

Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

17 päivänä lokakuuta 2019 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädäntö – Yhteisövero – Riskipääomavähennys – Sellaisten yhtiöiden, joilla on toisessa jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, jonka tuottamat tulot on vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, vähennyskelpoisen määrän pienentäminen – SEUT 49 artikla – Sijoittautumisvapaus – Syrjivä kohtelu – Syrjimättömyys

Asiassa C-459/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Antwerpenin alioikeus, Belgia) on esittänyt 29.6.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.7.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Argenta Spaarbank NV

vastaa

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. G. Xuereb sekä tuomarit T. von Danwitz ja A. Kumin (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: G. Pitruzzella,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Argenta Spaarbank NV, edustajinaan B. De Cock ja K. Van Duyse, advocaten,
- Belgian hallitus, asiamiehinaan P. Cottin, J.-C. Halleux ja C. Pochet,
- Euroopan komissio, asiamiehinaan W. Roels ja N. Gossement,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Argenta Spaarbank NV (jäljempänä Argenta) ja Belgian valtio ja joka koskee riskipääomavähennyksen määrän laskemista verotusvuodelta 2015.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Belgian oikeus

3 Riskipääomavähennys otettiin tuloverojärjestelmän soveltamisalalla käyttöön riskipääomavähennyksestä 22.6.2005 annetulla lailla (wet tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal; Belgisch Staatsblad 30.6.2005, s. 30077).

4 Tämän lain perusteluista käy ilmi, että lailla on muun muassa tarkoitus lieventää eroja, joita on lainapääomalla (josta maksettavat korot ovat kokonaisuudessaan verovähennyskelpoisia) toteutettavan yhtiöiden rahoittamisen ja omalla pääomalla (riskipääoma), joista maksettavia vastikkeita verotettiin kokonaisuudessaan, toteutettavan yritysten rahoittamisen verokohtelussa, ja kasvattaa yhtiöiden vakavaraisuussuhdetta ja että riskipääomavähennyksen käyttöönotto oli osa Belgian talouden kilpailukyvyn parantamista koskevaa yleistä tavoitetta.

5 Vuoden 1992 tuloverokodeksin (Wetboek van de Inkomstenbelasting 1992, jäljempänä WIB 1992), sellaisena kuin sitä sovelletaan verotusvuoteen 2015, 205 bis §:n sanamuoto on seuraava:

”Verotettavan tulon määrittämiseksi veron perustetta alennetaan 205 quater §:n mukaisesti vahvistetulla määrällä. Tätä vähennystä kutsutaan ’riskipääomavähennykseksi’.”

6 WIB 1992:n 205 quater §:n 1 momentin mukaan riskipääomavähennys on yhtä suuri kuin WIB 1992:n 205 ter §:n mukaisesti määritetty riskipääoma kerrottuna WIB 1992:n 205 quater §:n seuraavissa kohdissa määritellyllä kertoimella.

7 WIB 1992:n 205 ter §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään verokauden riskipääomavähennyksen määrittämisestä, että huomioon otettava riskipääoma vastaa, mikäli kyseisen pykälän 2–5 momentin säännöksistä ei muuta johdu, taseesta ilmenevää yhtiön oman pääoman määrää edellisen verokauden lopussa, sellaisena kuin kyseinen pääoma on määritetty kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevan lainsäädännön mukaisesti. WIB 1992:n 205 ter §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetään, että tällä tavoin määritetyn riskipääoman määrästä vähennetään tiettyjä arvoja, kun taas WIB 1992:n 205 ter §:n 2–5 momentissa luetellaan tilanteet, joissa omaan pääomaan on tehtävä oikaisuja, jotta sen perusteella voidaan laskea riskipääomavähennyksen määrä.

8 WIB 1992:n 205 ter §:n 2 momentissa säädettiin verotusvuoteen 2014 saakka, että kun yhtiöllä oli ulkomailla yksi tai useampi ulkomainen toimipaikka, jonka tulot oli vapautettu kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, WIB 1992:n 205 ter §:n 1 momentin mukaisesti määritetystä riskipääomasta vähennettiin yhtäältä ulkomaisten toimipaikkojen varojen nettokirjanpitoarvon ja toisaalta niiden velkojen kokonaismäärän, jotka eivät kuulu yhtiön omaan pääomaan ja joista näiden toimipaikkojen katsotaan olevan vastuussa, välinen positiivinen erotus.

