Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

21 päivänä helmikuuta 2013 *

Sijoittautumisvapaus — SEUT 49 artikla — Verolainsäädäntö — Jäsenvaltioon sijoittautuneen emoyhtiön sulautuminen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiön kanssa — Emoyhtiön mahdollisuus vähentää tytäryhtiön liiketoiminnassa syntyneitä tappioita — Mahdollisuuden puuttuminen ulkomailla asuvien tytäryhtiöiden osalta

Asiassa C-123/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka korkein hallinto-oikeus (Suomi) on esittänyt 7.3.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.3.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa, jonka on pannut vireille

A Oy,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit L. Bay Larsen, joka hoitaa neljännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), C. Toader, A. Prechal ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 7.6.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— A Oy, edustajanaan asianajaja A. Blomqvist,

— Suomen hallitus, asiamiehenään M. Pere,

— Saksan hallitus, asiamiehenään K. Petersen,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja J.-S. Pilczer,

— Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato M. Santoro,

— Ruotsin hallitus, asiamiehinään A. Falk ja S. Johannesson,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään C. Murrell, avustajinaan barrister K. Bacon ja barrister R. Hill,

* Oikeudenkäyntikieli: suomi.

— Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja I. Koskinen,

kuultuaan julkisasiamiehen 19.7.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 ja SEUT 54 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jonka on pannut vireille A Oy (jäljempänä A), joka on Suomen oikeuden mukaan perustettu yhtiö, ja joka koskee keskusverolautakunnan ratkaisua, jonka mukaan A ei voisi sulautuessaan ruotsalaisen tytäryhtiön kanssa vähentää tytäryhtiön tappioita verotuksessaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kansainvälinen oikeus

3 Helsingissä 23.9.1996 pohjoismaiden välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen (SopS 26/1997) 7 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Tulosta, jonka sopimusvaltiossa oleva yritys saa, verotetaan vain siinä valtiossa, jollei yritys harjoita liiketoimintaa toisessa sopimusvaltiossa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos yritys harjoittaa liiketoimintaa tällä tavalla, voidaan tässä toisessa valtiossa verottaa yrityksen saamasta tulosta, mutta vain niin suuresta tulon osasta, joka on luettava kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi.”

Suomen oikeus

4 Laissa elinkeinotulon verottamisesta (360/1968), jolla on muun muassa pantu täytäntöön eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 19.10.2009 annettu neuvoston direktiivi 2009/133/EY (EUVL L 310, s. 34), täsmennetään sulautumista koskevat oikeussäännöt.

5 Lain 52 a §:n 2 momentissa määritellään sulautuminen seuraavasti:

”Sulautumisella tarkoitetaan järjestelyä, jossa:

– –

2) sulautuva yhtiö purkautuen selvitysmenettelyttä siirtää kaikki varansa ja velkansa vastaanottavalle yhtiölle, jonka hallussa ovat kaikki sulautuvan yhtiön osakepääomaa edustavat osakkeet, tai tuollaisen yhtiön kokonaan omistamalle osakeyhtiölle.”

6 Tuloverolaissa (1535/1992), joka on annettu 30.12.1992, säädetään yhtiöiden tappioiden kohtelusta verotuksessa.

7 Lain 117 §:n mukaan elinkeinotoiminnan vahvistettu tappio vähennetään seuraavien vuosien tuloksesta.

8 Lain 119 §:n 1 ja 2 momentissa täsmennetään seuraavaa:

”Elinkeinotoiminnan ja maatalouden verovuoden tappio vähennetään elinkeinotoiminnan – – tuloksesta seuraavan 10 verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy.

Elinkeinotoiminnan tappiolla tarkoitetaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain [360/1968] mukaan laskettua tappiollista tulosta – –.”

