



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

9 päivänä lokakuuta 2014 *

Ennakkoratkaisupyyntö — Pääomien vapaa liikkuvuus — SEUT 63 artikla —
Sijoitusrahastoista saatavien tulojen verottaminen — Sijoitusrahastoilla oleva velvoite ilmoittaa ja
julkistaa tietyt tiedot — Sijoitusrahastoista, jotka eivät noudata tiedotus- ja julkistusvelvoitetta, saatujen
tulojen verottaminen kiinteän määrän perusteella

Asiassa C-326/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht
Düsseldorf (Saksa) on esittänyt 3.5.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin
tuomioistuimeen 10.7.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Rita van Caster ja

Patrick van Caster

vastaan

Finanzamt Essen-Süd,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit S. Rodin, A. Borg Barthet,
E. Levits (esittelevä tuomari) ja M. Berger,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 9.10.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Rita van Caster ja Patrick van Caster, edustajanaan Rechtsanwalt V. Heidelberg,

— Finanzamt Essen-Süd, asiamiehenään U. Weise,

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja A. Wiedmann,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään C. Murrell, avustajanaan barrister R. Hill,

— Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja W. Mölls,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

kuultuaan julkisasiamiehen 21.11.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 63 ja SEUT 65 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Saksassa asuvat Rita van Caster ja hänen poikansa (jäljempänä van Casterit) sekä Finanzamt Essen-Süd (jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee van Castereiden ulkomaisista sijoitusrahastoista saamien tulojen vuosien 2004–2008 verotusperusteiden erillistä ja yhtenäistä vahvistamista.

Asiaa koskevat Saksan oikeussäännöt

- 3 Vuodesta 2004 lähtien voimassa olleen sijoitusverolain (Investmentsteuergesetz, jäljempänä InvStG) 1 luvussa ovat lain 1–10 §, jotka sisältävät kansallisia ja kansainvälisiä sijoitusrahastoja koskevat yhteiset säännökset.
- 4 InvStG:n 2 §:n 1 momentissa säädetään, että sijoittajan pääomatuloihin kuuluvat tiettyjä poikkeustapauksia lukuun ottamatta sijoitusosuuksista jaettu tuotto ja tällaista jakoa vastaava tuotto sekä väliaikaiset voitot.
- 5 Saman lain 5 §:ssä, sellaisena kuin se on 15.12.2003 annetussa muodossaan (BGBl. 2003 I, s. 2676), säädetään seuraavaa:

”Verotusperusteet

(1) Tämän lain 2 ja 4 §:ää sovelletaan vain, jos

1. sijoitusyhtiö ilmoittaa sijoittajille saksan kielellä jokaisen sijoitusosuuteen perustuvan voitonjaon yhteydessä tiedot
 - a) voitonjaon määrästä (vähintään neljän desimaaliluvun tarkkuudella),
 - b) jaettujen tuottojen kokonaismäärästä (vähintään neljän desimaaliluvun tarkkuudella),
 - c) voitonjakoon sisältyvistä eri rahamääräistä, joita ovat
 - aa) voitonjakoa vastaavien edellisten vuosien tuotot,
 - bb) 2 §:n 3 momentin 1 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan verovapaat luovutusvoitot,
 - cc) tuloverolain [Einkommensteuergesetz] 3 §:n 40 kohdassa tarkoitettut tuotot,
 - dd) yhteisöverolain [Körperschaftsteuergesetz] 8b §:n 1 momentissa tarkoitettut tuotot,
 - ee) tuloverolain 3 §:n 40 kohdassa tarkoitettut luovutusvoitot,
 - ff) yhteisöverolain 8b §:n 2 momentissa tarkoitettut luovutusvoitot,

