitaisiin pitää lopullisina. Tappioita ei voida pitää lopullisina, jos ne voidaan käyttää taloudellisesti hyväksi siirtämällä ne kolmannelle. Kolmas voi ottaa verotuksessa huomioon tytäryhtiön tappiot tämän asuinvaltiossa esimerkiksi siinä tapauksessa, että tytäryhtiö luovutetaan hintaan, jossa otetaan huomioon sen veroedun arvo, joka saadaan voitaessa vähentää tappiot tulevina vuosina. Emoyhtiön on voitava osoittaa, ettei tällaista mahdollisuutta ole.

65. Tuomioiden Memira Holding ja Holmen [51] tiukka tulkinta voisi viitata siihen, että ulkomaiselle kiinteälle toimipaikalle, joka on suljettu lopullisesti, aiheutuneita tappioita [52] ei voida pitää lopullisina, jos toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva emoyhtiö voisi myöhemmin avata samassa valtiossa, jossa aiempi kiinteä toimipaikka sijaitsi, uuden kiinteän toimipaikan, jolle aiemmat tappiot voitaisiin siirtää, riippumatta siitä, onko tällainen siirtäminen mahdollista viimeksi mainitun jäsenvaltion lainsäädännössä. Tällaisessa tilanteessa tappiot eivät täyttäisi tuomion Marks & Spencer 55 kohdan toisessa luetelmakohdassa asetettuja edellytyksiä. [53]

66. Tämä tulkinta vaikuttaa kuitenkin menevän liian pitkälle tilanteissa, joissa emoyhtiö ei vielä omista toista kiinteää toimipaikkaa valtiossa, jossa suljettu kiinteä toimipaikka sijaitsi, ja joissa mahdollisuus siihen, että se voisi milloin tahansa tulevaisuudessa avata kyseisessä valtiossa uuden kiinteän toimipaikan, jolle aiemmat tappiot voitaisiin siirtää, on täysin hypoteettinen. Emoyhtiön

47 Tuomio 13.12.2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

48 Tuomio 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Ks. myös tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, 64 kohta).

49 Tuomio 19.6.2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510, 22–28 kohta) ja tuomio 19.6.2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511, 34–40 kohta).

50 Tuomio 13.12.2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

51 Tuomio 19.6.2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510) ja tuomio 19.6.2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

52 Kuten Saksan ja Suomen hallitukset perustellusti toteavat, kiinteän toimipaikan sulkeminen eroaa tytäryhtiön likvidaatiosta siinä mielessä, että kiinteä toimipaikka on oikeudellisesti osa yhtiötä, johon se kuuluu. Vaikka yhtiö on sulkenut lopullisesti toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan, sillä on oikeus myöhemmin avata uusi kiinteä toimipaikka kyseisessä valtiossa.

53 Tuomio 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

olisi käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa osoittaa, ettei sillä ole tällaista mahdollisuutta, minkä lisäksi tämä lähestymistapa johtaisi siihen, että toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneita tappioita ei pidettäisi koskaan lopullisina tappioina, mikä tekisi tuomiossa Marks & Spencer [54] määritetyn lopullisten tappioiden huomioon ottamista koskevan velvollisuuden merkityksettömäksi.

67. Edellä esitetyn perusteella katson, että jos ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi, kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen olisi vastattava kieltävästi.

D Neljäs ennakkoratkaisukysymys

68. Neljännellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, voidaanko kiinteälle toimipaikalle aiheutuneita tappioita, jotka on siirretty sen sulkemista edeltäviltä verokausilta, pitää ”lopullisina” tappioina. Se huomauttaa Bundesministerium der Finanzenin katsovan, että ”lopullisina tappioina” voidaan ottaa huomioon ainoastaan viimeisellä verokaudella aiheutuneet tappiot.

69. Unionin tuomioistuin käsitteli lyhyesti – muttei nimenomaisesti ratkaissut – tätä kysymystä tuomiossaan komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, [55] jossa se piti sijoittautumisvapauden kanssa yhteensopivana kansallista säännöstä, jonka mukaan sitä, ovatko ulkomaisen tytäryhtiön tappiot lopullisia tuomion Marks & Spencer [56] 55 kohdassa tarkoitetulla tavalla, on arvioitava käyttäen perustana tilannetta, joka ”vallitsee välittömästi [sen verovuoden jälkeen, jonka kuluessa tappiot ovat syntyneet]”.

70. Ei kuitenkaan vaikuta siltä, että kyseisestä tuomiosta voidaan tehdä lopullisia päätelmiä neljänteen kysymykseen vastaamiseksi. Julkisasiamies Kokott on käsitellyt tätä kysymystä lähemmin useissa ratkaisuehdotuksissaan, [57] joissa hän on katsonut, ettei tappioista, jotka eivät olleet lopullisia arviointiajanjakson päättyessä, voi myöhemmin tulla lopullisia. Hänen mukaansa on niin, että jos kertyneitä (siirrettyjä) tappioita olisi mahdollista pitää lopullisina tappioina, tytäryhtiön (tai kiinteän toimipaikan) aluksi tuottavaa toimintaa verotettaisiin yksinomaan jäsenvaltiossa, jossa se sijaitsee, kun taas sen myöhemmin tappiollinen toiminta rahoitettaisiin emoyhtiön sijaintivaltion verotuloilla, mikä olisi ristiriidassa verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämisen kanssa.

71. Pidän julkisasiamies Kokottin näkemystä tästä kysymyksestä vakuuttavana. Saksan, Ranskan ja Suomen hallitusten tavoin ehdotan, että neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan kieltävästi.

[54] Ibid.

[55] Tuomio 3.2.2015 (C-172/13, EU:C:2015:50).

[56] Tuomio 13.12.2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

[57] Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, 58 ja 59 kohta); julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, 54 ja 55 kohta) ja julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, 61–65 kohta).

E Viides ennakkoratkaisukysymys

72. Viidennellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, olisiko ulkomaisen kiinteän toimipaikan lopullisten tappioiden määrän, joka on otettava huomioon emoyhtiön asuinjäsenvaltiossa, rajoituttava niiden lopullisten tappioiden määrään, jotka olisi otettu huomioon jäsenvaltiossa, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, jos huomioon ottaminen olisi ollut mahdollista.

73. Tuomioon A [58] johtaneessa asiassa unionin tuomioistuimelta tiedusteltiin muun muassa, onko siinä tapauksessa, että emoyhtiö voisi ottaa huomioon ulkomailla asuvan tytäryhtiönsä tappiot sulautumisen yhteydessä, kyseiset tappiot määritettävä sen jäsenvaltion, jossa emoyhtiön asuinpaikka on, vai tytäryhtiön asuinpaikkavaltion oikeuden mukaisesti. Unionin tuomioistuin totesi ensiksi, että unionin oikeuden nykytilassa sijoittautumisvapaus ei lähtökohtaisesti merkitse sitä, että emoyhtiön sulautumisessa käyttöön ottamien sulautuneen tytäryhtiön tappioiden laskutoimituksissa olisi sovellettava tietyn valtion lainsäädäntöä (tuomion 58 kohta). Sen jälkeen unionin tuomioistuin totesi, että tämä laskutoimitus ei lähtökohtaisesti saa johtaa epäyhdenvertaiseen kohteluun suhteessa laskutoimitukseen, joka samassa tilanteessa olisi suoritettu, jos kyse olisi ollut maassa asuvan tytäryhtiön tappioiden käyttöön ottamisesta (tuomion 59 kohta). Unionin tuomioistuin myös katsoi, että tällaista kysymystä ei voida tarkastella abstraktisti ja hypoteettisesti vaan sen osalta on tarvittaessa tehtävä tapauskohtainen arviointi (tuomion 60 kohta).

74. W:n, komission ja Suomen hallituksen tavoin katson, että samoja periaatteita sovelletaan ulkomaiselle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneiden tappioiden laskemiseen näiden tappioiden ottamiseksi huomioon emoyhtiön asuinjäsenvaltiossa. Siten käsiteltävässä asiassa, jotta varmistetaan kotimaisten yhtiöiden, joilla on ulkomainen kiinteä toimipaikka, ja kotimaisten yhtiöiden, joilla on kotimainen kiinteä toimipaikka, yhdenvertainen kohtelu lopullisten tappioiden vähennyskelpoisuuden osalta, huomioon otettavien lopullisten tappioiden määrän ei pitäisi ylittää määrää, joka on laskettu soveltamalla emoyhtiön asuinjäsenvaltion (tässä Saksa) säännöksiä.

75. Jos emoyhtiön asuinjäsenvaltion säännösten mukaisesti laskettu lopullisten tappioiden määrä ylittää kuitenkin sen jäsenvaltion, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee (tässä Yhdistynyt kuningaskunta), säännösten mukaisesti lasketun lopullisten tappioiden määrän, tappioiden määrä olisi rajattava jälkimmäiseen määrään. Muutoin kotimaiset yhtiöt, joilla on kotimainen kiinteä toimipaikka, asetettaisiin edullisempaan asemaan sellaisiin kotimaisiin yhtiöihin nähden, joilla on ulkomainen kiinteä toimipaikka. Lisäksi, ellei tällaista rajaa sovellettaisi, emoyhtiön asuinjäsenvaltio olisi velvollinen kantamaan sen jäsenvaltion, jossa ulkomainen kiinteä toimipaikka sijaitsee, verolainsäädännön soveltamisen kielteiset seuraukset.

V Ratkaisuehdotus

76. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

EY 43 artiklaa, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa, (nykyisin SEUT 49 artikla, luettuna yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa) on tulkittava siten, että se ei ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, joka estää kotimaista yhtiötä vähentämästä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän

[58] Tuomio 21.2.2013 (C-123/11, EU:C:2013:84).

toimipaikan tappioita veronalaisesta voitostaan tilanteessa, jossa yhtiö ensinnäkin on käyttänyt sen jäsenvaltion, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee, lainsäädännössä sille annettavat kaikki mahdollisuudet vähentää nämä tappiot ja toiseksi se ei saa enää tuloja kyseisestä kiinteästä toimipaikasta, joten tappioita ei ole enää mahdollista ottaa huomioon kyseisessä jäsenvaltiossa (”lopulliset” tappiot), kun kyseisessä lainsäädännössä voitot ja tappiot on vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn asianomaisten jäsenvaltioiden kahdenvälisen sopimuksen perusteella.