

Asia C-157/07

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

vastaan

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH

(Bundesfinanzhofin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Sijoittautumisvapaus – Euroopan talousalueesta (ETA) tehty sopimus – Verolainsäädäntö – ETA:n jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan, joka kuuluu yhtiölle, jonka sääntömääräinen kotipaikka on Euroopan unionin jäsenvaltiossa, tappioiden verokohtelu

Tuomion tiivistelmä

1. *Kansainväliset sopimukset – Euroopan talousalueesta tehty sopimus – Sijoittautumisvapaus – Perustamissopimuksen määräykset – Soveltamisala*

*(EY 43 artikla; ETA-sopimuksen 31 artikla)*

2. *Kansainväliset sopimukset – Euroopan talousalueesta tehty sopimus – Sijoittautumisvapaus – Verolainsäädäntö – Yhteisövero*

*(ETA-sopimuksen 31 artikla)*

1. Sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten vastaista on se, että lähtöjäsenvaltio rajoittaa oman kansalaisensa tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustetun yhtiön sijoittautumista toiseen jäsenvaltioon, ja rajoituksina on pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään kyseisen vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi. Näitä periaatteita sovelletaan, kun jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö toimii toisessa jäsenvaltiossa kiinteän toimipaikan välityksellä.

(ks. 29–31 kohta)

2. ETA-sopimuksen 31 artikla ei ole esteenä kansalliselle verojärjestelmälle, jossa ensin hyväksytään se, että sellaiselle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneet tappiot, joka sijaitsee muussa valtiossa kuin siinä, johon on sijoittautunut yhtiö, jolle kyseinen kiinteä toimipaikka kuuluu, voidaan ottaa huomioon kyseisen yhtiön tuloveron laskennan yhteydessä, mutta säädetään mainittujen tappioiden lisäämisestä verotuksellisesti sillä hetkellä, jolloin kyseiselle kiinteälle toimipaikalle syntyy voittoa, kun valtio, jossa kyseinen toimipaikka sijaitsee, ei myönnä mitään oikeutta siirtää seuraaville verovuosille muuhun valtioon sijoittautuneelle yhtiölle kuuluvalla kiinteällä toimipaikalla syntyneitä tappioita ja kun kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kyseessä olevien kahden valtion välillä tehdyn sopimuksen nojalla tällaisen yksikön tulot on vapautettu verosta siinä valtiossa, jossa on sen yhtiön kotipaikka, jolle kyseinen toimipaikka kuuluu.

Tällainen verojärjestelmä rajoittaa kiistämättä ETA-sopimuksen 31 artiklan mukaista oikeutta, koska sellaisen yhtiön, jonka sääntömääräinen kotipaikka on jäsenvaltiossa ja jolla on kiinteä toimipaikka toisessa jäsenvaltiossa, tilanne on epäedullisempi kuin tilanne, joka sen osalta vallitsisi, mikäli kiinteä toimipaikka olisi ensin mainitussa jäsenvaltiossa. Vaikka toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneet tappiot nimittäin vähennetään ensin

kokonaisuudessaan sen yhtiön voitoista, jolle kyseinen toimipaikka kuuluu, verotettaessa kyseistä yhtiötä ensin mainitussa jäsenvaltiossa ja vaikka näin toimiessaan mainittu jäsenvaltio myöntää veroedun samalla tavoin, kuin jos kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitisi sen alueella, kansallisessa verojärjestelmässä kuitenkin peruutetaan edellä mainittu veroetu lisäämällä seuraavassa vaiheessa eli kiinteän toimipaikan tuotettua voittoa kyseisen toimipaikan tappiot sen yhtiön veron määräytymisperusteeseen, jolle mainittu toimipaikka kuului, ja kohdellaan täten sellaisia maassa asuvia yhtiöitä, joilla on kiinteä toimipaikka toisessa jäsenvaltiossa, verotuksessa epäedullisemmin kuin maassa asuvia yhtiöitä, joilla on kiinteä toimipaikka kyseisen valtion alueella. Tämän erilaisen verokohtelun johdosta maassa asuva yhtiö voitaisiin saada luopumaan toimintansa harjoittamisesta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä.

Tällainen rajoitus on kuitenkin oikeutettavissa tarpeella taata verojärjestelmän johdonmukaisuus. Kyseessä olevassa verojärjestelmässä säädettyä tappioiden lisäämistä ei tältä osin voida erottaa näiden tappioiden aikaisemmasta huomioon ottamisesta. Tällainen lisääminen tilanteessa, jossa yhtiöllä on toisessa valtiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, jonka osalta kyseisen yhtiön asuinvaltiolla ei ole mitään verotusvaltaa, heijastaa nimittäin symmetristä logiikkaa. Kyseessä olevan verojärjestelmän kahden osatekijän välillä on täten välitön, henkilöllinen ja aineellinen yhteys, koska mainittu lisääminen täydentää johdonmukaisesti aiemmin myönnettyä vähennystä. Kyseinen rajoitus myös soveltuu tällaisen päämäärän saavuttamiseen sikäli kuin se toteutetaan täysin symmetrisesti, koska lisääminen toteutetaan ainoastaan vähennettyjen tappioiden osalta. Lisäksi mainittu rajoitus on täysin oikeasuhteinen sillä tavoiteltuun päämäärään nähden, koska tappiot lisätään ainoastaan syntyneiden voittojen suuruisina.

