



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

21 päivänä toukokuuta 2015*

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Sijoittautumisvapaus — SEUT 49 artikla — Rajoitukset — Piileviin arvonnousuihin kohdistuvan veron jaksotettu kantaminen — Jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen — Oikeasuhteisuus

Asiassa C-657/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Düsseldorf (Saksa) on esittänyt 5.12.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 12.12.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Verder LabTec GmbH & Co. KG

vastaa

Finanzamt Hilden,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešič sekä tuomarit A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: N. Jääskinen,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Verder LabTec GmbH & Co. KG, edustajanaan Steuerberater O. Kress,
- Finanzamt Hilden, asiamiehenään U. Franz,
- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,
- Belgian hallitus, asiamiehinään M. Jacobs ja J.-C. Halleux,
- Tanskan hallitus, asiamiehinään C. Thorning ja M. S. Wolff,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään L. Banciella Rodríguez-Miñón,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato S. Fiorentino,
 - Alankomaiden hallitus, asiamiehinään J. Langer ja M. Bulterman,
 - Ruotsin hallitus, asiamiehinään U. Persson ja A. Falk,
 - Euroopan komissio, asiamiehinään A. Cordewener ja W. Roels,
- kuultuaan julkisasiamiehen 26.2.2015 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Verder LabTec GmbH & Co. KG (jäljempänä Verder LabTec), jonka kotipaikka on Saksassa, ja Finanzamt Hilden (jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee kyseisen yhtiön hyödykkeisiin liittyvien piilevien arvonnousujen verottamista silloin, kun kyseiset hyödykkeet siirretään yhtiön kiinteään toimipaikkaan Alankomaissa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

- 3 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee, että Saksan lainsäädäntö perustui Saksaan sijoittautuneen yhtiön ulkomailla sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaansa siirtämien hyödykkeiden piileviin arvonnousuihin (ts. piileviin varauksiin tai varoihin) kohdistuvan verotuksen alalla aluksi Bundesfinanzhofin (liittovaltion verotuomioistuin) oikeuskäytäntöön.
- 4 Kyseinen tuomioistuin otti 16.7.1969 antamassaan tuomiossa käyttöön ”teorian lopullisesta poisotosta”. Ennakkoratkaisupyyntöstä käy lähinnä ilmi, että tämä teoria perustui periaatteeseen, jonka mukaan Saksan liittotasavalta menettää yhtiön kotipaikkavaltiona oikeutensa verottaa kyseisen yhtiön hyödykkeistä Saksassa kertyneitä piileviä arvonnousuja, kun kyseiset hyödykkeet siirretään toisen jäsenvaltion alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, jos Saksan liittotasavallan on vapautettava kyseisen kiinteän toimipaikan voitot verosta sen valtion kanssa, jonka alueella mainittu toimipaikka sijaitsee, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella. Hyödykkeiden siirto Saksassa asuvasta yhtiöstä toisen valtion alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan katsottiin siten tuloverolain (Einkommensteuergesetz, jäljempänä EStG) 4 §:n 1 momentin toisessa virkkeessä tarkoitetuksi ”osa-arvoonsa” (”Teilwert” eli yksittäisen hyödykkeen käypä arvo kokonaiskauppahinnan osana) arvostettavaksi poisotoksi.
- 5 Tästä Bundesfinanzhofin oikeuskäytännöstä seurasi, että Saksassa asuvan yhtiön liikeomaisuudesta poisotetuksi katsotulle hyödykkeelle oli arvioitava erityinen arvo poisoton hetkellä. Tämän arvon ja kyseisen hyödykkeen kirjanpitoarvon välinen erotus esitettiin taseessa siirtohetken mukaisesti. Mainitun hyödykkeen näin selvitettyjen piilevien arvonnousujen määrä lisättiin tämän jälkeen kyseisen yhtiön senhetkisiin vuotuisiin voittoihin.
- 6 Saksan veroviranomainen oli mainittuun oikeuskäytäntöön tukeutuen päättänyt, että tällainen siirretty hyödyke oli arvostettava siirron ajankohtana markkinaehtoiseen todennäköiseen luovutushintaan eli hintaan, josta riippumattomat kolmannet olisivat sopineet samassa tai samanlaisessa tilanteessa.

- 7 Kyseinen viranomainen oli myös päättänyt lieventää edellä mainitun oikeuskäytännön vaikutuksia niitä kohtuullistamalla ja olla verottamatta tällaisesta poisotosta saatuja voittoja täysimääräisesti ja sallia sen sijaan sen, että asianomainen yhtiö muodostaa kirjanpidossa täsmätyserän tämän voiton neutraloimiseksi. Tämä erä oli poisotokelpoisen käyttöomaisuuden osalta purettava tulosvaikutteisesti suhteessa asianomaisen hyödykkeen jäljellä olevaan käyttöaikaan tai viimeistään kymmenen vuoden kuluttua kyseessä olevasta poisotosta.
- 8 Saksassa asuvan yhtiön toisessa valtiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan siirtämiin hyödykkeisiin liittyvien piilevien arvonnousujen poisottoa koskevista tilanteista säädettiin ensi kertaa lailla eurooppayhtiön perustamisen edellyttämistä verotukseen liittyvistä oheistoimenpiteistä ja eräiden muiden vero-oikeudellisten säännösten muuttamisesta 7.12.2006 annetussa laissa (BGBl. 2006 I, s. 2782; jäljempänä SEStEG).
- 9 Mainitun lain tarkoituksena oli yhtäältä mukauttaa tietyt vero-oikeudelliset säännökset unionin oikeudessa asetettuihin vaatimuksiin vero- ja yhtiöoikeuden alalla ja toisaalta johdonmukaisella tavalla taata Saksan liittotasavallan verotusoikeudet sekä varmistaa piilevien arvonnousujen verotus, kun kyseessä ovat hyödykkeet siirretään tämän jäsenvaltion verotusvallan ulkopuolelle.
- 10 Tässä tarkoituksessa SEStEG:llä lisättiin EStG:n 4 §:n 1 momenttiin uusi kolmas virke, jonka mukaan ”hyödykkeen ottaminen muuhun kuin yrityskäyttöön rinnastetaan hyödykkeen luovutuksesta tai käytöstä saatavaa voittoa koskevan Saksan liittotasavallan verotusoikeuden menetykseen tai rajoitukseen”. SEStEG:n perusteluista ilmenee, että kyseisen säännöksen tarkoituksena on selkeyttää voimassa olevaa lainsäädäntöä.
- 11 SEStEG:llä lisättiin EStG:hen myös 4g §. Kyseisen pykälän sanamuodon mukaan on niin, että silloin kun hyödyke katsotaan EStG:n 4 §:n 1 momentin kolmannen virkkeen mukaisesti, sellaisena kuin säännös on muutettuna SEStEG:llä, poisotetuksi sen johdosta, että se on kohdennettu saman verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan muussa jäsenvaltiossa kuin Saksan liittotasavallassa, muodostetaan verovelvollisen vaatimuksesta täsmätyserä, joka on hyödykkeen kirjanpitoarvon ja käyvän arvon erotuksen suuruinen. Kyseisen 4g §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan kyseinen täsmätyserä puretaan tulosvaikutteisesti niin, että sinä tilikautena, jona se on muodostettu, ja seuraavana neljänä tilikautena tuloutetaan joka kerran viidesosa.
- 12 SEStEG:llä lisättiin vielä EStG:n 52 §:ään 8b momentti, jonka mukaan EStG:n 4 §:n 1 momentin kolmatta virkettä, sellaisena kuin se on muutettuna SEStEG:llä, sovelletaan verovuodesta 2006 alkaen.
- 13 Bundesfinanzhof luopui verovuotta 1995 koskevassa asiassa 17.7.2008 antamassaan tuomiossa aikaisemmasta oikeuskäytännöstään, joka koski ”teoriaa lopullisesta poisotosta”. Kyseinen tuomioistuimien perusteli tätä luopumista katsomalla yhtäältä, ettei EStG:hen, sellaisena kuin sitä sovellettiin ennen SEStEG:n voimaantuloa, sisältynyt riittävää perustaa sen aikaisemmalle oikeuskäytännölle. Bundesfinanzhof katsoi siten, ettei hyödykkeen siirtoa Saksassa asuvasta yhtiöstä toisen jäsenvaltion alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan voitu pitää poisottona.
- 14 Kyseinen tuomioistuin perusteli toisaalta kantansa muuttumista katsomalla, ettei Saksassa asuvan yhtiön hyödykkeen siirtoa sen toisen jäsenvaltion alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan ollut tarpeen katsoa voiton realisoivaksi tosiseikaksi, sillä Saksassa syntyneiden piilevien arvonnousujen myöhempää verottamista ei haitata sillä, että mainitun kiinteän toimipaikan voitot on vapautettu Saksan verotuksesta.
- 15 Saksan lainsäätäjät päätti tämän oikeuskäytännön muutoksen vuoksi antaa soveltamattomuuslain ja täsmentää EStG:n 4 §:n 1 momentin kolmatta virkettä, sellaisena kuin se on muutettuna SEStEG:llä.

- 16 Kyseinen lainsäätäjät lisäsi 8.12.2010 antamallaan vuonna 2010 koskevalla verolailla (BGBl. 2010 I, s. 1768) yhtäältä EStG:n 4 §:n 1 momentin, sellaisena kuin se on muutettuna SEStEG:llä, kolmannen virkkeen perään neljännen virkkeen, jolla selvennettiin mainitun 4 §:n 1 momentin kolmannen virkkeen pääasiallista soveltamistilannetta. Kyseisessä neljännessä virkkeessä säädetään, että ”hyödykkeen luovutuksesta saatavaa voittoa koskevan verotusoikeuden menetys tai rajoitus on kyseessä erityisesti silloin, kun kyseiseen hetkeen asti verovelvollisen kotimaiseen kiinteään toimipaikkaan kohdennettu hyödyke on kohdennettava kiinteään toimipaikkaan ulkomailla”.
- 17 Toisaalta EStG:n 52 §:n 8b momenttia, sellaisena kuin se on muutettuna SEStEG:llä, täydennettiin toisella ja kolmannella virkkeellä, joiden mukaan EStG:n 4 §:n 1 momentin, sellaisena kuin se on muutettuna vuonna 2010 koskevalla verolailla, kolmatta ja neljättä virkettä sovelletaan myös verovuoteen 2005.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

- 18 Verder LabTec on Saksan oikeuden mukaan perustettu kommandiittiyhtiö, jonka kotipaikka on Saksassa. Yhtiön toiminta on vuoden 2005 toukokuusta lähtien käsittänyt yksinomaan sen omien patentti-, tavaramerkki- ja hyödyllisyysmallioikeuksien hallinnoinnin. Se luovutti nämä oikeudet 25.5.2005 päivättyllä sopimuksella Alankomaissa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalleen.
- 19 Finanzamt katsoi verotarkastuksen yhteydessä, että mainittujen oikeuksien siirrosta oli seurattava näihin oikeuksiin liittyvien piilevien arvonnousujen tulouttaminen siirtohetken markkinaehtoisena todennäköisen luovutushinnan suuruisena.
- 20 Finanzamt katsoi kuitenkin, ettei näitä piileviä arvonnousuja – joiden arvoa ei ole riitautettu – ole välittömästi verotettava täysimääräisesti. Finanzamtin mukaan arvonnousujen määrä oli kohtuullisuussyistä neutraloitava samansuuruisen täsmätyserän avulla ja purettava tulosvaikutteisesti ja lineaarisesti kymmenen vuoden ajanjakson aikana.
- 21 Mainitun tarkastuksen tuloksen perusteella Finanzamt antoi 17.8.2009 päätöksen tuloveron määräytymisperusteiden erillisestä ja yhtenäisestä vahvistamisesta verovuodeksi 2005. Se laski Verder LabTecin voiton lisäämällä toteutuneeseen voittoon määrän, joka saatiin purkamalla täsmätyserää kyseisenä verovuonna yksi kymmenesosa kyseessä olevien piilevien arvonnousujen määrästä ja vähentämällä siihen liittyvän elinkeinoverovarauksen korotuksen määrä.
- 22 Finanzamt hylkäsi 19.9.2011 tekemällään päätöksellä kyseisestä 17.8.2009 tehdystä päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen perusteettomana.
- 23 Verder LabTec nosti kanteen tästä päätöksestä Finanzgericht Düsseldorfissa ja väitti lähinnä, että kyseessä olevalla verolainsäädännöllä loukataan SEUT 49 artiklassa taattua sijoittautumisvapautta. Tämä yhtiö katsoo, että siirrettyjen hyödykkeiden piileviin arvonnousuihin kohdistuvan veron kantaminen kyseisten hyödykkeiden siirron ajankohtana ja seuraavina vuosina on suhteeton toimenpide. Kyseisen veron kantaminen näiden arvonnousujen realisoitumishetkellä olisi vähemmän rajoittava vaihtoehto.
- 24 Finanzamt vaatii mainitun kanteen hylkäämistä. Se katsoo, ettei kyseessä oleva verojärjestelmä ole unionin oikeuden periaatteiden vastainen ja että mahdollinen sijoittautumisvapauden rajoitus on oikeutettavissa yleiseen etuun liittyvillä pakottavilla syillä. Kyseessä oleva verolainsäädäntö on lisäksi oikeasuhteinen, koska tuloutettuja piileviä arvonnousuja ei veroteta kokonaisuudessaan välittömästi.
- 25 Finanzgericht Düsseldorf korostaa, että EStG:n 4 §:n 1 momentin, sellaisena kuin se on muutettuna vuonna 2010 koskevalla verolailla, kolmatta ja neljättä virkettä sovelletaan riidanalaiseen verovuoteen eli verovuoteen 2005.

- 26 Kyseinen tuomioistuin katsoo, että kyseessä olevaan poisottoon sovellettava kansallinen lainsäädäntö on sijoittautumisvapauden vastainen. Se katsoo lisäksi tuomion National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) valossa, ettei tämä lainsäädäntö ole oikeutettavissa, sillä Saksan liittotasavallalla on verotuksen alueperiaatteen mukaisesti oikeus verottaa ajanjaksona, joka edeltää kyseessä olevien hyödykkeiden siirtoa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, syntyneitä piileviä arvonnousuja. Vaikka olisikin mahdollista katsoa, että piilevien arvonnousujen määrän määrittäminen kyseessä olevien hyödykkeiden siirtohetkellä on oikeasuhteinen toimenpide, näihin arvonnousuihin kohdistuvan veron kantamista ennen niiden realisoitumista ei voida kyseisen tuomioistuimen mukaan pitää oikeasuhteisena toimenpiteenä siitä huolimatta, että tällainen veronkanto jaksotetaan viidelle tai kymmenelle vuodelle.
- 27 Finanzgericht Düsseldorf on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko SEUT 49 artiklassa tarkoitetun sijoittautumisvapauden kanssa yhteensopivaa se, että kansallisen säännösten mukaan hyödykkeen luovutusta saman yrityksen kotimaisesta kiinteästä toimipaikasta ulkomaiseen pidetään hyödykkeen ottamisena muuhun kuin yrityskäyttöön sillä seurauksella, että näin syntyy poisottovoittoa [piilevien arvonnousujen] tulouttamisesta, ja että toisessa kansallisessa säännöstössä suodaan mahdollisuus jakaa poisottovoitto tasan viidelle tai kymmenelle tilikaudelle?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 28 Verder LabTec väittää, että ennakkoratkaisukysymys on jätettävä tutkimatta hypoteettisen luonteensa vuoksi, sillä kyseisen yhtiön mukaan kyseessä olevaan verovuoteen eli verovuoteen 2005 ei sovellettu mitään ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemaa viiden tai kymmenen vuoden pituista veronkantoajanjaksoa. Finanzamt ja Saksan hallitus katsovat, että ennakkoratkaisukysymys on hypoteettinen viidelle vuodelle jaksotetun veronkannon osalta, koska jaksottamista viiden vuoden pituiselle ajalle ei sovellettu verovuonna 2005. Euroopan komissio katsoo samoin, että ennakkoratkaisukysymys on tai voi olla hypoteettinen viidelle vuodelle jaksotetun veronkannon osalta. Se toteaa tältä osin, että kun otetaan huomioon se, että Finanzamtin 19.9.2011 antama päätös koskee kymmenelle vuodelle jaksotettua veronkantoa, on mahdollista, ettei Finanzamt voi myöhemmin muuttaa tätä ajanjaksoa viideksi vuodeksi.
- 29 Tästä on aiheellista muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämällä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio Stanley International Betting ja Stanleybet Malta, C-463/13, EU:C:2015:25, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 30 Käsiteltävässä asiassa on todettava, että ennakkoratkaisupyynnöstä käy selvästi ilmi, että 17.8.2009 annettu verotuspäätös, josta tehdyn oikaisuvaatimuksen johdosta Finanzamt antoi 19.9.2011 päätöksen, koskee kymmenelle eikä viidelle vuodelle jaksotettua veronkantoa. On siten ilmeistä, että ongelma kyseisen veron kantamisen jaksottamisesta viidelle vuodelle on luonteeltaan hypoteettinen. Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 18 kohdassa, ennakkoratkaisukysymys on täten jätettävä tutkimatta tällaisen veronkannon osalta.

- 31 Esitetty kysymys on tämän johdosta ymmärrettävä siten, että sillä tiedustellaan, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion verolainsäädännölle, jossa säädetään, että kun kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevan yhtiön hyödykkeitä siirretään sen toisen jäsenvaltion alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ensiksi mainitun jäsenvaltion alueella näistä hyödykkeistä syntyneet piilevät arvonnousut on tuloutettava, näitä piileviä arvonnousuja on verotettava ja niihin kohdistuvan veron kantaminen on jaksotettava kymmenelle vuodelle.
- 32 On muistutettava, että SEUT 49 artiklassa asetetaan velvollisuus poistaa sijoittautumisvapauden rajoitukset. Kyseinen vapaus sisältää niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on Euroopan unionin alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa muissa jäsenvaltioissa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (tuomio komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 33 Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien EUT-sopimuksen määräysten 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 komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 34 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on lisäksi niin, että sijoittautumisvapauden rajoituksina on pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (tuomio komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 35 Sijoittautumisvapautta sovelletaan tässä yhteydessä yhtiön liiketoiminnan siirtämiseen jäsenvaltion alueelta toiseen jäsenvaltioon, ja näin on riippumatta siitä, siirtääkö kyseinen yhtiö sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa kyseisen alueen ulkopuolelle vai siirtääkö se mainitulla alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan varoja toiseen jäsenvaltioon (tuomio komissio v. Tanska, C-261/11, EU:C:2013:480, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 36 Sellaisten piilevien arvonnousujen verotuksen osalta, jotka ovat syntyneet jäsenvaltion verotusvallan piirissä sellaisista hyödykkeistä, jotka on siirretty toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, on todettava, että jos ensiksi mainittu jäsenvaltio menettää oikeutensa verottaa näistä hyödykkeistä saatuja tuloja tämän siirron johdosta, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy pääasiallisesti ilmi, että jäsenvaltion verolainsäädäntö, josta seuraa kyseisten piilevien arvonnousujen verottaminen välittömästi tällaisen siirron yhteydessä, vaikka näitä arvonnousuja ei veroteta samanlaisen kotimaisen siirron yhteydessä, on omiaan tekemään ensiksi mainittuun jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle vähemmän houkuttelevaksi varojensa siirtämisen kyseisen jäsenvaltion alueelta toiseen jäsenvaltioon, ja siten sillä rajoitetaan sijoittautumisvapautta (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Tanska, C-261/11, EU:C:2013:480, 29–31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 37 Käsiteltävässä asiassa on todettava, että kyseessä olevasta verolainsäädännöstä seuraa muussa jäsenvaltiossa kuin Saksan liittotasavallassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle siirrettyjen hyödykkeiden piilevien arvonnousujen tulouttaminen ja verottaminen kyseisen siirron johdosta. Tällaista tulouttamista ja verottamista ei kuitenkaan tapahdu toteutettaessa samanlainen siirto jäsenvaltion alueella, sillä näitä piileviä arvonnousuja verotetaan vasta, kun ne ovat tosiasiallisesti realisoituneet. Tästä erilaisesta kohtelusta voi aiheutua kassatilanteeseen vaikuttava haitta yhtiölle, joka haluaa siirtää hyödykkeitä toisen jäsenvaltion alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Kyseessä olevien arvonnousujen tulouttamiseen ja verottamiseen kohdistuva erilainen kohtelu tekee siten Saksan oikeuden mukaan perustetulle yhtiölle vähemmän houkuttelevaksi hyödykkeidensä siirtämisen toiseen jäsenvaltioon.

- 38 Tällaista erilaista kohtelua ei voida selittää sillä, että tilanteet ovat objektiivisesti erilaisia. Kun on kyse sellaisesta jäsenvaltion lainsäädännöstä, jonka tarkoituksena on verottaa kyseisen jäsenvaltion alueella syntyneitä piileviä arvonnousuja, yhtiön, joka siirtää hyödykkeitä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, tilanne on nimittäin kyseisten siirrettyjen hyödykkeiden arvonnousujen, jotka ovat syntyneet ensin mainitussa jäsenvaltiossa ennen tätä siirtoa, verotuksen osalta samankaltainen kuin sellaisen yhtiön tilanne, joka toteuttaa samanlaisen siirron kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 60 kohta).
- 39 Tästä seuraa, että sitä, että Saksan liittotasavallassa sijaitsevaa yhtiötä kohdellaan pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä eri tavalla, jos se siirtää hyödykkeitä toisen jäsenvaltion alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaansa, on pidettävä SEUT 49 artiklassa tarkoitettuna sijoittautumisvapauden rajoituksena.
- 40 On kuitenkin määritettävä, voidaanko tämä rajoitus objektiivisesti oikeuttaa unionin oikeudessa tunnustetuilla yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä. Tässä tilanteessa edellytetään lisäksi, ettei rajoituksella ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.
- 41 Saksan hallituksen mukaan sijoittautumisoikeuden rajoitus voidaan oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, jotka liittyvät jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämiseen. Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on kuitenkin epäilyksiä tältä osin.
- 42 Tässä yhteydessä on muistutettava yhtäältä, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen on unionin tuomioistuimen tunnustama oikeutettu tavoite ja että unionin toteuttamien yhtenäistämistä tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (tuomio komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 64 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 43 Toisaalta verotuksen alueperiaatteen mukaisesti jäsenvaltiolla on tilanteessa, jossa hyödykkeitä siirretään toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, oikeus siirtohetkellä verottaa sen alueella ennen mainittua siirtoa syntyneitä arvonnousuja. Tällaisella toimenpiteellä pyritään estämään tilanteita, jotka ovat omiaan vaarantamaan lähtöjäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta (ks. vastaavasti tuomio National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 45 ja 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 44 Pääasiassa kyseessä olevien hyödykkeiden siirtäminen Saksan liittotasavallasta toiseen jäsenvaltioon ei siten voi merkitä sitä, että ensiksi mainitun valtion on luovuttava oikeudestaan verottaa arvonnousuja, jotka ovat syntyneet sen verotusvallan piirissä ennen niiden siirtämistä sen alueen ulkopuolelle.
- 45 Koska jäsenvaltioilla on oikeus verottaa arvonnousuja, jotka syntyivät silloin, kun kyseessä olevat varat sijaitsivat niiden alueella, niillä on lisäksi oikeus tämän verotuksen osalta säätää muusta verotettavasta tapahtumasta kuin kyseisten arvonnousujen tosiasiallisesta realisoitumisesta, jotta näiden varojen verottaminen voidaan taata (tuomio DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 46 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä oleva verolainsäädäntö koskee tilanteita, joissa siirretään muun jäsenvaltion kuin Saksan liittotasavallan alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan hyödykkeitä, joista saadut tulot on vapautettu verosta Saksan liittotasavallassa.
- 47 Näiden siirrettyjen hyödykkeiden piilevien arvonnousujen, jotka ovat syntyneet ennen kyseistä siirtoa Saksan liittotasavallan verotusvallan piirissä, tulouttamisella ja verottamisella on siten tarkoitus taata näiden realisoitumattomien ja kyseisen jäsenvaltion verotusvallan piirissä syntyneiden arvonnousujen verotus. Mainituista hyödykkeistä tällaisen siirron jälkeen syntyneiden tulojen verotus kuuluu sen

