

Asia C-414/06

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

vastaan

Finanzamt Heilbronn

(Bundesfinanzhofin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Sijoittautumisvapaus – Välitön verotus – Jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan, joka kuuluu yhtiölle, jonka sääntömääräinen kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, tappioiden huomioon ottaminen

Tuomion tiivistelmä

1. *Henkilöiden vapaa liikkuvuus – Sijoittautumisvapaus – Pääomien vapaa liikkuvuus – Perustamissopimuksen määräykset – Soveltamisala*

(EY 43 ja EY 56 artikla)

2. *Henkilöiden vapaa liikkuvuus – Sijoittautumisvapaus – Perustamissopimuksen määräykset – Soveltamisala*

(EY 43 artikla)

3. *Henkilöiden vapaa liikkuvuus – Sijoittautumisvapaus – Verolainsäädäntö – Yhteisövero*

(EY 43 artikla)

1. Tilanteet, joissa jäsenvaltiossa asuva luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö perustaa tai omistaa täysin kiinteän toimipaikan, joka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa ja joka ei ole erillinen oikeushenkilö, kuuluvat EY 43 artiklan aineelliseen soveltamisalaan. Jos oletetaan, että verojärjestelmällä on pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavia vaikutuksia, koska sillä estetään maassa asuvaa yhtiötä vähentämästä veron määräytymisperusteestaan sille kuuluvan ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappioita, tällaisia vaikutuksia olisi pidettävä väistämättömänä seurauksena mahdollisesta sijoittautumisvapauden rajoittamisesta, eivätkä ne olisi peruste sille, että kyseistä toimenpidettä tarkasteltaisiin EY 56 artiklan kannalta.

(ks. 15 ja 16 kohta)

2. Sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten vastaista on se, että lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon, ja näitä määräyksiä sovelletaan myös, kun jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö toimii toisessa jäsenvaltiossa sellaisen kiinteän toimipaikan välityksellä, joka on määritelty asiaan sovellettavassa kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyssä verosopimuksessa ja joka muodostaa verosopimus oikeuden kannalta itsenäisen yksikön.

Tämä kiinteän toimipaikan katsominen itsenäiseksi verotukselliseksi yksiköksi noudattaa nimittäin kansainvälistä verokäytäntöä, sellaisena kuin se ilmenee Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen

järjestön (OECD) laatimasta malliverosopimuksesta. Verotusvallan jakamisen osalta on järkevää, että jäsenvaltiot seuraavat kansainvälistä käytäntöä ja varsinkin OECD:n laatimia mallisopimuksia.

(ks. 19–22 kohta)

3. 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 tulevana tilikausina.

Tällainen verojärjestelmä merkitsee kieltämättä sijoittautumisvapauden rajoitusta, koska sellaisen yhtiön, jonka sääntömääräinen kotipaikka on jäsenvaltiossa ja jolla on kiinteä toimipaikka muussa jäsenvaltiossa, tilanne on epäedullisempi kuin tilanne, joka sen osalta vallitsisi, mikäli kiinteä toimipaikka olisi ensin mainitussa jäsenvaltiossa. Tämän erilaisen verokohtelun johdosta maassa asuva yhtiö voidaan saada luopumaan toimintansa harjoittamisesta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä.

Tällainen verojärjestelmä voi kuitenkin lähtökohtaisesti olla perusteltu tarpeella varmistaa verotusvallan jakautuminen eri jäsenvaltioiden välillä ja tarpeella välttää vaara tappioiden kaksinkertaisesta käytöstä, ja näillä kahdella tarpeella yhdessä tarkasteltuina pyritään perustamissopimuksen mukaisiin, sallittuihin tavoitteisiin, ja ne muodostivat täten yleistä etua koskevia pakottavia syitä, kunhan ne ovat oikeassa suhteessa mainittuihin tavoitteisiin nähden.