Tätä arviointia ei voida kyseenalaistaa mainitun verojärjestelmän ja kiinteän toimipaikan sijaintivaltion verolainsäädännön yhteisvaikutuksilla. Yhteisön tason yhtenäistämistä tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta päättää tulon ja varallisuuden verotusperusteista estääkseen kaksinkertaisen verotuksen tarvittaessa sopimusteitse. Kyseinen toimivalta merkitsee myös sitä, 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. Vaikka oletettaisiin, että valtiossa, jossa on sen yhtiön kotipaikka, jolle kyseinen kiinteä toimipaikka kuuluu, sovellettavan verotuksen ja kyseisen toimipaikan sijaintivaltiossa noudatettavan verotuksen yhteisvaikutus voisi johtaa sijoittautumisvapauden rajoitukseen, tällainen rajoitus aiheutuu yksinomaan tästä viimeksi mainitusta valtiossa, koska mainittu rajoitus ei aiheudu kyseessä olevasta verojärjestelmästä vaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kyseessä olevien kahden valtion välillä tehdyn sopimuksen puitteissa toteutetusta verotusvaltojen jaosta.

Päätelmää siitä, että mainitusta verojärjestelmästä aiheutuva rajoitus on oikeutettavissa tarpeella taata kyseisen järjestelmän johdonmukaisuus, ei voida kyseenalaistaa myöskään sillä seikalla, että yhtiö, jolle puheena oleva kiinteä toimipaikka kuuluu, on luopunut siitä ja että samaisen kiinteän toimipaikan koko olemassaolon aikainen tulos on kokonaisuudessaan tappiollinen. Kiinteän toimipaikan tappioiden suuruisen määrän lisääminen sen yhtiön tulokseen, jolle kyseinen toimipaikka kuuluu, täydentää erottamattomasti ja johdonmukaisesti näiden tappioiden aiempaa huomioon ottamista.

(ks. 34–39, 42–46, 48, 49 ja 51–55 kohta sekä tuomiolauselma)

## YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

23 päivänä lokakuuta 2008 (\*)

Sijoittautumisvapaus – Euroopan talousalueesta (ETA) tehty sopimus – Verolainsäädäntö – ETA:n jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan, joka kuuluu yhtiölle, jonka sääntömääräinen kotipaikka on Euroopan unionin jäsenvaltiossa, tappioiden verokohtelu

Asiassa C-157/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 29.11.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 21.3.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

### **Finanzamt für Körperschaften III in Berlin**

vastaa

### **Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH,**

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

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

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 10.7.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Finanzamt für Körperschaften III in Berlin, asiamiehinä J.-P. Panthen ja P. Lamprecht,
- Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH, edustajanaan Rechtsanwalt J. Schönfeld,
- Saksan hallitus, asiamiehinä M. Lumma ja C. Blaschke,
- Belgian hallitus, asiamiehenään A. Hubert,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinä C. Wissels ja C. ten Dam,

- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Z. Bryanston-Cross, avustajanaan barrister R. Hill,
  - Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Mölls,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,
- on antanut seuraavan

## **tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) 31 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Finanzamt für Körperschaften III in Berlin (jäljempänä Finanzamt) ja Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH (jäljempänä KR Wannsee) ja jossa on kyse KR Wannseele kuuluvan ja Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappioiden verokohtelusta Saksassa.

## **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### *Kansainväliset oikeussäännöt*

3 ETA-sopimuksen 6 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tämän sopimuksen määräykset ovat sisällöltään samoja kuin vastaavat Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen tai Euroopan hiili- ja teräsyhteisön perustamissopimuksen taikka näitä kahta perustamissopimusta sovellettaessa annettujen säädösten säännöt, määräyksiä tulkitaan niitä täytöntöön pantaessa ja sovellettaessa Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ennen tämän sopimuksen allekirjoittamista antamien merkityksellisten ratkaisujen mukaisesti, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta oikeuskäytännön kehittämistä tulevaisuudessa.”

4 ETA-sopimuksen 31 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Tämän sopimuksen määräysten mukaisesti ei ole rajoituksia, jotka koskevat [Euroopan yhteisön] jäsenvaltion tai [Euroopan vapaakauppaliittoon (EFTA) kuuluvan valtion] kansalaisen vapautta sijoittautua [Euroopan yhteisön] jäsenvaltion tai EFTA-valtion alueelle. Tämä koskee myös [Euroopan yhteisön] jäsenvaltion tai EFTA-valtion alueelle sijoittautuneen [Euroopan yhteisön] jäsenvaltion tai EFTA-valtion kansalaisen vapautta perustaa kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä kyseisten valtioiden alueelle.

Jollei 4 luvun määräyksistä muuta johdu, sijoittautumisvapautteen kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä, erityisesti 34 artiklan toisessa alakohdassa tarkoitettuja yhtiöitä, niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia.