- gg) 2 §:n 3 momentin 1 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetut tuotot, jos kyse ei ole tuloverolain 20 §:ssä tarkoitetusta pääomatulosta,
 - hh) 2 §:n 3 momentin 2 kohdan mukaan verovapaat luovutusvoitot,
 - ii) 4 §:n 1 momentissa tarkoitetut tuotot,
 - jj) 4 §:n 2 momentissa tarkoitetut tuotot, joista ei ole tehty 4 momentin mukaista vähennystä,
 - kk) 4 §:n 2 momentissa tarkoitetut tuotot, joiden osalta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa annetaan oikeus suoritetun tuloveron tai yhtiöveron hyvitykseen,
- d) voitonjaon osasta, jota koskee oikeus pääomatuloveron hyvitykseen tai palauttamiseen
- aa) 7 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitetulla tavalla,
 - bb) 7 §:n 3 momentissa tarkoitetulla tavalla,
- e) pääomatuloveron määrästä, joka on hyvitettävä tai palautettava
- aa) 7 §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitetulla tavalla,
 - bb) 7 §:n 3 momentissa tarkoitetulla tavalla,
- f) ulkomailla suoritettujen sellaisten verojen määrästä, jotka sisältyvät jaettuihin rahamääriin 4 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla ja jotka
- aa) ovat tuloverolain 34c §:n 1 momentin tai kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla hyvitettävissä,
 - bb) ovat tuloverolain 34c §:n 3 momentin nojalla vähennyskelpoisia, jos 4 §:n 4 momentin mukaista vähennystä ei ole tehty,
 - cc) on katsottava maksetuksi kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella,
- g) omaisuuden kulumisesta tai vähenemisestä 3 §:n 3 momentin ensimmäisen virkkeen nojalla tehtävän vähennyksen määrästä,
- h) yhteisöverosta tehtävän vähennyksen määrästä, johon voittoa jakava yhtiö yhteisöverolain 37 §:n 3 momentin nojalla vetoaa;
2. sijoitusyhtiö ilmoittaa sijoittajille saksan kielellä 1 kohdassa tarkoitetut sijoitusosuutta koskevat tiedot voitonjakoa vastaavista tuotoista neljän kuukauden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana ne katsotaan maksetuiksi;
3. sijoitusyhtiö julkistaa 1 ja 2 kohdassa mainitut tiedot liittotasavallan sähköisessä virallisessa lehdessä samanaikaisesti sijoituslain [Investmentgesetz] 45 §:n 1 momentissa ja 122 §:n 1 tai 2 momentissa tarkoitetun vuosikertomuksen kanssa; ilmoituksiin on liitettävä todistus, jonka on antanut veroneuvonnasta annetun lain [Steuerberatungsgesetz] 3 §:ssä tarkoitettu neuvontapalveluja kaupallisesti tarjoamaan oikeutettu henkilö tai viranomaisen hyväksymä tilintarkastusyhteisö tai vastaava taho ja jossa vahvistetaan, että ilmoitukset on laadittu Saksan

verolainsäädännön säännösten mukaisesti; kauppalain [Handelsgesetzbuch] 323 §:ää sovelletaan tarpeellisin muutoksin. Jos tiedot sisältävää otetta ei ole julkaistu liittotasavallan sähköisessä virallisessa lehdessä sijoituslain säännösten mukaisesti, on mainittava myös, missä ote on saksan kielellä julkaistu;

4. ulkomainen sijoitusyhtiö laskee ja ilmoittaa lunastushinnan sekä ulkomaisen sijoitusosuuden omistajalle 31.12.1993 jälkeen maksettavaksi katsottujen sellaisten tuottojen yhteismäärän, joista ei vielä ole pidätetty lähdeveroa;
5. ulkomainen sijoitusyhtiö esittää Bundesamt für Finanzenille kolmen kuukauden kuluessa tätä koskevasta vaatimuksesta täydellisen selvityksen 1, 2 ja 4 kohdassa mainittujen tietojen oikeellisuudesta. Vieraskielisestä asiakirjasta voidaan vaatia oikeaksi todistettu saksankielinen käännös. Jos ulkomainen sijoitusyhtiö on toimittanut rahamääristä virheellisiä tietoja, sen on omasta aloitteestaan tai Bundesamt für Finanzenin vaatimuksesta otettava huomioon rahamääriin liittyvät erot kuluva tilikautta koskevissa julkaistavissa asiakirjoissaan.