9 Lain 123 §:n 2 momentissa säädetään edellytyksistä, joilla vastaanottava yhtiö voi ottaa sulautuvan yhtiön tappiot käyttöön verotuksessa, seuraavin sanamuodoin:

”Yhteisöjen sulauduttua – – on vastaanottavalla yhteisöllä oikeus vähentää verotettavasta tulostaan sulautuneen – – yhteisön tappio 119 ja 120 §:ssä säädetyllä tavalla, mikäli vastaanottava yhteisö taikka sen osakkaat tai jäsenet taikka yhteisö ja sen osakkaat tai jäsenet yhdessä ovat tappiovuoden alusta lukien omistaneet yli puolet sulautuneen tai jakautuneen yhteisön osakkeista tai osuuksista. – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 A on huonekalukauppaan erikoistunut suomalaisyritys. A:lla on Ruotsissa tytäryhtiö (jäljempänä B), jonka A omistaa kokonaan ja joka harjoittaa Ruotsissa samanlaista liiketoimintaa kolmessa vuokraamassaan liikehuoneistossa. A:lla itsellään ei ole Ruotsissa muita tytäryhtiöitä eikä sivuliikkeitä.

11 Toiminnan tappiollisuuden vuoksi B sulki yhden myymälän joulukuussa 2007 ja loput kaksi maaliskuussa 2008. B:n ei ollut tarkoitus jatkossa harjoittaa liiketoimintaa Ruotsissa, mutta sen vastuulla oli edelleen kahden liikehuoneiston pitkäaikaiset vuokrasopimukset. Sen tappiot vuosilta 2001–2007 olivat 44,8 miljoonaa Ruotsin kruunua (SEK).

12 B:n toiminnan lopettamisen johdosta A suunnitteli sulauttavansa tytäryhtiönsä itseensä. Sulautuminen olisi liiketaloudellisesti perusteltu, ja se sallisi muun muassa B:n vuokrasopimusten siirtämisen A:lle. Kyse olisi lisäksi selkeästä ja suoraviivaisesta menettelystä, joka mahdollistaisi konsernirakenteen yksinkertaistamisen.

13 Tarkoituksena oli, että sulautumisessa B:n jäljellä olevat varat, velat ja vastuut siirtyisivät A:lle ja ettei emoyhtiöllä enää olisi tytäryhtiötä eikä kiinteää toimipaikkaa Ruotsissa.

14 A haki keskusverolautakunnalta ennakkoratkaisua siihen, voisiko se sulautumisen jälkeen vähentää B:n tappiot tuloverolain 123 §:n 2 momentin mukaisesti.

15 Keskusverolautakunta antoi 25.3.2009 ennakkoratkaisun, jossa se vastasi kysymykseen kieltävästi sillä perusteella, että B:n tappiot oli vahvistettu Ruotsin verolainsäädännön mukaisesti. Keskusverolautakunta katsoo, ettei kyseisiin tappioihin näin ollen voida soveltaa tuloverolain 119 §:ää.

16 A riitautti ennakkoratkaisun korkeimmassa hallinto-oikeudessa vedoten muun muassa sijoittautumisvapauteen.

17 Korkein hallinto-oikeus toteaa, että siinä tapauksessa, että Suomessa asuva yhtiö sulauttaisi itseensä suomalaisen yhtiön, se saa verotuksessa vähentää tytäryhtiön tappiot tuloverolain 119 ja 123 §:n säännöksissä asetettujen edellytysten täyttyessä, kuitenkin sillä edellytyksellä, ettei sulautumista ole toteutettu ainoastaan verotuksellisen edun saamiseksi.

18 Korkein hallinto-oikeus korostaa, että Suomen laki ei sitä vastoin tarjoa viitteitä edellytyksistä, joilla mainittu vähennys voitaisiin tehdä silloin, kun sulautuva yhtiö sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa.

19 Mainittu tuomioistuin pohtii näin ollen, sisältääkö Suomen lainsäädäntö sijoittautumisvapauden rajoituksen ja, jos näin on, voidaanko rajoitusta pitää perusteltuna Suomen viranomaisten mainitsemien sellaisten pakottavien syiden perusteella, jotka liittyvät jäsenvaltioiden tarpeeseen säilyttää niiden verotusvallan tasapainoinen jakautuminen ja torjua tappioiden kaksinkertaiseen käyttöön ja veronkiertoon liittyviä vaaroja.