– –”

5 ETA-sopimuksen 34 artiklan toisessa kohdassa määrätään seuraavaa:

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

6 Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tulo- ja varallisuusverotuksen sekä elinkeinoverotuksen ja kiinteistöverotuksen alalla 4.10.1954 tehdyn sopimuksen (BGBl. 1955 II, s. 749), sellaisena kuin se on muutettuna 8.7.1992 tehdyllä sopimuksella (BGBl. 1994 II, s. 122; jäljempänä Saksan ja Itävallan välinen verosopimus), 4 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 harjoitettava yritys, joka toimii itsenäisesti siihen yritykseen nähden, jonka kiinteän toimipaikan se muodostaa.

3. Tässä sopimuksessa kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan elinkeinotoimintaa harjoittavan yrityksen kiinteää liikepaikkaa, jossa yrityksen liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan.”

7 Saksan ja Itävallan välisen verosopimuksen 15 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Asuinvaltiolla ei ole verotusoikeutta, jos verotusoikeus on edellä olevissa artikloissa myönnetty toiselle sopimusvaltiolle.

--

3. Tämän artiklan 1 kappaleella ei estetä asuinvaltiota verottamasta verotusvaltansa piiriin kuuluvia tuloja ja varallisuuden osia soveltamalla veroprosenttia, joka vastaa verovelvollisen kokonaistuloa tai -varallisuutta.”

8 Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tulo- ja varallisuusverotuksen sekä elinkeinoverotuksen ja kiinteistöverotuksen alalla 4.10.1954 tehdyn sopimuksen osalta 24.8.2000 tehdyn pöytäkirjan (BGBl. 2002 II, s. 734) 12 artiklan b kohdassa määrätään, että tilikaudesta 1998 lähtien syntyneet tappiot otetaan huomioon vastavuoroisesti siinä valtiossa, jossa kyseessä oleva kiinteä toimipaikka sijaitsee. Mainittu määräys kuuluu seuraavasti;

”Mikäli Saksan liittotasavallassa asuville henkilöille aiheutuu tilikaudesta 1990 (1989/1990) lähtien tappioita Itävallassa sijaitsevista kiinteistä toimipaikoista, viimeistään tilikautena 1997 (1996/1997) aiheutuneet tappiot otetaan huomioon Saksan tuloverolain [(Einkommensteuergesetz; BGBl. 1988 I, s. 1093; jäljempänä EStG)] 2 a §:n 3 momentin mukaisesti. Verovuodesta 1994 alkaen [EStG:n] 2 a §:n 3 momentin kolmannen virkkeen mukaista vähennettyjen määrien lisäämistä ei enää sovelleta. Jos näiden säännösten mukaista verokohtelua ei voida toteuttaa Saksan liittotasavallassa, koska verotustoimet ovat tulleet lainvoimaisiksi ja koska menettelyn uudelleenaloittaminen ei ole mahdollista veron määrittämiseen sovellettavien määräaikojen umpeutumisen johdosta, tappiot voidaan ottaa huomioon Itävallassa suorittamalla niiden johdosta vähennys. Tilikaudesta 1998 (1997/1998) lähtien aiheutuneet tappiot on otettava vastavuoroisuusperiaatteen mukaisesti huomioon kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa. Edellä olevia määräyksiä sovelletaan vain siltä osin kuin ne eivät johda tappioiden kaksinkertaiseen vähentämiseen.”

## *Saksan säännöstö*

9 Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana voimassa olleen saksalaisen teollisuuden ulkomaisiin sijoituksiin sovellettavista verotoimenpiteistä 18.8.1969 annetun lain (Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz); BGBl. 1969 I, s. 1211; jäljempänä AIG) 2 §:n 1 momentissa säädettiin seuraavaa:

”Jos yleisesti verovelvollinen henkilö on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla vapautettava tuloverosta ulkomailta sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta saatujen elinkeinotulojen osalta, verovelvollisen pyynnöstä tappio, joka kansallisten verosäännösten mukaisesti laskettuna syntyisi mainittujen tulojen osalta, on vähennettävä hänen kokonaistuloaan laskettaessa, jos verovelvollinen voisi tasata tai vähentää kyseisen tappion, mikäli kyseisiä tuloja ei olisi vapautettava verosta, ja jos tämä tappio ylittää edellä mainitussa valtiossa sijaitsevista muista kiinteistä toimipaikoista peräisin olevan ja edellä mainitun sopimuksen nojalla verosta vapautetun elinkeinotulojen voitollisen määrän. Mikäli tappio ei tule täten tasatuksi, se voidaan vähentää [EStG:n] 10 d §:ssä säädettyjen edellytysten mukaisesti. Ensimmäisen ja toisen virkkeen mukaisesti vähennetty määrä on lisättävä laskettaessa kyseessä olevan verokauden kokonaistuloa, jos kyseisessä ulkomaisessa valtiossa sijaitsevista kiinteistä toimipaikoista saadut elinkeinotulot jonain seuraavista verokausista ovat kokonaisuudessaan positiivisia ja kyseiset elinkeinotulot on vapautettu verosta tämän sopimuksen nojalla. Kolmatta virkettä ei sovelleta, jos verovelvollinen osoittaa, että siihen sovellettavien ulkomaisen valtion säännösten mukaisesti kyseinen verovelvollinen ei voi yleisesti siirtää näitä tappioita vähennettäväksi muina vuosina kuin tappioiden aiheutumivuonna.”