Jos 1 kohdan c tai f alakohdassa mainittuja tietoja ei ole saatavilla, tuottoja verotetaan 2 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen nojalla, ja 4 §:ää ei tällöin sovelleta – –”

- 6 InvStG:n 6 §:n otsikkona on ”Verotus ilmoituksen puuttuessa”, ja sen 9.12.2004 lähtien voimassa olleessa versiossa (BGBl. 2004 I, s. 3310) säädetään seuraavaa:

”Jolleivät 5 §:n 1 momentissa säädetyt edellytykset täyty, sijoittajalta verotettavaksi määräksi on vahvistettava sijoitusosuuksista saadut jaetut tuotot, väliaikaiset voitot sekä 70 prosenttia sijoitusosuuden lunastushinnan noususta, joka määritetään kalenterivuoden ensimmäisen ja kalenterivuoden viimeisen vahvistetun lunastushinnan erona; verotettavaksi määräksi on vahvistettava vähintään 6 prosenttia kalenterivuoden viimeisestä vahvistetusta lunastushinnasta. Jos lunastushintaa ei ole vahvistettu, sen sijasta käytetään pörssi- tai markkinahintaa. – –”

- 7 Saksan hallituksen lausumien mukaan InvStG:n 5 ja 6 §:ää on sittemmin muutettu useaan otteeseen, mutta näillä muutoksilla ei ole merkitystä pääasian oikeudenkäynnin kannalta.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

- 8 Van Casterit omistavat ulkomaisista sijoitusrahastoista kasvuosuuksia, jotka on talletettu belgialaiseen pankkiin.
- 9 Vuodesta 2003 lähtien näistä pääomasijoituksista saadut tuotot on määritetty erikseen ja yhtenäisesti van Castereille, ja kummallekin heistä on osoitettu niistä puolet.
- 10 Verovuosina 2003–2006 kaikki van Castereiden omistamat sijoitusosuudet olivat joko osuuksia niin sanotuissa mustissa rahastoissa, joiden verotuksesta säädettiin vuoteen 2003 asti kaupankäynnistä ulkomaisilla sijoitusosuuksilla ja ulkomaisten sijoitusosuuksien tuoton verottamisesta annetun lain (Gesetz über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen, BGBl. 1998 I, s. 2820) 18 §:n 3 momentissa, tai osuuksia niin sanotuissa läpinäkymättömissä rahastoissa, joiden verotuksesta säädettiin InvStG:n 6 §:ssä.
- 11 Verovuosina 2007 ja 2008 van Casterit ilmoittivat saaneensa tuloja sijoitusosuuksista, joita heillä oli kuudessa sijoitusrahastossa, joista kolme oli läpinäkymättömiä rahastoja.