9 WIB 1992:n 205 quinquies §:ssä säädettiin, että jos voittoa ei ole saatu lainkaan sellaisen verokauden aikana, jonka osalta riskipääomavähennys voidaan tehdä, tämän verokauden osalta käyttämättä jäänyt vähennys voidaan siirtää tehtäväksi seuraavien seitsemän vuoden voitoista. Vero- ja rahoitussäännöksistä 13.12.2012 annetun lain (Wet houdende fiscale en financiële

bepalingen) (Belgisch Staatsblad, 20.12.2012) antamisen seurauksena tämä siirtäminen on tullut mahdolliseksi verotusvuodesta 2013 alkaen.

10 Unionin tuomioistuin, jolle oli esitetty ennakkoratkaisupyyntö, totesi 4.7.2013 antamassaan tuomiossa Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), että SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan jäsenvaltiossa yleisesti verovelvolliselle yhtiölle myönnettävää vähennystä laskettaessa ei oteta huomioon toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varojen nettoarvoa, jos tämän kiinteän toimipaikan tulot eivät kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla ole veronalaisia ensin mainitussa jäsenvaltiossa, kun taas ensin mainitun jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan varat otetaan tässä yhteydessä huomioon.

11 Erinäisistä vero- ja rahoitussäännöksistä 21.12.2013 annetulla lailla (Wet houdende diverse fiscale en financiële bepalingen) (Belgisch Staatsblad, 31.12.2013) WIB 1992:n 205 ter §:n 2 ja 3 momentti kumottiin ja WIB 1992:een lisättiin uusi 205 quinquies §, joka on ollut voimassa verotusvuodesta 2014 lähtien (jäljempänä WIB 1992:n 205 quinquies §, sellaisena kuin se on muutettuna).

12 WIB 1992:n 205 quinquies §:ssä, sellaisena kuin se on muutettuna, säädetään seuraavaa:

”Kun yhtiöllä on toisessa Euroopan talousalueen jäsenvaltiossa yksi tai useampi kiinteä toimipaikka, kiinteään toimipaikkaan kuulumatonta kiinteää omaisuutta tai tähän kiinteään omaisuuteen kohdistuvia oikeuksia, joiden tulot on vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, 205 bis §:n mukaisesti määritettyä vähennystä pienennetään vähentämällä siitä pienempi seuraavista kahdesta määrästä:

1) määrä, joka määritetään 3 momentissa säädetyn mukaisesti;

2) näiden kiinteiden toimipaikkojen, tämän kiinteän omaisuuden ja näiden tällaiseen kiinteään omaisuuteen kohdistuvien oikeuksien positiivinen tulos tämän lain mukaisesti määritettynä.

--

Mikäli 205 ter §:n 2–5 momentin säännöksistä ei muuta johdu, edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitettu määrä määritetään kertomalla 205 quater §:ssä tarkoitettulla verokannalla edellisen verokauden lopussa vahvistettu yhtäältä 1 ja 2 momentissa tarkoitettujen ulkomailla sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen, kiinteän omaisuuden tai oikeuksien varojen, lukuun ottamatta 205 ter §:n 1 momentin 2 alakohdassa tarkoitettuja osakkeita ja omistusosuuksia, nettokirjanpitoarvon ja toisaalta 1 tai 2 momentissa tarkoitettujen kiinteiden toimipaikkojen, kiinteän omaisuuden tai oikeuksien niiden velkojen kokonaismäärän, jotka eivät kuulu yhtiön omaan pääomaan ja joista näiden toimipaikkojen katsotaan olevan vastuussa, välinen positiivinen erotus.”

Belgian kuningaskunnan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehty sopimus

13 Belgian kuningaskunnan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tulo- ja varallisuusverotuksen alalla 5.6.2001 tehdyn sopimuksen (Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen) (Belgisch Staatsblad, 20.12.2002, s. 57534; jäljempänä Belgian ja Alankomaiden välinen sopimus) 7 artiklan 1–3 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”1. Tulosta, jonka sopimusvaltiossa oleva yritys saa, voidaan verottaa vain siinä valtiossa, jollei yritys harjoita liiketoimintaa toisessa sopimusvaltiossa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos yritys harjoittaa liiketoimintaa edellä sanotuin tavoin, voidaan toisessa valtiossa verottaa yrityksen saamasta tulosta mutta vain siitä tulon osasta, joka on luettava kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi.