Mitä tulee tarpeeseen varmistaa verotusvallan jakautuminen eri jäsenvaltioiden välillä, on huomattava, että jäsenvaltiolla, jossa on sen yhtiön kotipaikka, jolle kiinteä toimipaikka kuuluu, olisi ilman kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehtyä sopimusta oikeus verottaa tällaisen yksikön tuloja. Tästä syystä verosopimuksen määräyksistä heijastuvalla pyrkimyksellä säilyttää kyseessä olevien kahden jäsenvaltion välinen verotusvallan jakautuminen on mahdollista perustella pääasiassa kyseessä oleva verojärjestelmä, koska sillä säilytetään voittojen verotusoikeuden ja tappioiden vähennysmahdollisuuden välinen symmetria. Kun kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdystä sopimuksessa myönnetään jäsenvaltiolle, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, oikeus verottaa tämän tuloja, se, että yhtiölle, jolle kiinteä toimipaikka kuuluu, annetaan mahdollisuus valita, otetaanko kyseisen kiinteän toimipaikan tappiot huomioon siinä jäsenvaltiossa, jossa yhtiön kotipaikka on, vai jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vaarantaisi huomattavasti verotusvallan tasapainoisen jakautumisen kyseessä olevien jäsenvaltioiden välillä.

Tappioiden kaksinkertaisen käytön vaaran osalta ei ole mahdotonta, että yhtiö vähentää jäsenvaltiossa, jossa sen kotipaikka sijaitsee, sille kuuluvan ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiot ja tästä vähennyksestä huolimatta nämä samat tappiot otetaan myöhemmin huomioon siinä jäsenvaltiossa, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, kun sille syntyy voittoa, ja estetään näin jäsenvaltiota, jossa kyseisen yhtiön kotipaikka sijaitsee, verottamasta tätä voittoa.

(ks. 25, 26, 33, 36, 39, 42 ja 52–54 kohta sekä tuomiolauselman)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

15 päivänä toukokuuta 2008 (*)

Sijoittautumisvapaus – Välitön verotus – Jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan, joka kuuluu yhtiölle, jonka sääntömääräinen kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, tappioiden huomioon ottaminen

Asiassa C-414/06,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 28.6.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 11.10.2006, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

vastaa

Finanzamt Heilbronn,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari), E. Juhász ja T. von Danwitz,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 29.11.2007 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Lidl Belgium GmbH & Co. KG, edustajinaan Rechtsanwalt W. Schön ja Rechtsanwalt M. Schaden,
- Finanzamt Heilbronn, asiamiehenään C.-F. Vees,
- Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma, C. Blaschke ja H. Kube,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään M. Papida, I. Pouli ja K. Georgiadis,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja J.-C. Gracia,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. G. Sevenster, P. van Ginneken ja M. de Grave,
- Suomen hallitus, asiamiehinään J. Heliskoski ja J. Himmanen,
- Ruotsin hallitus, asiamiehinään K. Wistrand ja S. Johannesson,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Z. Bryanston-Cross, avustajanaan barrister S. Lee,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Mölls,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.2.2008 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen, on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 43 ja EY 56 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Lidl Belgium GmbH & Co. KG (jäljempänä Lidl Belgium) ja Finanzamt Heilbronn (jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee Saksan toimivaltaisten viranomaisten tapaa käsitellä verotuksessa Lidl Belgiumin Luxemburgissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappioita.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Kaksinkertaisen verotuksen estämisestä ja keskinäisestä virka- ja oikeusavusta tulo-, varallisuus-, elinkeino- ja kiinteistöverotuksessa Luxemburgin suurherttuakunnan ja Saksan liittotasavallan välillä 23.8.1958 tehdyn sopimuksen (BGBl. II 1959, s. 1270), sellaisena kuin se on muutettuna 15.6.1973 tehdyllä lisäpöytäkirjalla (jäljempänä verosopimus), 2 artiklan 1 kappaleen 2 kohdan mukaan käsitteellä ”kiinteä toimipaikka” tarkoitetaan ”kiinteää liikepaikkaa, jossa yrityksen liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan”.

4 Verosopimuksen 2 artiklan 1 kappaleen 2 kohdan a alakohdassa luetellaan esimerkkejä kyseisessä verosopimuksessa tarkoitetuista kiinteistä toimipaikoista.

5 Verosopimuksen 5 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Jos sopimusvaltiossa asuva henkilö saa elinkeinonharjoittajana tai yhtenä heistä tuloa elinkeinotoimintaa harjoittavasta yrityksestä, jonka toiminta ulottuu toisen sopimusvaltion alueelle, näiden tulojen verotusoikeus kuuluu tälle toiselle sopimusvaltiolle vain siltä osin kuin tuloja saadaan kyseisen valtion alueella sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta.

