JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIILO JÄÄSKINEN
26 päivänä helmikuuta 2015 [1]

Asia C-657/13

Verder LabTec GmbH & Co. KG
vastaan
Finanzamt Hilden

(Ennakkoratkaisupyyntö – Finanzgericht Düsseldorf (Saksa))

Sijoittautumisvapaus — Piilovarausten tulouttaminen ja verottaminen saman yrityksen jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan toimipaikkaan tapahtuvan varojensiirron yhteydessä — Rajoituksen olemassaolo — Piilevien arvonnousujen, joista syntyy verotettavaa voittoa, määrän määrittäminen siirtohetkellä — Oikeuttaminen — Jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen — Veron maksaminen ja kantaminen vuosittain kymmenessä erässä — Oikeasuhteisuus

I Johdanto

1. Tämä ennakkoratkaisupyyntö koskee Saksan liittotasavallan verolainsäädäntöä, jossa säädetään piilovarauksiin liittyvän verovelan maksamisesta vuosittaisina erinä. Näitä sääntöjä sovelletaan, kun liikeomaisuuteen kuuluvia hyödykkeitä luovutetaan saksalaisen yrityksen kiinteästä toimipaikasta sen ulkomaiseen kiinteään toimipaikkaan.

2. Saksan oikeuden mukainen kommandiittiyhtiö luovutti liikeomaisuuteen kuuluvia erilaisia immateriaalioikeuksia Saksassa sijaitsevan kiinteän toimipaikkansa varoista alankomaalaisen kiinteän toimipaikkansa varoihin. Toimivaltaisen veroviranomaisen mukaan tästä seurasi Saksan lain mukainen velvollisuus maksaa veroa luovutettuihin hyödykkeisiin liittyvien piilovarausten tulouttamisen johdosta. Veroa ei kuitenkaan ollut maksettava välittömästi. Veroviranomaiset hyväksyivät sen maksamisen vuosittaisissa erissä kymmenen vuoden aikana.

3. Kommandiittiyhtiö riitautti veroviranomaisten päätöksen Saksan tuomioistuimissa, mikä on johtanut nyt käsiteltävänä olevaan Finanzgericht Düsseldorfin esittämään ennakkoratkaisupyyntöön. Tähän riita-asiaan liittyvänä oikeudellisena ongelmana on, rajoitetaanko riidanalaisessa Saksan lainsäädännössä sijoittautumisvapautta, voidaanko näitä rajoituksia perustella tarpeella säilyttää Saksan verotusvalta piilevien (ts. realisoitumattomien) arvonnousujen (piilovarausten) osalta, jotka ovat kertyneet tässä jäsenvaltiossa ennen kyseisten hyödykkeiden luovuttamista, ja ovatko nämä rajoitukset oikeasuhteisia erityisesti, kun otetaan huomioon yhtäältä, että vero on maksettava ennen kuin hyödykkeet on tosiasiallisesti realisoitu, ja toisaalta, että veronkantoajan pituus on kymmenen vuotta.

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

4. Unionin tuomioistuin on jo tarkastellut tämäntyyppistä ongelmaa erityisesti tuomiossa National Grid Indus,[2] komission Espanjaa, Portugalia ja Tanskaa vastaan nostamien jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevien kanteiden yhteydessä[3] ja viimeisimpänä tuomiossa DMC.[4] Nyt käsiteltävässä asiassa on kuitenkin kysymys uudesta tosiseikkojen yhdistelmästä.

II **Oikeussäännöt**

5. Erityisen monimutkainen kansallinen säännöstö voidaan esittää tiivistetysti seuraavasti.

6. Niin kutsutulle poisottoverotukselle ei aluksi ollut perustaa Saksan lainsäädännössä. Se perustui Bundesfinanzhofin (vero- ja tulliasioita ylimpänä oikeusasteena käsittelevä tuomioistuin) vuoden 1969 oikeuskäytäntöön, jonka mukaan hyödykkeen siirto saksalaisesta yrityksestä sen kiinteään toimipaikkaan ulkomailla oli katsottava tuloverolain (Einkommensteuergesetz, jäljempänä EStG) 4 §:n 1 momentin toisessa virkkeessä tarkoitetuksi hyödykkeiden poisotoksi liiketoiminnasta. Verovelvollisille tästä lähestymistavasta aiheutuvien seurausten lieventämiseksi veroviranomaiset sallivat hallintokäytännössään verovelvollisen valita, otettiinko piilevä arvonnousu välittömästi huomioon verotettavissa tuloissa vai lykättiinkö verotusta siten, että näistä voitoista muodostettiin maksamattoman veron suuruinen täsmäytyserä asianomaisilla verotileillä kymmeneksi vuodeksi.

7. Poisoton verotuksen tunnusmerkistöstä säädettiin ensi kertaa lailla eurooppayhtiön perustamisen edellyttämistä verotukseen liittyvistä oheistoimenpiteistä ja eräiden muiden vero-oikeudellisten säännösten muuttamisesta 7.12.2006 annetussa laissa (Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, jäljempänä SEStEG).[5]

8. EStG:hen lisätyssä 4 §:n 1 momentin kolmannessa virkkeessä säädetään seuraavaa: ”Hyödykkeen ottaminen muuhun kuin yrityskäyttöön rinnastetaan hyödykkeen luovutuksesta tai käytöstä saatavaa voittoa koskevan Saksan liittotasavallan verotusoikeuden menetykseen tai rajoitukseen.”

9. SEStEG:llä lisättiin EStG:hen myös 4g §, jossa säädetään, että niissä tapauksissa, joissa hyödyke katsotaan poisotetuksi EStG:n 4 §:n 1 momentin kolmannessa virkkeessä tarkoitetulla tavalla, koska se on kohdennettu saman verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan toisessa unionin jäsenvaltiossa, muodostetaan verovelvollisen vaatimuksesta täsmäytyserä, joka on hyödykkeen kirjanpitoarvon ja käyvän arvon erotuksen suuruinen. Kyseinen täsmäytyserä puretaan tulosvaikutteisesti niin, että sinä tilikautena, jona se on muodostettu, ja seuraavana viitenä tilikautena tuloutetaan joka kerran viidesosa.

2 — Tuomio National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785).

3 — Tuomio komissio v. Espanja (C-269/09, EU:C:2012:439); tuomio komissio v. Portugali (C-38/10, EU:C:2012:521) ja tuomio komissio v. Tanska (C-261/11, EU:C:2013:480).

4 — Tuomio DMC (C-164/12, EU:C:2014:20). Kuten Italian hallituksen kirjallisissa huomautuksissa todetaan, Finanzgerichtillä ei ollut käytettävissään unionin tuomioistuimen tuomiota DMC ennakkoratkaisupyynnön tekemisen hetkellä.

5 — Liittotasavallan virallinen lehti Bundegesetzblatt (BGBl.) I 2006, s. 2782.

10. Vuonna 2010 EStG:n 4 §:n 1 momenttia muutettiin Bundesfinanzhofin antaman tuomion johdosta.[6] Yhtäältä EStG:n 4 §:n 1 momentin kolmannen virkkeen jälkeen lisättiin uusi neljäs virke seuraavasti:

”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.”

11. Toisaalta EStG:n 52 §:n 8b momenttia, jossa oli siihen asti säädetty vain, että EStG:n 4 §:n 1 momentin kolmas virke pätee sellaisena kuin se on ollut SEStEG:llä muutettuna vuodesta 2006 lähtien, muutettiin siten, että EStG:n 4 §:n 1 momentin kolmas virke koskee myös aiempia verovuosia, jos hyödyke on siirretty ulkomaiseen kiinteään toimipaikkaan, jonka tulot on kotimaassa vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella, ja että EStG:n 4 §:n 1 momentin neljäs virke koskee kaikkia tapauksia, joihin on sovellettava EStG:n 4 §:n 1 momentin kolmatta virkettä.