20 Korkein hallinto-oikeus on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

”1) Edellyttävätkö SEUT 49 ja SEUT 54 artiklat, että vastaanottava yhtiö saa verotuksessaan vähentää siihen sulautuneen toisessa jäsenvaltiossa asuneen yhtiön siellä harjoitetun toiminnan tappiot sulautumista edeltäneiltä vuosilta, kun vastaanottavalle yhtiölle ei muodostu sulautuneen yhtiön asuinpaikkavaltioon kiinteää toimipaikkaa ja kun vastaanottava yhtiö saa kansallisten säännösten mukaan vähentää sulautuneen yhtiön tappioita vain, jos sulautunut yhtiö on ollut kotimainen tai tappiot ovat syntyneet tässä valtiossa sijainneessa kiinteässä toimipaikassa?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko SEUT 49 ja SEUT 54 artikloilla vaikutusta siihen, tuleeko vähennettävän tappion määrä laskea vastaanottavan yhtiön asuinpaikkavaltion verolainsäädännön mukaan vai pidetäänkö vähennettävinä tappioina sulautuvan yhtiön asuinpaikkavaltion lain mukaan siellä vahvistettuja tappioita?”

Ensimmäinen kysymys

21 Ensimmäisellä kysymyksellään korkein hallinto-oikeus kysyy unionin tuomioistuimelta, ovatko SEUT 49 ja SEUT 54 artikla esteenä sille, että jäsenvaltion lainsäädännössä evätään maassa asuvalta emoyhtiöltä mahdollisuus siihen, että se sen jälkeen, kun se on sulautunut toisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneen tytäryhtiön kanssa, voi vähentää verotettavasta tulostaan tytäryhtiön tappiot sulautumista edeltäviltä verovuosilta, vaikka kansallisessa lainsäädännössä tällainen mahdollisuus tarjotaan silloin, kun sulautuminen toteutetaan maassa asuvan tytäryhtiön kanssa.

22 Aluksi on todettava, ettei direktiivissä 2009/133 oteta kantaa kysymykseen siitä, voidaanko emoyhtiöön sulautuneen yhtiön mahdolliset tappiot ottaa käyttöön tällaisessa tilanteessa.

23 Lisäksi Saksan, Suomen, Italian ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset väittävät, ettei sijoittautumisvapautta voida soveltaa pääasiaan, koska emoyhtiöön sulautunut yhtiö on lopettanut elinkeinotoimintansa ennen sulautumista ja koska uudelleenjärjestelyn tarkoituksena tosiasiassa on yksinomaan sellaisen verotuksellisen edun saaminen, joka perustuu siihen, että sulautuneen tytäryhtiön tappiot vähennetään vastaanottavan emoyhtiön verotettavasta tulosta.

24 Tältä osin on ensiksi muistettava, että rajatylittävät sulautumiset ovat muiden yhtiöiden muuntamiseen liittyvien toimien tapaan keino vastata eri jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yhtiöiden yhteistyö- ja yhdistymistarpeisiin. Näissä toimissa katsotaan näin ollen olevan kyse erityisistä sijoittautumisoikeuden käyttömuodoista, jotka ovat sisämarkkinoiden häiriöttömän toiminnan kannalta tärkeitä, ja kyseiset toimet ovat siis osa taloudellista toimintaa, jonka osalta jäsenvaltioiden on noudatettava sijoittautumisvapautta koskevaa SEUT 49 artiklan määräystä (asia C-411/03, SEVIC Systems, tuomio 13.12.2005, Kok., s. I-10805, 19 kohta).

25 Seuraavaksi on todettava, että pääasian tilanteessa se, että A on perustanut tytäryhtiön B Ruotsiin, on seurausta siitä, että A on käyttänyt sijoittautumisvapautta koskevaa oikeuttaan, minkä seurauksena SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa on sovellettava.

26 Se, että sulautumisen ainoana perusteena olisi verotukselliset näkökohdat ja että asianomaiset yhtiöt yrittäisivät sulautumisen avulla todellisuudessa väärinkäytösluonteisesti välttyä kansallisen lainsäädäntönsä soveltamiselta, ei yksinään olisi omiaan johtamaan siihen, ettei edellä mainittuja määräyksiä sovellettaisi.

27 Kyseisten artiklojen soveltamista koskeva kysymys on nimittäin erotettava siitä kysymyksestä, voiko jäsenvaltio ryhtyä toimenpiteisiin estääkseen sen, että turvautumalla perussopimuksessa annettuihin mahdollisuuksiin jotkut kyseisen jäsenvaltion kansalaisista yrittävät väärinkäytösluonteisesti välttyä kansallisen lainsäädäntönsä soveltamiselta (ks. vastaavasti asia C-212/97, Centros, tuomio 9.3.1999, Kok., s. I-1459, 18 kohta).