2. Tältä osin kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi on luettava se tulo, jonka toimipaikan olisi voitu olettaa tuottavan, jos se olisi ollut samaa tai samanluonteista toimintaa samojen tai samanluonteisten edellytysten vallitessa harjoittava erillinen yritys, joka toimii itsenäisen yrityksen tavoin.

— —”

6 Verosopimuksen 6 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Milloin sopimusvaltiossa oleva yritys sopii siitä syystä, että se osallistuu toisessa sopimusvaltiossa olevan yrityksen johtoon tai rahoitusrakenteeseen, tämän yrityksen kanssa kaupallisista tai rahoituksellisista ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, tai velvoittaa mainitun toisen yrityksen käyttämään tällaisia ehtoja, voidaan tulo, joka muutoin olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, mutta näiden ehtojen vuoksi ei ole kertynyt sille, lukea tämän yrityksen tuloon ja verottaa tämän mukaisesti.”

7 Verosopimuksen 20 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Milloin asuinvaltiolla on edellä olevien artiklojen mukaisesti oikeus verottaa tuloa tai varallisuutta, toinen sopimusvaltio ei voi verottaa tätä tuloa tai varallisuutta. — —

2. Jollei 3 artiklasta muuta johdu, asuinvaltiossa veron määräytymisperusteeseen on jätettävä

lukematta sellainen tulo ja varallisuus, jonka verotusoikeus on edellä olevien artikloiden nojalla myönnetty toiselle sopimusvaltiolle. Sellaiseen tuloon tai varallisuuteen, jonka osalta verotusoikeus on asuinvaltiolla, kohdistuvat verot kannetaan verovelvollisen kokonaistuloon tai -varallisuuteen sovellettavan verokannan mukaisesti. — —

— —”

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

8 Lidl Belgium kuuluu Lidl & Schwarz -konserniin ja harjoittaa liiketoimintanaan vähittäismyyntiä. Lidl Belgium, joka harjoitti toimintaansa ensin Belgian markkinoilla, sai tehtäväkseen ryhtyä toimimaan myös Luxemburgissa vuodesta 1999 lähtien. Tätä varten Lidl Belgium perusti Luxemburgiin kiinteän toimipaikan.

9 Lidl Belgium on Saksan oikeuden mukaan perustettu kommandiittiyhtiö, jonka kotipaikka on Saksassa ja jossa yhtiömiehinä ovat Lidl Belgium Beteiligungs-GmbH vastuunalaisena yhtiömiehenä ja Lidl Stiftung & Co. KG äänettömänä yhtiömiehenä.

10 Pääasiassa kyseessä olevana tilikautena 1999 Lidl Belgiumin Luxemburgissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tulos oli tappiollinen.

11 Lidl Belgium vaati Saksassa veron määrittämisen yhteydessä tämän tappion vähentämistä veron määräytymisperusteestaan. Finanzamt epäsi tappion vähentämisen erityisesti sillä perusteella, että kyseiseen kiinteään toimipaikkaan liittyvät tulot on verosopimuksen määräysten nojalla vapautettu verosta.

12 Finanzgericht Baden-Württemberg, jonka ratkaistavaksi Lidl Belgium oli asian saattanut, hylkäsi 30.6.2004 mainitun yhtiön Finanzamtin päätöksestä nostaman kanteen.

13 Lidl Belgium teki asiasta Revision-muutoksenhaun Bundesfinanzhofiin, joka päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko EY 43 ja EY 56 artiklan kanssa yhteensopivaa se, että saksalainen yritys, jolla on elinkeinotoiminnasta saatuja tuloja, ei saa vähentää toisessa jäsenvaltiossa (tässä Luxemburg) sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiota voittonsa määrittämisen yhteydessä, koska [verosopimuksen] mukaan vastaavat kiinteän toimipaikan tulot eivät kuulu Saksan verotuksen piiriin?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

14 Kansallinen tuomioistuin haluaa ennakkoratkaisukysymyksellään selvittää, ovatko EY 43 ja EY 56 artikla esteenä kansalliselle verojärjestelmälle, jonka mukaan maassa asuva yhtiö ei voi voittonsa määrittämisessä ja veronalaisen tulonsa laskemisessa ottaa huomioon toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan ja sille kuuluvan kiinteän toimipaikan tappioita, vaikka samaisessa verojärjestelmässä myönnetään tällainen mahdollisuus maassa asuvan kiinteän toimipaikan tappioiden osalta.