10 Vuodesta 1990 alkaen vähennysoikeutta koskevista säännöistä säädettiin EStG:n 2 a §:n 3 momentissa.

## *Itävallan säännöstö*

11 Vuoteen 1988 saakka Itävallan vero-oikeudessa ei säädetty rajoitetusti verovelvollisten yhtiöiden – eli muun valtion kuin Itävallan tasavallan alueella sijaitseville yhtiöille kuuluvien kiinteiden toimipaikkojen – tappioiden siirtämisestä tuleville vuosille. Tällaisten kiinteiden toimipaikkojen tappioiden vähennysoikeus otettiin Itävallassa käyttöön vasta 1989, ja sitä sovellettiin myös ennen 31.12.1988 syntyneisiin tappioihin edeltävien seitsemän vuoden ajalta.

12 Tällainen siirtämismahdollisuus myönnettiin kuitenkin niille tappioille, joita oli syntynyt Itävallan tasavallan alueella sijaitseville kiinteille toimipaikoille, jotka kuuluivat johonkin muuhun valtioon sijoittautuneille yhtiöille eli rajoitetusti verovelvollisille, ainoastaan tilanteissa, joissa kyseessä olevalle yhtiölle ei kokonaisuudessaan, eli sen maailmanlaajuinen tulo huomioon otettuna, ollut syntynyt lainkaan voittoa. Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappiot voitiin siis ottaa huomioon vain, jos ne ylittivät rajoitetun verovelvollisuuden ulkopuolella syntyneet voitot. Lisäksi tällainen vähennys oli mahdollinen vain, jos tappiot oli määritetty säännönmukaisen kirjanpidon perusteella ja jos niitä ei jo ollut huomioitu aiempien verovuosien verotuksessa.

## **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

13 KR Wannsee, joka on Revision-menettelyn vastapuolena, on Saksaan sijoittautunut rajavastuuyhtiö (GmbH), jolla oli vuosina 1982–1994 kiinteä toimipaikka Itävallassa. Vuoden 1990 loppuun mennessä KR Wannseelle oli aiheutunut kyseisestä toimipaikasta yhteensä 2 467 407 Saksan markan (DEM) suuruinen tappio, joista 36 295 DEM vuodelta 1990.

14 KR Wannseen pyynnöstä Finanzamt, joka on samaisen Revision-menettelyn muutoksenhakijana, otti nämä tappiot huomioon laskiessaan kyseisen yhtiön veron määräytymisperustetta eli määrittäessään sille Saksassa syntyneen voiton määrää vuosia 1982–1990 vastaavina verokausina.

15 Vuosina 1991–1994 KR Wannseelle syntyi Itävallassa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikastaan voittoa 1 191 672 DEM, joista 746 828 DEM pääasiassa kyseessä olevalta vuodelta 1994. Samaisena vuonna KR Wannsee luopui puheena olevasta kiinteästä toimipaikasta.

16 Tuolloin voimassa olleiden Saksan vero-oikeuden säännösten mukaisesti Finanzamt lisäsi Itävallassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle vuosia 1991–1994 vastaavan ajanjakson aikana syntyneet voitot KR Wannseen Saksassa saamaan kokonaistuloon. Finanzamt määräsi täten jälkikäteen veroa sellaisten määrien osalta, jotka oli aiemmin vähennetty kansallisen verotuksen puitteissa Itävallassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle syntyneiden tappioiden johdosta. Pääasiassa kyseessä olevalta verokaudelta, eli vuodelta 1994, KR Wannseen veronalaisia tuloja on näin ollen korotettu kyseisen kiinteän toimipaikan voitolla mainitulta vuodelta, eli 746 828 DEM:lla.

17 KR Wannseetä verotettiin Itävallassa yhteisöverotuksessa tilikausilta 1992 ja 1993, joilta sen kiinteälle toimipaikalle syntyi voittoa. Tässä yhteydessä ei otettu huomioon tappioita, joita kyseiselle yhtiölle oli aiemmin aiheutunut saman kiinteän toimipaikan johdosta. Koska Itävallan tasavalta salli tappioiden vähentämisen vain toissijaisesti eli siinä tilanteessa, että niitä ei voitu vähentää siinä valtiossa, johon oli sijoittautunut yhtiö, jolle kiinteä toimipaikka kuului, ja koska KR Wannseelle oli syntynyt voittoa Saksassa vuosina 1982–1990, sille aiheutuneiden tappioiden vähentämistä ei hyväksytty Itävallassa vuosilta 1992 ja 1993.