28 Edellä esitetyt seikat huomioon ottaen on katsottava, että sijoittautumisvapautta on sovellettava pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa.

Sijoittautumisvapauden este

29 Koska sijoittautumisvapautta sovelletaan pääasiaan, on muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta jäsenvaltioiden on käytettävä tätä toimivaltaansa unionin oikeutta noudattaen (ks. mm. asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok., s. I-10837, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Sijoittautumisvapaus, joka SEUT 49 artiklassa tunnustetaan unionin kansalaisille, sisältää SEUT 54 artiklan mukaan niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (ks. mm. asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok., s. I-6161, 35 kohta ja asia C-337/08, X-Holding, tuomio 25.2.2010, Kok., s. I-1215, 17 kohta).

31 Tässä yhteydessä se mahdollisuus, joka Suomen lainsäädännössä tarjotaan maassa asuvalle emoyhtiölle ottaa huomioon maassa asuvan tytäryhtiön tappiot kyseisten yhtiöiden sulautuessa, merkitsee emoyhtiön kannalta verotuksellista etua.

32 Tällaisen edun epääminen maassa asuvan emoyhtiön ja sen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiön välisissä suhteissa on omiaan tekemään sijoittautumisen viimeksi mainittuun valtioon vähemmän houkuttelevaksi ja siten saamaan emoyhtiön luopumaan perustamasta sinne tytäryhtiöitä.

33 Jotta tällainen erilainen kohtelu soveltuisi yhteen EUT-sopimuksen sijoittautumisvapautta koskevien määräysten kanssa, sen on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai sen on oltava perusteltua yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä (ks. analogisesti suhteessa pääomien vapaaseen liikkuvuuteen asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok., s. I-11753, 167 kohta). Oikeuskäytännöstä seuraa, että rajat ylittävän tilanteen rinnastettavuutta jäsenvaltion sisäiseen tilanteeseen on tutkittava siten, että huomioon otetaan kyseessä olevilla kansallisilla säännöksillä tavoiteltu päämäärä (ks. analogisesti asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007, Kok., s. I-6373, 36–38 kohta).

34 Vero-oikeudessa verovelvollisten verotuksellinen asuinpaikka on tekijä, joka voi oikeuttaa maassa asuvien verovelvollisten ja ulkomailla asuvien verovelvollisten erilaisen kohtelun, mutta asia ei kuitenkaan aina ole näin. Sen hyväksyminen, että sijoittautumisjäsenvaltio voisi kaikissa tapauksissa pelkästään sillä perusteella, että jonkin yhtiön kotipaikka sijaitsee jossakin toisessa jäsenvaltiossa, kohdella sitä eri tavalla, tekisi nimittäin SEUT 49 artiklan sisällyksettömäksi (ks. mm. em. asia Marks & Spencer, tuomion 37 kohta).

35 Tältä osin yhtäältä sellaisen maassa asuvan emoyhtiön tilanne, joka haluaa sulautua maassa asuvan tytäryhtiön kanssa ja hyötyä tässä yhteydessä mahdollisuudesta vähentää tytäryhtiön tappiot verotuksessa, ja toisaalta sellaisen maassa asuvan emoyhtiön tilanne, joka haluaa toteuttaa saman toimenpiteen ulkomailla asuvan tytäryhtiön kanssa, ovat pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen verolainsäädännön päämäärän kannalta – eli sen, että emoyhtiö voi hyötyä verotuksellisesta edusta, joka perustuu sen mahdollisuuteen vähentää tytäryhtiön tappiot verotuksessa – objektiivisesti toisiinsa rinnastettavia.

36 Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset väittävät kuitenkin, ettei kieltäytyminen hyväksymästä tappioiden vähentämistä verotuksessa merkitse sijoittautumisvapauden rajoittamista silloin kun, – kuten kansallisen tuomioistuimen tämän tuomion 17 kohdassa esitetyistä toteamuksista ilmenee – sulautuneen yhtiön tappioiden vähentäminen verotettavasta tulosta olisi myös evätty samoissa olosuhteissa, jos sulautuminen olisi toteutettu maassa asuvan tytäryhtiön kanssa, koska toimenpiteen ainoana perusteena on verotuksellisen edun saaminen.

37 On kuitenkin yksinomaan kansallisen tuomioistuimen asiana arvioida, onko asia näin pääasiassa. Jos näin on, A ei nimittäin voi vedota erilaiseen kohteluun maassa asuvien yhtiöiden ja ulkomailla asuvien yhtiöiden välillä.