- 12 Van Casterit ilmoittivat näiden sijoitusrahastojen osuuksista saamansa tuotot verotettaviksi arvion perusteella tai sellaisen arvioinnin perusteella, joka tehtiin ilmoitukseen liitettyjen tositteiden tai pörssilehden tietojen perusteella. Vuodelta 2003 he ilmoittivat tuotoksi 8 435,43 euroa, vuodelta 2004 10 500,94 euroa, vuodelta 2005 12 318,18 euroa, vuodelta 2006 13 263,04 euroa, vuodelta 2007 12 672,46 euroa ja vuodelta 2008 14 272,88 euroa, eli yhteensä 71 462,93 euroa.
- 13 Finanzamt määrittä läpinäkymättömistä rahastoista saadut tuotot InvStG:n 6 §:ssä olevan säännön mukaisesti kiinteämääräisesti. Finanzamtin laskelman mukaan van Casterien saamat tuotot olivat seuraavat: vuodelta 2003 38 503,53 euroa, vuodelta 2004 32 691,41 euroa, vuodelta 2005 63 603,62 euroa, vuodelta 2006 49 463,21 euroa, vuodelta 2007 37 045,03 euroa ja vuodelta 2008 25 139,27 euroa, eli yhteensä 246 446,07 euroa.
- 14 Van Casterit riitauttivat tämän Finanzamtin päätöksen Finanzgericht Düsseldorfissa (Düsseldorfin verotusasioita käsittelevä tuomioistuim). Siellä käydyssä menettelyssä pääasian asianosaiset pääsivät yhteisymmärrykseen siitä, että vuoden 2003 tuotot oli arvioitava 4 prosentiksi 31.12.2003 voimassa olleesta lunastushinnasta eli 19 848,07 euroksi.
- 15 Van Casterit vaativat, että verovuosia 2004–2008 koskevia verotuspäätöksiä muutetaan ja että näiden vuosien pääomatulot määritetään ilmoitettujen määrien perusteella, ja he vetoavat väitteidensä tueksi siihen, että InvStG:n 6 § on EUT-sopimuksessa olevien pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten vastainen.
- 16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että vaikka InvStG:n 6 §:ssä säädettyä kiinteämääräistä verotusta koskevaa järjestelmää sovelletaan erotuksetta kotimaisiin ja ulkomaisiin läpinäkymättömiin sijoitusrahastoihin, säännös saattaa kuitenkin johtaa ulkomaisten läpinäkymättömien rahastojen välilliseen syrjintään, koska kotimaiset rahastot täyttävät yleensä InvStG:n 5 §:n 1 momentin mukaiset edellytykset, kun taas ulkomaiset rahastot eivät yleensä täytä näitä edellytyksiä.
- 17 Tässä tilanteessa Finanzgericht Düsseldorf on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:
- ”Onko niin sanotuista läpinäkymättömistä (kotimaisista ja) ulkomaisista sijoitusrahastoista saatujen tuottojen verottaminen InvStG:n 6 §:n mukaisesti kiinteän määrän perusteella vastoin [unionin oikeutta] ([SEUT 63] artikla) sillä perusteella, että se merkitsee pääomien vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoitusta ([SEUT 65 artiklan 3 kohta])?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Alustavat huomautukset

- 18 Unionin tuomioistuimelle esitetyistä asiakirjoista ilmenee, että sijoittajiin sovelletaan kolmea eri verotusjärjestelmää sen mukaan, kuinka sijoitusyhtiö täyttää InvStG:n 5 §:n 1 momentissa säädettyt velvoitteet.
- 19 Jos sijoitusyhtiö esittää kaikki InvStG:n 5 §:n 1 momentissa mainitut tiedot muotovaatimuksia ja määräaikoja noudattaen, sijoitusrahaston osuuksista saatavat tuotot kuuluvat InvStG:n 2 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen ja 4 §:n mukaisesti yleisen niin sanotun läpinäkyvän verotusjärjestelmän piiriin.

