Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
13 päivänä heinäkuuta 2017 [1]

Asia C-292/16

A Oy
Muu osapuoli:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

(Ennakkoratkaisupyyntö – Helsingin hallinto-oikeus (Suomi))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädäntö – Yhteisöverotus – Yritysjärjestelydirektiivi (direktiivi 90/434/ETY) – Kotimaisen yhtiön ulkomaisen toimipaikan siirto ulkomaiselle yhtiölle – Välitön verottaminen rajat ylittävässä tilanteessa, kun veroa ei kanneta lainkaan jäsenvaltion sisäisessä tilanteessa – Johdetun oikeuden tarkastelu perusvapauksien kannalta – Rinnastettavuus maastapoistumisverotukseen – Välittömän verottamisen oikeasuhteisuus, kun verorasitusta alennetaan

I Johdanto

1. Unionin tuomioistuimen tarkasteltavana on käsiteltävässä asiassa eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/434/ETY (jäljempänä yritysjärjestelydirektiivi) [2] täytäntöönpano Suomessa. Kyse on tapauksesta, jossa kotimainen yhtiö siirtää ulkomaisen kiinteän toimipaikan ulkomaille sijoittautuneelle yhtiölle eikä saa tältä vastikkeeksi rahaa vaan yhtiön osakkeita. Tällaista siirtoa verotetaan välittömästi Suomessa – toisin kuin kotimaisen kiinteän toimipaikan siirtoa kotimaiselle yhteisölle. Verosta vähennetään kuitenkin hyvittämällä ulkomainen, toimipaikan sijaintivaltion fiktiivinen vero. Nyt on selvitettävä, onko tämä yhteensopivaa sijoittautumisvapauden kanssa.

2. Yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklan 2 kohdassa sallitaan tällainen verottaminen, koska rajat ylittävän varojensiirron myötä menetetään ulkomaista kiinteää toimipaikkaa koskeva verotusoikeus. Toimipaikka ei kuulu enää kotimaahan sijoittautuneeseen yhtiöön ja sijaitsee toisen valtion alueella. Kyse on pohjimmiltaan eräänlaisesta maastapoistumisverotuksesta, jota unionin oikeudessa nyttemmin jopa lähtökohtaisesti edellytetään. [3] Yleisesti ottaen välitön maastapoistumisverotus on suhteellisuusperiaatteen vastaista. Ratkaistavana on nyt kysymys siitä, vaikuttaako fiktiivisen ulkomaisen veron hyvittäminen direktiivin mukaisesti asiaan niin, että välitön verottaminen voidaan sallia.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 EYVL 1990, L 225, s. 1.

3 Sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta 12.7.2016 annetun neuvoston direktiivin (EU) 2016/1164 (EUVL 2016, L 193, s. 1), jota ei kuitenkaan voida vielä soveltaa käsiteltävässä asiassa, 5 artikla. Direktiivin 2016/1164 5 artiklassa säädetään seuraavaa: ”Verovelvollinen on velvollinen maksamaan veron määrästä, joka vastaa siirrettyjen varojen markkina-arvoa niiden maastapoistumishetkellä vähennettynä niiden verotusarvolla, seuraavissa tilanteissa:– – c) verovelvollinen siirtää verotuksellisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon – –”.

3. Unionin tuomioistuinta on siis pyydetty edelleen tarkentamaan oikeuskäytäntöään, joka koskee tilanteita, joissa jäsenvaltiot rajoittavat perusvapauksia verotusvaltansa lakkaamisen vuoksi.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin lainsäädäntö

4. Käsiteltävää asiaa koskevat unionin oikeussäännöt ovat EY 43 artiklassa, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa (nykyinen SEUT 49 artikla yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa), ja yritysjärjestelydirektiivissä.

5. Asian kannalta merkityksellinen on yritysjärjestelydirektiivin IV osastoon sijoitettu 10 artikla, jonka otsikko on ”Erityistapaus kiinteän toimipaikan siirrosta” ja jossa säädetään seuraavaa:

”1. Jos sulautumisen, diffuusion tai varojen siirron yhteydessä annettuun omaisuuteen kuuluu siirtävän yhtiön kiinteä toimipaikka, joka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa kuin tämä yhtiö, jälkimmäisen on luovuttava oikeudestaan verottaa tätä kiinteää toimipaikkaa. Siirtävän yhtiön jäsenvaltio voi kuitenkin sisällyttää tämän yhtiön verotettavaan tuloon kiinteän toimipaikan entisiä tappioita, jotka mahdollisesti on vähennetty yhtiön tässä valtiossa verotettavasta tulosta ja joita ei ole hyvitetty. Jäsenvaltio, jossa kiinteä toimipaikka sijaitsee, ja vastaanottavan yhtiön jäsenvaltio soveltavat tähän siirtoon tämän direktiivin säännöksiä ikään kuin ensiksi mainittu valtio olisi siirtävän yhtiön valtio.