38 Koska ennakkoratkaisupyyntö ei sisällä täydentäviä tarkennuksia, unionin tuomioistuimen on joka tapauksessa lausuttava myös siitä, onko siinä tapauksessa, että tappioiden vähentämisen epääminen perustuisi muuhun syyhyn, ulkomailla asuvien yhtiöiden erilainen kohtelu oikeutettua yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä.

39 Tässä tarkoituksessa on tarkistettava, voidaanko kyseisellä erilaisella kohtelulla taata ilmoitetun tavoitteen toteutuminen ja ettei sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 35 kohta).

Esteen oikeuttaminen

40 Unionin tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneet hallitukset katsovat, että pääasiassa kyseessä oleva erilainen kohtelu on oikeutettua erityisesti jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jakautumisen säilyttämiseksi sekä tappioiden kaksinkertaiseen vähentämiseen ja veronkiertoon liittyvien vaarojen välttämiseksi.

41 Jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jakautumisen säilyttämistä koskevan tarpeen osalta on todettava, että kyseisellä tarpeella voidaan oikeuttaa erilainen kohtelu silloin, kun tarkastellulla järjestelmällä pyritään estämään menettelytapoja, jotka ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta (ks. vastaavasti asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007, Kok., s. I-2647, 42 kohta ja em. asia Oy AA, tuomion 54 kohta).

42 Jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jakautumisen säilyttäminen voisi täten johtaa siihen, että johonkin näistä valtioista sijoittautuneiden yhtiöiden taloudelliseen toimintaan on tarpeen soveltaa pelkästään kyseisen valtion verosääntöjä niin voittojen kuin tappioidenkin osalta (em. asia Marks & Spencer, tuomion 45 kohta).

43 Se, että yhtiöille annettaisiin mahdollisuus valita, otetaanko niiden tappiot huomioon siinä jäsenvaltiossa, johon ne ovat sijoittautuneet, vai jossakin toisessa jäsenvaltiossa, nimittäin vaarantaisi huomattavasti verotusvallan tasapainoista jakautumista jäsenvaltioiden välillä (ks. em. asia Oy AA, tuomion 55 kohta), koska veron perusteet muuttuisivat sen johdosta siirrettyjä tappioita vastaavan määrän verran molemmissa valtioissa.

44 Siltä osin kuin on seuraavaksi kyse tappioiden kaksinkertaiseen käyttämiseen liittyvästä vaarasta, on todettava, että tällainen vaara tosiasiallisesti syntyy, jos pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen sulautumisen yhteydessä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneella emoyhtiöllä on mahdollisuus vähentää sulautuneen tytäryhtiön tappiot verotettavasta tulostaan. Tämä vaara voidaan välttää kyseisen mahdollisuuden poistavalla säännöllä (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 47 ja 48 kohta).

45 Veronkierron vaaran osalta on todettava, että mahdollisuuteen siirtää ulkomailla asuvan tytäryhtiön tappiot maassa asuvalle yhtiölle sulautumisen yhteydessä liittyy vaara siitä, että konsernissa tehdään tämäntyyppinen uudelleenjärjestely, jotta tappiot otettaisiin huomioon sellaisissa jäsenvaltioissa, joissa sovelletaan korkeimpia verokantoja ja joissa tappioiden arvo verotuksessa on näin ollen suurin (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 49 kohta).

46 Kun edellä mainitut oikeuttamisperusteet otetaan huomioon kokonaisuutena, on todettava, että jäsenvaltion lainsäädännöllä, jolla pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen sulautumisen yhteydessä evätään kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta emoyhtiöltä mahdollisuus vähentää toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen sulautuneen tytäryhtiön tappiot verotettavasta tulostaan, yhtäältä tavoitellaan perussopimuksen kanssa sopusoinnussa olevia perusteltuja päämääriä, jotka liittyvät yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin, ja toisaalta voidaan taata näiden päämäärien saavuttaminen (ks. vastaavasti mm. em. asia Marks & Spencer, tuomion 51 kohta).

47 On kuitenkin vielä tarkistettava, ettei tällainen lainsäädäntö ylitä sitä, mikä on tarpeen mainittujen päämäärien saavuttamiseksi (ks. vastaavasti mm. em. asia Marks & Spencer, tuomion 53 kohta).