18 Vuoden 1994 osalta KR Wannseen kiinteää toimipaikkaa olisi Itävallan verosäännösten mukaisesti tullut verottaa kyseisenä vuonna syntyneestä voitosta. Toisin kuin vuosien 1992 ja 1993 osalta, Itävallassa ei kuitenkaan määrätty yhteisöveron perusteella mitään veroa vuodelta 1994.

19 Finanzamtin tehtyä päätöksensä, jonka mukaan KR Wannseen saaman kokonaistulon määrä Saksassa laskettiin siten, että huomioon otettiin sen Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan saama voitto, mainittu yhtiö valitti vuosia 1992–1994 koskevista verotuspäätöksistä ja vaati niiden määrien vähentämistä, jotka oli lisätty Saksassa määritettyyn veron laskentapohjaan. KR Wannsee perusteli valitustaan sillä, että Itävallassa tappioiden siirtämiseen sovellettavan seitsemän vuoden rajoituksen johdosta kyseisten määrien lisääminen AIG:n säännösten nojalla ei ollut lainmukainen.

20 Finanzgericht Berlin hylkäsi KR Wannseen valituksen vuosien 1992 ja 1993 verotuspäätösten osalta. Sitä vastoin mainittu tuomioistuin hyväksyi valituksen vuoden 1994 verotuspäätöksen osalta.

21 Bundesfinanzhof, joka käsittelee verovuoden 1994 osalta suoritettua lisäystä koskevaa asiaa ylimpänä tuomioistuimena Finanzamtin muutoksenhaun johdosta, epäilee kansallisen säännösten yhdenmukaisuutta yhteisön oikeuden kanssa.

22 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [ETA-sopimuksen] 31 artikla esteenä sellaiselle jäsenvaltion sääntelylle, jonka mukaan jäsenvaltiossa verotuksellisesti asuva ja siellä yleisesti verovelvollinen voi tosin tietyin

edellytyksin vähentää tulojen kokonaismäärän määrittämisen yhteydessä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappion, joka on vapautettu tuloverosta kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen perusteella, mutta

- kyseisen sopimuksen mukaan siltä osin kuin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevista kiinteistä toimipaikoista saaduista sellaisista elinkeinotoiminnan tuloista, jotka kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan on vapautettava verosta, muodostuu jonakin myöhempänä verokautena yhteensä positiivinen tulos, vähennetty määrä on kuitenkin lisättävä takaisin kyseisen verovuoden osalta tulojen kokonaismäärään, mutta
- tällaista lisäämistä ei kuitenkaan tehdä silloin, jos verovelvollinen näyttää, että se ei 'yleisesti' voi siihen sovellettavien toisen jäsenvaltion säännösten mukaan vähentää tappiota muuna kuin sinä vuonna, jona se on syntynyt; tämä edellytys ei silti täyty, jos tappion vähentäminen sallitaan tosin yleisesti toisessa valtiossa tämän valtion oikeuden mukaan, mutta vähentäminen ei kuitenkaan tule kysymykseen verovelvollisen konkreettisessa tilanteessa?

2) Jos kysymykseen annetaan myöntävä vastaus: Onko sillä, että tappion vähentämistä koskevilla rajoituksilla rikotaan muussa jäsenvaltiossa (lähdevaltiossa) [ETA-sopimuksen] 31 artiklaa, vaikutuksia asuinvaltion osalta siitä syystä, että kiinteästä toimipaikasta saamiensa tulojen osalta tässä muussa valtiossa ainoastaan rajoitetusti verovelvollinen henkilö saatetaan näiden säännösten vuoksi epäedulliseen asemaan siellä yleisesti verovelvolliseen verrattuna?

3) Edelleen, jos kysymykseen annetaan myöntävä vastaus: Onko asuinvaltion luovuttava kiinteästä toimipaikasta aiheutuvan ulkomaisen tappion jälkiverotuksesta, mikäli tappiota ei voida muussa tapauksessa vähentää missään jäsenvaltiossa siksi, että kiinteästä toimipaikasta on luovuttu toisessa jäsenvaltiossa?"

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

### *ETA-sopimuksen 31 artiklan sovellettavuus*

23 Aluksi on todettava, että ETA-sopimuksen sijoittautumisvapautta koskevia määräyksiä sovellettiin Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan välisiin suhteisiin 1.1.1994 ja 31.12.1994 välisenä aikana, koska viimeksi mainittu valtio liittyi Euroopan unioniin 1.1.1995.

24 Näiden määräysten ulottuvuuden osalta on todettava, että yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että ETA-sopimuksen 31 artiklassa esitetyt sijoittautumisvapauden rajoitukset kieltävät säännöt ovat samat kuin EY 43 artiklassa määrätyt säännöt (ks. asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I-2107, 49 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on myös täsmentänyt, että kyseessä olevalla alalla ETA-sopimuksen ja EY:n perustamissopimuksen määräyksiä on tulkittava yhteneväisesti (ks. asia C-452/01, Ospelt ja Schlössle Weissenberg, tuomio 23.9.2003, Kok. 2003, s. I-9743, 29 kohta ja asia C-286/02, Bellio F.lli, tuomio 1.4.2004, Kok. 2004, s. I-3465, 34 kohta).