2. Jos siirtävän yhtiön jäsenvaltio soveltaa yleisen verovelvollisuuden [(maailmanlaajuisten tulojen)] verotusjärjestelmää, tällä valtiolla on 1 kohdasta poiketen oikeus verottaa sulautumisen, diffuusion taikka omaisuuden siirron yhteydessä syntynyttä kiinteän toimipaikan tuloa taikka arvonkorotusta, edellyttäen, että valtio sallii sen veron vähentämisen, joka tämän direktiivin säännösten puuttuessa olisi ollut suoritettava tulosta tai arvonkorotuksesta kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa, ja että tämä vähennys myönnetään samalla tavalla ja samasta määrästä kuin jos vero olisi tosiasiallisesti määrätty ja maksettu.”

B Suomen lainsäädäntö

6. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvauksen mukaan yritysjärjestelydirektiivi pantiin täytäntöön Suomessa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta annetulla lailla (jäljempänä laki 1733/1995).

7. Lain 1733/1995 52 d §:n 2 momentin mukaan siirtävän yhtiön verotuksessa luetaan luovutetun omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi omaisuuden verotuksessa poistamatta oleva hankintamenon osa edellyttäen, että siirto on tapahtunut kirjanpidossa poistamatta olevista arvoista.

8. Saman pykälän 3 momentin mukaan vastaanottavan yhtiön verotuksessa luetaan siirtyneen omaisuuden vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi vastaava määrä kuin on 2momentin mukaisesti luettu siirtävän yhtiön veronalaiseksi luovutushinnaksi. Siirrettävän omaisuuden siirto tapahtuu näin ollen verotuksen kannalta neutraalisti.

9. Lain 1733/1995 52 e §:n 3 momentissa säädetään, että jos siirtyvät varat ja velat liittyvät kotimaisen yhteisön toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan, varojen todennäköinen luovutushinta sekä kiinteän toimipaikan tulosta verotuksessa vähennetyt varaukset luetaan Suomessa siirtävän yhtiön sen verovuoden veronalaiseksi tuloksi, jonka aikana sulautuminen,

jakautuminen tai liiketoiminnan siirto on tapahtunut. Tämä näyttää johtavan kiinteän toimipaikan piilevien varausten verottamiseen. Tästä tulosta Suomessa suoritettavasta verosta vähennetään vero, joka samasta tulosta olisi maksettu kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa ilman yritysjärjestelydirektiivin säännöksiä.

10. Lain 1733/1995 52 e §:n 3 momenttia koskevien perustelujen mukaan siinä säädetään tilanteista, joissa suomalaisen yhtiön toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa olevan kiinteän toimipaikan varat siirtyvät ulkomaiselle yhtiölle. Kun yhtiön ulkomailla olevat varat siirtyvät ulkomaisen yhtiön varoiksi, varat siirtyvät pois Suomen verotusvallasta. Kiinteän toimipaikan sijaintivaltion veron vähentämisessä on kyse veron hyvityksestä, joka esiintyy myös eräissä verosopimuksissa. Säännöksen soveltamiseksi on laskettava se veron määrä, joka vieraassa valtiossa olisi jouduttu suorittamaan ilman yritysjärjestelydirektiivin säännöksiä.

III Pääasia

11. A Oy (jäljempänä myös yhtiö) luovutti vuonna 2006 Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan liiketoimintasiirtona itävaltalaiselle konserniyhtiö B:lle ja sai tältä vastikkeeksi uusia osakkeita. Luovutuksessa siirtyivät tuotantolaitokseen liittyneet varat, velat ja varaukset.

12. Yhtiön veronalaiseksi tuloksi katsottiin liiketoimintasiirrossa siirtyneiden varojen todennäköinen luovutushinta, kyseisessä tapauksessa varojen kirjanpitoarvo 249 663 661,59 euroa lisättynä Itävallan valtion antamalla investointiavustuksella 11 256 146 eurolla, yhteensä siis 260 919 807,59 euroa. Tästä vähennettiin verotuksessa poistamaton hankintameno. Itävallan valtiolta saatuja avustuksia ei luettu verotuksessa vähennyskelpoiseen hankintamenoon.

13. Vero vahvistettiin lain 1733/1995 52 d §:n 1 momentin ja 52 e §:n 3 momentin perusteella verovuonna 2006. Tällaista verovelvollisuutta ei olisi vastaavassa jäsenvaltion sisäisessä tilanteessa, jossa verovelvollisuus syntyy vasta vastaanottavan yhtiön voiton realisoituessa.

14. A Oy vaati verovelvollisen vahingoksi 30.11.2010 muutetun verotuspäätöksen oikaisemista. Yhtiön mukaan lain 1733/1995 52 §:n 3 momentti on SEUT 49 artiklassa vahvistetun sijoittautumisvapauden vastainen.

15. Verotuksen oikaisulautakunta hylkäsi oikaisuvaatimuksen. A Oy teki päätöksestä valituksen Helsingin hallinto-oikeuteen, joka päätti lykätä asian käsittelyä ja aloittaa ennakkoratkaisupyyntömenettelyn.

IV Menettely unionin tuomioistuimessa

16. Riita-asiaa käsittelevä Helsingin hallinto-oikeus on esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko SEUT 49 artikla esteenä Suomen lainsäädännölle, jonka mukaan tilanteessa, jossa kotimainen yhtiö luovuttaa liiketoimintasiirtona toisessa EU-jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varoja tässä valtiossa sijaitsevalle yhtiölle ja saa vastikkeeksi tältä uusia osakkeita, varojen siirtoa verotetaan heti siirtämisvuonna, kun taas vastaavassa kotimaisessa tilanteessa vasta realisointihetkellä?

2) Onko kyse epäsuorasta tai suorasta syrjinnästä, kun Suomi verottaa välittömästi liiketoimintasiirtovuonna ennen kuin tulo on realisoitunut ja kotimaisissa tilanteissa vasta realisointihetkellä?

3) Jos vastaus kysymyksiin 1 ja 2 on myönteinen, voidaanko sijoittautumisoikeuden rajoitusta perustella oikeuttamisperusteilla, kuten yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä tai kansallisen verotusvallan turvaamisella? Onko kielletty rajoitus suhteellisuusperiaatteen mukainen?”

17. A Oy, Suomi, Ruotsi ja Euroopan komissio ovat esittäneet näistä kysymyksistä unionin tuomioistuimelle kirjallisia huomautuksia. Niiden lisäksi 8.6.2017 pidettyyn istuntoon osallistui myös Saksan liittotasavalta.

V Oikeudellinen arviointi

A Arviointiperuste

18. Ennakkoratkaisukysymyksillään – jotka on tutkittava yhdessä – ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, loukataanko primaarioikeuteen kuuluvaa sijoittautumisvapautta kansallisella lainsäädännöllä, jossa säädetään yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklan 2 kohdan täytäntöönpanemiseksi verotuksesta, ja onko tämä verotus ehkä oikeutettavissa. Kyseinen verotus johtaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamusten mukaan siirtävän yhtiön välittömään verottamiseen ainoastaan rajat ylittävässä tilanteessa, kun taas täysin jäsenvaltion sisäisessä tilanteessa sitä ei veroteta.

19. Kuten menettelyssä osapuolina olevat jäsenvaltiot ovat lähes yksimielisesti esittäneet, unionin tuomioistuin on kuitenkin toistuvasti katsonut, että ”kaikkia kansallisia toimenpiteitä alalla, joka on ollut Euroopan unionin tasolla kattavan yhdenmukaistamisen kohteena, on arvioitava suhteessa kyseisen yhdenmukaistamistoimenpiteen säännöksiin eikä suhteessa primaarioikeuden määräyksiin”. [4]

20. Vaikka yritysjärjestelydirektiivi olisi tällainen kattava yhdenmukaistamistoimi, tämä ei kuitenkaan voisi estää sitä, että direktiiviä on tulkittava primaarioikeuden mukaisesti ja että sen yhteensopivuus perusvapauksien kanssa tulee näin tarvittaessa tutkittavaksi. Unionin tuomioistuin on nimittäin jo aikaa sitten todennut, että palvelujen tarjoamisen vapauteen kohdistuvien rajoitusten kielto koskee kansallisten toimenpiteiden lisäksi myös unionin toimielinten toteuttamia toimenpiteitä. [5] Kuten unionin tuomioistuin on jo huomauttanut, perussopimukset muodostavat primaarioikeutena ”perustan, kehyksen ja rajat” [6] kaikille unionin säädöksille. Ne on siis otettava aina huomioon myös näiden säädösten täytäntöönpanossa jäsenvaltioissa. [7]

21. Tästä huolimatta yritysjärjestelydirektiivi ei merkitse kattavaa yhdenmukaistamista. Kuten sen systematiikasta ja sanamuodosta ilmenee, 10 artiklan 2 kohdassa on poikkeus artiklan 1 kohdasta. Mainitun artiklan 1 kohdan mukaan siirtävän yhtiön jäsenvaltion on lähtökohtaisesti luovuttava oikeudestaan verottaa kiinteää toimipaikkaa. Se voi ainoastaan oikaista verotusta kiinteän toimipaikan entisten tappioiden osalta. Tästä poiketen jäsenvaltiolla, joka soveltaa yleisen verovelvollisuuden (maailmanlaajuisten tulojen) verotusjärjestelmää, on 2 kohdan mukaan *oikeus* verottaa omaisuuden siirron yhteydessä syntynyttä kiinteän toimipaikan tuloa.

4 Ks. viimeksi tuomio 8.3.2017, Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, 19 kohta); tuomio 12.11.2015, Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:751, 40 kohta); tuomio 11.12.2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, 64 kohta) ja tuomio 16.12.2008, Gysbrechts ja Santurel Inter (C-205/07, EU:C:2008:730, 33 kohta) – joskin asianomaisissa tapauksissa on aina hylätty yhteyden puuttuminen primaarioikeuteen.

5 Tuomio 2.9.2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, 39 kohta); tuomio 18.9.2003, Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, 25 ja 26 kohta); tuomio 23.2.2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, 45 kohta); tuomio 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, 46 kohta); tuomio 29.2.1984, REWE-Zentrale (37/83, EU:C:1984:89, 18 kohta) ja tuomio 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, 50 kohta).

6 Tuomio 5.10.1978, Viola (26/78, EU:C:1978:172, 9/14 kohta).

7 Näin on nimenomaisesti todettu tuomiossa 28.4.1998, Decker (C-120/95, EU:C:1998:167, 27 kohta) ja tuomiossa 28.4.1998, Kohll (C-158/96, EU:C:1998:171, 25 kohta): ”Vaikka tietty kansallinen toimenpide saattaakin olla johdetun oikeuden tietyn säännöksen mukainen eli tässä asetuksen N:o 1408/71 22 artiklan mukainen, ei se merkitse sitä, ettei toimenpiteeseen voida silti soveltaa perustamissopimuksen määräyksiä”.

22. Yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklan 2 kohdassa ei sitä vastoin säädetä – kuten myös komissio korostaa – siitä, käytetäänkö tätä verotusoikeutta ja jos käytetään, milloin ja minkä suuruisena. Tämän säännöksen sanamuodon perusteella Suomella ei suinkaan ole velvollisuutta verottaa kiinteän toimipaikan varojensiirtoa tällä tavalla ja tässä laajuudessa, vaan ainoastaan oikeus siihen. Tällaisessa tapauksessa perusvapaudet sitovat joka tapauksessa kansallista lainsäätäjää johdetun oikeuden täytäntöönpanossa.

B Sijoittautumisvapauden rajoittaminen

23. EY 43 artiklan, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa (nykyinen SEUT 49 artikla, luettuna yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa), mukaan jäsenvaltion kansalaisten vapauteen sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia.[8] Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten tarkoituksena niiden sanamuodon mukaan on varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on kuitenkin myös se, että lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon[9] – ja tämä pätee erityisesti sijoittautumiseen kiinteän toimipaikan välityksellä.[10] Verolainsäädännössä merkityksellistä on tässä yhteydessä rajoituksen syrjivä luonne.

24. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapauden rajoituksina on pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi.[11]

25. Erikseen tarkasteltuna kansallinen verolainsäädännön säännös ei estä kiinteän toimipaikan perustamista käsiteltävässä asiassa. Yrityksen rajat ylittävään toimintaan vaikuttaa kuitenkin ensinnäkin se, että vastaava verotus toteutuu myöhemmin, kun ulkomainen toimipaikka siirretään ulkomaiselle yhtiölle. Näin ei tapahtuisi, jos toimipaikka sijaitsisi kotimaassa. Myöhempien uudelleenjärjestelytoimien ja niiden verotuksen kannalta kiinteän toimipaikan perustaminen kotimaahan eikä ulkomaille on siten houkuttelevampi vaihtoehto.

26. Toiseksi on otettava huomioon, että perusvapauksilla suojattuun rajat ylittävään taloudelliseen toimintaan kuuluu paitsi kiinteän toimipaikan perustaminen myös sen lopettaminen. Kiinteän toimipaikan siirtäminen toiselle yritykselle johtaa siihen, ettei sen välityksellä enää harjoiteta taloudellista toimintaa ulkomailla. Tämän taloudellisen toiminnan lopettamista verotetaan vain siksi, että ulkomailla sijainnut kiinteä toimipaikka siirretään ulkomaiselle eikä kotimaiselle yhtiölle. Myöskään tältä osin ei voida kiistää rajat ylittävän yhteyden olemassaoloa. Rajat ylittävän toiminnan lopettaminen luovuttamalla kiinteä toimipaikka ulkomaiselle yhtiölle on nimittäin muotoiltu vähemmän houkuttelevaksi kuin sen lopettaminen siirtämällä toimipaikka kotimaiselle yhtiölle.

27. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan piilevien varausten verottamisella kotipaikan siirron yhteydessä rajoitetaan sijoittautumisvapautta, jos realisoitumattomia arvonnousuja ei veroteta sisäisissä tilanteissa (eli silloin, kun kotipaikka siirretään jäsenvaltion sisällä).[12]

8 Tuomio 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); tuomio 21.1.2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, 38 kohta) ja tuomio 13.12.2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, 18 kohta).

9 Tuomio 21.1.2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, 39 kohta); tuomio 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 31 kohta) ja tuomio 6.9.2012, komissio v. Portugali (C-38/10, EU:C:2012:521, 25 kohta).

10 Näin nimenomaisesti jo tuomiossa 17.7.2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, 18 kohta) ja tuomiossa 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, 19 ja 20 kohta).

11 Tuomio 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 36 kohta); tuomio 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, 34 kohta) ja tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa (C-591/13, EU:C:2015:230, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

12 Tuomio 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, 46 kohta); tuomio 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 33 kohta); tuomio 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, 35 kohta) ja tuomio 7.9.2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, 35 kohta).

28. Nyt tarkasteltava tilanne on tähän rinnastettavissa. Lain 1733/1995 52 d §:n 3 momentin mukaisessa verotuksessa kiinteän toimipaikan piileviä varauksia (varojen arvonnousua tai kirjanpitoarvon alenemista poistojen muodossa tehtävillä veronlykkäyksillä) verotetaan, ilman että verovelvollinen on saanut tähän tarvittavat käteisvarat. Sen sijaan, jos kiinteä toimipaikka siirretään jäsenvaltion sisällä, verotusta ei tapahdu kirjanpitoarvojen jatkumisen vuoksi. Tällöin ”luovutuksensaajan” (ts. vastaanottavan yhtiön) on kuitenkin maksettava jossain vaiheessa veroa realisoituneesta arvonnoususta.

29. Tässä tapauksessa maastapoistuminen ei johdu verovelvollisesta itsestään vaan sen ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikan siirtämisestä ulkomaiselle yhtiölle. Tällä on kuitenkin sama oikeudellinen seuraus kuin sillä, jos verovelvollinen olisi aiemmin muuttanut ulkomaille kotimaassa sijaitsevan kiinteän toimipaikkansa varat mukanaan. Verotus perustuu ”klassisen” maastapoistumisverotuksen tapaan pelkästään siihen, että nyt toinen jäsenvaltio saa yksinomaisen verotusvallan kiinteän toimipaikan varoihin.

30. Lain 1733/1995 52 e §:n 3 momentissa olevasta kansallisesta säännöksestä seuraa näin ollen, että myöhempien varojensiirtojen kannalta kiinteän toimipaikan perustaminen ulkomaille on vähemmän houkuttelevaa kuin kiinteän toimipaikan perustaminen kotimaahan. Tämä on ristiriidassa – kuten myös komissio ja A Oy ovat esittäneet – sekä yritysjärjestelydirektiivin tavoitteiden (ks. esim. direktiivin johdanto-osa, jonka mukaan varojensiirtoja ei saisi estää erityisillä rajoituksilla) että sijoittautumisvapauden kanssa.

31. Sijoittautumisvapautta rajoittaa jo vuonna 2006 tehty verotuspäätös [13] eikä vasta veron erääntyminen maksettavaksi. A Oy:lle, joka siirtää ulkomailla sijaitsevan kiinteän toimipaikkansa toiselle (ulkomaiselle) yhtiölle, aiheutuu nimittäin verotuspäätöksen tekopäivästä ja siihen perustuvan verovelan syntyhetkestä kassatilanteeseen vaikuttava haitta sellaisiin vastaaviin toimijoihin verrattuna, jotka siirtävät kotimaassa sijaitsevia kiinteitä toimipaikkoja ulkomaisille yhtiöille (tai ulkomailla sijaitsevia kiinteitä toimipaikkoja kotimaisille yhtiöille).

C Oikeuttaminen

1. *Maastapoistumisverotuksen perustelu*

32. Unionin tuomioistuin on jo useasti todennut, että jäsenvaltiolla on verotuksen alueperiaatteen mukaisesti oikeus verottaa alueelleen sijoittautuneelle verovelvolliselle syntyneitä, piileviä arvonnousuja verovelvollisen maastamuuttohetkellä. [14]

33. Tällaisella toimenpiteellä pyritään estämään tilanteita, jotka ovat omiaan vaarantamaan lähtöjäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta, ja se voidaan siis oikeuttaa jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämiseen liittyvillä syillä. [15] Edellytyksenä on kuitenkin, että maastamuutto vaarantaa tosiasiassa lähtöjäsenvaltion verotusvallan. Tämä pätee yleisesti silloin, kun verotusvalta lakkaa. [16]

13 Veron maksettavaksi erääntymisellä ei sitä vastoin ole merkitystä – kuten olen todennut ratkaisuehdotuksessani Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2016:1000, 59 kohta). Verotuspäätöksen perusteella verovelvollinen on näet jo velvollinen maksamaan veron ja verorasitus kohdistuu siihen, vaikka vero ei vielä olekaan erääntynyt maksettavaksi. Veron kantaminen merkitsee tältä osin ainoastaan rajoituksen toteutumista.

14 Tuomio 23.1.2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); tuomio 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 49 kohta); tuomio 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, 44 ja 45 kohta) ja tuomio 7.9.2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, 46 kohta).

15 Tuomio 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 45 ja 46 kohta); tuomio 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, 47 kohta) ja tuomio 21.1.2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, 60 kohta).