III **Pääasian kohteena oleva riita, ennakkoratkaisukysymys ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa**

12. Verder LabTec GmbH & Co. KG (jäljempänä myös kommandiittiyhtiö) on kommandiittiyhtiö, jonka kotipaikka on Haanissa (Saksa). Yhtiön vastuunalainen yhtiömies on Verder LabTec Beteiligungs GmbH (jäljempänä vastuunalainen yhtiömies), joka on samaten sijoittautunut Haaniin.[7] Äänettömiä yhtiömiehiä ovat Tarco B.V. ja Labo-Tech B.V., joiden molempien kotipaikka on Alankomaissa. Kommandiittiyhtiön toiminta on vuoden 2005 toukokuusta lähtien käsittänyt yksinomaan sen omien patentti-, tavaramerkki- ja hyödyllisyysmallioikeuksien hallinnointia. Se luovutti nämä oikeudet 25.5.2005 päivätyllä sopimuksella alankomaalaiselle kiinteälle toimipaikalleen Vleutenissa.[8]

13. Verohallinto (Finanzamt Hilden) katsoi verotarkastuksen yhteydessä, että immateriaalioikeuksien siirrosta oli seurattava piilovarausten tulouttaminen todennäköisen luovutushinnan suuruisena siirron ajankohtana. Osapuolet määrittelivät yhdessä piilovarausten arvon, ja verohallinto tunnusti sen, että tätä määrää ei ollut kuitenkaan verotettava kokonaisuudessaan heti. Se oli pikemminkin kohtuullisuussyistä neutraloitava samansuuruisen merkintäerän avulla; tämä merkintäerä puretaan sitten tulosvaikutteisesti ja lineaarisesti kymmenen vuoden ajanjakson aikana. Finanzamt Hilden toisin sanoen pidensi kohtuullisuussyistä veronkantoaikaa jakamalla piilovarauksen purkamisen kymmenelle vuodelle. Finanzamt Hilden vahvisti vuoden 2005 osalta tuloveron määräytymisperusteiden erillisestä ja yhtenäisestä vahvistamisesta 17.8.2009 tekemässään päätöksessä kommandiittiyhtiön elinkeinotoiminnan tuloksen ottamalla piilovaraukset huomioon. Se hylkäsi edellä mainitusta päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen perusteettomana 19.9.2011 tekemällään päätöksellä.

6 — Bundesfinanzhof luopui 17.7.2008 eli ajankohtana, jolloin EStG:n 4 §:n 1 momentin kolmas virke oli jo voimassa SEStEG:llä muutettuna, verovuotta 1985 koskevasta tapauksesta antamassaan tuomiossa teoriasta lopullisesta poisotosta. Perusteluna se esitti, että hyödykkeen siirto saman yrityksen kiinteään toimipaikkaan ulkomailla ei ole poisotto. Ei ole tarpeen katsoa kotimaisen yrityksen hyödykkeen siirtoa sen kiinteään toimipaikkaan ulkomailla voiton realisoivaksi tosiseikaksi, sillä kotimaassa syntyneiden piilevien varojen myöhempää verottamista ei haitata sillä, että ulkomaisen kiinteän toimipaikan voitot on vapautettu Saksan verotuksesta. Lainsäätäjä päätti tämän oikeuskäytännön muutoksen vuoksi muuttaa EStG:n 4 §:n 1 momenttia. Tämä tehtiin 8.12.2010 annetulla vuoden 2010 verolailla (Jahressteuergesetz 2010, BGBl. I 2010, s. 1768) sen varmistamiseksi, että Bundesfinanzhofin 17.7.2008 annetussa tuomiossa esitettyjen periaatteiden soveltaminen rajataan vain tiettyyn yksittäistapaukseen ja että teoriaa lopullisesta poisotosta, sellaisena kuin se on kirjattu lainsäädäntöön EStG:n 4 §:n 1 momentin kolmannessa virkkeessä, on sovellettava kaikkiin käsiteltävänä oleviin tapauksiin.

7 — Saksassa kommandiittiyhtiöt, joiden vastuunalaisena yhtiömiehenä on rajavastuuyhtiö (nk. GmbH & Co. -kommandiittiyhtiöt), ovat suosittuja verosyistä. Ks. Hensler, M. ja Strohn, L. *Gesellschaftsrecht*, 2. painos, 2014, Beck, München, s. 403–404, 511. Kommandiittiyhtiö sivuutetaan verotuksessa Saksassa, mikä tarkoittaa sitä, että yhtiö ei sinänsä ole verovelvollinen, jonka olisi maksettava yhteisö- tai tuloveroa, vaan ainoastaan laskentayksikkö siten, että sen toiminnasta saatava verotettava tulo lasketaan erikseen ja kohdistetaan sitten sen yhtiömiehille. Verotus tapahtuu yhtiömiesten verokannan mukaisesti.

8 — Tämän sopimuksen osapuolia ei yksilöidä ennakkoratkaisupyynnössä. Päättelen asiayhteydestä, että kyseessä ovat kommandiittiyhtiön yhtiömiehet. Tällä seikalla ei näyttäisi olevan merkitystä ennakkoratkaisukysymyksiin vastaamisen kannalta.

14. Kommandiittiyhtiö väittää kansallisessa tuomioistuimessa, että Saksan lainsäädäntö on SEUT 49 artiklassa määrätyn sijoittautumisvapauden periaatteen vastainen. Lisäksi veron välitön kantaminen hyödykkeiden siirron ajankohtana on suhteetonta ja veron kantamisella arvonnousun realisoitumishetkenä olisi vähemmän rajoittava vaikutus.

15. Edellä esitetyillä perusteilla Finanzgericht Düsseldorf on esittänyt seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

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

16. Verder Labtec GmbH & Co. KG, Finanzamt Hilden, Alankomaiden, Belgian, Espanjan, Italian, Ruotsin, Saksan ja Tanskan hallitukset sekä komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Istuntoa asianosaisten kuulemiseksi ei ole pidetty.

IV **Arviointi**

A *Alustavat huomautukset*

1. Tutkittavaksi ottaminen

17. Kommandiittiyhtiön mukaan ennakkoratkaisukysymys on jätettävä tutkimatta, koska se on hypoteettinen. Asia on näin, koska Finanzgerichtin mainitsemia viiden tai kymmenen vuoden verokantoaikoja ei sovelleta verovuoteen 2005. Komissio katsoo, että ennakkoratkaisupyyntö on tai saattaa olla hypoteettinen siltä osin kuin se koskee viiden vuoden aikaa, koska sitä ei sovelleta verovuoteen 2005. Myös Finanzamt ja Saksan hallitus huomauttavat, ettei viiden vuoden ajanjakso ole merkityksellinen riidan ratkaisemisen kannalta.

18. Mielestäni ennakkoratkaisukysymys on hypoteettinen siltä osin kuin se koskee veron maksua koskevan viiden vuoden ajanjakson oikeasuhteisuutta. Asia on näin, koska Saksan veroviranomaiset eivät ole tehneet kommandiittiyhtiön osalta päätöstä, jonka mukaan sovellettaisiin tätä ajanjaksoa. Finanzamt on sitä vastoin hyväksynyt tämän veron maksamisen kymmenen vuoden ajanjakson kuluessa, joten tältä osin ennakkoratkaisukysymys ei ole hypoteettinen. Veronkantoajan osalta unionin tuomioistuimen olisi näin ollen keskityttävä kyseisen kymmenen vuoden ajanjakson unionin oikeuden mukaisuuden arviointiin.

2. Piilovaraukset ja maastapoistumisverot

19. Termillä piilovaraukset tarkoitetaan voittoja, yleensä arvonnousuja, joita ei ole sisällytetty verovelvollisen veron perusteeseen tuloverotuksessa. Piilovaraukset voivat perustua hyödykkeen arvonnousuun ja/tai verosääntöihin, joiden nojalla sallitaan hyödykkeen todellista arvonalennusta suurempi arvonalennus kulumisen vuoksi ja/tai muut vähennykset vielä syntymättömien kulujen perusteella. [9]

9 — Ks. Von Brocke, K. ja Müller, S., ”Exit Taxes”, *EC Tax Review* 6 (2013), s. 299–304. Lisäksi piilovarauksia voi kertyä verovelvollisen luoman aineettoman omaisuuden, kuten liikearvon (goodwill), johdosta eli eristä, jota ei voida esittää taseessa varoina.