2. Mikäli 3 kappaleessa ei toisin määrätä, on niin, että jos sopimusvaltiossa oleva yritys harjoittaa liiketoimintaa toisessa sopimusvaltiossa siellä olevasta kiinteästä toimipaikasta, luetaan kummassakin sopimusvaltiossa kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi se tulo, jonka toimipaikan olisi voitu olettaa tuottavan, jos se olisi ollut erillinen yritys, joka harjoittaa samaa tai samanluonteista toimintaa samojen tai samanluonteisten edellytysten vallitessa ja itsenäisesti päättää liiketoimista sen yrityksen kanssa, jonka kiinteä toimipaikka se on.

3. Kiinteän toimipaikan tuloa määrittäessä on vähennykseksi hyväksyttävä kiinteästä toimipaikasta johtuneet menot, niihin luettuina johtamisesta ja yleisestä hallinnosta johtuneet menot, riippumatta siitä, ovatko ne syntyneet siinä valtiossa, jossa kiinteä toimipaikka on, vai muualla.”

14 Belgian ja Alankomaiden välisen sopimuksen 23 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Belgiassa kaksinkertainen verotus vältetään seuraavalla tavalla:

a) Kun Belgiassa asuva saa muita tuloja kuin tämän sopimuksen 12 artiklan 5 kappaleessa tarkoitettuja osinko-, korko- tai rojaltimaksuja tai omistaa varoja, joita verotetaan Alankomaissa tämän sopimuksen nojalla, Belgia vapauttaa nämä tulot tai varat verosta mutta voi maassa asuvan muihin tuloihin tai varoihin kohdistuvan veron määrän laskemiseksi soveltaa samaa verokantaa kuin siinä tapauksessa, että kyseisiä tuloja tai varoja ei olisi vapautettu verosta.

— —”

Pääasian oikeusriita ja ennakkoratkaisukysymys

15 Argenta on Belgiassa asuva yhtiö, joka on velvollinen maksamaan Belgian yhteisöveroa.

16 Argenta harjoitti verokaudella 1.1.2014–31.12.2014 (jäljempänä verotusvuosi 2015) osan toiminnastaan Alankomaissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan, jonka tulot on vapautettu verosta Belgiassa Belgian ja Alankomaiden välisen verosopimuksen 7 artiklan 1–3 kappaleen ja 23 artiklan nojalla, välityksellä.

17 Argenta pienensi verotusvuoden 2015 yhteisöveroon liittyvässä veroilmoituksessaan WIB 1992:n 205 quinquies §:n, sellaisena kuin se on muutettuna, nojalla riskipääomavähennystä vähennyksen sillä osalla, joka lasketaan sen kiinteän toimipaikan oman pääoman perusteella.

18 Verotusvuoden 2015 yhteisöverotuspäätös todettiin täytäntöönpanokelpoiseksi 12.11.2015 ja verotuspäätös annettiin tiedoksi 16.11.2015.

19 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että WIB 1992:n 205 quinquies §:ää, sellaisena kuin se on muutettuna, soveltamalla yhteisövero on laskettu seuraavasti. Aluksi WIB 1992:n 205 quinquies §, sellaisena kuin se on muutettuna, 3 momentin mukaisesti Argentan alankomaalaiseen kiinteään toimipaikkaan liittyvän riskipääomavähennyksen määräksi laskettiin 1 970 290,89 euroa. Tämän jälkeen WIB 1992:n 205 quinquies §:n, sellaisena kuin se on muutettuna, 1 momentin mukaisesti alankomaalaiseen kiinteään toimipaikkaan liittyvän riskipääomavähennyksen määrää eli 1 970 290,89 euron määrää verrattiin tämän kiinteän toimipaikan tulokseen, joka oli positiivinen ja jonka

määrä oli 149 185 743,91 euroa. Lopuksi Alankomaissa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan liittyvä riskipääomavähennys, eli 1 970 290,89 euron määrä, vähennettiin kokonaisuudessaan riskipääomavähennyksen kokonaismäärästä, koska Alankomaissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan positiivinen tulos oli suurempi kuin kyseiseen toimipaikkaan liittyvä riskipääomavähennys.