- 20 Jos sijoitusyhtiö ei ole julkistanut eikä ilmoittanut InvStG:n 5 §:n 1 momentin 1 kohdan c ja f alakohdassa säädettyjä tietoja, sijoitusosuuksia voidaan mainitun lain 5 §:n 1 momentin toisen virkkeen mukaisesti verottaa niin sanotun osittain läpinäkyvän verotusjärjestelmän mukaisesti. Tämä laskentatapa merkitsee sitä, että etuuksia, joiden osalta eräitä tietoja ei ole ilmoitettu, ei oteta huomioon verovelvollisen veron perustassa.
- 21 Jos InvStG:n 5 §:n 1 momentissa säädetty edellytykset eivät täyty, sijoitusrahastojen omistusosuuksia verotetaan InvStG:n 6 §:n nojalla kiinteän määrän mukaisesti ja verovelvollisen on maksettava vero, jonka perusta määritetään viimeksi mainitussa pykälässä säädettyjen sääntöjen mukaisesti.
- 22 InvStG:n 5 §:n 1 momentissa säädetään yhtäältä sen 1–3 kohdassa kaikkia sijoitusyhtiöitä – kotimaisia ja ulkomaisia – koskevasta velvoitteesta ilmoittaa osuuksienomistajille saksan kielellä mainitussa pykälässä säädetty tiedot ja julkistaa liittotasavallan sähköisessä virallisessa lehdessä virallinen ilmoitus, jonka liitteenä on todistus, jonka on antanut veroneuvontapalveluja tarjoamaan oikeutettu henkilö ja jossa vahvistetaan, että ilmoitukset on laadittu Saksan verolainsäädännön säännösten mukaisesti, ja toisaalta sen 4 ja 5 kohdassa ainoastaan ulkomaisia sijoitusyhtiöitä koskevista lisävelvoitteista.
- 23 Kansallinen tuomioistuin ei täsmennä, mitä velvoitteita pääasiassa kyseessä olevat ulkomaiset sijoitusrahastot ovat jättäneet noudattamatta, mutta ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ilmenee, että sillä on epäilyksiä erityisesti siitä, onko Saksan lainsäädäntö, jota sovelletaan erotuksetta kotimaisiin ja ulkomaisiin sijoitusyhtiöihin, yhteensoveltuva pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan periaatteen kanssa.
- 24 Näissä olosuhteissa on katsottava, että kansallinen tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään, onko SEUT 63 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että jos ulkomainen sijoitusrahasto jättää noudattamatta mainitussa lainsäädännössä säädettyjä, tiettyjä tietoja koskevia ilmoitus- ja julkistusvelvoitteita, joita sovelletaan erotuksetta kotimaisiin ja ulkomaisiin sijoitusrahastoihin, tästä seuraa verovelvollisen kyseisestä sijoitusrahastosta saamien tulojen verottaminen kiinteän määrän perusteella.

Rajoituksen olemassaolo

- 25 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 63 artiklan 1 kohdassa pääomanliikkeiden rajoituksina kielletään muun muassa toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että jossakin toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia tiettyssä jäsenvaltiossa, tai se, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muissa valtioissa (ks. tuomio Santander Asset Management SGIIC ym., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 15 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, 43 kohta).
- 26 Pääasiassa kyseessä olevalle kansalliselle lainsäädännölle on ominaista se, että sijoitusrahastoihin sijoittavat verovelvolliset kantavat seuraukset, joita aiheutuu, jos rahastot eivät noudata InvStG:n 5 §:n 1 momentissa säädettyjä ilmoitus- ja julkistusvelvoitteita.
- 27 Kiinteään määrään perustuva verotus, jota sovelletaan näiden velvoitteiden laiminlyöntitapauksissa, toimitetaan siten, että veron perustan vähimmäismäärä on 6 prosenttia kalenterivuoden viimeisestä lunastushinnasta riippumatta siitä, onko sijoitusosuuksien arvo laskenut tai noussut kyseessä olevan vuoden aikana.

