

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

16 päivänä huhtikuuta 2015 (*)

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Verolainsäädäntö – Tiettyjen investointihyödykkeiden vastikkeellisesta luovutuksesta saatujen voittojen verotuksen lykkääminen – Veron kantaminen – Sijoittautumisvapaus – SEUT 49 artikla – ETA-sopimuksen 31 artikla – Jäsenvaltion alueella sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen ja toisen Euroopan unionin jäsenvaltion tai Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion alueella sijaitsevien kiinteiden toimipaikkojen erilainen kohtelu – Oikeasuhteisuus

Asiassa C-591/13,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 20.11.2013,

Euroopan komissio, asiamiehinaan W. Mölls ja W. Roels, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaaan

Saksan liittotasavalta, asiamiehinaan T. Henze ja K. Petersen,

vastaajana,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

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

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 26.11.2014 pidetyssä istunnossa esitetyn,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut SEUT 49 artiklan ja Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa säännökset, joissa säädetään, että tiettyjen investointihyödykkeiden (jäljempänä korvatut hyödykkeet) vastikkeellisesta luovutuksesta saatujen voittojen verotusta lykätään ”siirtämällä” nämä luovutusvoitot äskettäin hankittuihin tai äskettäin valmistettuihin investointihyödykkeisiin (jäljempänä korvaavat hyödykkeet) siihen saakka, kunnes viimeksi mainitut hyödykkeet luovutetaan, kuitenkin sillä ehdolla, että nämä hyödykkeet kuuluvat verovelvollisen Saksassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen, kun taas tällainen

lykkääminen on mahdotonta silloin, kun nämä hyödykkeet kuuluvat verovelvollisen toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai toisessa ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevassa valtiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

2 Tuloverolain (Einkommensteuergesetz, jäljempänä EStG) 6b §:n 1–4 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvolliset, jotka luovuttavat

maa-alueita,

maa-alueella kasvavia kasveja niihin liittyvine maa-alueineen, kun kyseiset kasvit kuuluvat maa- ja metsätalousyrityksen varallisuuteen,

rakennuksia tai sisävesialuksia,

voivat sinä tilikautena, jona luovutus on tapahtunut, vähentää toisessa virkkeessä tarkoitettujen sellaisten taloushyödykkeiden hankinta- tai valmistuskustannuksista, jotka on hankittu tai valmistettu sinä tilikautena, jona luovutus on tehty, tai edellisenä tilikautena, korkeintaan luovutuksesta saatua voittoa vastaavan määrän. Vähentäminen on sallittua, kun kyse on seuraavien hyödykkeiden hankinta- tai valmistuskustannuksista:

1. maa-alueet,

jos voitto on saatu maa-alueiden luovutuksesta,

2. maa-alueella kasvavat kasvit niihin liittyvine maa-alueineen, kun kyseiset kasvit kuuluvat maa- ja metsätalousyrityksen varallisuuteen,

jos voitto on saatu maa-alueiden luovutuksesta tai maa-alueella kasvavien kasvien ja niihin liittyvien maa-alueiden luovutuksesta,

3. rakennukset,

jos voitto on saatu maa-alueiden, maa-alueella kasvavien kasvien ja niihin liittyvien maa-alueiden tai rakennusten luovutuksesta, tai

4. sisävesialukset,

jos voitto on saatu sisävesialusten luovutuksesta.

Rakennusten hankkimisella tai valmistamisella tarkoitetaan myös niiden laajentamista, niiden muuttamista ja niiden kunnostamista. Tässä tapauksessa luovutusvoitto voidaan vähentää ainoastaan rakennusten laajentamis-, muuttamis- ja kunnostamiskustannuksista.

(2) Edellä 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettuna luovutusvoittona pidetään määrää, jolla luovutushinta ylittää luovutuskustannusten vähentämisen jälkeen kirjanpitoarvon, joka luovutetulle taloushyödykkeelle olisi ollut annettava luovutushetkellä. Kirjanpitoarvo on arvo, joka taloushyödykkeelle on annettava 6 §:n nojalla.

(3) Jos verovelvolliset eivät ole tehneet 1 momentissa tarkoitettua vähennystä, ne voivat sinä tilikautena, jona luovutus on tehty, muodostaa varauksen, joka pienentää niiden verotuksellista voittoa. Verovelvolliset voivat 1 momentin toisessa, kolmannessa ja neljännessä virkkeessä

tarkoitettujen rajoitukset huomioon ottaen vähentää 1 momentin toisessa virkkeessä kuvailtujen taloushyödykkeiden, jotka on hankittu tai valmistettu seuraavina neljänä tilikautena, hankinta- tai valmistuskustannuksista korkeintaan kyseistä varausta vastaavan määrän tilikautena, jona ne on hankittu tai valmistettu. Neljän vuoden määräaika pidennetään kuuteen vuoteen uusien rakennusten osalta, jos niiden valmistaminen on aloitettu ennen varauksen muodostamista seuraavan neljännen tilikauden päättymistä. Varaus on purettava tulosvaikutteisesti vähennetyn määrän suuruisena. Jos varaus on vielä olemassa sen muodostamista seuraavan neljännen tilikauden päättyessä, se on purettava tulosvaikutteisesti kyseisenä ajankohtana, jollei vähentäminen rakennusten, joiden valmistaminen on alkanut kyseiseen ajankohtaan mennessä, valmistuskustannuksista tule kyseeseen; jos varaus on vielä olemassa sen muodostamista seuraavan kuudennen tilikauden päättyessä, se on purettava tulosvaikutteisesti kyseisenä ajankohtana.

(4) Edellä 1 ja 3 momentin soveltaminen edellyttää, että

1. verovelvollinen laskee luovutusvoiton 4 §:n 1 momentin tai 5 §:n mukaisesti,
2. luovutetut taloushyödykkeet ovat kuuluneet luovutushetkellä keskeytyksettä vähintään kuusi vuotta Saksassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen,
3. hankitut tai valmistetut taloushyödykkeet kuuluvat Saksassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen,
4. luovutuksesta saatua luovutusvoittoa ei jätetä huomiotta laskettaessa Saksassa veronalaista voittoa, ja
5. edellä 1 momentissa tarkoitettu vähentäminen ja 3 momentissa tarkoitettu varauksen muodostaminen ja purkaminen on merkitty kirjanpitoon.

Edellä 1 ja 3 momentissa tarkoitettu vähentäminen ei ole sallittua niiden taloushyödykkeiden osalta, jotka kuuluvat maa- ja metsätalousyritykseen tai joita käytetään itsenäisessä ammatin harjoittamisessa, jos voitto on saatu elinkeinotoimintaa harjoittavan yrityksen taloushyödykkeiden luovutuksesta.”

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

3 Komissio lähetti 15.5.2009 Saksan liittotasavallalle virallisen huomautuksen. Se kiinnitti kyseisessä huomautuksessa tämän jäsenvaltion huomiota vaaraan siitä, että EStG:n 6b § ei sovi yhteen pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa.

4 Saksan liittotasavalta ilmaisi 13.7.2009 päivätyssä kirjeessä olevansa eri mieltä komission kannasta ja väitti, että riidanalainen lainsäädäntö ei kuulu pääomien vapaan liikkuvuuden piiriin vaan ainoastaan sijoittautumisvapauden piiriin, jonka kanssa se sopii yhteen.

5 Komissio lähetti 7.5.2010 Saksan liittotasavallalle täydentävän virallisen huomautuksen, jossa se myönsi, että kyseinen lainsäädäntö kuuluu sijoittautumisvapauden piiriin, mutta katsoi tarkasteltuaan kyseisen jäsenvaltion väitteitä, että tämä lainsäädäntö on SEUT 49 artiklan ja ETA-sopimuksen 31 artiklan vastainen.

6 Saksan liittotasavalta riitautti 7.7.2010 päivätyssä kirjeessä komission kannan ja väitti, että kyseinen lainsäädäntö sopii yhteen sijoittautumisvapauden kanssa.

7 Komissio lähetti 30.9.2011 Saksan liittotasavallalle perustellun lausunnon, jossa se vahvisti täydentävässä virallisessa huomautuksessa esittämänsä kannan, ja kehotti Saksan liittotasavaltaa

noudattamaan tätä perusteltua lausuntoa kahden kuukauden kuluessa sen tiedoksiantamisesta.

8 Koska Saksan liittotasavalta toisti 28.11.2011 päivätyssä vastauksessaan, että komission kanta oli virheellinen, komissio päätti nostaa käsiteltävänä olevan kanteen.

Kanne

Tutkittavaksi ottaminen

9 Saksan liittotasavalta katsoo, että käsiteltävänä olevaa kannetta ei voida ottaa tutkittavaksi kahdesta syystä, jotka koskevat yhtäältä kanteen nostamisen viivästymistä ja toisaalta oikeusriidan kohteen muuttamista.

