

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

19 päivänä kesäkuuta 2019 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteisövero – Konserni – Sijoittautumisvapaus – Ulkomailla asuvan tytäryhtiön tappioiden vähentäminen – Niin sanottujen lopullisten tappioiden käsite – Tytäryhtiön absorptiosulautuminen emoyhtiöön – Tytäryhtiön asuinvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan ainoastaan tappiota tehnyt subjekti voi vähentää tappiot sulautumisen yhteydessä

Asiassa C-607/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Högsta förvaltningsdomstolen (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi) on esittänyt 5.10.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 24.10.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Skatteverket

vastaa

Memira Holding AB,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ja M. Safjan,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 24.10.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Skatteverket, asiamiehenään J. Anderberg,
- Memira Holding AB, edustajanaan L. Staberg,
- Ruotsin hallitus, asiamiehinään A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H. Eklinder, L. Zettergren ja J. Lundberg,
- Saksan hallitus, asiamiehinään aluksi T. Henze ja R. Kanitz, sittemmin R. Kanitz,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan G. De Socio, avvocato dello Stato,
- Suomen hallitus, asiamiehenään S. Hartikainen,

- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään S. Brandon ja G. Brown, avustajanaan D. Yates, barrister,
- Euroopan komissio, asiamiehinään K. Simonsson, N. Gossement, E. Ljung Rasmussen ja G. Tolstoy,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.1.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 artiklan, luettuna yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa, tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Skatteverket (veroviranomainen, Ruotsi) ja Memira Holding AB (jäljempänä Memira) ja jossa on kyse kyseisen yhtiön mahdollisuudesta vähentää yhteisöverotuksessa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiön tappiot, jos kyseinen tytäryhtiö sulautetaan absorptiosulautumisen kautta emoyhtiöön.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Ruotsin oikeus

3 Yritysten sulautumisten verotusta säännellään tuloverolain (inkomstskattelagen (1999:1229)) 37 luvun säännöksillä.

4 Kyseisen luvun 16–29 §:ssä vahvistetaan niin sanottuihin kvalifioituihin sulautumisiin sovellettavat erityiset verosäännöt.

5 Jotta sulautuminen katsotaan kvalifioituksi, kyseisen luvun 11 ja 12 §:ssä edellytetään yhtäältä, että ainakin osaa sulautuvan yrityksen elinkeinotulosta on verotettava Ruotsissa välittömästi ennen sulautumista, ja toisaalta, että vastaanottava yritys on verovelvollinen Ruotsissa välittömästi sulautumisen jälkeen sellaisesta elinkeinotulosta, josta sulautuvaa yritystä on verotettu. Tulo ei myöskään saa olla kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla vapautettu verosta Ruotsissa.

6 Kvalifioidusta sulautumisesta seuraa tuloverolain 37 luvun 17 ja 18 §:n mukaan se, ettei sulautuva yhtiö voi saada tuloa eikä vähentää menoja sulautumisen johdosta kyseisen luvun 11 §:ssä tarkoitetun elinkeinotoiminnan osalta ja että tällaisen toiminnan osalta sulautuvan yhtiön verotuksellinen asema siirtyy vastaanottavalle yritykselle. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että vastaanottava yhtiö saa vähentää sulautuvan yhtiön aikaisempien verovuosien tappiot tietyin kyseisen luvun 21–26 §:ssä säädetyin poikkeuksin.

7 Rajatylittävästä konsernivähennyksestä säädetään tuloverolain 35 a luvussa, jonka mukaan kokonaan omistetun ulkomaisen, ETA-alueella sijaitsevan tytäryhtiön lopulliset tappiot voidaan siirtää muun muassa sillä edellytyksellä, että emoyhtiö omistaa tytäryhtiön suoraan ja tytäryhtiö on asetettu selvitystilaan eikä emoyhtiö jatka tähän etuyhteydessä olevan yrityksen kautta toimintaa tytäryhtiön sijaintivaltiossa selvitysmenettelyn päätyttyä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tätä sääntelyä ei kuitenkaan sovelleta sulautumiin.

Saksan oikeus

8 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamuksista, joita Saksan hallitus ei ole kiistänyt, ilmenee, että Saksan lainsäädännön mukaan ei ole mahdollista siirtää tappioita sulautumisen yhteydessä sellaisten yhtiöiden välillä, jotka ovat verovelvollisia Saksassa.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Memira on ruotsalainen yhtiö, joka toimii tytäryhtiöidensä kautta silmäkirurgian alalla. Memiralla on Saksassa yksi ainoa tytäryhtiö, joka omistaa ja hallinnoi klinikoita. Kyseisen tytäryhtiön toiminta oli tappiollista, joten Memira myönsi sille lainan toiminnan rahoittamiseksi, mutta sen tulos ei parantunut. Tytäryhtiön toiminta on päättynyt, ja yhtiössä on enää velkoja ja eräitä likvidejä omaisuuksia.