25 ETA-sopimuksen 31 artiklan sovellettavuudesta pääasian tosiseikkoihin Saksan hallitus väittää, että kun otetaan huomioon se, että ETA-sopimus ei ollut vielä voimassa minään tappioiden vähentämisen osalta kyseessä olleista vuosista, eli vuosina 1982–1990, pääasiassa kyseessä olevaa verotusjärjestelmää ei voida arvioida kyseisen artiklan valossa, koska merkityksellinen ajankohta sovellettavan lainsäädännön määrittämiseksi on tappioiden alkuperäisen vähennyksen ajankohta.

26 Tältä osin on todettava, että huolimatta edellä korostetusta tosiseikasta, yhteisöjen tuomioistuimen arvioitavana oleva tekijä ei ole tappioiden vähentäminen vaan niiden



verotuksellisesti toteutettu lisääminen, joka suoritettiin vuonna 1994. Koska ETA-sopimus tuli voimaan 1.1.1994, pääasiassa kyseessä olevaa verotusjärjestelmää voidaan täten arvioida tämän sopimuksen 31 artiklan valossa.

### *ETA-sopimuksen 31 artiklassa määrätyn oikeuden rajoituksen olemassaolo*

27 Näillä ennakkoratkaisukysymyksillä, jotka on syytä tutkia yhdessä, kansallinen tuomioistuin tiedustelee pääpiirteissään, onko ETA-sopimuksen 31 artikla esteenä kansalliselle verojärjestelmälle, jossa ensin hyväksytään se, että sellaiselle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneet tappiot, joka sijaitsee muussa valtiossa kuin siinä, johon on sijoittautunut yhtiö, jolle kyseinen kiinteä toimipaikka kuuluu, voidaan ottaa huomioon kyseisen yhtiön tuloveron laskennan yhteydessä, mutta säädetään mainittujen tappioiden lisäämisestä verotuksellisesti sillä hetkellä, jolloin kyseiselle kiinteälle toimipaikalle syntyy voittoa, kun valtio, jossa kyseinen toimipaikka sijaitsee, ei myönnä mitään oikeutta siirtää seuraaville verovuosille muuhun valtioon sijoittautuneelle yhtiölle kuuluvalle kiinteälle toimipaikalle syntyneitä tappioita ja kun kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kyseessä olevien kahden valtion välillä tehdyn sopimuksen nojalla tällaisen yksikön tulot on vapautettu verosta siinä valtiossa, jossa on sen yhtiön kotipaikka, jolle kyseinen toimipaikka kuuluu.

28 On muistettava, että sijoittautumisvapaus sisältää niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (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 em. asia Keller Holding, tuomion 29 kohta).

29 Yhteisöjen tuomioistuin on myös korostanut, että vaikka sijoittautumisvapautta koskevien 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, Kok. 2007, s. I-10451, 33 kohta).

30 Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällaisina rajoituksina on pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään kyseisen vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (ks. mm. asia C-55/94, Gebhard, tuomio 30.11.1995, Kok. 1995, s. I-4165, 37 kohta ja asia C-442/02, CaixaBank France, tuomio 5.10.2004, Kok. 2004, s. I-8961, 11 kohta).

31 Näitä periaatteita sovelletaan, kun jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö toimii toisessa jäsenvaltiossa kiinteän toimipaikan välityksellä (ks. asia C-414/06, Lidl Belgium, tuomio 15.5.2008, 20 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

32 Mitä tulee pääasiassa kyseessä olevan saksalaisen verojärjestelmän vaikutuksiin yhteisön oikeuteen nähden arvioituna, edellä mainitussa asiassa Lidl Belgium annetun tuomion 23 kohdasta ilmenee, että säännökset, joilla sallitaan kiinteän toimipaikan tappioiden huomioiminen yhtiön, jolle toimipaikka kuuluu, tulosta määritettäessä ja veronalaista tuloa laskettaessa, muodostaa veroedun. Tällaisen edun myöntämistä tai epäämistä muussa jäsenvaltiossa kuin mainitun yhtiön sijaintivaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan osalta on täten pidettävä tekijänä, joka voi vaikuttaa sijoittautumisvapauteen.

33 Pitää tosin paikkansa, että toisin kuin edellä mainitussa asiassa Lidl Belgium kyseessä ollut säännöstö, nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevassa saksalaisessa verojärjestelmässä

säädetään Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tappioiden huomioon ottamisesta sen Saksaan sijoittautuneen yhtiön tuloksessa, jolle kyseinen kiinteä toimipaikka kuuluu.

34 Nimittäin kuten tämän tuomion 14 kohdassa todetaan, Itävallassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneet tappiot vähennettiin ensin kokonaisuudessaan sen yhtiön voitoista, jolle kyseinen toimipaikka kuului, verotettaessa kyseistä yhtiötä Saksassa.

35 Näin toimiessaan Saksan liittotasavalta on myöntänyt veroedun maassa asuvalle yhtiölle, jolle Itävallassa sijaitseva kiinteä toimipaikka kuului, samalla tavoin, kuin jos kyseinen toimipaikka olisi sijainnut Saksassa.