20 Argenta teki tästä verotuspäätöksestä 12.5.2016 oikaisuvaatimuksen, jonka mukaan WIB 1992:n 205 quinquies §, sellaisena kuin se on muutettuna, ei ole SEUT 49 artiklan mukainen. Tämä oikaisuvaatimus hylättiin 19.12.2016 tehdyllä päätöksellä.

21 Argenta nosti 17.3.2017 kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että asianosaiset ovat eri mieltä erityisesti siitä, onko WIB 1992:n 205 quinquies §, sellaisena kuin se on muutettuna, SEUT 49 artiklan ja 4.7.2013 annettuun tuomioon Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447) perustuvan oikeuskäytännön mukainen.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että WIB 1992:n 205 ter ja 205 quater §:ssä säädettyjen yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti laskettua riskipääomavähennystä pienennetään vähentämällä se riskipääomavähennyksen osa, joka lasketaan toisessa Euroopan talousalueen (ETA) valtiossa sijaitsevien sellaisten kiinteiden toimipaikkojen, jotka on vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyllä sopimuksella, oman pääoman perusteella. Tämä pienennys rajoittuu tässä kiinteässä toimipaikassa tehtyyn voittoon. Omien varojen määräksi vahvistetaan varojen nettokirjanpitoarvo vähennettynä niiden velkojen kokonaismäärällä, jotka eivät kuulu yhtiön omaan pääomaan ja joista näiden kiinteiden toimipaikkojen voidaan katsoa olevan vastuussa, kuten WIB 1992:n 205 quinquies §:n, sellaisena kuin se on muutettuna, 3 momentissa säädetään.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että toisin kuin verotusvuoden 2008 osalta, josta oli kyse asiassa, jossa annettiin tuomio 4.7.2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), jos voittoa ei verotusvuoden aikana saada lainkaan tai sitä ei saada riittävästi, jotta riskipääomavähennys voitaisiin tehdä, vähennystä ei voida enää siirtää tehtäväksi myöhempien verotusvuosien aikana.

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että WIB 1992:n 205 quinquies §:ssä, sellaisena kuin se on muutettuna, säädettyä riskipääomavähennyksen pienennystä ei sovelleta Belgiassa sijaitseviin kiinteisiin toimipaikkoihin eikä Belgian lainsäädännössä myöskään säädetä vastaavasta pienentämisestä Belgiassa sijaitsevien toimipaikkojen osalta.

26 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tästä seuraa, että riskipääomavähennyksen laajuus on rajoitetumpi silloin, kun yhtiöllä on kiinteä toimipaikka toisessa ETA:n jäsenvaltiossa, ja erityisesti silloin, kun laitoksen saama voitto on suurempi kuin riskipääomavähennys, joka sille katsotaan kuuluvan, kuin silloin, kun kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee Belgiassa. On siis selvitettävä, onko kyseinen kansallinen lainsäädäntö SEUT 49 artiklan mukainen.

27 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan voitto on suurempi kuin tälle toimipaikalle kuuluvaksi katsotun oman pääoman perusteella laskettu riskipääomavähennys, uudella säännöksellä olisi lähes sama vaikutus kuin sillä säännöksellä, jota sovellettiin verotusvuoden 2008 osalta ja joka on todettu SEUT 49 artiklan vastaiseksi. Toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varat otetaan kuitenkin ensin joka tapauksessa huomioon laskettaessa vähennystä, ja tällaisen kiinteän toimipaikan, jonka tulot on vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, omaa pääomaa koskevan riskipääomavähennysoikeuden rajoitus on

korkeintaan kyseisen toimipaikan voiton määrän suuruinen.