20. Piileviä eli realisoitumattomia arvonnousuja ei veroteta sen vuoden tuloina, jonka kuluessa ne syntyivät. Niiden verotusta pikemminkin lykätään, yleensä siihen vuoteen, jonka aikana tulot tosiasiallisesti realisoituvat. Tämän taustalla olevana ajatuksena on se, että ennen realisoitumista piilovaraukset eivät paranna verovelvollisen veronmaksukykyä. Varsinkaan muita kuin rahoitusvaroja tai omaisuutta, jonka arvo on alttiina heikentymiselle, ei kuitenkaan välttämättä realisoida luovuttamalla, vaan piilovaraukset metaforisesti ”sulavat pois”, kun niiden taloudellinen arvo lähestyy nollaa, esimerkiksi koneiden kulumisen tai immateriaalioikeuden päättymisen vuoksi.

21. Piilovarauksista syntyy veronalaista tuloa myös tilanteissa, joissa hyödyke otetaan muuhun kuin yrityskäyttöön (poisotto). Tämä tarkoittaa sitä, että hyödyke otetaan pois verovelvollisen veron perusteesta. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun hyödyke siirretään elinkeinonharjoittajan liikeomaisuudesta hänen yksityiseen käyttöönsä tai kommandiittiyhtiöstä sen yhtiömiehille vastikkeetta tai sen markkina-arvoa alemmalla vastikkeella. Tärkeimmät poisottoa koskevat esimerkit liittyvät kuitenkin poistumiseen valtion verotusvallan henkilöllisestä tai alueellisesta soveltamisalasta.

22. Verotuksen piiristä poistuminen, joka johtaa niin kutsuttujen maastapoistumisverojen kantamiseen, voi koskea verovelvollista, veron kohdetta tai molempia. Verovelvollisen yksityishenkilön tai yhteisön muuttaminen toiseen valtioon yleensä siirtää verotusvallan tälle jälkimmäiselle valtiolle. Sama koskee veron kohteen, kuten liikeomaisuuden, siirtämistä valtiosta toiseen. Kiinteiden toimipaikkojen [10] osalta voi tulla kyseeseen joko verovelvollisen tai veron kohteen tai molempien maastapoistuminen. [11]

23. OECD:n malliverosopimuksen yrityksen tulojen ja luovutusvoittojen verotusta koskevassa 7 artiklassa ja 13 artiklan 2 kappaleessa tunnustetaan sekä kotivaltion että vastaanottavan valtion verotusvalta ulkomaisten yhtiöiden kiinteiden toimipaikkojen osalta. Samojen voittojen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kotivaltio voi olla verottamatta yhtiöidensä ulkomaisten kiinteiden toimipaikkojen voittoja. Näin on myös Saksassa, jossa Saksassa asuvien yhtiöiden Alankomaissa olevien kiinteiden toimipaikkojen tulot on vapautettu verosta. [12]

24. Maastapoistumisverot voivat aiheuttaa verovelvolliselle tilanteen, jossa sovelletaan piilovarausten kaksinkertaista verotusta, tai tilanteen, jossa piilovarauksia ei veroteta lainkaan. Ensimmäinen tilanne saattaa olla kyseessä silloin, kun verovelvollisen lähtövaltio kantaa maastapoistumisveron, joka perustuu hyödykkeiden kirjanpitoarvon (verotileillä) ja todellisen arvon väliseen erotukseen, kun taas vastaanottava valtio käyttää samaa kirjanpitoarvoa veron perusteena hyödykettä luovutettaessa eikä myönnä lähtövaltiossa perityn maastapoistumisveron suuruista vähennystä. Jälkimmäisessä tilanteessa saattaa sitä vastoin olla seurauksena piilovarausten verottamatta jättäminen silloin, kun lähtövaltiossa ei kanneta maastapoistumisveroa ja saapumisvaltiossa hyväksytään hyödykkeen todellinen arvo lähtöarvoksi (stepping-up) ja hyödyke luovutetaan tästä arvosta. [13]

25. Lisäksi maastapoistumisvero, joka kannetaan ennen hyödykkeen realisointia, aiheuttaa kielteisiä vaikutuksia verovelvollisen kassavirtaan.

10 — OECD:n vuoden 2010 malliverosopimuksen (OECD 2012, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/978926417517-en) 5 artiklan 1 ja 2 kappaleen mukaan ”kiinteällä toimipaikalla” tarkoitetaan tässä sopimuksessa pysyvää liikepaikkaa, joista yrityksen liiketoimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain, erityisesti sivuliikkeitä.

11 — Muistutan, että eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetussa direktiivissä 90/434/ETY (EUVL L 225, s. 1) varojensiirrolla on erityinen ja rajoitettu merkitys. Direktiivin 90/434 2 artiklan c kohdassa olevan määritelmän mukaan ”tätä direktiiviä sovellettaessa tarkoitetaan – – c) ’varojensiirrolla’ – – liiketointa, jolla yhtiö ilman purkamismenettelyä siirtää koko toimintansa tai useita toimialojaan toiselle yhtiölle saaden vastineeksi vastaanottavan yhtiön yhtiöpääomaa edustavia arvopapereita”.

12 — Belgian ja Saksan kirjallisissa huomautuksissa esitetään Saksan ja Alankomaiden välisen vuoden 1959 verosopimuksen asiaa koskevat määräykset. Tämän sopimuksen 20 artiklan 2 kappaleen mukaan Saksa verovelvollisen asuinvaltiona vapauttaa veron perusteesta tulot tai pääoman, jota sopimuksen mukaan voidaan verottaa Alankomaissa. Näin on saksalaisten yhtiöiden Alankomaissa olevien kiinteiden toimipaikkojen osalta (5 artikla).

13 — Ks. neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle maastapoistumisverotuksesta (exit taxation) ja tarpeesta koordinoida jäsenvaltioiden veropolitiikkoja 19.12.2006 annettu komission tiedonanto (KOM(2006) 825 lopullinen, s. 4–8). Ks. julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus National Grid Indus (EU:C:2011:563, 47–49 kohta).

26. Nyt käsiteltävässä asiassa esitetyt huomautukset ilmentävät komission ja jäsenvaltioiden välillä olevaa pysyvää erimielisyyttä maastapoistumisverojen hyväksyttävyydestä ja toimintatavoista sisämarkkinoilla. [14] Vaikka komissiolla ja neuvostolla näyttäisi olevan sama perusnäkemys siitä, että maastapoistumisverot rajoittavat sisämarkkinavapauksia mutta ovat samalla jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon perustana olevan verotuksen alueperiaatteen väistämättömänä seurauksena, ne ovat eri mieltä niiden oikeutuksesta ja oikeasuhteisuudesta. Näin ollen ei ole ihme, että maastapoistumisverot ovat unionin tuomioistuimen varsin laajan oikeuskäytännön kohteena.

3. Tiivistelmä tärkeimmistä oikeustapauksista

27. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei ole tuomioita, joita voitaisiin soveltaa suoraan nyt käsiteltävässä asiassa. Tässä tilanteessa näissä tapauksissa käsiteltyjä tosiseikkoja koskevien ongelmien yleiskuvaus ja unionin tuomioistuimen toteamukset ovat suuntaa antavia tarkasteltaessa sitä, voidaanko unionin oikeuteen nojautua kommandiittiyhtiöitä koskevan kysymyksen osalta.

28. Tuomion National Grid Indus (EU:C:2011:785) taustalla olevassa asiassa alankomaalainen yhtiö siirsi tosiasiallisen johtonsa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan. Sovellettavan kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan sen verotuksellisen asuinpaikan oli siirron jälkeen katsottava olevan Yhdistyneessä kuningaskunnassa, vaikka se pysyi Alankomaiden oikeuden soveltamisalaan kuuluvana yhtiönä, joka oli periaatteessa verovelvollinen Alankomaissa. Koska yhtiöllä ei enää ollut kiinteää toimipaikkaa Alankomaissa, ainoastaan Yhdistyneellä kuningaskunnalla oli siirron jälkeen oikeus verottaa yhtiön liiketoiminnan voittoa ja arvonnousuja kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan. Alankomaiden oikeuden mukaan oli määrättävä siirtohetkellä olemassa oleviin piileviin arvonnousuihin kohdistuva maastapoistumisvero.