16 Näin nimenomaisesti tuomio 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, 48 kohta); tuomio 25.4.2013, komissio v. Espanja (C-64/11, ei julkaistu, EU:C:2013:264, 31 kohta) ja tuomio 23.1.2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34. Verotusvalta lakkaa paitsi silloin, kun yhtiö muuttaa pois jäsenvaltion alueelta, myös silloin, kun ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka liitetään siirtämisen yhteydessä yhtiöön, joka ei ole sijoittautunut kyseiseen jäsenvaltioon. Tämä ajatus on – kuten Suomi ja Ruotsi ovat perustellusti esittäneet – mitä ilmeisemmin myös yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklan 2 kohdan perustana, kun siinä annetaan jäsenvaltiolle, joka soveltaa yleisen verovelvollisuuden verotusjärjestelmää, (viimeinen) mahdollisuus verottaa (luovutusvoiton) piileviä arvonnousuja.

35. Klassisesta maastapoistumisverotuksesta poiketen silloin, kun siirtäminen tapahtuu osakkeita vastaan, vastaanottavan yhtiön osakkeet kuuluvat kuitenkin lähtöjäsenvaltion verotusvaltaan. Tällöin tapahtuu ainoastaan eräänlainen varojen vaihto (kirjanpidollisesti tarkasteltuna vastaavaa -puolella). Yritysjärjestelydirektiivin 8 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa sallitaan tältä osin nimenomaisesti vastaanotettujen arvopapereiden myöhemmästä luovutuksesta johtuvan voiton verottaminen. Kiinteässä toimipaikassa tulevaisuudessa syntyvät piilevät varaukset jäävät tältä osin *välillisesti* Suomen verotusvaltaan.

36. Ulkomailla sijaitsevan ulkomaisen yhtiön arvopapereita koskeva verotusvalta on kuitenkin eri asia (aliud) kuin ulkomaisen kiinteän toimipaikan varoja koskeva verotusvalta. Vastaanotetut arvopaperit ovat eri asia kuin kiinteän toimipaikan varat. Näin ollen oikeus verottaa kiinteässä toimipaikassa syntyneitä piileviä varauksia menetetään lopullisesti. Tämä perustaa jäsenvaltiolle, joka menettää välittömän verotusvaltansa, oikeutetun intressin (viimeistä kertaa tapahtuvaan) verottamiseen.

2. Rajoituksen oikeasuhteisuus

37. Rajoituksella on lisäksi voitava taata sen päämääränä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen – tässä verotusvallan jaon säilymisen – saavuttamiseksi.[17]

a) Lykkäämisen tarpeellisuus

38. Unionin tuomioistuin on myös jo useita kertoja todennut, että maastamuuton yhteydessä verovelvolliselle on jätettävä mahdollisuus valita, maksaako se kyseisen veron välittömästi vai maksaako se mainitun veron määrän ja sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan mahdollisesti kertyvät korot myöhempänä ajankohtana.[18] Unionin tuomioistuin on todennut tämän osalta, että piilevistä varauksista maksettavan veron välittömän perimisen sijasta veron maksun porrastamista viiteen vuosimaksuun on pidettävä oikeasuhteisena toimenpiteenä.[19] Suomen lainsäädännössä ei kuitenkaan säädetä tällaisesta mahdollisuudesta. Sen voitaisiin näin katsoa rajoittavan sijoittautumisvapautta suhteettomasti.

39. Suomen ja Ruotsin näkemyksestä poiketen tätä vastaan ei voida vedota siihen, että maastapoistumisverotusta koskevaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä ei voida soveltaa kiinteän toimipaikan sellaisen siirron verotukseen, jonka vastikkeeksi on annettu osakkeita.

17 Tuomio 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 42 kohta); tuomio 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, 47 kohta); tuomio 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 35 kohta); tuomio 17.7.2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, 25 kohta); tuomio 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, 27 kohta) ja tuomio 13.12.2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, 23 kohta).

18 Tuomio 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, 49 kohta); tuomio 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 56–58 ja 62 kohta) ja tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa (C-591/13, EU:C:2015:230, 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

19 Tuomio 23.1.2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, 64 kohta) ja tuomio 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, 52 kohta).

40. Kiinteän toimipaikan siirto osakkeita vastaan on tosin – kuten Ruotsi perustellusti korostaa – erotuksena pelkästä maastapoistumisesta realisointitoimi, joka johtaa lähtökohtaisesti piilevien varausten tuloutumiseen ja verottamiseen. Osakkeita vastaan tapahtuva siirto ei kuitenkaan merkitse nimenomaisesti kiinteän toimipaikan arvon aitoa realisointia myynnin muodossa, vaan se on ainoastaan uudelleenjärjestelytoimi. Kiinteää toimipaikkaa ei myydä, vaan se siirretään oikeussubjektille, josta omistetaan siirron jälkeen aiempaa suurempi osuus. Tällaisia rajat ylittäviä uudelleenjärjestelyjä yritysjärjestelydirektiivillä on juuri tarkoitus helpottaa.