36 Lisätessään kuitenkin seuraavassa vaiheessa eli kiinteän toimipaikan tuotettua voittoa kyseisen toimipaikan tappiot sen yhtiön veron määräytymisperusteeseen, jolle mainittu toimipaikka kuului, Saksan verojärjestelmällä peruutettiin edellä mainittu veroetu.

37 Vaikka tämä lisäys toteutettiin ainoastaan kyseiselle kiinteälle toimipaikalle syntyneiden voittojen suuruisena, Saksan lainsäädännössä kohdeltiin silti tältä osin sellaisia maassa asuvia yhtiöitä, joilla on kiinteä toimipaikka Itävallassa, verotuksessa epäedullisemmin kuin maassa asuvia yhtiöitä, joilla on kiinteä toimipaikka Saksassa.

38 Näissä olosuhteissa sellaisen yhtiön, jonka sääntömääräinen kotipaikka on Saksassa ja jolla on kiinteä toimipaikka Itävallassa, tilanne on epäedullisempi kuin tilanne, joka sen osalta vallitsisi, mikäli kiinteä toimipaikka olisi Saksassa. Tämän erilaisen verokohtelun johdosta saksalainen yhtiö on voitu saada luopumaan toimintansa harjoittamisesta Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä (ks. vastaavasti em. asia Lidl Belgium, tuomion 25 kohta).

39 On todettava, että pääasiassa kyseessä olevaan verojärjestelmään sisältyy ETA-sopimuksen 31 artiklassa määrätyn oikeuden rajoitus.

#### *Oikeutusperusteen olemassaolo*

40 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. em. asia Lidl Belgium, tuomion 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa tältä osin sitä seikkaa, että Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tuloja ei Saksan ja Itävallan välisen verosopimuksen määräysten mukaisesti veroteta Saksassa – eli jäsenvaltiossa, jossa on sen yhtiön kotipaikka, jolle kyseinen toimipaikka kuuluu – vaan Itävallassa.

42 Tältä osin on todettava, että pääasiassa kyseessä olevassa saksalaisessa verojärjestelmässä säädettyä tappioiden lisäämistä ei voida erottaa näiden tappioiden aikaisemmasta huomioon ottamisesta. Kuten kansallinen tuomioistuin toteaa, tällainen lisääminen tilanteessa, jossa yhtiöllä on toisessa valtiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, jonka osalta kyseisen yhtiön asuinvaltiolla ei ole mitään verotusvaltaa, heijastaa nimittäin symmetristä logiikkaa. Pääasiassa kyseessä olevan verojärjestelmän kahden osatekijän välillä on täten välitön, henkilöllinen ja aineellinen yhteys, koska mainittu lisääminen täydentää johdonmukaisesti aiemmin myönnettyä vähennystä.

43 On todettava, että näin säädetystä lisäämisestä aiheutuva rajoitus on oikeutettavissa tarpeella taata Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuus.

44 Tämän osalta on vielä lisättävä, että kyseinen rajoitus soveltuu tällaisen päämäärän saavuttamiseen sikäli kuin se toteutetaan täysin symmetrisesti, koska lisääminen toteutetaan ainoastaan vähennytyjen tappioiden osalta.

45 Lisäksi mainittu rajoitus on täysin oikeasuhteinen sillä tavoiteltuun päämäärään nähden, koska tappiot lisätään ainoastaan syntyneiden voittojen suuruisina.

46 Tätä arviointia ei voida kyseenalaistaa pääasiassa kyseessä olevilla Saksan verojärjestelmän ja Itävallan verolainsäädännön yhteisvaikutuksilla, jotka kansallinen tuomioistuin mainitsee ensimmäisen ja toisen kysymyksensä yhteydessä.

47 Mainittu tuomioistuin täsmentää tältä osin, että Saksan verolainsäädännössä ei säädetty pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaisesta lisäämisestä, mikäli verovelvollinen osoitti, että siihen muussa kuin sen sijoittautumisvaltiossa sovellettavat verosäännökset eivät yleisesti mahdollistaneet tappioiden vähentämistä muiden vuosien kuin tappioiden syntymisvuoden verotuksessa, mikä ei ollut tilanne silloin, kun kyseisessä valtiossa säädettiin lähtökohtaisesti tällaisesta tappioiden vähennysmahdollisuudesta mutta kun tätä mahdollisuutta ei voitu käyttää mainitun verovelvollisen konkreettisessa tilanteessa. Pääasiassa kyseessä olleessa tilanteessa KR Wannseen oli mahdotonta saada Itävallan veroviranomaisia ottamaan huomioon vuosina 1982–1990 syntyneitä tappioita.

48 Tältä osin on palautettava mieleen, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön tason yhtenäistämistä tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta päättää tulon ja varallisuuden verotusperusteista estääkseen kaksinkertaisen verotuksen tarvittaessa sopimusteitse (ks. asia C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomio 3.10.2006, Kok. 2006, s. I-9461, 54 kohta; asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok. 2006, s. I-11673, 52 kohta ja asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007, Kok. 2007, s. I-6373, 52 kohta).