toisen jäsenvaltion toimivaltaan, jonka alueella tämä kiinteä toimipaikka sijaitsee. Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen verolainsäädäntö on siten omiaan takaamaan kyseisten jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämisen.

- 48 Pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön oikeasuhteisuudesta on aluksi muistutettava, että on oikeasuhteista, että jäsenvaltio verotusvaltansa käytön turvaamiseksi määrittää alueensa ulkopuolelle siirretyistä hyödykkeistä alueellaan syntyneistä piilevistä arvonnousuista maksettavan veron määrän sen ajankohdan mukaisesti, jolloin sen verotusvalta kyseisiin hyödykkeisiin nähden lakkaa, tässä tapauksessa sen ajankohdan mukaisesti, jolloin kyseessä olevat hyödykkeet siirrettiin kyseisen jäsenvaltion alueen ulkopuolelle (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Espanja, C-64/11, EU:C:2013:264, 31 kohta ja tuomio DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 49 Unionin tuomioistuin on todennut tällaisen veron kantamisesta, että verovelvolliselle on jätettävä mahdollisuus valita, maksaako se kyseisen veron välittömästi vai maksaako se mainitun veron määrän ja sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan mahdollisesti kertyvät korot myöhemmän ajankohtana (tuomio komissio v. Saksa, C-591/13, EU:C:2015:230, 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 50 Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin on lisäksi todennut, että on otettava huomioon myös veron kantamatta jäämisen riski, joka kasvaa ajan kuluessa ja jonka kyseinen jäsenvaltio voi ottaa huomioon verovelkojen lykättyyn maksamiseen sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössään (ks. vastaavasti tuomio National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 74 kohta).
- 51 Käsiteltävässä asiassa nousee siten esiin kysymys siitä, voidaanko kyseessä olevan veron määrän kymmenelle vuodelle jaksotettua kantamista pitää oikeasuhteisena toimenpiteenä jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistä koskevan tavoitteen toteuttamiseksi.
- 52 Tästä on riittävää todeta, että piileviin arvonnousuihin kohdistuvan veron viidelle vuodelle jaksotettua kantamista välittömän kantamisen sijaan on pidetty oikeasuhteisena toimenpiteenä tämän tavoitteen toteuttamiseksi (tuomio DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, 64 kohta). Pääasiassa kyseessä olevan kaltaista piileviin arvonnousuihin kohdistuvan veron kantamisen jaksottamista kymmenelle vuodelle on siten välttämättä pidettävä oikeasuhteisena toimenpiteenä mainitun tavoitteen saavuttamiseksi, kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 72 ja 73 kohdassa.
- 53 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion verolainsäädännölle, jossa säädetään, että kun kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevan yhtiön hyödykkeitä siirretään sen toisen jäsenvaltion alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ensiksi mainitun jäsenvaltion alueella näistä hyödykkeistä syntyneet piilevät arvonnousut on tuloutettava, näitä piileviä arvonnousuja on verotettava ja niihin kohdistuvan veron kantaminen on jaksotettava kymmenelle vuodelle.

Oikeudenkäyntikulut

- 54 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion verolainsäädännölle, jossa säädetään, että kun kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevan yhtiön hyödykkeitä siirretään sen toisen jäsenvaltion alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ensiksi mainitun jäsenvaltion alueella näistä hyödykkeistä syntyneet piilevät arvonnousut on tuloutettava, näitä piileviä arvonnousuja on verotettava ja niihin kohdistuvan veron kantaminen on jaksotettava kymmenelle vuodelle.

Allekirjoitukset