41. Tällaisessa siirrossa ei myöskään realisoidu veron maksamiseen tarvittavaa maksukykyä, vaan siirtävä yhtiö saa ainoastaan vastaavan määrän vastaanottavan yhtiön osakkeita. Tämä seikka on myös se syy, miksi Suomi mahdollistaa kirjanpitoarvon kannalta neutraalin uudelleenjärjestelyn myös jäsenvaltion sisäisten siirtojen osalta ”realisoitumisesta” huolimatta. Yritysjärjestelydirektiivissä ei edellytetä tällaista täysin jäsenvaltion sisäisen tilanteen verottamatta jättämistä.

42. Myös direktiivin tavoite – rajat ylittävien uudelleenjärjestelyjen helpottaminen – otetaan huomioon paljon tehokkaammin, kun rajat ylittäviä uudelleenjärjestelyjä, jos niitä ylipäätään verotetaan, ei veroteta välittömästi vaan ainoastaan osissa pitemmän ajan kuluessa.

43. Ellei jäsenvaltio siitä huolimatta, että kiinteän toimipaikan siirron yhteydessä tapahtuu ”realisoitumista”, säädä siirtävän yhtiön verottamisesta, välitön verottaminen ilman lykkäämismahdollisuutta ei kuitenkaan ole verovelvollisen likviditeetin puuttuminen huomioon ottaen vähiten rajoittava keino ottaa huomioon jäsenvaltion verotusvallan menettäminen rajat ylittävässä tilanteessa.

44. Useammille vuosille porrastettu veronkanto mahdollistaa myös verotusvallan menettämisen huomioon ottamisen ja vähentää selvästi erilaista kohtelua (jäsenvaltion sisäisen tilanteen verottamatta jättäminen). Kuten komissio on istunnossa huomauttanut, unionin tuomioistuin on jo todennut tämän sellaisten erilaisten porrastussäännösten osalta, jotka koskivat korvaavan hyödykkeen luovutuksesta saatuja voittoja.[20]

45. Lisäksi on niin, että verovelallinen kuuluu – toisin kuin maastapoistumistapauksissa – edelleen veronsaajan alueellisen verotusvallan piiriin, kuten komissio perustellusti painottaa. Veron kantaminen pidemmällä aikavälillä ei aiheuta hallinnollisia vaikeuksia, jotka edellyttäisivät välitöntä verottamista. Käsiteltävässä asiassa riittää – komission näkemyksen mukaisesti – siten aivan hyvin, jos otetaan huomioon yhtäältä jäsenvaltion verotusmahdollisuuden lakkaaminen antamalla sille mahdollisuus tällaiseen viimeiseen verottamiseen ja toisaalta verovelvollisen likviditeetin puuttuminen pidentämällä veronkantoa ajallisesti.

46. Toisin kuin A Oy katsoo, perusvapauksista ei kuitenkaan seuraa, että verotusta on lykättävä siihen saakka, kunnes piilevät varaukset ”tosiasiallisesti” realisoituvat. Koska myöhempää tuloutumista etenkään kolmannen (vastaanottavan yhtiön) toimesta ei välttämättä tapahdu – esimerkiksi, kun myöhemmin syntyy arvonmenetystä tai kun varat katoavat – ja koska Suomella tuskin on mahdollisuutta kontrolloida sitä, olisi tämä ristiriidassa jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilymistä koskevan periaatteen kanssa. Tämä nimittäin johtaisi siihen, että myös myöhemmät arvonmenetykset oman verotusvallan ulkopuolella olisi otettava huomioon.[21] Alueperiaatteen mukaan,

20 Tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa (C-591/13, EU:C:2015:230, 71 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

21 Tämän lähestymistavan – jonka mukaan velvollisuutta tappioiden huomioon ottamiseen ei ole – unionin tuomioistuin on vahvistanut useita kertoja uudemmissa tuomioissaan maastapoistumisverotusta tarkasteltaessa – ks. tuomio 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, 43 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 56 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Ks. tästä myös ratkaisuehdotukseni Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2016:1000, 61 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

kun sitä tarkastellaan yhdessä vero-oikeudessa sovellettavaa viitepäivää koskevan periaatteen kanssa, piilevien varausten verottaminen verotusvallan menettämishetkellä on sallittua myös ilman piilevien varausten realisoitumista – vieläpä kolmannen osalta. Suhteellisuusperiaate on esteenä ainoastaan välittömälle verottamiselle.

b) *Oikeasuhteisuus fiktiivisen veron hyvittämisen vuoksi?*

47. Tähän päätelmään ei millään tavoin vaikuta myöskään Suomen lainsäädännössä ja yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklan 2 kohdassa säädetty fiktiivisen ulkomaisen veron hyvittäminen. Tämä nimittäin vaikuttaa ”ainoastaan” verorasituksen suuruuteen rajat ylittävässä tilanteessa. Verorasitus voi muodostua täyden verokannan mukaiseksi, jos vastaanottavassa valtiossa ei kanneta veroa. Se voi olla alennetun verokannan mukainen, jos hyvitettävä (fiktiivinen) vero on pienempi, tai verorasitusta ei ehkä synny lainkaan, jos hyvitettävä (fiktiivinen) vero on suurempi tai yhtä suuri.