EY 43 ja EY 56 artiklan soveltamisala

15 Koska kansallinen tuomioistuin on esittämässään kysymyksessä maininnut nämä kaksi määräystä, on muistutettava, että tilanteet, joissa jäsenvaltiossa asuva luonnollinen henkilö tai oikeushenkilö perustaa tai omistaa täysin kiinteän toimipaikan, joka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa ja joka ei ole erillinen oikeushenkilö, kuuluvat EY 43 artiklan aineelliseen soveltamisalaan.

16 Jos oletetaan, että pääasiassa kyseessä olevalla verojärjestelmällä on pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavia vaikutuksia, tällaisia vaikutuksia olisi pidettävä väistämättömänä seurauksena mahdollisesta sijoittautumisvapauden rajoittamisesta, eivätkä ne olisi peruste sille, että kyseistä toimenpidettä tarkasteltaisiin EY 56 artiklan kannalta (ks. vastaavasti asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok. 2006, s. I-7995, 33 kohta; asia C-452/04, Fidium Finanz, tuomio 3.10.2006, Kok. 2006, s. I-9521, 48 ja 49 kohta ja asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007, Kok. 2007, s. I-2107, 34 kohta).

17 Tämän johdosta pääasiassa kyseessä olevaa verojärjestelmää on arvioitava EY 43 artiklan valossa.

Sijoittautumisvapauden rajoituksen olemassaolo

18 Aluksi on muistutettava, että sijoittautumisvapaus sisältää niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on Euroopan yhteisön alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa muissa jäsenvaltioissa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (ks. asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161, 35 kohta; asia C-141/99, AMID, tuomio 14.12.2000, Kok. 2000, s. I-11619, 20 kohta ja asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I-2107, 29 kohta).

19 Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien EY:n perustamissopimuksen määräysten tarkoituksena niiden sanamuodon mukaan on varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon (ks. mm. asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998, Kok. 1998, s. I-4695, 21 kohta ja asia C-298/05, Columbus Container Services, tuomio 6.12.2007, 33 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

20 Näitä perusteluja sovelletaan myös, kun jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö toimii toisessa jäsenvaltiossa kiinteän toimipaikan välityksellä.

21 Kuten verosopimuksen määräyksistä ilmenee, kiinteä toimipaikka muodostaa verosopimusoikeuden kannalta itsenäisen yksikön. Täten verosopimuksen soveltamisalan piiriin kuuluvat sen 2 artiklan mukaisesti fyysisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden lisäksi kaikki kyseisen artiklan 1 kappaleen 2 kohdan a alakohdassa mainitun kaltaiset kiinteät toimipaikat, erotuksena muun kaltaisista yksiköistä, jotka mainitaan saman artiklan 1 kappaleen 2 kohdan b alakohdassa ja jotka eivät kuulu tämän verosopimuksessa käytetyn kiinteän toimipaikan käsitteen piiriin.

22 Tämä kiinteän toimipaikan katsominen itsenäiseksi verotukselliseksi yksiköksi noudattaa kansainvälistä verokäytäntöä, sellaisena kuin se ilmenee Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) laatimasta malliverosopimuksesta ja erityisesti sen 5 ja 7 artiklasta. Yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut, että verotusvallan jakamisen osalta on järkevää, että jäsenvaltiot seuraavat kansainvälistä käytäntöä ja varsinkin OECD:n laatimia mallisopimuksia (ks. asia C-

336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998, Kok. 1998, s. I-2793, 31 kohta ja asia C-513/03, van Hilten/van der Heijden, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I-1957, 48 kohta).

23 Pääasiassa kyseessä olevan verojärjestelmän osalta on huomattava, että säännös, jolla sallitaan kiinteän toimipaikan tappioiden huomioiminen yhtiön, jolle toimipaikka kuuluu, voittoa määritettäessä ja veronalaista tuloa laskettaessa, muodostaa veroedun.

24 Tällaista veroetua ei kuitenkaan kyseisen järjestelmän säännösten nojalla myönnetä silloin, kun tappiot ovat peräisin kiinteästä toimipaikasta, joka sijaitsee muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, johon itse kyseinen yhtiö on sijoittautunut.