49 Kyseinen toimivalta merkitsee myös sitä, 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 (ks. vastaavasti em. asia Columbus Container Services, tuomion 51 kohta ja asia C-293/06, Deutsche Shell, tuomio 28.2.2008, 42 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

50 Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin todennut, että sijoittautumisvapautta ei voida ymmärtää siten, että jäsenvaltio olisi pakotettu laatimaan verosääntönsä jonkin toisen jäsenvaltion verosäännöt huomioon ottaen varmistaakseen kaikissa tilanteissa verotuksen, joka poistaa kaikki kansallisista verolainsäädännöistä johtuvat eroavuudet, koska päätökset, jotka yhtiö tekee kaupallisten rakenteiden sijoittamisesta ulkomaille, voivat tapauksen mukaan olla enemmän tai vähemmän edullisia tai epäedullisia tällaiselle yhtiölle (ks. em. asia Deutsche Shell, tuomion 43 kohta).

51 Vaikka oletettaisiin, että valtiossa, jossa on sen yhtiön kotipaikka, jolle kyseinen kiinteä toimipaikka kuuluu, sovellettavan verotuksen ja kyseisen toimipaikan sijaintivaltiossa noudatettavan verotuksen yhteisvaikutus voisi johtaa sijoittautumisvapauden rajoitukseen, tällainen rajoitus aiheutuu yksinomaan tästä viimeksi mainitusta valtiosta.

52 Tällaisessa tilanteessa mainittu rajoitus ei aiheutuisi pääasiassa kyseessä olevasta verojärjestelmästä vaan Saksan ja Itävallan välisen verosopimuksen puitteissa toteutetusta verotusvaltojen jaosta.

53 Päätelmää siitä, että mainitusta verojärjestelmästä aiheutuva rajoitus on oikeutettavissa tarpeella taata kyseisen järjestelmän johdonmukaisuus, ei voida kyseenalaistaa myöskään sillä kansallisen tuomioistuimen kolmannen kysymyksensä yhteydessä esiin tuomalla seikalla, että yhtiö, jolle puheena oleva kiinteä toimipaikka kuuluu, on luopunut siitä ja että samaisen kiinteän toimipaikan koko olemassaolon aikainen tulos on kokonaisuudessaan tappiollinen.

54 Kuten tämän tuomion 42 kohdassa muistutetaan, kiinteän toimipaikan tappioiden suuruisen määrän lisääminen sen yhtiön tulokseen, jolle kyseinen toimipaikka kuuluu, täydentää erottamattomasti ja johdonmukaisesti näiden tappioiden aiempaa huomioon ottamista.

55 Edellä esitetyillä perusteilla ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava siten, että ETA-sopimuksen 31 artikla ei ole esteenä kansalliselle verojärjestelmälle, jossa ensin hyväksytään se, että sellaiselle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneet tappiot, joka sijaitsee muussa valtiossa kuin siinä, johon on sijoittautunut yhtiö, jolle kyseinen kiinteä toimipaikka kuuluu, voidaan ottaa huomioon kyseisen yhtiön tuloveron laskennan yhteydessä, mutta säädetään mainittujen tappioiden lisäämisestä verotuksellisesti sillä hetkellä, jolloin kyseiselle kiinteälle toimipaikalle syntyy voittoa, kun valtio, jossa kyseinen toimipaikka sijaitsee, ei myönnä mitään oikeutta siirtää seuraaville verovuosille muuhun valtioon sijoittautuneelle yhtiölle kuuluvalla kiinteällä toimipaikalle syntyneitä tappioita ja kun kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kyseessä olevien kahden valtion välillä tehdyn sopimuksen nojalla tällaisen yksikön tulot on vapautettu verosta siinä valtiossa, jossa on sen yhtiön kotipaikka, jolle kyseinen toimipaikka kuuluu.

### **Oikeudenkäyntikulut**

56 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:

**Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen 31 artikla ei ole esteenä kansalliselle verojärjestelmälle, jossa ensin hyväksytään se, että sellaiselle kiinteälle toimipaikalle aiheutuneet tappiot, joka sijaitsee muussa valtiossa kuin siinä, johon on sijoittautunut yhtiö, jolle kyseinen kiinteä toimipaikka kuuluu, voidaan ottaa huomioon kyseisen yhtiön tuloveron laskennan yhteydessä, mutta säädetään mainittujen tappioiden lisäämisestä verotuksellisesti sillä hetkellä, jolloin kyseiselle kiinteälle toimipaikalle syntyy voittoa, kun valtio, jossa kyseinen toimipaikka sijaitsee, ei myönnä mitään oikeutta siirtää seuraaville verovuosille muuhun valtioon sijoittautuneelle yhtiölle kuuluvalla kiinteällä toimipaikalle syntyneitä tappioita ja kun kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kyseessä olevien kahden valtion välillä tehdyn sopimuksen nojalla tällaisen yksikön tulot on vapautettu verosta siinä valtiossa, jossa on sen yhtiön kotipaikka, jolle kyseinen toimipaikka kuuluu.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.