28 Tässä tilanteessa Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Antwerpenin alioikeus, Belgia) päätti lykätä asioiden käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [SEUT] 49 artikla esteenä sellaiselle kansalliselle verolainsäädännölle, jonka perusteella Belgiassa yleisesti verovelvollisen yhtiön, jolla on toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, jonka voitot on vapautettu Belgiassa kokonaan veroista Belgian ja toisen jäsenvaltion kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tekemän sopimuksen nojalla, verotettavaa voittoa laskettaessa

– riskipääomavähennystä pienennetään riskipääomavähennyksen määrällä, joka lasketaan yhtäältä kiinteän toimipaikan varojen nettokirjanpitoarvon ja toisaalta kaikkien velkojen, jotka eivät kuulu yhtiön omaan pääomaan ja joista kiinteän toimipaikan voidaan katsoa olevan vastuussa, positiivisen erotuksen perusteella, ja

– edellä mainittua pienennystä ei sovelleta siltä osin kuin pienennyksen määrä on pienempi kuin tämän kiinteän toimipaikan saama voitto,

kun taas riskipääomavähennystä ei pienennetä, jos tämä positiivinen erotus voidaan lukea kuuluvaksi Belgiassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

29 Aluksi on korostettava, että Belgian hallitus pyytää unionin tuomioistuinta muotoilemaan ennakkoratkaisukysymyksen uudelleen siltä osin kuin se ei asiallisesti vastaa WIB 1992:n 205 quinquies §:n, sellaisena kuin se on muutettuna, sisältöä.

30 Tästä on muistutettava, että kansalliseen oikeusjärjestykseen kuuluvien säännösten tulkinnan osalta unionin tuomioistuimen on lähtökohtaisesti perustettava ratkaisunsa ennakkoratkaisupyynnön esittämispäätöksestä ilmeneviin luonnehdintoihin. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on nimittäin niin, ettei unionin tuomioistuimella ole toimivaltaa tulkita jäsenvaltion sisäistä oikeutta (tuomio 17.3.2011, Naftiliaki Etaireia Thasou ja Amaltheia I Naftiki Etaireia, C-128/10 ja C-129/10, EU:C:2011:163, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ennakkoratkaisupyynnönsä perusteluissa tulkinnut WIB 1992:n 205 quinquies §:ää, sellaisena kuin se on muutettuna, ja todennut, että tämän säännöksen nojalla riskipääomavähennystä, sellaisena kuin se on laskettu WIB 1992:n 205 ter ja quater §:ssä vahvistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti, pienennetään riskipääomavähennyksen osalla, joka lasketaan sellaisen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan, jonka voitot on vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyllä sopimuksella, oman pääoman perusteella ja että tämä pienennys on rajattu kyseisessä kiinteässä toimipaikassa syntyneeseen voittoon. Se on lisäksi todennut, että WIB 1992:n 205 quinquies §:ssä, sellaisena kuin se on muutettuna, tarkoitettua riskipääomavähennyksen pienennystä ei sovelleta tapauksissa, joissa kiinteä toimipaikka sijaitsee Belgiassa.

32 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys on siis ymmärrettävä ja siihen on vastattava ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenevien olettamien perusteella.

33 Näin ollen on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ennakkoratkaisukysymyksellään lähinnä, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että se on

esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan silloin, kun tässä jäsenvaltiossa yleisesti verovelvolliselle yhtiölle, jolla on toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, jonka tulot on vapautettu verosta ensimmäisessä jäsenvaltiossa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, myönnettävää vähennystä laskettaessa tällaisen kiinteän toimipaikan varojen nettomäärä otetaan ensin huomioon kyseiselle ensimmäisessä jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle myönnettävää riskipääomavähennystä laskettaessa mutta sen jälkeen vähennyksen määrää pienennetään seuraavista määristä pienemmällä, eli riskipääomavähennyksen sillä osalla, joka liittyy kiinteään toimipaikkaan, tai tämän kiinteän toimipaikan positiivisella tuloksella, kun taas tällaista pienennystä ei toteuteta ensimmäisessä jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tapauksessa.

34 SEUT 49 artiklassa Euroopan unionin kansalaisille tunnustettu sijoittautumisvapaus sisältää SEUT 54 artiklan mukaan niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa muissa jäsenvaltioissa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, 15 kohta).

35 Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien unionin oikeussääntöjen tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon (tuomio 4.7.2013, Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, 20 kohta ja tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Näitä periaatteita sovelletaan myös, kun jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö toimii toisessa jäsenvaltiossa kiinteän toimipaikan välityksellä (tuomio 15.5.2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, 20 kohta; tuomio 4.7.2013, Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, 21 kohta ja tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, 17 kohta).