25 Näissä olosuhteissa sellaisen yhtiön, jonka sääntömääräinen kotipaikka on Saksassa ja jolla on kiinteä toimipaikka muussa jäsenvaltiossa, tilanne on epäedullisempi kuin tilanne, joka sen osalta vallitsisi, mikäli kiinteä toimipaikka olisi Saksassa. Tämän erilaisen verokohtelun johdosta saksalainen yhtiö voidaan saada luopumaan toimintansa harjoittamisesta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä.

26 On todettava, että pääasiassa kyseessä oleva verojärjestelmä merkitsee sijoittautumisvapauden rajoitusta.

Oikeuttamisperusteen olemassaolo

27 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että sijoittautumisvapauden rajoitus voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Lisäksi kyseisellä rajoituksella on tällöin voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok. 2005, s. I-10837, 35 kohta; em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 47 kohta ja em. asia Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomion 64 kohta).

28 Tältä osin kansallinen tuomioistuin korostaa muun muassa sitä seikkaa, että verosopimuksen määräysten mukaan Luxemburgissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tuloja ei veroteta siinä jäsenvaltiossa, jossa on sen yhtiön kotipaikka, jolle kyseinen kiinteä toimipaikka kuuluu.

29 Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyissä huomautuksissa Saksan, Kreikan, Ranskan, Alankomaiden, Suomen, Ruotsin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset väittävät pääpiirteissään, että verosäännöstö, jolla rajoitetaan maassa asuvan yhtiön mahdollisuutta ottaa huomioon sille kuuluvalla ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneita tappioita oman veron määräytymisperusteensa määrittämisessä, voi lähtökohtaisesti olla perusteltu.

30 Mainitut hallitukset katsovat, että tällaisen säännösten perusteltavuus yhteisön oikeuden suhteen voi perustua ensinnäkin tarpeeseen säilyttää verotusvallan jakautuminen kyseessä olevien jäsenvaltioiden välillä ja toiseksi tarpeeseen estää vaara tappioiden kaksinkertaisesta käytöstä.

31 Ensimmäisen esitetyn oikeuttamisperusteen osalta on muistutettava, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen voi johtaa siihen, että johonkin näistä valtioista sijoittautuneiden yhtiöiden taloudelliseen toimintaan on tarpeen soveltaa pelkästään kyseisen valtion verosääntöjä niin voittojen kuin tappioidenkin osalta (ks. em. asia Marks & Spencer, tuomion 45 kohta ja asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007, Kok. 2007, s. I-6373, 54 kohta).

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

33 Ensimmäisen oikeuttamisperusteen merkityksellisyydestä pääasiassa kyseessä olevien tosiseikkojen suhteen on huomattava, että jäsenvaltiolla, jossa on sen yhtiön kotipaikka, jolle kiinteä toimipaikka kuuluu, olisi ilman kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehtyä sopimusta oikeus verottaa tällaisen yksikön tuloja. Tästä syystä verosopimuksen määräyksistä heijastuvalla pyrkimyksellä säilyttää kyseessä olevien kahden jäsenvaltion välinen verotusvallan jakautuminen on mahdollista perustella pääasiassa kyseessä oleva verojärjestelmä, koska sillä säilytetään voittojen verotusoikeuden ja tappioiden vähennysmahdollisuuden välinen symmetria.

34 Jos pääasiassa kyseessä olevan tilanteen kaltaisissa olosuhteissa hyväksyttäisiin, että ulkomaisen kiinteän toimipaikan tappiot voidaan vähentää yhtiön, jolle se kuuluu, tuloista, johtaisi siihen, että kyseinen yhtiö voisi vapaasti valita jäsenvaltion, jossa se käyttää tällaiset tappiot (ks. vastaavasti em. asia Oy AA, tuomion 56 kohta).

35 Yhteisöjen tuomioistuimessa esitetyissä huomautuksissa esiin tuodun toisen oikeuttamisperusteen osalta, joka koskee vaaraa tappioiden kaksinkertaisesta käytöstä, yhteisöjen tuomioistuin on myöntänyt, että jäsenvaltioiden on saatava estää tämä vaara (ks. em. asia Marks & Spencer, tuomion 47 kohta ja asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007, Kok. 2007, s. I-2647, 47 kohta).