- 28 Tällainen kiinteään määrään perustuva laskelma voi johtaa verovelvollisten todellisten tulojen yliarviointiin erityisesti – kuten julkisasiamies huomauttaa ratkaisuehdotuksensa 43 kohdassa – kun korkotaso on ollut matala jo pitkän aikaa. Saksan hallitus itsekkin myöntää, että 6:tta prosenttia lunastushinnasta vastaava veron perustan vähimmäismäärä on alhaisen korkotason vallitessa usein korkeampi kuin kyseisen rahaston tosiasiallinen tuotto.
- 29 Pitää paikkansa, ettei ole mahdotonta, että vuosina, joiden aikana sijoitusrahastot tuottavat erityisen korkeita tuottoja, kiinteään määrään perustuva verotus saattaa olla edullisempi kuin yleinen läpinäkyvä verotusjärjestelmä, kuten Finanzamt esittää, tai että näin lasketut tulot ovat keskimääräisesti saattaneet syntyä pitkän omistusjakson aikana, kuten Saksan hallitus väittää.
- 30 On kuitenkin huomattava yhtäältä, että kiinteään määrään perustuvan verotuksen soveltaminen ei vaihtelee omistuksen keston mukaan.
- 31 Toisaalta on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perusvapauden vastaista epäedullista verokohtelua ei voida perustella muilla veroeduilla, vaikka tällaisia etuja olisikin olemassa (ks. tuomio Lakebrink ja Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 32 Näin ollen on katsottava, että InvStG:n 6 §:n soveltamisesta aiheutuvan kaltainen kiinteään määrään perustuva verotus voi olla verovelvolliselle epäedullinen.
- 33 Pääasiassa kyseessä olevasta lainsäädännöstä ilmenee, että tällaisessa tilanteessa verovelvollinen, joka on sijoittanut rahastoon, joka ei täytä InvStG:n 5 §:n 1 momentissa säädettyjä velvoitteita, ei voi esittää näyttöä tai tietoja, joiden avulla hänen tosiasialliset tulonsa voitaisiin osoittaa.
- 34 Tällaisella kiinteään määrään perustuvalla verotuksella voidaan näin ollen saada verovelvollinen luopumaan sijoittamisesta rahastoihin, jotka eivät täytä kansallisen oikeuden mainitussa säännöksessä säädettyjä velvoitteita.
- 35 Kuten Saksan hallitus istunnossa totesi, valinnan tekeminen näiden velvoitteiden noudattamisesta kuuluu sijoitusrahastoille, ja se riippuu muun muassa niiden halusta hankkia asiakkaita Saksasta.
- 36 Näin ollen sijoitusrahasto, joka ei toimi Saksan markkinoilla ja joka ei aktiivisesti pyri noille markkinoille, ei luultavastikaan noudata näitä velvoitteita jo niiden luonteen johdosta. Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 42 kohdassa, tällaisella rahastolla on tuskin intressiä noudattaa näitä vaatimuksia.
- 37 Koska nämä rahastot yleensä ovat ulkomaisia rahastoja, on todettava, että pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä voidaan saada saksalainen sijoittaja luopumaan osuuksien hankkimisesta ulkomaisesta sijoitusrahastosta, koska tällainen sijoitus voi johtaa epäedulliseen kiinteään määrään perustuvaan verotukseen ilman, että hänellä on mahdollisuutta esittää näyttöä tai tietoja, joilla hänen tosiasialliset tulonsa voitaisiin osoittaa.
- 38 Tällainen lainsäädäntö on siis SEUT 63 artiklassa lähtökohtaisesti kielletty pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus.

Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen oikeuttaminen

- 39 Unionin tuomioistuimen hyvin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että kansalliset toimenpiteet, jotka voivat haitata EUT-sopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämistä tai tehdä näiden vapauksien käyttämisestä vähemmän houkuttelevaa, voidaan silti hyväksyä edellyttäen, että