29. Unionin tuomioistuin vastasi Gerechtshof Amsterdamin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin nyt käsiteltävän asian kannalta merkityksellisiltä osin siten, että SEUT 49 artikla ei ole esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan yhtiön omaisuuserien piileviin arvonnousuihin kohdistuvan veron määrä vahvistetaan lopullisesti – ottamatta huomioon mahdollisesti myöhempiä arvonalentumisia tai arvonnousuja – silloin, kun yhtiö lakkaa saamasta veronalaisia voittoja kyseisessä jäsenvaltiossa siksi, että se siirtää tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon. SEUT 49 artiklan on kuitenkin esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon siirtävän yhtiön omaisuuserien piileviin arvonnousuihin kohdistuvan veron välittömästä kantamisesta kyseisen siirron hetkellä.

30. Sen lisäksi, että unionin tuomioistuin erotti toisistaan verotettavan arvonnousun määrän vahvistamisen ja sen kantamisen, se katsoi, että Alankomaiden *lainsäädäntö on omiaan* takaamaan kyseisten jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämisen, koska *taloudellisen hyödykkeen piilevät arvonnousut verotetaan siten siinä jäsenvaltiossa, jossa ne ovat syntyneet* (kursivointi tässä). [15] Huomautan, että sillä seikalla, että yhtiö pysyi verovelvollisena Alankomaissa, vaikka se ei saanut enää verotettavia voittoja tässä jäsenvaltiossa, ei ollut olennaista merkitystä.

31. Tuomiossa komissio v. Portugali (EU:C:2012:521) unionin tuomioistuin luonnehti komission ensimmäistä kanneperustetta siten, että sen mukaisesti asiaa koskevilla Portugalin oikeuden säännöksillä rajoitetaan sijoittautumisvapautta, koska kun portugalilainen yhtiö siirtää sääntömääräisen kotipaikkansa ja tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon tai kun *ulkomaisen yhtiön Portugalin alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan varat siirretään kokonaan tai osittain toiseen jäsenvaltioon*,

14 — Ks. KOM(2006) 825 lopullinen, ibidem, ja maastapoistumisverotuksen koordinoinnista 2.12.2008 annettu neuvoston päätöslauselma (EUVL C 323, s. 1).

15 — Tuomio National Grid Indus (EU:C:2011:785, 48 kohta).

tällaista yhtiötä kohdellaan taloudellisesti huonommin kuin samanlaista yhtiötä, joka säilyttää toimintansa Portugalin alueella.[16] Koska puhtaasti kansalliset toimenpiteet eivät johtaneet piilevien arvonnousujen välittömään verottamiseen, unionin tuomioistuin katsoi, että Portugalin lainsäädäntö oli SEUT 49 artiklan vastainen.

32. Asiassa komissio v. Tanska[17] komissio piti SEUT 49 artiklan ja Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen 31 artiklan vastaisena Tanskan lainsäädäntöä, jossa säädettiin rajavastuuyhtiön arvonnousujen välittömästä verottamisesta siirrettäessä hyödykkeitä johonkin tämän yhtiön toisissa jäsenvaltioissa sijaitsevista toimipaikoista, vaikka samanlaisia siirtoja Tanskan alueella (Grönlanti ja Färsaaret pois lukien) ei verotettu. Kyseisessä Tanskan lainsäädännössä näitä rajatylittäviä siirtoja pidettiin kyseisten hyödykkeiden myyntinä, kun taas samanlaisia toimenpiteitä yhtiön toimipaikkojen välillä Tanskassa ei pidetty hyödykkeiden myyntinä.[18] Unionin tuomioistuin katsoi, että kyseessä oli näiden määräysten rikkominen, koska Tanskan lainsäädäntö, jossa säädettiin piilevien arvonnousujen välittömästä verottamisesta siirrettäessä rajavastuuyhtiön hyödykkeitä Manner-Tanskan alueen ulkopuolelle,[19] oli suhteetonta.[20]

33. Nyt käsiteltävän asian kannalta erityistä merkitystä on unionin tuomioistuimen toteamuksella, jonka mukaan jäsenvaltioilla on valta niiden alueella kertyneen arvonnousun verottamiseksi nojautua muuhun verotettavaan tapahtumaan kuin kyseisten arvonnousujen tosiasialliseen realisoitumiseen varmistaakseen sen, että näitä hyödykkeitä verotetaan, vaikka kyseinen yhtiö ei ole aikeissa luovuttaa niitä, edellyttäen, että veroa ei kanneta siirtohetkellä.[21] Tämä toteamus liittyi Tanskan hallituksen väitteeseen, jonka mukaan muuta kuin rahoitusomaisuutta, kuten kulumiselle altistuvia hyödykkeitä tai aineetonta omaisuutta, ei ole tarkoitus realisoida ja niiden arvo pikemminkin alenee. Tämän mukaisesti niiden kirjapitoarvo olisi nolla ja joka tapauksessa alempi kuin maksettavan veron määrä.[22]

34. Tuomiossa DMC (EU:C:2014:20) oli kysymys piilevien arvonnousujen verottamisesta saksalaisen kommandiittiyhtiön osalta, joka purkautui siitä syystä, että sen äänettömät yhtiömiehet, kaksi itävaltalaista rajavastuuyhtiötä, olivat siirtäneet osuutensa saksalaisesta kommandiittiyhtiöstä vastuunalaiselle yhtiömiehelle, joka oli saksalainen rajavastuuyhtiö, tämän yhtiömiehen osuuksia vastaan. Kommandiittiyhtiö purkautui, koska kaikki sen osuudet oli siirretty saksalaiselle vastuunalaiselle yhtiömiehelle.

35. Tämä johti siihen, että äänettömiä yhtiömiehiä verotettiin Saksassa saksalaisen yhtiön osakkaina kommandiittiyhtiön piilevistä arvonnousuista, koska ne olivat yhteisöverovelvollisia, vaikkei niillä ollut enää kiinteää toimipaikkaa Saksassa saksalaisen kommandiittiyhtiön purkautumisen seurauksena. Tämän vuoksi Saksalla ei ollut enää oikeutta verottaa äänettömien yhtiömiesten voittoja, jotka ne saavat saksalaisen vastuunalaisen yhtiömiehen niiden yhtiöosuuksien luovutuksesta, jotka kyseisille yhtiöille annettiin niiden saksalaisesta kommandiittiyhtiöstä omistamien osuuksien apporttisiirtoa vastaan. Äänettömien yhtiömiesten saksalaiselle vastuunalaiselle yhtiömiehelle apporttina siirtämien osuuksien arvoksi arvostettiin niiden osa-arvo (ts. käypä arvo toimintaa jatkavan yrityksen osana) eikä niiden kirjanpitoarvoa, mikä johti saksalaisesta kommandiittiyhtiöstä omistettujen osuuksien piilevien arvonnousujen verotukseen.

16 — Tuomio komissio v. Portugali (EU:C:2012:521, 27 kohta).

17 — Tuomio komissio v. Tanska (EU:C:2013:480; tuomio on saatavilla vain ranskaksi ja tanskaksi).

18 — Tuomio komissio v. Tanska (EU:C:2013:480, 24 kohta).

19 — Tuomio komissio v. Tanska (EU:C:2013:480, 29 kohta).

20 — Tuomio komissio v. Tanska (EU:C:2013:480, 32 kohta).

21 — Tuomio komissio v. Tanska (EU:C:2013:480, 37 kohta).

22 — Tuomio komissio v. Tanska (EU:C:2013:480, 12–14 kohta).

36. Finanzgericht Hamburg esitti asiassa DMC kaksi ennakkoratkaisukysymystä unionin tuomioistuimelle. Ensimmäinen koski kansallisen säännöksen, jossa säädetään ”siltä varalta, että pääomayhtiöön siirretään yhtiömiesosuuksia, että siirrettävä liikeomaisuus on arvostettava osa-arvoonsa (jolloin siirtäjälle syntyy piilevien varojen toteamisen seurauksena luovutusvoitto), jos Saksan liittotasavallalla ei ole apporttiomaisuuden siirtämisen aikaan oikeutta verottaa siirtäjän siirtoa vastaan saamien uusien yhtiöosuuksien luovutusvoittoa”, yhteensopivuutta sijoittautumisvapauden kanssa.

37. Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, toiseksi kansallinen tuomioistuin tiedusteli, onko kansallinen säännöstö sopusoinnussa sijoittautumisvapauden kanssa, jos siirtäjälle annetaan oikeus hakea piilevien varojen toteamisen seurauksena maksettavan veron perimisen korotonta lykkäämistä, jolloin luovutusvoitosta kannettava vero maksetaan vuosittaisina osamaksuina, jotka vastaavat vähintään viidesosaa kokonaismäärästä, mikäli osamaksujen suorittaminen voidaan taata.

38. Unionin tuomioistuin katsoi, että asiassa oli kysymys pääomien vapaasta liikkuvuudesta eikä sijoittautumisvapaudesta. Se katsoi lisäksi, että kansallinen säännös saattoi olla SEUT 63 artiklan mukainen jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistä koskevan tavoitteen perusteella. Näin oli sillä varauksella, että mainittu valtio ei tosiasiassa voinut käyttää verotusvaltaansa piileviin arvonnousuihin nähden niiden todellisen realisoitumisen hetkellä.[23]

39. Toisen ennakkoratkaisukysymyksen osalta kyseisen jäsenvaltion alueella syntyneiden piilevien arvonnousujen välittömän verotuksen ei katsottu olevan suhteetonta, jos verovelvollinen sai valita maksunlykkäyksen ja verovelvolliselle asetettu velvollisuus antaa pankkitakaus silloin, kun tämä valitsee maksunlykkäyksen, on suhteutettu veron kantamatta jäämistä koskevaan todelliseen riskiin.[24] Unionin tuomioistuin totesi erityisesti, että *ennen piilevien arvonnousujen tosiasiallista realisoitumista maksettavan veron maksun porrastamista viiteen vuosimaksuun on tässä tilanteessa pidettävä asianmukaisena ja oikeasuhteisena toimenpiteenä* jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistä koskevan tavoitteen toteuttamiseksi, kun otetaan huomioon se, että riski veron kantamatta jäämisestä kasvaa ajan kuluessa (kursivointi tässä).[25]

40. Mielestäni unionin tuomioistuin on hyväksynyt yleisesti sen, että erityisten unionin sääntöjen puuttuessa jäsenvaltioiden toimivallasta välittömän verotuksen alalla seuraa se, että niillä on oikeus verottaa niiden alueella syntyneitä piileviä arvonnousuja, vaikka tämä rajoittaisi tilanteen mukaan sijoittautumisvapautta tai pääomien vapaata liikkuvuutta.[26] Tämä perustuu yleisempään toteamukseen, jonka mukaan verovelvollisen poistuessa maasta jäsenvaltiolla on verotuksen alueperiaatteen mukaisesti oikeus käyttää verotusvaltaansa sen alueella tapahtuneen toiminnan osalta.[27]

41. Tuomion komissio v. Portugali (EU:C:2012:521) ja tuomion komissio v. Tanska (EU:C:2013:480) valossa tämän verotuksen alueperiaatteen vaikutusten tunnustaminen ei kuitenkaan rajoitu tilanteisiin, joissa verovelvollinen muuttaa pois jäsenvaltion alueelta, vaan sitä sovelletaan myös, kun sen omaisuus siirretään kokonaan tai osittain toiseen jäsenvaltioon. Verotuksen alueperiaatteen osalta ei ole merkityksellistä, onko verovelvollinen poistunut jäsenvaltion alueellisen toimivallan piiristä, jos jäsenvaltio on menettänyt alueellisen toimivaltansa tietyn veron perusteen, kuten tietystä liikeomaisuudesta saatavien voittojen, osalta. Tällaisessa tapauksessa jäsenvaltion on osoitettava, että verovelvollisuus syntyi ennen veron perusteen siirtymistä toisen jäsenvaltion verotusvallan piiriin, jos ensimmäinen jäsenvaltio on myöntänyt jälkimmäiselle jäsenvaltiolle kansainvälisen oikeuden toimella ja/tai kansallisen lainsäädännön nojalla vallan verottaa kyseistä veron perustetta siirron jälkeen.

23 — Tämä varaus liittyi mahdollisuuteen ottaa luovutusvoitot huomioon vastaanottavan yhtiön eli rajavastuuyhtiön, joka oli purkautuneen kommandiittiyhtiön vastuunalaisena yhtiömiehenä, Saksassa maksettavaa yhteisöveroa määrättäessä (tuomio DMC, EU:C:2014:20, 57 kohta).

24 — Tuomio DMC (EU:C:2014:20, 67 kohta).

25 — Tuomio DMC (EU:C:2014:20, 62 kohta).

26 — Tuomio National Grid Indus (EU:C:2011:785, 46 kohta).

27 — Tuomio DMC (EU:C:2014:20, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42. Unionin tuomioistuin on nimenomaisesti torjunut sen, että lähtöjäsenvaltiolla olisi velvollisuus ottaa huomioon varojen, joihin piilovaraukset liittyvät, arvon muutokset sen jälkeen, kun varat on siirretty pois tämän jäsenvaltion alueelta. [28] Jäsenvaltiossa syntyneitä piileviä arvonnousuja koskevaa verotusoikeutta ei kuitenkaan voida käyttää suhteettomalla tavalla veron kantamisen ja siihen liittyvien menettelyjen osalta.

B *Sijoittautumisvapauden rajoituksen olemassaolo*

43. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan sijoittamisvapauden rajoitus on olemassa silloin, kun samanlainen hyödykkeiden siirto Saksassa kiinteästä toimipaikasta toiseen ei johtaisi piilovarausten verottamiseen. [29] Asiassa huomautuksia esittäneet asianosaiset ja muut osapuolet näyttäisivät olevan tästä samaa mieltä Finanzamtia ja Belgian hallitusta lukuun ottamatta.

44. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verosääntö merkitsee sijoittautumisvapauden rajoitusta, jos rajatylittäviä tilanteita kohdellaan epäedullisemmalla tavalla kuin jäsenvaltion sisäisiä tilanteita, edellyttäen, että tilanteet ovat toisiinsa rinnastettavia. [30]

45. Saksan verosääntöjen perusteella hyödykkeiden siirtoa kotimaisesta kiinteästä toimipaikasta ulkomaiseen kiinteään toimipaikkaan epäilemättä kohdellaan eri tavalla kuin vastaavaa toimenpidettä kahden kotimaisen kiinteän toimipaikan välillä. Ensimmäisessä tilanteessa piilovarauksia verotetaan, toisessa niitä ei veroteta. Tämä ero merkitsee rajatylittävän toimenpiteen epäedullista kohtelua jäsenvaltion sisäiseen toimenpiteeseen verrattuna siltä osin kuin siitä aiheutuu kassatilanteeseen vaikuttava haitta. [31]

46. Mielestäni kyseessä olisi epäedullinen kohtelu jopa ilman kassatilanteeseen vaikuttavaa haittaa. Määrän, jonka mukaisesti piilevä arvonnousu katsotaan verotettavaksi voitoksi hyödykkeiden siirtohetkellä, vahvistaminen johtaa siihen, että verovelvollinen menettää oikeuden vedota näiden hyödykkeiden myöhempään markkina-arvon alentumiseen verojen määrää laskettaessa. Tämä oikeus kuitenkin säilyy, jos hyödykkeet pysyvät Saksassa.

47. Näin ollen nyt käsiteltävässä asiassa on kysymys sijoittautumisvapauden rajoituksesta, jos saksalaisen yhtiön, joka siirtää hyödykkeitä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, tilanne voidaan rinnastaa objektiivisesti hyödykkeiden siirtoon kiinteään toimipaikkaan Saksassa. Oikeuskäytännön perusteella asia näyttäisi olevan näin. [32]

48. Saksan ja Belgian hallitusten mukaan kyseessä ei kuitenkaan ole rajatylittävien toimenpiteiden epäedullinen kohtelu Saksan ja Alankomaiden välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen, sovellettuna yhdessä Alankomaiden verolainsäädännön kanssa, perusteella. Tämän sopimuksen mukaan Saksa vapauttaa verosta saksalaisten verovelvollisten Alankomaissa sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen voitot, mutta niitä verotetaan Alankomaissa. Alankomaiden oikeuden mukaan alankomaalaisiin kiinteisiin toimipaikkoihin Saksasta siirretyt hyödykkeet voidaan uudelleenarvostaa niin, että ne merkitään alankomaalaisen kiinteän toimipaikan verotileille markkina-arvon perusteella, joka sitten muodostaa perustan arvonalennuksille ja poistoille. Ne

28 — Tuomio National Grid Indus (EU:C:2011:785, 56 kohta).

29 — Huomautan, että ajallisesti sovellettava perustamissopimuksen määräys on EY 43 artikla, ei SEUT 49 artikla, sillä asiassa on kysymys vuonna 2005 tapahtuneen hyödykkeiden siirron verotuksesta. Koska nämä kaksi määräystä ovat sisällöltään samoja, unionin tuomioistuin voi kuitenkin mielestäni vastata ennakkoratkaisukysymykseen jälkimmäisen määräyksen perusteella.

30 — Tuomio National Grid Indus (EU:C:2011:785, 37 ja 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 — Ibidem (37 kohta).

32 — Tuomio komissio v. Tanska (EU:C:2013:480, 31 kohta); komissio v. Portugali (EU:C:2012:521, 29 kohta) ja komissio v. Espanja (EU:C:2012:439, 60 kohta).

väittävät näin ollen, että Alankomaiden verosäännöt, joissa sallimalla arvonalennukset hyödykkeen uudelleenarvostetusta arvosta vähennetään hyödykkeistä Alankomaissa kertyvää verotettavaa tuloa, neutraloivat Saksan maastapoistumisveron. Alankomaiden patenttioikeuksia koskevien arvonalennussääntöjen johdosta verovelvollinen saattaa jopa hyötyä tästä tilanteesta.

49. Mielestäni nämä väitteet eivät muuta sitä, että Saksan lainsäädännössä syrjitään hyödykkeiden rajatylittäviä siirtoja. Verosopimuksen vaikutukset liittyvät pikemminkin rajoituksen oikeuttamiseen eli tarpeeseen jakaa näiden kahden valtion välinen verotusvalta oikeudenmukaisella tavalla. Käsittelen tätä kysymystä jäljempänä.

50. Unionin tuomioistuin vaikuttaisi lisäksi oikeuskäytännössään hylkäävän perustelut, joiden mukaan verosopimusten säännöillä voidaan neutraloida lähtökohtaisesti kansallisesta verolainsäädännöstä aiheutuva rajoitus. Oikeuskäytännön mukaan ”jäsenvaltioiden tehtävänä on tosiasiassa määrittää, onko – ja missä määrin – jaetun voiton taloudellista kaksinkertaista verotusta vältettävä, ja ottaa tässä tarkoituksessa käyttöön yksipuolisesti tai muiden jäsenvaltioiden kanssa tekemiensä sopimusten kautta järjestelyjä tämän taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tai vähentämiseksi. Pelkästään tällä ei kuitenkaan mahdollisteta sitä, että jäsenvaltiot voisivat soveltaa –– liikkumisvapauksien vastaisia toimenpiteitä”.[33]

51. Mielestäni pääasiassa kyseessä olevassa riidanalaisessa lainsäädännössä näin ollen rajoitetaan sijoittautumisvapautta.

C *Sijoittautumisvapauden rajoituksen oikeuttaminen*

1. Jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen

52. Kansallinen tuomioistuin ja eräät menettelyyn osallistuneet jäsenvaltiot katsovat, että kyseinen Saksan lainsäädäntö voidaan oikeuttaa jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämisellä, jonka unionin tuomioistuin on tunnustanut yleisen edun mukaiseksi hyväksyttäväksi päämääräksi, jolla voidaan oikeuttaa sijoittautumisvapauden rajoittaminen. Lisäksi Saksa on vedonnut verojärjestelmänsä johdonmukaisuuteen.

53. Komissio väittää sitä vastoin, että ensimmäiseen näistä perusteluista ei voida vedota, koska Bundesfinanzhofin oikeuskäytännön perusteella[34] Saksa ei menetä verotusvaltaansa sellaisten arvonnousujen osalta, jotka ovat kertyneet ennen hyödykkeiden siirtoa.

54. En kuitenkaan neuvoisi unionin tuomioistuinta ottamaan kantaa komission väitteeseen, koska se perustuu sen tulkintaan Bundesfinanzhofin oikeuskäytännössä tapahtuneista muutoksista, jotka liittyvät siihen, voidaanko hyödykkeiden siirto ulkomaiseen kiinteään toimipaikkaan rinnastaa hyödykkeiden luovutukseen, josta seuraa tämän valtion verotusvallan päättyminen. Kommandiittiyhtiön verovelvollisuus näyttäisi syntyneen tosiasiallisesti pelkästään siitä syystä, että hyödykkeitä on siirretty ulkomaiseen kiinteään toimipaikkaan. Jäsenvaltion on voitava oikeuttaa tämä seuraus, joka kansallisen oikeuden soveltamisesta aiheutuu sijoittautumisvapauden osalta.

33 — Tuomio Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, 24 kohta). Ks. myös tuomio Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, 49 ja 50 kohta).

34 — Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu 17.7.2008 annettu tuomio.

55. Se, voidaanko Saksan säännöt oikeuttaa unionin oikeuden nojalla, riippuu ensinnäkin siitä, soveltuvatko ne edellä kuvatun verotusvallan jaon säilyttämiseen ja ovatko ne tarpeen sen säilyttämiseksi, ja toiseksi siitä, ylitetäänkö niillä se, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi. [35] Mielestäni käsiteltävänä olevia Saksan sääntöjä ei ole tarpeen arvioida yksityiskohtaisesti näiden perusteiden nojalla, koska niihin voidaan soveltaa unionin tuomioistuimen edellä kuvatuissa tapauksissa esittämiä merkityksellisiä toteamuksia.

56. Huomautan, että unionin tuomioistuimen maastapoistumisveroa koskeva oikeuskäytäntö perustuu yhtäältä veron määrän *määrittämisen* poistumishetkellä ja toisaalta näin määritetyn veron *kantamisen* väliseen eroon. Unionin tuomioistuin on hyväksynyt sen, että ensin mainittu toimenpide voidaan oikeuttaa verotusvallan jaon [36] ja verotuksen johdonmukaisuuden säilyttämisellä. [37]

57. Asiassa ei ole kiistetty sitä, että Saksalla on edelleen oikeus verottaa piileviä arvonnousuja, jotka ovat syntyneet sen alueella ennen siirtohetkeä. On myös ilmeistä, että sovellettavan verosopimuksen nojalla Saksa on luopunut verotusvallastaan saksalaisen yhtiön Alankomaissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan voittojen ja varojen osalta ja vapauttanut verosta kaikki tähän kiinteään toimipaikkaan kohdistettavat tulot.

58. Näin ollen Alankomaat ja Saksa ovat jakaneet verotusvaltansa kyseisistä hyödykkeistä kertyvien voittojen osalta siten, että ratkaisevana pidetään siirtohetkeä. Jotta Saksa voisi käyttää verotusvaltaansa, on selvää, että sen on voitava vahvistaa piilevien arvonnousujen osuus kommandiittiyhtiön verotettavista voitoista hyödykkeiden siirtohetkellä. Muuten nämä arvonnousut ja siirron jälkeiset arvonnousut (tai arvonlaskut), jotka kuuluvat Alankomaiden verotusvaltaan, voisivat sekoittua toisiinsa.

2. Saksan verotusvallan käyttö (piilevien arvonnousujen määrän vahvistaminen)

59. Saksan kannalta on siis olennaista, kuinka se voi käyttää tehokkaasti verotusvaltaansa. Seuraako siitä, että kommandiittiyhtiö pysyy Saksassa, se, että piilevien arvonnousujen, jotka ovat kertyneet Saksassa ennen kyseisten hyödykkeiden siirtoa, määrän vahvistaminen ei ole tarpeen verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämiseksi näiden kahden jäsenvaltion välillä? Komissio näyttäisi olevan tätä mieltä. Se nojautuu unionin tuomioistuimen tuomioon DMC, jossa todettiin, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämistä koskevalla tavoitteella voidaan oikeuttaa sinänsä unionin oikeuden vastainen lainsäädäntö vain silloin, kun jäsenvaltio, jonka alueella tulot ovat syntyneet, on tosiasiassa estynyt käyttämästä verotusvaltaansa mainittuihin tuloihin nähden. [38]

60. Vaikuttaisi selvältä, että Saksalla on edelleenkin henkilöllinen verotusvalta kommandiittiyhtiön osalta, koska yhtiö ei ole poistunut maasta. Sama pätee vastuunalaisen yhtiömiehen, saksalaisen rajavastuuyhtiön, osalta. Asiakirja-aineistossa ei sen sijaan ole tietoja äänettömien yhtiömiesten, jotka ovat alankomaalaisia yhtiöitä, verotuksellisesta asemasta Saksassa.

35 — Ks. esim. tuomio National Grid Indus (EU:C:2011:785, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 — Tuomio DMC (EU:C:2014:20, 51 ja 52 kohta).

37 — Tuomio National Grid Indus (EU:C:2011:785, 81 kohta).

38 — Tuomio DMC (EU:C:2014:20, 56 ja 57 kohta).

61. Unionin tuomioistuimen tuomion National Grid Indus johdosta mielestäni Saksaa vastaan ei voida kohdistaa vastalauseita siitä syystä, että se arvioi veronalaiset voitot määrittämällä verotettavan määrän, joka vastaa kommandiittiyhtiön Alankomaissa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan siirrettyihin hyödykkeisiin liittyviä piileviä arvonnousuja. Tämä on välttämätöntä oikeusvarmuuden kannalta, koska nämä voitot liittyvät joka tapauksessa siirtohetkeen ja tämän vuoksi tiettyyn tilikauteen. [39]

62. Mielestäni tilanteen, jossa kotimaisen verovelvollisen kotimaisen kiinteän toimipaikan kaikki varat siirretään ulkomaiseen kiinteään toimipaikkaan, ja tilanteen, jossa ainoastaan osa varoista siirretään, välillä ei ole merkityksellistä eroa, sillä siirron toteuttava oikeussubjekti on edelleen verovelvollinen lähtövaltiossa. Tuomiossa komissio v. Portugali unionin tuomioistuin ei erottanut toisistaan ulkomaisen yhtiön Portugalissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan varojen siirtämistä kokonaan ja osittain toiseen jäsenvaltioon. [40] Vielä vähemmän tällä on merkitystä kotimaisten yhtiöiden osalta, koska veron peruste eli ennen siirtoa syntynyt piilevä arvonnousu on sama molemmissa tilanteissa. [41]

63. Lisäksi oikeuskäytännössä on hyväksytty maastapoistumisveron määrän määrittäminen varojen siirron yhteydessä, vaikka verovelvollinen ei poistuisi toiseen jäsenvaltioon, jos tätä veroa ei kanneta välittömästi. [42]

64. Totean lopuksi Saksan verotusvallan säilyttämisestä sellaisten piilevien arvonnousujen osalta, jotka ovat syntyneet sen alueella ennen siirtohetkeä ja jotka olivat siis verovelvollisuuden perusteena oleva *verotettava tapahtuma*, että veronalaisten voittojen määrä on tarpeen ja asianmukaista määrittää kyseisellä hetkellä. Se, että kommandiittiyhtiö pysyy verovelvollisena Saksassa, ei muuta tätä tilannetta; se vaikuttaa pikemminkin vain veron kantamiseen.

65. Lopuksi huomautan ennen veron kantamista koskevan kysymyksen yksityiskohtaista tarkastelua, että komission väite, joka koskee piilevien arvonnousujen verottamisen käytännön mahdottomuutta, jonka unionin tuomioistuin kyseenalaisti tuomiossa DMC kyseisen asian tosiseikkojen perusteella, on tehoton. Tuomiossa DMC unionin tuomioistuin kyseenalaisti sen, oliko Saksan mahdotonta ottaa huomioon purkautuneen saksalaisen henkilöyhtiön piileviä arvonnousuja rajavastuuyhtiön – joka oli sen vastuunalaisena yhtiömiehenä, kun kaikki yhtiöosuudet siirrettiin saksalaisen henkilöyhtiön purkautumisen johdosta sen ainoalle jäljelle jääneelle yhtiömiehelle eli kyseiselle rajavastuuyhtiölle – yhteisöveroa määrättäessä. [43]

66. Ensinnäkin nyt käsiteltävässä asiassa merkityksellisiä piileviä arvonnousuja on mahdotonta ottaa huomioon minkään muun tahon kuin kommandiittiyhtiön ja sen verotuksessa sivuuttamisen vuoksi lopulta sen yhtiömiesten verotuksessa. Toiseksi Saksan ja Alankomaiden verotusvallan välinen oikea rajanveto voidaan varmistaa ainoastaan, jos piilevien arvonnousujen määrä voidaan määrittää hyödykkeiden siirtohetkellä. Näiden arvonnousujen myöhempi realisoituminen ei vaikuta tähän määrään, koska kaikki hyödykkeiden siirron jälkeiset arvonnousut ja -laskut kuuluvat Alankomaiden verotusvaltaan. Näin ollen näiden piilevien arvonnousujen verottaminen Saksassa on itse asiassa mahdotonta, ellei niiden määrää määritetä siirtohetkellä.

39 — Tilanne olisi erilainen, jos Saksassa syntyneen veronalaisen voiton määrittämisessä olisi unionin oikeuden perusteella otettava huomioon se määrä, joka vastaa realisoituneita arvonnousuja (tai arvonmenetyksiä) silloin, kun hyödykkeet realisoidaan Alankomaissa. Unionin tuomioistuin hylkäsi tämän vaatimuksen tuomiossa National Grid Indus (EU:C:2011:785, 56 ja 57 kohta). Ks. myös tuomio DMC (EU:C:2014:20, 48 kohta). Muistatan tässä, että asiassa National Grid Indus yhtiö pysyi periaatteessa verovelvollisena Alankomaissa huolimatta siitä, että se oli muuttanut Yhdistyneeseen kuningaskuntaan. Huomautan lisäksi, että jos valtiossa on vapautettu verosta siellä asuvien yhtiöiden ulkomaisiin kiinteisiin toimipaikkoihin liittyvät tulot, velvollisuus ottaa huomioon niihin siirrettyjen hyödykkeiden arvon alentuminen, vaikka hyödykkeiden arvon nousua maastapoistumisen jälkeen ei voitaisi ottaa huomioon, merkitsisi sellaista epäsymmetristä tilannetta, joka vaikuttaisi kyseisen valtion verojärjestelmän johdonmukaisuuteen.

40 — Tuomio komissio v. Portugali (EU:C:2012:521, 27 ja 28 kohta). Ks. myös tuomio komissio v. Tanska (EU:C:2013:480, 28 kohta).

41 — Ks. tuomio komissio v. Tanska (EU:C:2013:480, 31 ja 36 kohta).

42 — Ks. vastaavasti tuomio komissio v. Portugali (EU:C:2012:521). Unionin tuomioistuin katsoi siinä, että Portugalin alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan omaisuuserien, jotka siirrettiin toiseen jäsenvaltioon, piileviin arvonnousuihin kohdistuvan veron välitöntä kantamista ei voitu pitää oikeutettuna eikä oikeasuhteisena. Ks. myös tuomio komissio v. Tanska (EU:C:2013:480, 36 ja 37 kohta) ja tuomio National Grid Indus (EU:C:2011:785), jossa yhtiö pysyi alankomaalaisena yhtiönä siitä huolimatta, että sen tosiasiallinen johto siirrettiin toiseen jäsenvaltioon.

43 — Tuomio DMC (EU:C:2014:20, 57 kohta).

3. Veron kantaminen

67. Tuomioista komissio v. Tanska ja DMC lähtien on ollut selvää, että unionin tuomioistuin ei pidä hyödykkeen, joka on siirretty vastaanottavassa jäsenvaltiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan, tosiasiallista realisointia tässä valtiossa ainoana hyväksyttävänä tai pakollisena *verotettavana tapahtumana* siinä mielessä, että kyseessä on tapahtuma, johon veronmaksuvelvollisuus perustuu, toisin kuin verotettavan tapahtuman osalta, johon verovelvollisuus perustuu. [44] Lisäksi unionin tuomioistuin on jo todennut, että veron välitön kantaminen on suhteetonta, mutta lisännyt, että se, että verovelvolliselle annetaan mahdollisuus valita veron välittömän maksamisen ja veron kantamisen erissä välillä, on oikeasuhteista. [45] Kun lähtöjäsenvaltion oikeus verottaa sen alueella syntyneitä piileviä arvonnousuja on tunnustettu, tämän veron kantamisen rajoittaminen tilanteisiin, joissa hyödyke tosiasiallisesti realisoidaan, johtaisi siihen, että lähtövaltion verotusoikeuden käyttö riippuisi verovelvollisen tahdosta. [46]

68. Mielestäni oikeuskäytäntö on tältä osin selvä. Unionin tuomioistuin hyväksyy tosiasiallisen realisoinnin lisäksi muut tapahtumat perusteeksi velvollisuudelle maksaa maastapoistumisveroa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei myöskään aseteta jäsenvaltioille velvollisuutta sallia maastapoistumisveron maksun lykkäämistä siihen saakka, kunnes hyödykkeet on tosiasiallisesti realisoitu. [47]

69. On erityisen tärkeää, että tosiasiallista realisointia ei ole asetettu ainoaksi sallituksi verotettavaksi tapahtumaksi tai edes pakolliseksi vaihtoehtoiseksi tapahtumaksi, kun siirretty liikeomaisuus muodostuu immateriaalioikeuksista. Ensinnäkin tällaiset oikeudet ovat siirrettävissä, mutta niiden haltija voi helposti hyödyntää niitä ilman, että hän luovuttaa niiden omistusoikeutta. Jos siis tosiasiallinen realisointi katsottaisiin tapahtumaksi, jonka perusteella maastapoistumisvero kannetaan, tämä johtaisi käytännössä siihen, että kyseisen veron maksaminen olisi monissa tapauksissa vapaaehtoista. Toiseksi immateriaalioikeuksien perusteella saadaan yleensä tuloja, ja näin ollen ne lisäävät haltijansa veronmaksukykyä tulojen jatkuvana virtana rojaltien muodossa tai liiketuloina, joita saadaan tämän oikeuden, joka patenttien, hyödyllisyysmallioikeuksien ja tekijänoikeuksien osalta on ajallisesti rajoitettu mutta tavaramerkkien osalta voi olla rajoittamaton, käytöstä. Näin ollen veron kantaminen siten, että vero voidaan maksaa erissä, heijastaa paremmin näiden oikeuksien veronmaksukykyä lisäävää vaikutusta. [48]

4. Maksamista ja veronkantoa koskevan kymmenen vuoden määräajan oikeasuhteisuus

70. Lopuksi maksamista ja veronkantoa koskevan kymmenen vuoden määräajan oikeasuhteisuuden osalta jonkinlainen veron maksujärjestely on välttämätön, koska unionin tuomioistuin on pitänyt suhteettomana jäsenvaltioiden lainsäädäntöä, jossa säädetään maastapoistumisveron välittömästä kantamisesta siirtohetkellä [49] ilman mahdollisuutta lykätä veron kantamista. [50]

44 — Tuomio komissio v. Tanska (EU:C:2013:480, 37 kohta) ja tuomio DMC (EU:C:2014:20, 53 kohta).

45 — Tuomio National Grid Indus (EU:C:2011:785, 73 kohta). Joissakin tapauksissa välitön maksu säästää verovelvollisen ja veroviranomaiset suhteettomilta hallinnollisilta rasituksilta, jotka johtuvat tarpeesta seurata kunkin siirretyn omaisuuserän arvon kehitystä.

46 — Tanska esitti tämän väitteen asiassa komissio v. Tanska (EU:C:2013:480, 13 kohta). Muistutan, että unionin tuomioistuin hyväksyi (ks. 37 kohta) sen, että jäsenvaltiot voivat valita veron kantamisen osalta toisen verotettavan tapahtuman kuin hyödykkeiden tosiasiallisen realisoinnin.

47 — Tuomio komissio v. Tanska (EU:C:2013:480, 36–38 kohta) ja tuomio DMC (EU:C:2014:20, 53 kohta).

48 — Asia on näin riippumatta arvonalennusta koskevista säännöistä, jotka Belgian hallituksen kirjallisten huomautusten mukaan ovat patenttioikeuksien osalta Alankomaissa varsin sallivia.

49 — Tuomio National Grid Indus (EU:C:2011:785, 81 kohta).

50 — Tuomio National Grid Indus (EU:C:2011:785, 73 kohta) ja tuomio DMC (EU:C:2014:20, 61 kohta).

71. Tämä määräaika voitaisiin määritellä kunkin hyödykkeen osalta erikseen ottaen huomioon sen odotettavissa oleva taloudellinen käyttöaika kulumisen suhteen tai immateriaalioikeuksien osalta niiden voimassaolon päättymishetki, mikä näyttäisi olevan komission kanta. Tästä ratkaisusta aiheutuisi kuitenkin huomattavia käytännön vaikeuksia verovelvolliselle ja kotijäsenvaltiolle siirrettyihin hyödykkeisiin kuuluvien immateriaalioikeuksien jäljellä olevan suojan ajoissa olevien erojen vuoksi ja siksi, että ne voidaan siirtää edelleen yhtiörakenteen sisällä ja lopulta muiden Euroopan unionin valtioiden verotusvaltaan tai kolmansiin maihin. Tämäntyyppisten vaikeuksien takia unionin tuomioistuin hylkäsi näkemyksen, jonka mukaan tosiasiallista realisoimista olisi pidettävänä ainoana hyväksyttävänä verotettavana tapahtumana maastapoistumisveron kantamisen osalta. [51]

72. Tästä seuraa, että veron maksamista ja kantamista koskeva määräaika voidaan asettaa kaavamaisesti rikkomatta suhteellisuusperiaatetta. Koska unionin tuomioistuin on hylännyt maastapoistumisveron välittömän kantamisen verovelvollisen kassavirtaan aiheutuvien kielteisten vaikutusten vuoksi, on varmaa, että kyseisen ajan on oltava riittävän pitkä tämän ongelman lieventämiseksi. Toisaalta määräaika on sopeutettava liike-elämän ja yritysverotuksen taloudellisiin ja oikeudellisiin tosiseikkoihin, kuten kirjanpitoaineiston säilyttämistä koskeviin säännöksiin.

73. Tuomiossa DMC (EU:C:2014:20) tuomioistuin piti maastapoistumisveron maksamiselle asetettua viiden vuoden määräaikaa oikeasuhteisena kyseisen asian olosuhteissa. Koska maastapoistumisvero voidaan nyt käsiteltävässä asiassa maksaa kymmenen vuoden kuluessa, en näe perusteita sille, että tätä aikaa voitaisiin pitää suhteettomana.

V **Ratkaisuehdotus**

74. Edellä esitetyistä syistä ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Finanzgericht Düsseldorfin esittämään kysymykseen seuraavasti:

SEUT 49 artiklassa määrätty sijoittautumisvapaus ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan hyödykkeen luovutus saman yrityksen kotimaisesta kiinteästä toimipaikasta ulkomaiseen johtaa piilovarausten tulouttamiseen, josta syntyy verotettavaa voittoa, kun toisessa kansallisessa säännöstössä suodaan mahdollisuus jakaa nämä tulot tasan kymmenelle tilikaudelle.

51 — Tuomio National Grid Indus (EU:C:2011:785, 70 ja 71 kohta).