37 Belgiassa yhteisöveron alaiselle yhtiölle myönnettävä riskipääomavähennys on verotuksellinen etu, jonka seurauksena tosiasiallinen yhteisöverokanta, jota tällaiseen yhtiöön sovelletaan kyseisessä jäsenvaltiossa, alenee.

38 Unionin tuomioistuin on jo todennut tässä yhteydessä, että myös kiinteän toimipaikan varojen ottaminen huomioon laskettaessa Belgiassa yhteisöverovelvollisen yhtiön riskipääomavähennystä on verotuksellinen etu, sillä se alentaa osaltaan tosiasiallista yhteisöverokantaa, jota tällaiseen yhtiöön sovelletaan kyseisessä jäsenvaltiossa (tuomio 4.7.2013, Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, 24 kohta).

39 Pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä, erityisesti WIB 1992:n 205 quinquies §:ssä, sellaisena kuin se on muutettuna, säädetään nykyään, että toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan, jonka tulot on vapautettu verosta kyseisen yhtiön asuinvaltiona olevassa jäsenvaltiossa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, varojen nettoarvo otetaan ensin huomioon laskettaessa tällaiselle yhtiölle myönnettyä riskipääomavähennystä.

40 Erilaista kohtelua ei siis voida todeta tältä osin sellaisen yhtiön, jolla on kiinteä toimipaikka Belgiassa, ja sellaisen yhtiön välillä, jolla on toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, jonka tulot on Belgiassa vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, koska sekä Belgiassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle kuuluvaksi katsotut varat että toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle kuuluvaksi katsotut varat

otetaan huomioon laskettaessa Belgiassa asuvalle yhtiölle myönnettyä kokonaisriskipääomavähennystä.

41 Tämän jälkeen kokonaisriskipääomavähennyksen määrää pienennetään kuitenkin pienemmällä seuraavista määristä, eli sellaisella riskipääomavähennyksen osalla, joka liittyy toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, jonka tulot on Belgiassa vapautettu kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, tai tämän kiinteään toimipaikan tekemällä positiivisella tuloksella, kun taas tällaisesta riskipääomavähennyksen pienennyksestä ei ole säädetty Belgiassa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen osalta.

42 Pääasiassa kyseessä olevalla lainsäädännöllä kohdellaan näin ollen tältä osin eri tavalla sellaista yhtiötä, jolla on kiinteä toimipaikka Belgiassa, ja sellaista yhtiötä, jolla on toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, jonka tulot on vapautettu verosta Belgiassa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla.

43 Näin ollen on määritettävä, onko tällainen erilainen kohtelu epäedullista kohtelua, joka voi saada belgialaisen yhtiön luopumaan liiketoimintansa harjoittamisesta muussa jäsenvaltiossa kuin Belgian kuningaskunnassa sijaitsevan kiinteään toimipaikan välityksellä, ja muodostaako se näin ollen EUT-sopimuksen sijoittautumisvapautta koskevissa määräyksissä lähtökohtaisesti kielletyn rajoituksen.

44 Kuten unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, WIB 1992:n 205 quinquies §:n, sellaisena kuin se on muutettuna, soveltamisesta voi seurata kolme erilaista tilannetta.

45 Ensinnäkin silloin, kun toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, jonka tulot on Belgiassa vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, ei ole tehnyt positiivista tulosta, Belgiassa asuvalle yhtiölle myönnettyä kokonaisriskipääomavähennystä, joka lasketaan ottaen huomioon mainitun kiinteään toimipaikan varojen nettoarvo, ei pienennetä. Belgiassa asuvan yhtiön veron peruste pienenee näin ollen riskipääomavähennyksen koko määrällä, mukaan lukien riskipääomavähennyksen se osa, joka liittyy mainittuun kiinteään toimipaikkaan.

46 Näin ollen tässä ensimmäisessä tilanteessa yhtiötä, jolla on toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, jonka tulot on Belgiassa vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, ei – jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu – kohdella epäedullisemmin kuin Belgiassa asuvaa yhtiötä, jolla on Belgiassa kiinteä toimipaikka.