48. Ulkomaisen veron hyvittämisellä vältetään loppujen lopuksi ”vain” – kuten Suomi itse ja Ruotsi ovat todenneet – mahdollinen kaksinkertainen verotus. Lainvastaisuus ei kuitenkaan johdu kaksinkertaisesta verotuksesta. Unionin oikeuteen ei sisälly kaksinkertaisen verotuksen kieltoa.[22] Jos kaksinkertainen verotus ei siis ole unionin oikeutta ja siten perusvapauksia koskeva kysymys, käänteisesti voidaan todeta, ettei myöskään sen välttämisellä voi olla vaikutusta perusvapauden rajoituksen oikeuttamiseen.

49. Näin on etenkin silloin, kun hyvittämällä ei vähennetä rajat ylittävän tilanteen erilaista kohtelua jäsenvaltion sisäiseen tilanteeseen verrattuna. Erilainen kohtelu, jonka oikeuttamisesta on kyse, ei muodostu pelkästään verotuksen (tai verokannan) suuruudesta, vaan siitä, että siirtävää yhtiötä *verotetaan välittömästi* rajat ylittävässä tilanteessa, kun jäsenvaltion sisäisessä tilanteessa sitä *ei veroteta lainkaan*.[23]

50. Yritysjärjestelydirektiivin 10 artiklan 2 kohdassa ei siten vahvisteta ”tavanomaista” verokantaa alhaisempaa verokantaa vaan määritellään tavanomainen verokanta, jota jäsenvaltiot voivat soveltaa rajat ylittävässä tilanteessa. Muista verokannoista poiketen sen suuruus kuitenkin vaihtelee ja riippuu muista tekijöistä (fiktiivisen ulkomaisen veron laskennasta). Yritysjärjestelydirektiivissä ei sitä vastoin säädetä – kuten edellä 21 ja 22 kohdassa todettiin – siitä, milloin tämä vero kannetaan. Tämä on kuitenkin johdettavissa edellä mainitusta maastapoistumisverotusta koskevasta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä.

51. Jos uudelleenjärjestelytoimia ei vertailukelpoisessa jäsenvaltion sisäisessä tilanteessa veroteta lainkaan, verotusvallan säilymisen kannalta yhtä soveltuva, mutta vähemmän rajoittava, keino on lykätä tai pidentää ajallisesti (mahdollisesti alennetun) veron kantamista rajat ylittävien uudelleenjärjestelytoimien osalta.

52. Tämä pätee erityisesti käsiteltävässä asiassa, koska yritysjärjestelydirektiivin 8 artiklan 2 kohdan nojalla – toisin kuin klassisen maastapoistumisverotuksen tapauksissa – jäsenvaltiolle voi jäädä välillinen verotusvalta kiinteän toimipaikan tulevien arvonnousujen osalta. Tilanteessa, jossa välillinen osuus myöhempiin arvonmuutoksiin kuitenkin säilyy, välitön verottaminen (tietyn verokannan mukaisesti) vaikuttaa vieläkin suhteettomammalta kuin maastapoistumisen yhteydessä, jolloin kaikki yhteydet veron perusteeseen häviävät.

22 Tuomio 15.4.2010, CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, 27 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 16.7.2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, 26 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 12.2.2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, 30 ja 31 kohta) sekä julkisasiamies Botin ratkaisuehdotus Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:438, 58 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

23 Toisin sanoen kun kiinteä toimipaikka sijaitsee kotimaassa tai vastaanottava yhtiö on kotimainen yhtiö.

53. Kyseessä on siten sijoittautumisvapauden rajoitus, jota ei voida oikeuttaa. On kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä tutkia, voidaanko kansallisen lainsäädännön unionin oikeuden vastaisuus välttää tulkitsemalla Suomen verotusmenettelyä koskevia säännöksiä unionin oikeuden mukaisesti siten, että tunnustetaan oikeus veron maksamiseen pidemmällä aikavälillä.

VI Ratkaisuehdotus

54. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa Helsingin hallinto-oikeuden esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin yhdessä seuraavasti:

EY 43 artikla, luettuna yhdessä EY 48 artiklan kanssa (nykyinen SEUT 49 artikla, luettuna yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa), on esteenä direktiivin 90/434/ETY 10 artiklan 2 kohdan täytäntöön panemiseksi annetulle kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään välittömästä verottamisesta pelkästään rajat ylittävässä tilanteessa, jossa ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka siirretään ulkomaiselle yhtiölle, kun taas jäsenvaltion sisäisessä tilanteessa näin ei tapahdu. Tähän ei vaikuta fiktiivisen ulkomaisen veron hyvittäminen, koska tällä estetään ainoastaan kaksinkertainen verotus, ei välitöntä verottamista.