10 Memira harkitsee rajatylittävää sulautumista, jossa sen saksalainen tytäryhtiö sulautuisi emoyhtiöön, mikä merkitsisi tytäryhtiön purkautumista ilman selvitysmenettelyä, eikä Memiralla olisi sen jälkeen enää suoraa eikä välillistä toimintaa Saksassa.

11 Memiran saksalaisen tytäryhtiön tappiot, joita ei ole voitu vähentää aikaisemmista voitoista, ovat 7,6 miljoonaa euroa. Nämä tappiot voidaan vähentää kyseisen tytäryhtiön yhteisöverotuksessa Saksassa vähentämällä ne joko kyseisen verovuoden voitoista tai ilman aikarajoitusta mahdollisista tulevista voitoista. Sitä vastoin kyseisiä tappioita ei voida vähentää edellisessä kohdassa mainitussa Memiran tarkoittamassa tilanteessa, koska Saksan lainsäädännön mukaan ei ole mahdollista siirtää tällaisia tappioita sulautumisen yhteydessä toiseen Saksassa verovelvolliseen yritykseen.

12 Tässä tilanteessa Memira pyysi Skatterättsnämndeniltä (Ruotsin keskusverolautakunta) ennakkoratkaisua sen arvioimiseksi, voiko se vedota sijoittautumisvapauteen vähentääkseen saksalaisen tytäryhtiönsä tappiot yhteisöverotuksessa Ruotsissa, mikäli sulautuminen toteutetaan, ja Skatterättsnämnden vastasi kieltävästi tähän kysymykseen.

13 Skatterättsnämnden totesi ratkaisussaan tältä osin, ettei emoyhtiö voi ottaa vastatakseen Memiran saksalaisen tytäryhtiön tappioista kvalifioitujen sulautumisten verotusta koskevan Ruotsin lainsäädännön nojalla, koska edellytys siitä, että tämän tytäryhtiön on oltava verovelvollinen Ruotsissa, ei täyty. Vähennyksiä ei voida myöskään myöntää konsernivähennystä koskevien sääntöjen perusteella, koska kyseiset säännöt eivät koske Memiran tarkoittamaa tilannetta.

14 Skatterättsnämnden myönsi, että tällainen tilanne johtaisi sijoittautumisvapauden rajoittamiseen, mutta se katsoi, että 13.12.2005 annettuun tuomioon Marks & Spencer (C-446/03, jäljempänä tuomio Marks & Spencer, EU:C:2005:763) perustuvan oikeuskäytännön nojalla tätä rajoitusta voidaan pitää perusteltuna, edellyttäen, että suhteellisuusperiaatetta noudatetaan eivätkä kyseessä olevat tappiot siten kuulu yhteenkään kyseisen tuomion 55 kohdassa tarkoitetuista tilanteista, joissa tappiot ovat "lopullisia".

15 Skatterättsnämnden totesi unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön viitaten, että sen arvioimisessa, onko kyseessä lopullinen tappio, on otettava huomioon se, miten tappioita käsitellään tytäryhtiön sijaintivaltion lainsäädännössä. Tältä osin se totesi, että Saksan lainsäädäntö ei mahdollista tappioiden hyödyntämistä yrityksen sulautuessa toisen Saksassa verovelvollisen yrityksen kanssa, ja tämän perusteella se katsoi, ettei tappioita voida pitää lopullisina.

16 Kolme Skatterättsnämndenin jäsentä jätti eriävän mielipiteen ja katsoi sitä vastoin, että Memiran saksalaisen tytäryhtiön tappioita on pidettävä lopullisina, koska Memira-konsernissa ei ole saksalaista yritystä tai yritystä, jolla on kiinteä toimipaikka Saksassa, eli yritystä, jonka kanssa

tytäryhtiö voisi sulautua. Näin ollen sillä seikalla, ettei tappioiden siirtäminen ole Saksan lainsäädännön mukaan mahdollista yrityksen sulautuessa toisen Saksassa verovelvollisen yrityksen kanssa, ei ole merkitystä sen toteamiseksi, etteivät tytäryhtiön tappiot ole lopullisia.

17 Sekä Skatteverket että Memira ovat riitauttaneet Skatterättsnämndenin ennakkoratkaisun Högsta förvaltningsdomstolenissa (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi).