niillä on yleisen edun mukainen tavoite, että niillä voidaan taata tämän tavoitteen saavuttaminen ja että niillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. mm. tuomio komissio v. Belgia, C-296/12, EU:C:2014:24, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 40 Finanzamtin ja Saksan hallituksen mukaan pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö on oikeutettu ensinnäkin tarpeella säilyttää verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä.
- 41 Tämän suhteen on muistutettava, että tasapainoisen jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen on unionin tuomioistuimen tunnustama oikeutettu tavoite (ks. tuomio National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), joka voidaan hyväksyä rajoituksen oikeutusperusteena muun muassa silloin, kun asianomaisella järjestelmällä pyritään estämään menettelytapoja, jotka ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta (ks. mm. tuomio Santander Asset Management SGIIC ym., EU:C:2012:286, 47 kohta ja tuomio Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 42 Kuten Finanzamt ja Saksan hallitus väittävät, pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä pyritään verotuksellisen yhdenvertaisuuden periaatteen mukaisesti takaamaan verotuksellisesti samanlainen kohtelu yhtäältä suoria osake- tai joukkovelkakirjasijoituksia tehneiden saksalaisten verovelvollisten ja sijoitusrahasto-osuuksia ostavien saksalaisten verovelvollisten välillä ja toisaalta kotimaisiin ja ulkomaisiin rahastoihin sijoittaneiden saksalaisten verovelvollisten välillä.
- 43 Tämän kansallisen lainsäädännön päämääränä ei ole sellaisten toimien estäminen, joilla voidaan vaarantaa Saksan liittotasavallan toimivalta verottaa sen alueella harjoitettua toimintaa tai siellä asuvien henkilöiden muista jäsenvaltioista saamia tuloja.
- 44 Näin ollen puheena olevan kansallisen lainsäädännön soveltamisedellytysten kannalta kysymys jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jakamisesta ei ole mitenkään merkityksellinen.
- 45 Finanzamt sekä Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset katsovat toiseksi, että pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö on oikeutettu tarpeella varmistaa verovalvonnan tehokkuus. Saksan hallitus täsmentää, että mainittu lainsäädäntö on oikeutettu myös tarpeella varmistaa verojen kantamisen tehokkuus.
- 46 Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, tarve taata verovalvonnan tehokkuus (ks. vastaavasti mm. tuomio A, C-101/05, EU:C:2007:804, 55 kohta; tuomio X ja Passenheim-van Schoot, C-155/08 ja C-157/08, EU:C:2009:368, 55 kohta; tuomio Meilicke ym., C-262/09, EU:C:2011:438, 41 kohta ja tuomio SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, 36 kohta) ja tarve taata verojen kantamisen tehokkuus (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Espanja, C-269/09, EU:C:2012:439, 64 kohta; tuomio X, C-498/10, EU:C:2012:635, 39 kohta ja tuomio Strojny Prostějov ja ACO Industries Tábor, C-53/13 ja C-80/13, EU:C:2014:2011, 46 kohta) ovat yleistä etua koskevia pakottavia syitä, joilla EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käyttämisen rajoittaminen voidaan oikeuttaa.
- 47 Jäsenvaltioiden verotuksellisen autonomian periaate itsessään edellyttää, että jäsenvaltiot määrittävät tiedot, jotka on esitettävä, ja aineelliset ja muodolliset edellytykset, joiden on täyttyttävä, jotta verohallinto voi määrittää asianmukaisesti sijoitusrahastoista saatavista tuotoista maksettavan veron (ks. analogisesti tuomio Meilicke ym., EU:C:2011:438, 37 kohta).
- 48 Pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö nojautuu periaatteelle, jonka mukaan ainoastaan sijoitusrahastot itse voivat toimittaa niistä osuuksia ostaneiden verovelvollisten veron perustan määrittämiseksi tarvittavat tiedot, ja nämä tiedot voidaan esittää ainoastaan liittotasavallan sähköisessä virallisessa lehdessä ja niihin on liitettävä todistus, jonka on antanut veroneuvontapalveluja tarjoamaan oikeutettu ammattilainen ja jossa vahvistetaan, että ilmoitukset on laadittu Saksan verolainsäädännön säännösten mukaisesti.