47 Toiseksi silloin, kun toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, jonka tulot on Belgiassa vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, on saanut positiivisen tuloksen, joka on pienempi kuin tähän kiinteään toimipaikkaan liittyvä riskipääomavähennyksen osa, kokonaisriskipääomavähennystä, joka lasketaan ottaen huomioon kyseisen kiinteään toimipaikan varojen nettoarvo, pienennetään. Tämä positiivinen tulos nimittäin vähennetään kokonaisvähennyksestä.

48 Tällaisesta toimenpiteestä seuraa, että riskipääomavähennyksen se osa, joka liittyy tähän kiinteään toimipaikkaan ja joka ylittää tämän kiinteään toimipaikan tuloksen, otetaan sitä vastoin huomioon kokonaisvähennystä tehtäessä.

49 Näin ollen Belgiassa asuvan yhtiön veron laskentaperustetta pienennetään kyseiseen kiinteään toimipaikkaan liittyvän riskipääomavähennyksen määrällä vain, jos kyseinen määrä ylittää sen positiivisen tuloksen.

50 Kolmanneksi silloin, kun toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, jonka tulot on Belgiassa vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, on tehnyt positiivisen tuloksen, joka on suurempi kuin riskipääomavähennyksen se osa, joka liittyy tähän kiinteään toimipaikkaan, kokonaisriskipääomavähennystä, joka lasketaan ottaen huomioon mainitun kiinteän toimipaikan varojen nettoarvo, pienennetään myös vähentämällä siitä kyseiseen toimipaikkaan liittyvä riskipääomavähennys. Kyseisessä tilanteessa riskipääomavähennyksen määrä, joka liittyy kyseiseen kiinteään toimipaikkaan, ei johda Belgiassa asuvan yhtiön veron perusteen alentamiseen.

51 Edellä esitetystä seuraa, että edellä kuvatussa toisessa ja kolmannessa tilanteessa kokonaisriskipääomavähennystä pienennetään silloin, kun Belgiassa asuvalla yhtiöllä on toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, jonka tulot on Belgiassa vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, toisin kuin silloin, kun kiinteä toimipaikka sijaitsee Belgiassa.

52 Lisäksi edellytetään, että tällaisen mekanismin soveltamisen on oltava epäedullista sellaisen Belgiassa asuvan yhtiön kannalta, jolla on toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, siten, että kokonaisriskipääomavähennyksen pienentämisen vuoksi kyseisen yhtiön veron peruste on korkeampi kuin sellaisen Belgiassa asuvan yhtiön veron peruste, jonka kiinteä toimipaikka sijaitsee Belgiassa.

53 Vaikka edellä kuvatussa toisessa ja kolmannessa tilanteessa kokonaisriskipääomavähennystä pienennetään eikä se siis jää kokonaan Belgiassa asuvan yhtiön veron perusteen ulkopuolelle, toisin kuin silloin, kun kiinteä toimipaikka sijaitsee Belgiassa, tässä yhteydessä on todettava, että unionin tuomioistuimen käytettävissä olevaan asiakirja-aineistoon sisältyvien tietojen mukaan Belgiassa asuvan yhtiön, jolla on kiinteä toimipaikka Belgiassa, veron peruste on, kun muut tekijät ovat samat, myös suurempi kuin sellaisen yhtiön veron peruste, jolla on toisessa jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, jonka tulot on vapautettu verosta Belgiassa.

54 Näiden tietojen mukaan nimittäin yhtiön, jonka kiinteät toimipaikat sijaitsevat Belgiassa, veron peruste sisältää näiden kiinteiden toimipaikkojen tulokset. Sitä vastoin tilanteessa, jossa Belgian kuningaskunta on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa vapauttanut verosta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tulot, Belgiassa asuvan yhtiön veron perusteeseen ei sisälly tällaisia tuloja.

55 Edellä kuvatun toisen tilanteen osalta on siis todettava, että sellaisen Belgiassa asuvan yhtiön, jolla on kiinteä toimipaikka Belgiassa, veron peruste vähenee sen osan lisäksi, joka liittyy kyseisen kiinteän toimipaikan positiiviseen tulokseen, vain siltä osin kuin tähän kiinteään toimipaikkaan liittyvä riskipääomavähennyksen määrä ylittää tämän tuloksen. Kun otetaan huomioon tämän tuomion 49 kohdassa esitetyt seikat, on todettava, että tällaisessa tilanteessa tällaisen yhtiön veron peruste ei ole alempi kuin sellaisen Belgiassa asuvan yhtiön veron peruste, jolla on toisessa jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, jonka tulot on vapautettu verosta Belgiassa.