36 Tältä osin on huomautettava, että pääasian oikeudenkäyntiin johtaneen tilanteen kaltaisissa olosuhteissa on selvästi olemassa vaara siitä, että samat tappiot käytetään kahteen kertaan (ks. em. asia Marks & Spencer, tuomion 48 kohta). Ei nimittäin ole mahdotonta, että yhtiö vähentää jäsenvaltiossa, jossa sen kotipaikka sijaitsee, sille kuuluvan ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiot, ja tästä vähennyksestä huolimatta nämä samat tappiot otetaan myöhemmin huomioon siinä jäsenvaltiossa, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, kun sille syntyy voittoa, ja estetään näin jäsenvaltiota, jossa kyseisen yhtiön kotipaikka sijaitsee, verottamasta tätä voittoa.

37 Täten kummallakin asiassa esitetyllä oikeuttamisperusteella on katsottava voitavan perustella sijoittautumisvapauden rajoitusta, joka aiheutuu sen jäsenvaltion, jossa yhtiön kotipaikka sijaitsee, tavasta kohdella verotuksessa kyseiselle yhtiölle kuuluvan ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappioita.

38 Kansallinen tuomioistuin pohtii kuitenkin, onko edellä mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 44–50 kohdassa mainitut oikeuttamisperusteet, joihin kuuluu niin ikään veronkierron vaaran välttäminen, ymmärrettävä siten, että ne ovat kumulatiivisia, vai riittääkö näistä oikeuttamisperusteista yhden olemassaolo siihen, että pääasiassa kyseessä olevaa verojärjestelmää voidaan lähtökohtaisesti pitää perusteltuna.

39 Tältä osin on muistutettava, että yhteisöjen tuomioistuin katsoi edellä mainitussa asiassa Marks & Spencer antamansa tuomion 51 kohdassa, että yhdessä tarkasteltuna niillä kolmella oikeuttamisperusteella, jotka olivat tuossa asiassa kyseessä olleen lainsäädännön taustalla, pyrittiin perustamissopimuksen mukaisiin, sallittuihin tavoitteisiin, ja ne muodostivat täten yleistä etua koskevia pakottavia syitä.

40 Kun kuitenkin otetaan huomioon, kuinka erilaisissa tilanteissa jäsenvaltio voi vedota tällaisiin syihin, ei voida edellyttää, että asiassa on kyse kaikista edellä mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 51 kohdassa mainituista oikeuttamisperusteista, jotta kansallinen verolainsäädäntö, jolla rajoitetaan EY 43 artiklassa määrättyä sijoittautumisvapautta, voi lähtökohtaisesti olla perusteltu.

41 Niinpä yhteisöjen tuomioistuimien myönsi edellä mainitussa asiassa Oy AA, että kyseessä ollut kansallinen lainsäädäntö saattoi lähtökohtaisesti olla perusteltu kahdella edellä mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 51 kohdassa esitetyistä kolmesta oikeuttamisperusteesta, eli yhdessä tarkastelluilla tarpeella varmistaa verotusvallan jakautuminen eri jäsenvaltioiden välillä ja tarpeella välttää veronkierron vaara (ks. em. asia Oy AA, tuomion 60 kohta).

42 Vastaavasti nyt pääasiassa kyseessä oleva verojärjestelmä voi lähtökohtaisesti olla perusteltu kahdella edellä mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 51 kohdassa esitetyistä oikeuttamisperusteista, eli tarpeella varmistaa verotusvallan jakautuminen eri jäsenvaltioiden välillä ja tarpeella välttää vaara tappioiden kaksinkertaisesta käytöstä.

43 On myös ilmeisen selvää, että tällä järjestelmällä voidaan taata kyseessä olevien tavoitteiden toteutuminen.

44 Tässä tilanteessa on vielä varmistuttava siitä, ettei kyseessä olevalla verojärjestelmällä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseksi (ks. em. asia Marks & Spencer, tuomion 53 kohta ja em. asia Oy AA, tuomion 61 kohta).

45 Lidl Belgium ja Euroopan yhteisöjen komissio ovat erityisesti viitanneet yhtiöllä olevaan mahdollisuuteen vähentää sille kuuluvan kiinteän toimipaikan tappiot sillä edellytyksellä, että se sisällyttää tuleviin tuloksiinsa tämän toimipaikan myöhemmät voitot aiemmin huomioon otettuja tappioita vastaavan määrän osalta. Ne viittaavat tässä yhteydessä Saksan liittotasavallassa ennen vuotta 1999 sovellettuun järjestelmään.