18 Högsta förvaltningsdomstolen katsoo, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ja erityisesti 21.2.2013 annetussa tuomiossa A (C?123/11, EU:C:2013:84) ei täsmennetä, onko tytäryhtiön tappioiden lopullisuutta arvioitaessa otettava huomioon tytäryhtiön sijaintivaltion sääntelyn muille oikeussubjekteille tarjoamat mahdollisuudet ottaa huomioon kyseiset tappiot ja jos on, miten tämä sääntely on otettava huomioon.

19 Tässä tilanteessa Högsta förvaltningsdomstolen on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Tuleeko sen arvioimisessa, onko toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön tappio lopullinen muun muassa [21.2.2013 annetussa tuomiossa A (C?123/11, EU:C:2013:84)] tarkoitetulla tavalla – ja voiko emoyhtiö siten vähentää tappion SEUT 49 artiklan nojalla –, ottaa huomioon se seikka, että tytäryhtiön sijaintivaltion sääntelyssä on asetettu rajoituksia, jotka koskevat muiden kuin tappiota tehneen yhtiön mahdollisuutta vähentää tappio?

2) Jos ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitettu rajoitus tulee ottaa huomioon, onko tällöin otettava huomioon se, onko kyseessä olevassa tapauksessa tytäryhtiön sijaintivaltiossa tosiasiaassa olemassa toinen subjekti, joka olisi voinut vähentää tappiot, mikäli vähentäminen olisi ollut sallittua siellä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

20 Aluksi on syytä muistuttaa, että tuomion Marks & Spencer 43–51 kohdassa on todettu, että sijoittautumisvapauden rajoittaminen siten, että yhtiön oikeutta vähentää ulkomaisen tytäryhtiön tappiot rajoitetaan mutta kotimaisen tytäryhtiön tappioiden vähentäminen sallitaan, on perusteltua, jotta varmistetaan, että verotusvalta jakautuu jäsenvaltioiden välillä tasapainoisesti, ja estetään tappioiden kaksinkertaisen käytön ja veron kiertämisen vaara.

21 Kyseisen tuomion 55 kohdassa on kuitenkin täsmennetty, että vaikka kyse on rajoituksesta, joka on lähtökohtaisesti oikeutettu, se, että emoyhtiön asuinvaltio ei tarjoa emoyhtiölle mahdollisuutta ottaa verotuksessa huomioon ulkomailla asuvan tytäryhtiön tappioita, vaikka ne ovat lopullisia, ei ole oikeasuhteista tilanteessa, jossa

– ulkomailla asuva tytäryhtiö on käyttänyt loppuun kaikki asuinvaltiossaan 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 aikaisempien verovuosien aikana toteutuneista voitoistaan, 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 asuinvaltiossa tulevien verovuosien aikana.

Ensimmäinen kysymys

22 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele lähinnä, mikä merkitys sen arvioimisessa, ovatko ulkomailla asuvan tytäryhtiön tappiot lopullisia tuomion

Marks & Spencer 55 kohdassa tarkoitetulla tavalla, on annettava sille seikalle, että tytäryhtiön jäsenvaltiossa ei ole mahdollista siirtää yhtiön tappioita toiselle verovelvolliselle sulautumisen yhteydessä mutta tällainen siirtäminen on mahdollista emoyhtiön jäsenvaltiossa kotimaisten yhtiöiden sulautumisen yhteydessä.

23 Unionin tuomioistuinta pyydetään siten täsmentämään, kuuluuko Memiran tarkoittaman kaltainen tilanne niiden tilanteiden piiriin, jotka on mainittu tuomion Marks & Spencer 55 kohdan toisessa luetelmakohdassa ja joissa ei ole mahdollista ottaa huomioon ulkomaisen tytäryhtiön tappioita tämän asuinvaltiossa tulevien verovuosien aikana.

24 Tältä osin riittää, kun huomautetaan, että tuomion Marks & Spencer 55 kohdan toisessa luetelmakohdassa esitetyissä perusteluissa tarkoitetaan nimenomaisesti sitä, että tappioiden lopullisuuden ehtona oleva siirtomahdollisuuden puuttuminen voi liittyä siihen, voiko kolmas etenkin siinä tapauksessa, että tytäryhtiö on myyty sille, ottaa kyseiset tappiot huomioon tulevien verovuosien aikana.

25 Vaikka näytettäisiin, että kaikki muut tuomion Marks & Spencer 55 kohdassa mainitut tilanteet, joissa tappioiden huomioon ottaminen ei ole mahdollista, ovat käsillä, Memiran tarkoittaman kaltaisessa tilanteessa tappioita ei voitaisi kuitenkaan pitää lopullisina, jos ne voidaan käyttää taloudellisesti hyväksi siirtämällä ne kolmannelle.

26 Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 65–70 kohdassa, ei voida suoralta kädeltä sulkea pois sitä, että kolmas voisi 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 (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, 52 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja tänään annettava tuomio, Holmen, C-608/17, kohta 38).