56 Viimeksi mainittu yhtiö ei myöskään näytä olevan epäedullisemmassa asemassa edellä kuvatussa kolmannessa tilanteessa, jossa kiinteän toimipaikan positiivinen tulos on suurempi kuin tähän toimipaikkaan liittyvän riskipääomavähennyksen määrä. Kun kyse on Belgiassa asuvasta yhtiöstä, jolla on kiinteä toimipaikka Belgiassa, tämän vähennyksen vaikutukset näytävät rajoittuvan sen veron perusteen siihen osaan, joka liittyy kyseisen kiinteän toimipaikan

positiiviseen tuloksen, mutta se ei kuitenkaan alenna viimeksi mainitun yhtiön veron perustetta, joka perustuu tämän yhtiön hankkimiin tuloihin. Näin ollen viimeksi mainituksessa tilanteessa siitä, että kyseinen yhtiö voi tehdä toimipaikkaansa liittyvän riskipääomavähennyksen, kun taas Belgiassa asuva yhtiö, jolla on toisessa jäsenvaltiossa kiinteä toimipaikka, jonka tulot on vapautettu verosta Belgiassa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, ei voi sitä tehdä, ei vaikuta seuraavan, että viimeksi mainitun yhtiön veron peruste olisi suurempi kuin ensin mainitun yhtiön veron peruste.

57 Näin ollen on todettava, että – jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu – kokonaisriskipääomavähennyksen pienentämisen vuoksi Belgiassa asuvaa yhtiötä, jonka veron perusteeseen ei sisälly toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan voittoja, ei kohdella Belgiassa verotettavien tulojen osalta epäedullisemmin kuin belgialaista yhtiötä, jonka veron perusteeseen sisältyvät Belgiassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan voitot ja jonka riskipääomavähennystä ei pienennetä.

58 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetty erilainen kohtelu ei merkitse epäedullista kohtelua, joka voisi saada belgialaisen yhtiön luopumaan liiketoimintansa harjoittamisesta muussa jäsenvaltiossa kuin Belgian kuningaskunnassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä, eikä se näin ollen se muodosta EUT-sopimuksen sijoittautumisvapautta koskevissa määräyksissä lähtökohtaisesti kiellettyä rajoitusta.

59 Esitettyyn kysymykseen on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan silloin, kun tässä jäsenvaltiossa yleisesti verovelvolliselle yhtiölle, jolla on toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, jonka tulot on vapautettu verosta ensimmäisessä jäsenvaltiossa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, myönnettävää vähennystä laskettaessa tällaisen kiinteän toimipaikan varojen nettomäärä otetaan ensin huomioon kyseiselle ensimmäisessä jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle myönnettävää riskipääomavähennystä laskettaessa mutta sen jälkeen vähennyksen määrää pienennetään seuraavista määristä pienemmällä, eli riskipääomavähennyksen sillä osalla, joka liittyy kiinteään toimipaikkaan, tai tämän kiinteän toimipaikan positiivisella tuloksella, kun taas tällaista pienennystä ei toteuteta ensimmäisessä jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tapauksessa.

Oikeudenkäyntikulut

60 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 (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan silloin, kun tässä jäsenvaltiossa yleisesti verovelvolliselle yhtiölle, jolla on toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä toimipaikka, jonka tulot on vapautettu verosta ensimmäisessä jäsenvaltiossa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla, myönnettävää vähennystä laskettaessa tällaisen kiinteän toimipaikan varojen nettomäärä otetaan ensin huomioon kyseiselle ensimmäisessä jäsenvaltiossa asuvalle yhtiölle myönnettävää riskipääomavähennystä laskettaessa mutta sen jälkeen vähennyksen määrää pienennetään seuraavista määristä pienemmällä, eli riskipääomavähennyksen sillä osalla, joka liittyy kiinteään toimipaikkaan, tai tämän kiinteän toimipaikan positiivisella tuloksella, kun taas tällaista pienennystä ei toteuteta ensimmäisessä jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän

toimipaikan tapauksessa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.