48 Sijoittautumisvapauteen kohdistuvan esteen oikeasuhteisuudesta on yhtäältä todettava, että se, että emoyhtiölle annetaan mahdollisuus ottaa rajatylittävän sulautumisen yhteydessä huomioon ulkomailla asuvan tytäryhtiönsä tappiot, ei lähtökohtaisesti merkitse sitä, että emoyhtiö voisi vapaasti vuosittain valita tytäryhtiöidensä tappioihin sovellettavan verojärjestelmän (ks. e contrario em. asia X Holding, tuomion 31 kohta).

49 Oikeuskäytännöstä seuraa toisaalta, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella rajoittavalla toimenpiteellä ylitetään se, mikä on tarpeen kyseisen toimenpiteen tavoitteiden saavuttamiseksi olennaisilta osin, tilanteessa, jossa ulkomailla asuva tytäryhtiö on käyttänyt loppuun kaikki sen asuinpaikkavaltiossa olemassa olevat tappioiden huomioon ottamista koskevat mahdollisuudet (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 55 kohta). Emoyhtiön tehtävänä on näyttää, että asia on näin (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 56 kohta).

50 Pääasian osalta unionin tuomioistuimelle esitetystä aineistosta toki ilmenee, että Ruotsin lainsäädännössä säädetään mahdollisuudesta vedota verovelvollisen tappioihin veron määräytymisperusteen laskemiseksi tulevien verovuosien aikana.

51 A on kuitenkin väittänyt, että sulautumisen toteuttamisen jälkeen B purkautuu ja ettei A:lla enää sen jälkeen ole tytäryhtiötä tai kiinteää toimipaikkaa Ruotsissa. Kummallakaan kyseisistä yhtiöistä ei näytä olevan mahdollisuutta vedota sulautumisen jälkeen Ruotsissa tappioihin, jotka B:lle ovat kyseisessä jäsenvaltiossa aiheutuneet ennen sulautumista.

52 Näillä erityisillä olosuhteilla ei kuitenkaan yksinään voida osoittaa, ettei tytäryhtiön asuinpaikkavaltiossa olemassa olevia tappioita voitaisi lainkaan ottaa huomioon.

53 Useat oikeudenkäynnissä huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot katsovatkin päinvastoin, että mahdollisuus ottaa huomioon B:lle aiheutuneet tappiot on edelleen olemassa Ruotsissa. Saksan hallitus väittää näin ollen, että kyseiset tappiot voidaan vähentää sellaisista – toki pienistä – tuloista, joita B edelleen saa Ruotsissa. Saksan hallitus toteaa lisäksi, että B:llä on edelleen vuokrasopimuksia, jotka ovat siirrettävissä. Ranskan hallitus väittää myös, että Ruotsin lainsäädännössä sallitaan se, että yhtiöt

käyttävät tappioita siirtämällä niitä aikaisemmille verovuosille tai siinä yhteydessä, kun sulautuneen yhtiön varojen ja vastuiden arvostuksesta syntyviä voittoja verotetaan. Italian hallitus väittää, että Ruotsilla on oikeus arvostaa siirtyvät varat ja verottaa sulautunutta yhtiötä näin syntyvästä voitosta.

54 Kansallisen tuomioistuimen on näin ollen määritettävä, onko A tosiasiallisesti näyttänyt toteen, että B on käyttänyt loppuun kaikki sen Ruotsissa olemassa olevat tappioiden huomioon ottamista koskevat mahdollisuudet.

55 Siinä tapauksessa, että kansallinen tuomioistuin katsoisi, että tämä näyttö on esitetty, olisi SEUT 49 ja SEUT 54 artiklan vastaista evätä A:lta mahdollisuus vähentää asuinpaikkavaltiossaan verotettavasta tulostaan ulkomailla asuvan tytäryhtiönsä tappiot pääasiassa kyseessä olevan sulautumisen yhteydessä.