46 On todettava, että edellä mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 54 kohdassa vedottiin mahdollisuuteen asettaa kyseessä olevan veroedun soveltamiselle tällainen edellytys samoin kuin mahdollisuuteen asettaa tämän veroedun soveltamiselle edellytys, jonka mukaan tytäryhtiön, joka on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon kuin emoyhtiö, on tullut käyttää täysimääräisesti hyväkseen sen asuinpaikkavaltiossa myönnettyt mahdollisuudet tappioiden huomioon ottamiseen.

47 Yhteisöjen tuomioistuimien katsoi tältä osin saman tuomion 55 kohdassa, että sijoittautumisvapautta rajoittavalla toimenpiteellä ylitetään se, mikä on tarpeen kyseisen toimenpiteen tavoitteiden saavuttamiseksi, tilanteessa, jossa toisessa jäsenvaltiossa asuva tytäryhtiö on käyttänyt loppuun kaikki sen asuinpaikkavaltiossa olemassa olevat tappioiden huomioon ottamista koskevat mahdollisuudet kyseessä olevan verovuoden ja aikaisempien verovuosien osalta ja jossa ei ole olemassa mahdollisuutta siihen, että tappiot voidaan ottaa huomioon tässä jäsenvaltiossa tulevien verovuosien aikana.

48 Yhteisöjen tuomioistuimien täsmensi lisäksi samaisen tuomion 56 kohdassa, että silloin kun jäsenvaltiossa asuva emoyhtiö osoittaa kansallisille veroviranomaisille, että nämä edellytykset ovat täyttyneet, on vastoin EY 43 artiklaa evätä kyseiseltä yhtiöltä mahdollisuus vähentää kyseisessä jäsenvaltiossa verotettavasta voitostaan sen toisessa jäsenvaltiossa asuvalle tytäryhtiölle syntyneet tappiot.

49 Pääasiassa kyseessä olevan tilanteen osalta on todettava, että Luxemburgin

verosäännöstössä säädetään mahdollisuudesta vedota verovelvolliselle aiheutuneisiin tappioihin tulevien verokausien veron määräytymisperustetta laskettaessa.

50 Kuten yhteisöjen tuomioistuimessa esitetyissä puheenvuoroissa on vahvistettu, Lidl Belgiumin eduksi sovellettiin tällaista vähennystä sen kiinteälle toimipaikalle vuonna 1999 syntyneen tappion johdosta myöhemmänä verovuonna eli verovuonna 2003, jolloin tälle kiinteälle toimipaikalle syntyi voittoa.

51 Niinpä Lidl Belgium ei ole osoittanut, että edellä mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 55 kohdassa esitetyt edellytykset, joilla määritetään se, missä tilanteissa toimenpiteellä, joka muodostaa EY 43 artiklassa tarkoitetun sijoittautumisvapauden rajoituksen, ylitetään se, mikä on tarpeen yhteisön oikeudessa tunnustettujen hyväksyttävien tavoitteiden saavuttamiseksi, olisivat täyttyneet.

52 On lisättävä, että yhteisöjen tuomioistuin on tunnustanut, että jäsenvaltioilla on perusteltu intressi estää sellaisia toimintoja, jotka ovat omiaan vaarantamaan oikeuden käyttää niille kuuluvaa verotusvaltaa. Kun kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa myönnetään jäsenvaltiolle, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, oikeus verottaa tämän tuloja, se, että yhtiölle, jolle kiinteä toimipaikka kuuluu, annetaan mahdollisuus valita, otetaanko kyseisen kiinteän toimipaikan tappiot huomioon siinä jäsenvaltiossa, jossa yhtiön kotipaikka on, vai jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vaarantaisi huomattavasti verotusvallan tasapainoisen jakautumisen kyseessä olevien jäsenvaltioiden välillä (ks. em. asia Oy AA, tuomion 55 kohta).

53 Kaiken edellä esitetyn valossa on todettava, että pääasiassa kyseessä olevaa verojärjestelmää on pidettävä oikeasuhteisena sillä tavoiteltuihin päämääriin nähden.

54 Esitettyyn kysymykseen on täten vastattava siten, 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 tulevana tilikausina.

Oikeudenkäyntikulut

55 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

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 tulevana tilikausina.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa