

Jurisdiction

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

23 päivänä tammikuuta 2014 (1)

„Verotus — Yhteisövero — Henkilöyhtiön osuuksien siirtäminen pääomayhtiöön — Kirjanpitoarvo — Osa-arvo — Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus — Piilevien arvonnousujen välitön verotus — Erilainen kohtelu — Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus — Jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen — Oikeasuhteisuus“

Asiassa C-164/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Hamburg (Saksa) on esittänyt 26.1.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.4.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

DMC Beteiligungsgesellschaft mbH

vastaa

Finanzamt Hamburg-Mitte,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

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

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 19.9.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

—

DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, edustajinaan Rechtsanwalt O.-F. Graf Kerksenbrock ja Rechtsanwältin H. Bley,

—

Finanzamt Hamburg-Mitte, asiamiehenään M. Grote,

—

Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze, A. Wiedmann ja J. Möller,

—

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

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1

Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 artiklan tulkintaa.

2

Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, joka on Itävallan oikeuden mukaan perustettu yhtiö, jonka kotipaikka on Wien (Itävalta), ja joka on Schillhuber Beteiligungsgesellschaft mbH:n (jäljempänä S-GmbH) ja Klausnitzer Ges.mbH:n (jäljempänä K-GmbH) oikeudellinen seuraaja, ja Finanzamt Hamburg-Mitte (jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee luovutusvoiton määrittämistä saksalaisen kommandiittiyhtiön verovuoden 2000 voittojen verotuksen vahvistamisen yhteydessä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Saksan oikeus

3

Tuloverolain (Einkommensteuergesetz) 6 §:n 1 momentin 1 kohdan kolmannessa virkkeessä määritellään taloushyödykkeen osa-arvo (Teilwert) rahamääräksi, jonka arvoisena koko liiketoiminnan ostaja pitäisi kyseessä olevaa taloushyödykettä kyseisen liiketoiminnan kokonaiskauppahinnasta. Osa-arvo on erotettava kirjanpitoarvosta (Buchwert), joka on omaisuuserän arvo sellaisena kuin se käy ilmi yrityksen taseesta eli muun muassa poistojen määrällä vähennettynä. Kirjanpitoarvo ei voi olla osa-arvoa suurempi.

4

Yritysjärjestelyjen verotuksesta 11.10.1995 annetun lain (Umwandlungssteuergesetz; BGBl. 1995 I, s. 1250), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä vuoden 1995 UmwStG), 20 §:n sanamuoto oli seuraava:

”(1) Kun liiketoiminta, liiketoiminnan osa tai yhtiömiesosuus siirretään yleisesti yhteisöverovelvolliseen pääomayhtiöön (yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz) 1 §:n 1 momentin 1 kohta) ja kun siirtäjä saa tätä vastaan uusia yhtiöosuuksia (apportti), siirretty liikeomaisuus ja uudet yhtiöosuudet arvostetaan jäljempänä mainittujen momenttien mukaisesti – –

(2) Pääomayhtiö voi arvostaa siirretyn liikeomaisuuden sen kirjanpitoarvoon tai muuhun korkeampaan arvoon – –

(3) Pääomayhtiön on arvostettava siirretty liikeomaisuus sen osa-arvoon, kun Saksan liittotasavallalla ei ole apporttiomaisuuden siirtämisen aikaan oikeutta verottaa siirtäjälle annettujen yhtiöosuuksien luovutusvoittoa.

(4) Arvoa, johon pääomayhtiö arvostaa siirretyn liikeomaisuuden, pidetään siirtäjän kannalta luovutushintana ja yhtiöosuuksien hankintakustannuksina.

(6) Edellä 3 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa 21 §:n 2 momentin kolmatta, neljättä, viidettä ja kuudetta virkettä sovelletaan vastaavasti suoritettavan tuloveron tai yhteisöveron maksunlykkäykseen.”

5

Vuoden 1995 UmwStG:n 21 §:n 2 momentin kolmannessa, neljännessä, viidennessä ja kuudennessa virkkeessä säädettiin seuraavaa:

”Ensimmäisen virkkeen 1, 2 ja 4 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa luovutusvoiton perusteella suoritettava tulovero tai yhteisövero voidaan maksaa vuosittaisina osamaksuina, jotka vastaavat vähintään viidesosaa kokonaismäärästä, mikäli kyseisten osamaksujen suorittaminen voidaan taata. Viivästyskorkoja ei peritä. Mikäli osuudet luovutetaan lykkäyksen aikana, päättyy lykkäys luovutushetkellä. Viidettä virkettä sovelletaan vastaavasti, kun omistettava pääomayhtiö purkautuu ja se asetetaan selvitystilaan lykkäyksen aikana tai kun kyseisen yhtiön pääomaa alennetaan ja se maksetaan takaisin osakkeenomistajille taikka kun on toteutettu yritysjärjestely lain 2 tai 4 osassa tarkoitetulla tavalla.”

Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus

6

Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tulo- ja varallisuusverotuksen sekä elinkeinoverotuksen ja kiinteistöverotuksen alalla 4.10.1954 tehdyn sopimuksen (BGBl. 1955 II, s. 750; jäljempänä vuoden 1954 verosopimus) 1 artiklan 2 ja 3 kappaleen sanamuoto oli seuraava:

”(2) Luonnollisella henkilöllä on tässä sopimuksessa tarkoitettu kotipaikka sopimusvaltiossa, jossa hänellä on hallinnassaan asunto olosuhteissa, joiden nojalla hänen voidaan todeta säilyttävän sen ja käyttävän sitä. Mikäli luonnollisella henkilöllä ei ole kotipaikkaa kummassaan sopimusvaltiossa, hänen kotipaikakseen katsotaan hänen vakinainen asuinpaikkansa.

(3) Oikeushenkilön tässä sopimuksessa tarkoitettuna kotipaikkana pidetään sen liikkeenjohdon sijaintipaikkaa tai, mikäli oikeushenkilön liikkeenjohto ei sijaitse kummassakaan sopimusvaltiossa, oikeushenkilön toimipaikkaa.”

7

Vuoden 1954 verosopimuksen 4 artiklassa määrättiin seuraavaa:

”(1) Jos henkilö, jonka kotipaikka on sopimusvaltiossa, saa elinkeinonharjoittajana tai yhtenä heistä tuloa elinkeinotoimintaa harjoittavasta yrityksestä, jonka toiminta ulottuu toisen sopimusvaltion alueelle, oikeus verottaa näitä tuloja kuuluu tälle toiselle sopimusvaltiolle vain siltä osin kuin tuloja saadaan kyseisen valtion alueella sijaitsevasta yrityksen kiinteästä toimipaikasta.

(2) Tältä osin kiinteään toimipaikkaan kuuluvaksi on luettava se tulo, jonka toimipaikan olisi voitu olettaa tuottavan, jos se olisi ollut samaa tai samanluonteista toimintaa samojen tai samanluonteisten edellytysten vallitessa harjoittava yritys, joka toimii itsenäisesti siihen yritykseen nähden, jonka kiinteän toimipaikan se muodostaa.

(3) Tässä sopimuksessa kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan elinkeinotoimintaa harjoittavan

yrittäjän kiinteää liikepaikkaa, jossa yrityksen liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan.

(4) Edellä olevaa 1 kappaletta sovelletaan tuloihin, jotka saadaan elinkeinotoimintaa harjoittavan yrityksen välittömästä hallinnoinnista ja hyödyntämisestä sekä vuokraamisesta ja kaikesta muunlaisesta käyttämisestä, sekä tuloihin, joita saadaan koko liiketoiminnan, yrityksen omistussuuden, liiketoiminnan osan tai liiketoiminnassa käytetyn omaisuuden luovutuksesta.”

8

Vuoden 1954 verosopimuksen 7 artiklassa määrättiin seuraavaa:

”(1) Jos henkilö, jonka kotipaikka on sopimusvaltiossa, saa tuloa sellaisesta pääomayhtiöstä omistetun merkittävän osuuden luovutuksesta, jonka liikkeenjohto sijaitsee toisessa sopimusvaltiossa, oikeus verottaa näitä tuloja kuuluu kotipaikkavaltiolle.

(2) Edellä olevaa 1 kappaletta ei sovelleta silloin, kun henkilöllä, jonka kotipaikka on sopimusvaltiossa, on toisessa valtiossa kiinteä toimipaikka, jonka toiminnasta se saa tuloja. Oikeus verottaa näitä tuloja kuuluu tässä tilanteessa toiselle valtiolle (4 artikla).”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9

DMC Design for Media and Communication GmbH & Co. KG (jäljempänä DMC KG) oli 28.8.2001 saakka kommandiittiyhtiö, jonka kotipaikka oli Hampuri (Saksa). Henkilöyhtiönä sen äänettäviä yhtiömiehiä olivat tuolloin K-GmbH ja S-GmbH, aiemmin Hubert Schillhuber (jäljempänä HS). Sen vastuunalainen yhtiömies oli DMC Design for Media and Communication GmbH (jäljempänä DMC GmbH), joka on Saksan oikeuden mukaan perustettu yhtiö. K-GmbH ja HS omistivat 28.11.2000 saakka viimeksi mainitun pääomayhtiön osuudet puoliksi, kumpikin 50000 Saksan markan (DEM) määräisenä.

10

HS siirsi 28.11.2000 DMC GmbH:sta ja DMC KG:stä omistamansa osuudet apportiina S-GmbH:hon.

11

Notaarin 28.8.2001 vahvistamalla asiakirjalla DMC GmbH:n yhtiöpääomaa korotettiin 100000 DEM:lla 200000 DEM:aan.

12

Tämä korotus toteutettiin siirtämällä K-GmbH:n ja S-GmbH:n DMC KG:stä omistamat osuudet apportiomaisuutena. Vastineeksi näiden osuuksien luovutuksesta K-GmbH ja S-GmbH saivat yhtiöosuudet vastaanottavana yhtiönä olevan DMC GmbH:n pääomasta. Kummankin siirtävän yhtiön osuuksien kirjanpitoarvoksi vahvistettiin 50000 DEM. Osuuksien siirron DMC GmbH:lle vahvistettiin toteutuneen takautuvasti 1.1.2001 eli verotuksellisella siirtämishetkellä 31.12.2000.

13

Kommandiitti-yhtiö DMC KG purkautui sen kaikkien osuuksien siirtämisellä DMC GmbH:lle. K-GmbH:n ja S-GmbH:n apportina siirtämä liikeomaisuus kirjattiin DMC GmbH:n siirtotaseeseen kirjanpitoarvon mukaisena.

14

Finanzamt joutui verotarkastuksen yhteydessä määrittämään DMC KG:lle verovuoden 2000 veron perusteen.

15

Finanzamt katsoi, ettei DMC KG:n äänettömillä yhtiömiehillä ollut yhteisöverovelvollisina yhtiömiehinä enää kiinteää toimipaikkaa Saksassa DMC KG:n purkautumisen seurauksena, ja totesi, että vuoden 1954 verosopimuksen 7 artiklan nojalla Saksan liittotasavallalla ei ollut enää oikeutta verottaa K-GmbH:n ja S-GmbH:n saamia voittoja sellaisten DMC GmbH:n yhtiöosuuksien luovutuksesta, jotka kyseisille yhtiöille annettiin niiden DMC KG:stä omistamien osuuksien apporttisiirtoa vastaan.

16

Finanzamt vahvisti täten vuoden 1995 UmwStG:n 20 §:n 3 momentin mukaisesti K-GmbH:n ja S-GmbH:n DMC GmbH:lle apportina siirtämien osuuksien arvoksi niiden osa-arvon eikä niiden kirjanpitoarvoa, mikä johti DMC KG:stä omistettujen osuuksien piilevien arvonnousujen verotukseen.

17

Tästä seurasi K-GmbH:n apportin osalta 194172,70 DEM:n suuruinen luovutusvoitto ja S-GmbH:n apportin osalta 9051,77 DEM:n suuruinen luovutusvoitto. Näistä luovutusvoitoista perittiin yhteisövero vuodelta 2000.

18

Pääasian kantaja nosti K-GmbH:n ja S-GmbH:n oikeudellisena seuraajana kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa sille osoitetusta vuoden 2000 verotuspäätöksestä ja vetosi siihen, että vuoden 1995 UmwStG:n 20 §:n 3 momentti on unionin oikeuden vastainen.

19

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Finanzamt sovelsi kansallista oikeutta asianmukaisesti käsiteltävässä asiassa. DMC GmbH:n täytyi siten arvostaa K-GmbH:n ja S-GmbH:n apportina siirtämä liikeomaisuus sen osa-arvoon. Vuoden 1954 verosopimuksen nojalla Itävallan tasavallalla on nimittäin siirtävien yhtiöiden asuinvaltiona oikeus verottaa K-GmbH:lle ja S-GmbH:lle niiden DMC KG:stä omistamia osuuksia vastaan annettujen yhtiöosuuksien luovutusvoitto.

20

Kyseisellä tuomioistuimella on kuitenkin epäilyksiä vuoden 1995 UmwStG:n 20 §:n 3 momentissa säädetyn järjestelyn yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa; järjestely nimittäin johtaa Saksassa syntyneiden piilevien arvonnousujen välittömään verotukseen, koska varojenhaltija ei ole enää Saksassa verovelvollinen omaisuuden myöhemmästä luovutuksesta saamistaan

voitoista. Yhtäältä tällainen erilainen kohtelu on omiaan tekemään Itävallassa asuville yhtiöille vähemmän houkuttelevaksi sen, että ne hankkivat osuuksia Saksassa asuvista yhtiöistä. Toisaalta tällaista rajoitusta ei voida perustella asianomaisten jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoista jakoa koskevalla tavoitteella, koska Saksan liittotasavallalla ei millään hetkellä ollut verotusvaltaa K-GmbH:n ja S-GmbH:n DMC GmbH:sta omistamiin yhtiöosuuksiin nähden.

21

Finanzgericht Hamburg on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1)

Onko EY 43 artiklan ([josta on tullut] SEUT 49 artikl[a]) kanssa sopusoinnussa, että kansallisessa säännöstössä säädetään siltä varalta, että pääomayhtiöön siirretään apporttina yhtiömiesosuuksia, että siirrettävä liikeomaisuus on arvostettava osa-arvoonsa (jolloin siirtäjälle syntyy piilevien varojen tulouttamisen seurauksena luovutusvoitto), jos Saksan liittotasavallalla ei ole apporttiosuuden siirtämisen aikaan oikeutta verottaa siirtäjän siirtoa vastaan saamien uusien yhtiöosuuksien luovutusvoittoa?

2)

Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko kansallinen säännöstö sopusoinnussa EY 43 artiklan – – kanssa, jos siirtäjälle annetaan oikeus hakea piilevien varojen tulouttamisen seurauksena maksettavan veron perimisen korotonta lykkäämistä, jolloin luovutusvoitosta kannettava vero maksetaan vuosittaisina osamaksuina, jotka vastaavat vähintään viidesosaa kokonaismäärästä, mikäli osamaksujen suorittaminen voidaan taata?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Kysymysten tutkittavaksi ottaminen

22

Finanzamt vetoaa aluksi kirjallisissa huomautuksissaan siihen, että esitetyt kysymykset on jätettävä tutkimatta.

23

Finanzamt väittää siten, että ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa nostettu kanne on Saksan prosessioikeuden nojalla jätettävä tutkimatta, joten esitetyt kysymykset ovat luonteeltaan hypoteettisia.

24

Tässä yhteydessä on muistutettava, 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 ennakkoratkaisupyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkittamisella 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 (yhdistetyt asiat C-78/08-C-80/08, Paint Graphos ym., tuomio 8.9.2011, Kok., s. I-7611, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25

Toisin kuin Finanzamt väittää, käsiteltävän ennakkoratkaisupyynnön osalta ei ole ilmennyt, että pääasiassa esille tullut ongelma olisi luonteeltaan hypoteettinen sen väitteen johdosta, jonka mukaan pääasian kanne on jätettävä tutkimatta. Finanzgericht Hamburg nimittäin mainitsi ennakkoratkaisupyynnössään erityisesti, että mikäli vuoden 1995 UmwStG:n 20 §:n 3 ja 4 momentti ovat unionin oikeuden vastaisia, mainittu kanne on automaattisesti otettava tutkittavaksi.

26

Edellä esitetystä seuraa, että ennakkoratkaisukysymykset voidaan ottaa tutkittavaksi.

Ensimmäinen kysymys

27

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan pääomayhtiön, jonka kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa, pääomaan apporttina siirretyt henkilöyhtiön varat on arvostettava osa-arvoonsa, minkä johdosta näiden varojen piileviä arvonnousuja, jotka ovat syntyneet kyseisessä jäsenvaltiossa, verotetaan ennen niiden tosiasiallista realisoitumista, kun mainittu valtio ei voi käyttää verotusvaltaansa näihin arvonnousuihin nähden niiden todellisen realisoitumisen hetkellä.

Pääasiassa kyseessä oleva vapaus

28

Kaikki muut unionin tuomioistuimelle huomautuksia jättäneet asianosaiset ovat yhtä mieltä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kanssa siitä, että pääasian tosiseikat voidaan yhdistää sijoittautumisvapauteen, kun taas Euroopan komissio katsoo, että vuoden 1995 UmwStG:n 20 §:n 3 ja 4 momentti kuuluvat pääomien vapaan liikkuvuuden alaan.

29

Sen määrittämiseksi, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö jommankumman liikkumisvapauden soveltamisalaan, on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan otettava huomioon kyseisen lainsäädännön tarkoitus (ks. asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007, Kok., s. I-4051, 22 kohta ja asia C-182/08, Glaxo Wellcome, tuomio 17.9.2009, Kok., s. I-8591, 36 kohta).

30

Oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että unionin tuomioistuin tutkii kyseessä olevaa toimenpidettä pääsääntöisesti suhteessa vain toiseen näistä vapauksista, jos niistä jompikumpi on pääasian olosuhteissa täysin toissijainen toiseen vapauteen nähden ja voidaan liittää siihen (asia C-452/04, Fidium Finanz, tuomio 3.10.2006, Kok., s. I-9521, 34 kohta ja em. asia Glaxo Wellcome, tuomion 37 kohta).

31

Unionin tuomioistuin on tältä osin todennut, että kansallinen lainsäädäntö, jota ei sovelleta pelkästään sellaisiin omistusosuuksiin, jotka antavat selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta, vaan jota sovelletaan riippumatta siitä, kuinka suuren osuuden osakkeenomistaja omistaa yhtiöstä, voi kuulua sekä SEUT 49 artiklan että SEUT 63 artiklan soveltamisalaan (asia C-543/08, komissio v. Portugali, tuomio 11.11.2010, Kok., s. I-11241, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32

Ennakkoratkaisupyyntöä käy pääasiassa kyseessä olevan vuoden 1995 UmwStG:n säännösten tarkoituksen osalta ilmi, että säännöksillä on tarkoitus turvata Saksan liittotasavallan verotukselliset intressit Saksan alueella syntyneiden arvonnousujen tilanteessa silloin, kun verotusoikeuden kansainvälisestä jaosta voi aiheutua vahinkoa Saksan liittotasavallan intresseille.

33

Kyse on erityisesti sellaisten sijoittajien apporttina siirtämien varojen arvonnoususta, jotka eivät ole enää Saksassa verovelvollisia voitoista sen jälkeen, kun kyseiset kommandiittiyhtiön varat on siirretty apporttina pääomayhtiöön.

34

Tästä seuraa ensimmäiseksi, ettei pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön soveltaminen yksittäistapaukseen riipu siitä, kuinka suuren osuuden sijoittaja omistaa kommandiittiyhtiöstä, jonka osuudet siirretään pääomayhtiöön sen yhtiöosuuksia vastaan. Tässä lainsäädännössä ei siten edellytetä, että sijoittajalla on omistusosuus, joka antaa sille selvän vaikutusvallan kommandiittiyhtiön päätöksiin tai pääomayhtiön päätöksiin.

35

Täten pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön soveltamisen rajaaminen tilanteisiin, joissa siirretyt kommandiittiyhtiön osuudet omistaa sijoittaja, jolla on selvä vaikutusvalta kyseisen yhtiön päätöksiin, on ristiriidassa Saksan liittotasavallan verotuksellisten intressien turvaamista koskevan tavoitteen kanssa.

36

Toiseksi on todettava, että pääomayhtiön velvollisuutta arvostaa pääasiassa yhtiöosuuksia vastaan siirretyt osuudet niiden osa-arvoon perustellaan sillä, etteivät siirtävät yhtiöt ole enää Saksassa yleisesti verovelvollisia siellä saamistaan voitoista, koska yhtiö, joiden äänettömiä yhtiömiehiä ne olivat, on purkautunut.

37

Pääasiassa kyseessä olevalla lainsäädännöllä on täten etäisempi yhteys sijoittautumiseen kuin varojensiirtoon kommandiitti- ja pääomayhtiöiden välillä.

38

Edellä esitetystä seuraa täten, että pääasiassa kyseessä olevaa lainsäädäntöä on tarkasteltava ainoastaan suhteessa pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, sellaisena kuin se on vahvistettu SEUT 63 artiklassa.

39

Pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä säädetään, että silloin kun on niin, että sen johdosta, että kommandiittiyhtiön osuudet, jotka omistaa yhtiö, jolla ei ole verotuksellista kotipaikkaa Saksassa, sijoitetaan apportina Saksassa asuvaan pääomayhtiöön tämän yhtiöosuuksia vastaan, kyseisen jäsenvaltion alueella syntyneitä ja kyseisiin osuuksiin liittyviä piileviä arvonnousuja ei voida enää verottaa viimeksi mainitussa valtiossa, mainitut arvonnousut on tuloutettava ja vero, joka on suoritettava apportina siirrettyjen yhtiöosuuksien luovutusvoitoista, määritetään kommandiittiyhtiön osuuksien siirtämisen ajankohtana ja peritään vuoden 1995 UmwStG:n 20 §:n 6 momentissa ja 21 §:n 2 momentin kolmannessa, neljännessä, viidennessä ja kuudennessa virkkeessä säädettyjen yksityiskohtaisten menettelysääntöjen mukaisesti. Jos siirtävä yhtiö on kuitenkin edelleen verovelvollinen Saksassa, kommandiittiyhtiön varojen piilevistä arvonnousuista, jotka sisältyvät apportina annettuihin yhtiöosuuksiin, suoritettava vero määritetään ja peritään kyseisten arvonnousujen tosiasiallisen realisoitumisen ajankohtana eli lähtökohtaisesti asianomaisten yhtiöosuuksien luovutuksen ajankohtana.

40

Sillä, että piilevät arvonnousut liittyvät sellaisen sijoittajan omistamiin osuuksiin, joka ei ole enää verovelvollinen Saksassa näistä varoista saamistaan tuloista, on siten sijoittajan kannalta kielteisiä vaikutuksia kassavirtaan niihin sijoittajiin nähden, jotka pysyvät verovelvollisina Saksassa, koska kommandiittiyhtiön osuuksien muuttaminen pääomayhtiön osuuksiksi aiheuttaa ensimmäisessä tapauksessa asianomaisten osuuksien arvonnousujen välittömän verotuksen, kun taas toisessa tapauksessa tällaisia arvonnousuja verotetaan vasta niiden toteutuessa tosiasiallisesti. Tämä erilainen kohtelu arvonnousujen verotuksessa on omiaan tekemään sijoittajille, joilla ei ole verotuksellista kotipaikkaa Saksassa, vähemmän houkuttelevaksi sen, että ne sijoittavat pääomaa Saksan oikeuden mukaisesti perustettuun kommandiittiyhtiöön, koska kyseisen yhtiön osuuksien muuttamisesta pääomayhtiön osuuksiksi aiheutuu edellä mainittu verotuksellinen haitta (ks. vastaavasti asia C-371/10, National Grid Indus, tuomio 29.11.2011, Kok., s. I-12273, 37 kohta).

41

Pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö tekee mainittujen sijoittajien kannalta vähemmän houkuttelevaksi Saksan oikeuden mukaan perustetun kommandiittiyhtiön osuuksien omistamisen, koska sijoittajien on, mikäli niiden osuudet muutetaan myöhemmin pääomayhtiön osuuksiksi, maksettava välittömästi vero Saksassa syntyneistä piilevistä arvonnousuista saatavista voitoista, kun kyseiset sijoittajat eivät ole enää osuuksiensa muuttamisen johdosta velvollisia tulevaisuudessa suorittamaan tällaista veroa Saksassa.

42

Näin todettua erilaista kohtelua ei voida selittää sillä, että tilanteet ovat objektiivisesti katsoen erilaisia, toisin kuin Finanzamt ja Saksan hallitus väittävät. Kun on kyse sellaisesta jäsenvaltion lainsäädännöstä, jonka tarkoituksena on verottaa kyseisen jäsenvaltion alueella syntyneitä arvonnousuja, sijoittajan, joka luovuttaa osuutensa kyseisessä jäsenvaltiossa asuvasta kommandiittiyhtiöstä myös siellä asuvan pääomayhtiön osuuksia vastaan ja joka ei siten ole enää verovelvollinen voitoista, joita hän voi kyseisten osuuksien myynnistä saada, tilanne vastaa sijoittajan, joka toteuttaa samanlaisen liiketoimen mutta joka säilyy verovelvollisena saamistaan voitoista, tilannetta siltä osin kuin on kyse kommandiittiyhtiön osuuksiin liittyvien sellaisten arvonnousujen verotuksesta, jotka ovat syntyneet kyseisessä jäsenvaltiossa ennen osuuksien

vaihtoa (ks. vastaavasti em. asia National Grid Indus, tuomion 38 kohta).

43

Tästä seuraa, että erilaista kohtelua, jota pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä sovelletaan sijoittajiin, jotka omistavat pääomayhtiön osuuksiksi muutettuja kommandiittiyhtiön osuuksia ja jotka eivät tämän johdosta ole enää verovelvollisia Saksassa siellä saamistaan tuloista, verrattuna niihin sijoittajiin, jotka samassa tilanteessa ovat edelleen verovelvollisia, on pidettävä pääomien vapaata liikkuvuutta koskevissa EUT-sopimuksen määräyksissä lähtökohtaisesti kiellettyä rajoituksena.

Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen oikeuttaminen

44

Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä (asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok., s. I-10837, 35 kohta; asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok., s. I-7995, 47 kohta; asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007, Kok., s. I-2107, 64 kohta ja asia C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomio 18.6.2009, Kok., s. I-5145, 57 kohta).

45

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön tavoitteena on jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon varmistaminen alueperiaatteen mukaisesti. Saksan liittotasavalta käyttää siten verotusvaltaansa sen alueella syntyneisiin arvonnousuihin, joita se ei voi niihin liittyvien varojen muuttamisen ja kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kahdenvälisen sopimuksen soveltamisen yhteisvaikutuksesta verottaa niiden tosiasiallisen realisoitumisen ajankohtana.

46

Tässä yhteydessä on yhtäältä muistettava, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen on unionin tuomioistuimen tunnustama oikeutettu tavoite (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 45 kohta; asia C-470/04, N, tuomio 7.9.2006, Kok., s. I-7409, 42 kohta; asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007, Kok., s. I-6373, 51 kohta ja asia C-414/06, Lidl Belgium, tuomio 15.5.2008, Kok., s. I-3601, 31 kohta).

47

Toisaalta vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että Euroopan unionin yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista erityisesti kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (asia C-540/07, komissio v. Italia, tuomio 19.11.2009, Kok., s. I-10983, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja em. asia National Grid Indus, tuomion 45 kohta).

48

Tässä tilanteessa kommandiittiyhtiön osuuksien muuttaminen pääomayhtiön osuuksiksi ei voi tarkoittaa, että jäsenvaltion, jossa näiden yhtiöiden kotipaikka sijaitsee, on luovuttava oikeudestaan verottaa alueellaan syntynyttä arvonnousua, joka kuului sen verotusvaltaan ennen kyseistä osuuksien muuttamista, sillä perusteella, ettei kyseinen arvonnousu ole tosiasias-
sa

realisoitunut.

49

Unionin tuomioistuin on täten todennut, että siirrettäessä yhtiön tosiasiallisen johto yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltiolla on verotuksen alueperiaatteen mukaisesti, yhdistettynä ajalliseen osatekijään eli siihen, että verovelvollisen verotuksellinen kotipaikka on ollut kyseisessä jäsenvaltiossa sen ajanjakson aikana, jona piilevät arvonnousut ovat syntyneet, oikeus verottaa siellä kyseisiä arvonnousuja verovelvollisen maastamuuttohetkellä (ks. em. asia N, tuomion 46 kohta). Tällaisella toimenpiteellä pyritään nimittäin 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 (ks. em. asia Marks & Spencer, tuomion 46 kohta; em. asia Oy AA, tuomion 54 kohta; asia C-311/08, SGI, tuomio 21.1.2010, Kok., s. I-487, 60 kohta ja em. asia National Grid Indus, tuomion 46 kohta).

50

Ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee, ettei K-GmbH:lla ja S-GmbH:lla ole enää sen jälkeen, kun ne ovat siirtäneet apporttina kaikki DMC KG:stä omistamansa osuudet DMC GmbH:lle, vuoden 1954 verosopimuksen 4 artiklan 3 kappaleessa ja 7 artiklan 2 kappaleessa tarkoitettua kiinteää toimipaikkaa Saksassa. Koska K-GmbH ja S-GmbH eivät olleet enää vuoden 1954 verosopimuksen 7 artiklan 1 kappaleen nojalla Saksassa verovelvollisia voitoista, joita ne saavat tulevaisuudessa osuuksiensa apporttisiirtoa vastaan annettujen DMC GmbH:n pääomaosuuksien luovutuksesta, siirretyt osuudet arvostettiin vuoden 1995 UmwStG:n 20 §:n 3 ja 4 momentin mukaisesti niiden osa-arvoon ja niihin liittyvistä arvonnousuista perittiin vero. Jotta Saksan liittotasavallalla säilyy verotusvalta sen alueella syntyneisiin tuloihin nähden, pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä määrätään siten kommandiittiyhtiön osuuksien piilevien arvonnousujen tulouttamisesta silloin, kun kyseiset osuudet muutetaan pääomayhtiön osuuksiksi.

51

Ensimmäiseksi tässä tilanteessa se, että pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö johtaa realisoitumattomien arvonnousujen verotukseen, ei sellaisenaan voi asettaa kyseenalaiseksi asianomaisten jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistä koskevan tavoitteen hyväksyttävyyttä.

52

Unionin tuomioistuin on nimittäin yhtäältä todennut, että jäsenvaltiolla on oikeus verottaa sitä taloudellista arvoa, jonka piilevä arvonnousu on kyseisen jäsenvaltion alueella kerryttänyt, vaikka kyseinen arvonnousu ei ole vielä tosiasiallisesti realisoitunut (em. asia National Grid Indus, tuomion 49 kohta).

53

Toisaalta on niin, että koska jäsenvaltioilla on oikeus verottaa arvonnousuja, jotka syntyivät silloin, kun kyseessä olevat varat sijaitsivat niiden alueella, niillä on oikeus tämän verotuksen osalta säätää muusta verotettavasta tapahtumasta kuin kyseisten arvonnousujen tosiasiallisesta realisoitumisesta, jotta näiden varojen verottaminen voidaan taata (ks. vastaavasti asia C-261/11, komissio v. Tanska, tuomio 18.7.2013, 37 kohta).

Toiseksi jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämisen kannalta sillä ei ole merkitystä, että vuoden 1995 UmwStG:n 20 §:n 3 ja 4 momentin nojalla verotettavat arvonnousut liittyvät asianomaisten osuuksien muuttamisen jälkeen luonteeltaan erilaisiin varoihin, eli aluksi ne liittyivät omistusosuuteen kommandiittiyhtiössä ja sitten omistusosuuteen pääomayhtiössä. Kommandiittiyhtiön osuuksien arvonnousut sisältyvät nimittäin välttämättä näiden osuuksien apportiisiirtoa vastaan annettuihin pääomayhtiön osuuksiin.

Täten pelkästään se, että kommandiittiyhtiön osuuksien muuttamisesta pääomayhtiön osuuksiksi seuraa, että tulo jää jäsenvaltion, jonka alueella se syntyi, verotusvallan käytön ulkopuolelle, riittää oikeuttamaan pääasiassa kyseessä olevan säännöksen kaltaisen säännöksen siltä osin kuin siinä säädetään kyseisestä tulosta suoritettavan veron määrän vahvistamisesta käyttäen perustana mainitun osuuksien muuttamisen ajankohtaa.

Jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistä koskevalla tavoitteella voidaan kuitenkin oikeuttaa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö vain silloin, kun jäsenvaltio, jonka alueella tulot ovat syntyneet, on muun muassa tosiasiasa estynyt käyttämästä verotusvaltaansa mainittuihin tuloihin nähden.

Käsiteltävässä asiassa pääasian tosiseikkojen perusteella ei kuitenkaan ole varmaa, että Saksan liittotasavalta tosiasiasa menettää oikeuden verottaa henkilöyhtiön osuuksien piileviä arvonnousuja, kun viimeksi mainitut osuudet vaihdetaan pääomayhtiön osuuksiin. Vaikuttaa nimittäin mahdolliselta, että pääomayhtiön liikeomaisuuteen apportiina siirrettyjen osuuksien piilevät arvonnousut voitaisiin ottaa huomioon vastaanottavan pääomayhtiön – tässä tapauksessa DMC GmbH:n – Saksassa maksettavaa yhteisöveroa määrättäessä, mikä on kansallisen tuomioistuimen ratkaistava.

Näiden seikkojen perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistä koskevalla tavoitteella voidaan oikeuttaa jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan pääomayhtiön, jonka kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa, pääomaan apportiina siirretyt kommandiittiyhtiön varat on arvostettava osa-arvoonsa, minkä johdosta näiden varojen piileviä arvonnousuja, jotka ovat syntyneet kyseisessä jäsenvaltiossa, verotetaan ennen niiden tosiasiallista realisoitumista, kun mainittu valtio ei tosiasiasa voi käyttää verotusvaltaansa näihin arvonnousuihin nähden niiden todellisen realisoitumisen hetkellä, mikä on kansallisen tuomioistuimen ratkaistava.

Toinen kysymys

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee toisella kysymyksellään lähinnä, ylitetäänkö pääasiassa kyseessä olevalla lainsäädännöllä ja siitä ilmenevällä rajoituksella se, mikä on tarpeen jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, kun otetaan huomioon erityisesti vuoden 1995 UmwStG:n 20 §:n 6 momentissa ja 21 §:n 2 momentin

kolmannessa, neljännessä, viidennessä ja kuudennessa virkkeessä säädetyn kaltaiset tuloveron kantamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt.

60

Aluksi on muistutettava, että on oikeasuhteista, että jäsenvaltio verotusvaltansa käytön turvaamiseksi määrittää alueellaan syntyneistä piilevistä arvonnousuista maksettavan veron sen ajankohdan mukaisesti, jolloin sen verotusvalta kyseiseen sijoittajaan nähden lakkaa, tässä tapauksessa sen ajankohdan mukaisesti, jolloin mainittu sijoittaja muuttaa kommandiittiyhtiöstä omistamansa osuudet pääomayhtiön osuuksiksi (ks. vastaavasti em. asia National Grid Indus, tuomion 52 kohta).

61

Unionin tuomioistuimien on todennut piilevistä arvonnousuista maksettavien verojen perimisestä, että verovelvolliselle on jätettävä mahdollisuus valita, maksaako se omistamiensa varojen piilevistä arvonnousuista suoritettavan veron määrän välittömästi vai maksaako se mainitun veron määrän ja sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan mahdollisesti kertyvät korot myöhemmän ajankohtana (ks. vastaavasti em. asia National Grid Indus, tuomion 73 kohta ja asia C-38/10, komissio v. Portugali, tuomio 6.9.2012, 31 ja 32 kohta).

62

Kun otetaan huomioon se, että riski veron kantamatta jäämisestä kasvaa ajan kuluessa, 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.

63

Vuoden 1995 UmwStG:n 20 §:n 6 momentin ja 21 §:n 2 momentin kolmannen, neljännen, viidennen ja kuudennen virkkeen säännösten nojalla verovelvollinen voi käsiteltävässä asiassa jakaa omistamistaan yhtiöosuuksista saamansa luovutusvoiton perusteella maksamansa veron maksun viiteen vuosimaksuun ilman velvollisuutta maksaa korkoja.

64

Koska pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä annetaan näin verovelvolliselle mahdollisuus valita veron välittömän tai viiteen vuosimaksuun porrastetun perimisen välillä, sillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistä koskevan tavoitteen toteuttamiseksi.

65

Lopuksi unionin tuomioistuimien on todennut pankkitakauksen antamista koskevasta velvollisuudesta, että jäsenvaltio voi ottaa huomioon riskin veron kantamatta jäämisestä verovelkojen lykättyyn maksamiseen sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössään (ks. vastaavasti em. asia National Grid Indus, tuomion 74 kohta).

66

Tällaisilla takauksilla on jo kuitenkin sinänsä rajoittava vaikutus, koska niillä estetään verovelvollista käyttämästä vakuudeksi annettua omaisuutta (asia C-9/02, de Lasteyrie du Saillant,

tuomio 11.3.2004, Kok., s. I-2409, 47 kohta ja em. asia N, tuomion 36 kohta).

67

Tällaista vaatimusta ei siten lähtökohtaisesti voida asettaa arvioimatta etukäteen riskiä veron kantamatta jäämisestä.

68

Erityisesti pääasiassa kyseinen riski on arvioitava muun muassa ottaen huomioon se, että yhtäältä riidanalaisen verotuksen kohteena olevat piilevät arvonnousut liittyvät yksinomaan yhdenlaisiin varoihin eli yhtiöosuuksiin, jotka omistaa vain kaksi Itävallassa asuvaa yhtiötä, ja että toisaalta nämä yhtiöosuudet omistetaan Saksassa asuvasta pääomayhtiöstä.

69

Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava siten, ettei jäsenvaltion lainsäädännöllä, jossa säädetään jäsenvaltion alueella syntyneiden piilevien arvonnousujen välittömästä verotuksesta, ylitetä sitä, mikä on tarpeen jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, jos verovelvolliselle asetettu velvollisuus antaa pankkitakaus silloin, kun tämä valitsee maksunlykkäyksen, on suhteutettu veron kantamatta jäämistä koskevaan todelliseen riskiin.

Oikeudenkäyntikulut

70

Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1)

SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistä koskevalla tavoitteella voidaan oikeuttaa jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan pääomayhtiön, jonka kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa, pääomaan apportina siirretyt kommandiittiyhtiön varat on arvostettava osa-arvoonsa, minkä johdosta näiden varojen piileviä arvonnousuja, jotka ovat syntyneet kyseisessä jäsenvaltiossa, verotetaan ennen niiden tosiasiallista realisoitumista, kun mainittu valtio ei tosiasiallisesti voi käyttää verotusvaltaansa näihin arvonnousuihin nähden niiden todellisen realisoitumisen hetkellä, mikä on kansallisen tuomioistuimen ratkaistava.

2)

Jäsenvaltion lainsäädännöllä, jossa säädetään jäsenvaltion alueella syntyneiden piilevien arvonnousujen välittömästä verotuksesta, ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, jos verovelvolliselle asetettu velvollisuus antaa pankkitakaus silloin, kun tämä valitsee maksunlykkäyksen, on suhteutettu veron kantamatta jäämistä koskevaan todelliseen riskiin.

Allekirjoitukset

(1) Oikeudenkäyntikieli: saksa.