56 Kun edellä esitetty otetaan huomioon, ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että SEUT 49 ja SEUT 54 artikla eivät pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa tytäryhtiönsä, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon ja lopettanut toimintansa, kanssa sulautuneelta emoyhtiöltä evätään mahdollisuus vähentää verotettavasta tulostaan tappiot, jotka tytäryhtiölle ovat aiheutuneet sulautumista edeltävinä verovuosina, vaikka kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä annetaan tämä mahdollisuus silloin, kun sulautuminen toteutetaan maassa asuvan tytäryhtiön kanssa. Tällainen kansallinen lainsäädäntö on kuitenkin yhteensopimatonta unionin oikeuden kanssa, jos siinä ei tarjota emoyhtiölle mahdollisuutta näyttää toteen, että sen ulkomailla asuva tytäryhtiö on käyttänyt loppuun mahdollisuudet kyseisten tappioiden huomioon ottamiseksi, ja jos ei ole olemassa mahdollisuutta siihen, että joko tytäryhtiö itse tai kolmas osapuoli saisi ottaa ne huomioon tytäryhtiön asuinpaikkavaltiossa tulevien verovuosien osalta.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

57 Toisella ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta siinä tapauksessa, että unionin oikeuden soveltaminen merkitsisi sitä, että emoyhtiö voisi ottaa huomioon ulkomailla asuvan tytäryhtiönsä tappiot pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen sulautumisen yhteydessä, täsmentämään, onko kyseiset tappiot määritettävä sen jäsenvaltion, jossa emoyhtiön asuinpaikka on, vai tytäryhtiön asuinpaikkavaltion oikeuden mukaisesti.

58 Tältä osin on ensiksi todettava, että unionin oikeuden nykytilassa sijoittautumisvapaus ei lähtökohtaisesti merkitse sitä, että emoyhtiön pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa sulautumisessa käyttöön ottamien sulautuneen tytäryhtiön tappioiden laskutoimituksissa olisi sovellettava tiettyä lainsäädäntöä.

59 Unionin oikeus on sitä vastoin esteenä sille, että kyseiset laskutavat olisivat omiaan merkitsemään sijoittautumisvapauden estettä. Tästä seuraa, että laskutoimitus ei lähtökohtaisesti saa johtaa epäyhdenvertaiseen kohteluun suhteessa laskutoimitukseen, joka samassa tilanteessa olisi suoritettu, jos kyse olisi ollut maassa asuvan tytäryhtiön tappioiden käyttöön ottamisesta.

60 Tällaista kysymystä ei kuitenkaan voida tarkastella abstraktisti ja hypoteettisesti vaan sen osalta on tarvittaessa tehtävä tapauskohtainen arviointi.

61 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että säännöt, joiden perusteella lasketaan ulkomailla asuvan tytäryhtiön tappiot sitä varten, että maassa asuva emoyhtiö ottaa ne käyttöönsä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa sulautumisessa, eivät saa merkitä epäyhdenvertaista kohtelua suhteessa niihin laskusääntöihin, joita olisi sovellettu, jos sulautuminen olisi toteutettu maassa asuvan tytäryhtiön kanssa.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

1) **SEUT 49 ja SEUT 54 artikla eivät pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa tytäryhtiönsä, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon ja lopettanut toimintansa, kanssa sulautuneelta emoyhtiöltä evätään mahdollisuus vähentää verotettavasta tulostaan tappiot, jotka tytäryhtiölle ovat aiheutuneet sulautumista edeltävinä verovuosina, vaikka kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä annetaan tämä mahdollisuus silloin, kun sulautuminen toteutetaan maassa asuvan tytäryhtiön kanssa. Tällainen kansallinen lainsäädäntö on kuitenkin yhteensopimatonta unionin oikeuden kanssa, jos siinä ei tarjota emoyhtiölle mahdollisuutta näyttää toteen, että sen ulkomailla asuva tytäryhtiö on käyttänyt loppuun mahdollisuudet kyseisten tappioiden huomioon ottamiseksi, ja jos ei ole olemassa mahdollisuutta siihen, että joko tytäryhtiö itse tai kolmas osapuoli saisi ottaa ne huomioon tytäryhtiön asuinpaikkavaltiossa tulevien verovuosien osalta.**

2) **Säännöt, joiden perusteella lasketaan ulkomailla asuvan tytäryhtiön tappiot sitä varten, että maassa asuva emoyhtiö ottaa ne käyttöönsä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa sulautumisessa, eivät saa merkitä epäyhdenvertaista kohtelua suhteessa niihin laskusääntöihin, joita olisi sovellettu, jos sulautuminen olisi toteutettu maassa asuvan tytäryhtiön kanssa.**

Allekirjoitukset