27 Näin ollen Memiran tarkoittaman kaltaisessa tilanteessa – jollei Memira osoita, että edellisessä kohdassa mainittua mahdollisuutta ei ole – ainoastaan se seikka, että tytäryhtiön asuinvaltion lainsäädännössä ei sallita tappioiden siirtämistä sulautumisen yhteydessä, ei sellaisenaan ole riittävä, jotta tappioita voitaisiin pitää lopullisina.

28 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että sen arvioimisessa, ovatko ulkomailla asuvan tytäryhtiön tappiot lopullisia tuomion Marks & Spencer 55 kohdassa tarkoitetulla tavalla, sillä seikalla, että tytäryhtiön jäsenvaltiossa ei ole mahdollista siirtää yhtiön tappioita toiselle verovelvolliselle sulautumisen yhteydessä mutta tällainen siirtäminen on mahdollista emoyhtiön jäsenvaltiossa kotimaisten yhtiöiden sulautumisen yhteydessä, ei ole ratkaisevaa merkitystä, ellei emoyhtiö osoita, ettei sen ole mahdollista hyödyntää kyseisiä tappioita varmistamalla esimerkiksi luovutuksen kautta, että kolmas ottaa tappiot verotuksessa huomioon tulevien verovuosien aikana.

Toinen kysymys

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään pääasiallisesti, onko – mikäli ensimmäisessä kysymyksessä mainittu seikka on merkityksellinen – huomioon otettava se seikka, että tytäryhtiön asuinvaltiossa ei ole olemassa toista subjektia, joka olisi voinut vähentää tappiot sulautumisen yhteydessä, jos vähentäminen olisi ollut sallittua siellä.

30 Kuten ensimmäiseen kysymykseen annetussa vastauksessa todetaan, tytäryhtiön asuinvaltion lainsäädännöstä johtuvilla rajoituksilla, jotka koskevat tappioiden siirtämistä sulautumisen yhteydessä, ei ole tältä osin ratkaisevaa merkitystä, jos emoyhtiö ei ole osoittanut, ettei sen ole mahdollista varmistaa, että kolmas ottaa huomioon tappiot esimerkiksi sellaisen

luovutuksen jälkeen, jonka hinnassa on otettu huomioon tappioiden verotuksellinen arvo.

31 Mikäli emoyhtiö osoittaa tämän ja muut tuomion Marks & Spencer 55 kohdassa mainitut edellytykset täyttyvät, veroviranomaisten on katsottava, että ulkomailla asuvan tytäryhtiön tappiot ovat lopullisia ja että se, ettei emoyhtiö voi ottaa kyseisiä tappioita huomioon, on näin ollen suhteellisuusperiaatteen vastaista.

32 Tässä yhteydessä tappioiden lopullisuutta arvioitaessa merkitystä ei ole sillä, onko tappiota tehneen tytäryhtiön asuinvaltiossa muita subjekteja, joille tytäryhtiön tappiot olisi voitu siirtää sulautumisen kautta, mikäli tämä olisi ollut mahdollista.

33 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että mikäli ensimmäisessä kysymyksessä mainittu seikka on merkityksellinen, sillä seikalla ei ole merkitystä, että tytäryhtiön asuinvaltiossa ei ole olemassa toista subjektia, joka olisi voinut vähentää tappiot sulautumisen yhteydessä, jos vähentäminen olisi ollut sallittua siellä.

Oikeudenkäyntikulut

34 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Sen arvioimisessa, ovatko ulkomailla asuvan tytäryhtiön tappiot lopullisia 13.12.2005 annetun tuomion Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) 55 kohdassa tarkoitetulla tavalla, sillä seikalla, että tytäryhtiön jäsenvaltiossa ei ole mahdollista siirtää yhtiön tappioita toiselle verovelvolliselle sulautumisen yhteydessä mutta tällainen siirtäminen on mahdollista emoyhtiön jäsenvaltiossa kotimaisten yhtiöiden sulautumisen yhteydessä, ei ole ratkaisevaa merkitystä, ellei emoyhtiö osoita, ettei sen ole mahdollista hyödyntää kyseisiä tappioita varmistamalla esimerkiksi luovutuksen kautta, että kolmas ottaa tappiot verotuksessa huomioon tulevien verovuosien aikana.**

2) **Mikäli ensimmäisessä kysymyksessä mainittu seikka on merkityksellinen, sillä seikalla ei ole merkitystä, että tytäryhtiön asuinvaltiossa ei ole olemassa toista subjektia, joka olisi voinut vähentää tappiot sulautumisen yhteydessä, jos vähentäminen olisi ollut sallittua siellä.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ruotsi.