- 49 Jäsenvaltion lainsäädäntö, jolla estetään ehdottomalla tavalla verovelvollisia, jotka ovat ostaneet osuuksia ulkomaisista sijoitusrahastoista, esittämästä näyttöä, joka täyttää muunlaisia – erityisesti näytön esittämismuotoa koskevia – edellytyksiä kuin ne, jotka ensiksi mainitun jäsenvaltion lainsäädännössä on asetettu kotimaisille sijoituksille, ylittää sen, mikä on tarpeen verovalvonnan tehokkuutta koskevan tavoitteen toteutumiseksi (ks. vastaavasti tuomio Meilicke ym., EU:C:2011:438, 43 kohta).
- 50 Ei nimittäin voida pitää suoralta kädeltä mahdottomana, että kyseiset verovelvolliset voivat esittää sellaisia asiaa koskevia selvityksiä, joiden perusteella verotusjäsenvaltion veroviranomaisten on mahdollista tarkistaa selvästi ja täsmällisesti sijoitusrahastoista saatujen tulojen oikean verotuksen määrittämiseksi vaadittavat tiedot (ks. analogisesti tuomio Meilicke ym., EU:C:2011:438, 44 kohta).
- 51 Vaikka saksalaisilla verovelvollisilla ei itsellään voikaan olla kaikkia InvStG:ssä edellytettyjä tietoja, ei ole mahdotonta, että he voivat saada ne kyseisiltä ulkomaisilta sijoitusrahastoilta ja toimittaa ne Saksan veroviranomaisille.
- 52 Verohallinnon on määritettävä niiden tietojen, jotka ulkomaisista sijoitusrahastoista osuuksia ostaneiden saksalaisten verovelvollisten on esitettävä, joita heihin voidaan soveltaa läpinäkyvää verotusta, sisältö, muoto ja täsmällisyyden taso, jotta se voi määrätä veron asianmukaisesti (ks. analogisesti tuomio Meilicke ym., EU:C:2011:438, 45 kohta).
- 53 Kuten Finanzamt ja Saksan hallitus väittävät, verotuksen perustaa koskevien tietojen julkistaminen ja se, että veroneuvontapalveluja tarjoamaan oikeutettu ammattilainen tarkistaa nämä tiedot ja vahvistaa, että ilmoitukset on laadittu Saksan verolainsäädännön säännösten mukaisesti, takaavat kylläkin samasta sijoitusrahastosta osuuksia ostaneiden verovelvollisten yhdenmukaisen verotuksen.
- 54 Kuten Euroopan komissio kuitenkin toteaa, tällainen yhdenmukaisuus voitaisiin taata tietojenvaihdolla Saksan verohallinnon sisällä.
- 55 Jäsenvaltion veroviranomaiset voivat lisäksi pyytää jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna 16.11.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/106/EY (EUVL L 359, s. 30), joka oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana, ja hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/16/EU (EUVL L 64, s. 1) nojalla toisen jäsenvaltion toimivaltaisia viranomaisia toimittamaan niille kaikki sellaiset tiedot, jotka ne tarvitsevat määrittääkseen verovelvollisen veron oikein (ks. vastaavasti tuomio Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, 101 kohta ja tuomio Meilicke ym., EU:C:2011:438, 51 kohta).
- 56 Hallinnollisesta taakasta, joka verotusjäsenvaltion verohallinnolle syntyisi siitä, että verovelvollisille annetaan mahdollisuus esittää tulojensa osoittamiseksi tarvittavat tiedot, on todettava, että hallinnolliset ongelmat eivät yksinään riitä oikeuttamaan pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Ranska, C-334/02, EU:C:2004:129, 29 kohta; tuomio Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, 48 kohta ja tuomio Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, 54 kohta).
- 57 Tämän seurauksena pääasiassa kyseessä olevan kaltaista kansallista lainsäädäntöä ei voida oikeuttaa tarpeella varmistaa verovalvonnan ja verojen kantamisen tehokkuus, sikäli kuin siinä ei sallita verovelvollisen esittävän näyttöä tai tietoja, joilla hänen tosiasialliset tulonsa voitaisiin osoittaa.
- 58 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava niin, että SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että jos ulkomainen sijoitusrahasto jättää noudattamatta mainitussa lainsäädännössä

säädettyjä, tiettyjä tietoja koskevia ilmoitus- ja julkistusvelvoitteita, joita sovelletaan erotuksetta kotimaisiin ja ulkomaisiin sijoitusrahastoihin, tästä seuraa verovelvollisen kyseisestä sijoitusrahastosta saamien tulojen verottaminen kiinteän määrän perusteella, sikäli kuin tässä lainsäädännössä ei sallita verovelvollisen esittävän näyttöä tai tietoja, joilla hänen tosiasiallisten tulojensa määrä voitaisiin osoittaa.

Oikeudenkäyntikulut

- 59 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:

SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että jos ulkomainen sijoitusrahasto jättää noudattamatta mainitussa lainsäädännössä säädettyjä, tiettyjä tietoja koskevia ilmoitus- ja julkistusvelvoitteita, joita sovelletaan erotuksetta kotimaisiin ja ulkomaisiin sijoitusrahastoihin, tästä seuraa verovelvollisen kyseisestä sijoitusrahastosta saamien tulojen verottaminen kiinteän määrän perusteella, sikäli kuin tässä lainsäädännössä ei sallita verovelvollisen esittävän näyttöä tai tietoja, joilla hänen tosiasiallisten tulojensa määrä voitaisiin osoittaa.

Allekirjoitukset