Kanteen nostamisen viivästyminen

– Asianosaisten lausumat

10 Saksan liittotasavalta väittää, että komissiolla ei ollut enää oikeutta nostaa kannetta sen takia, että kirjallisen menettelyn päätyttyä kyseinen toimielin viivytteli liikaa kanteensa nostamisessa. Komissio on näin ollen syylistynyt oikeuden väärinkäyttöön, koska todettua viivästymistä ei voida oikeuttaa millään objektiivisella syyllä. Tänä odotusaikana komissio ei ole pyrkinyt millään tavalla pääsemään sovinnolliseen ratkaisuun riidassa, jossa kyseinen jäsenvaltio on vastapuolena.

11 Lisäksi on otettava huomioon oikeusvarmuuden ja vilpittömän yhteistyön yleiset periaatteet. Jäsenvaltioiden, jotka ovat velvollisia tekemään komission kanssa yhteistyötä unionin tuomioistuimen toteaman EUT-sopimuksen noudattamatta jättämisen lopettamiseksi, tavoin komission on jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen nostamista edeltävänä ajanjaksona tehtävä yhteistyötä kyseisen jäsenvaltion kanssa, etsittävä vaihtoehtoja kanteen nostamiselle ja ilmoitettava tälle jäsenvaltiolle toimiensa etenemisestä. Vilpittömän yhteistyön periaatetta ei ole osoitettu pelkästään jäsenvaltioille vaan myös komissiolle.

12 Komissio väittää, että SEUT 258 artiklassa vahvistettuja sääntöjä sovelletaan ilman, että komission olisi noudatettava tiettyä määräaikaa. Lisäksi niillä näkökohdilla, joilla on ratkaiseva merkitys sen ajankohdan valinnassa, jona jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne nostetaan, ei kyseisen toimielimen mukaan voi olla vaikutusta kyseisen kanteen tutkittavaksi ottamiseen.

13 Ainoastaan sellainen tilanne on arvosteltavissa, jossa kyseisellä jäsenvaltiolla on vaikeuksia osoittaa komission väitteet vääriksi sen takia, että oikeudenkäyntiä edeltävä menettely on kestänyt liian pitkään, minkä vuoksi puolustautumisoikeuksia ei ole kunnioitettu. Saksan liittotasavalta ei ole kuitenkaan vedonnut tällaiseen tilanteeseen, eikä mihinkään tällaiseen seikkaan voida vedota.

– Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

14 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan komission asiana on valita jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen nostamisen ajankohta. Niillä näkökohdilla, joilla on ratkaiseva merkitys tässä valinnassa, ei voi olla vaikutusta tämän kanteen tutkittavaksi ottamiseen. SEUT 258 artiklassa vahvistettuja sääntöjä on sovellettava ilman, että komission olisi noudatettava tiettyä määräaika, lukuun ottamatta niitä tapauksia, joissa oikeudenkäyntiä edeltävän menettelyn liian pitkä kesto on omiaan vaikeuttamaan kyseisen jäsenvaltion mahdollisuuksia osoittaa vääriksi komission väitteet ja on siten omiaan loukkaamaan puolustautumisoikeuksia. Asianomaisen jäsenvaltion asiana on näyttää toteen tällaisen liian pitkän keston vaikutus (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Liettua, C-350/08, EU:C:2010:642, 33 ja 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

15 Kuten komissio on väittänyt, Saksan liittotasavalta ei ole vedonnut tällaiseen tilanteeseen. Kyseisen jäsenvaltion esittämä oikeudenkäyntiväite on näin ollen hylättävä.

Oikeusriidan kohteen muuttaminen

– Asianosaisten lausumat

16 Saksan liittotasavalta väittää, että komission vastauskirjelmässään esittämää väitettä, joka koskee korvattua hyödykettä koskevien luovutusvoittojen verotusta silloin, kun korvaava hyödyke on poistokelpoinen, ei ole esitetty oikeudenkäyntiä edeltäneessä menettelyssä eikä kanteessa. Kyseisen jäsenvaltion mukaan tämän seikan on katsottava merkitsevän oikeusriidan kohteen muuttamista, mikä johtaa siihen, että kanne jätetään tutkimatta kokonaisuudessaan.

17 Komissio on vastannut istunnossa, että kanne voidaan ottaa tutkittavaksi. Kanteesta ilmenee selvästi, että EStG:n 6b §:ää on sovellettava myös rajat ylittäviin tilanteisiin. Toisin kuin mitä on sallittu, kun kyse on poistokelvottomasta korvaavasta hyödykkeestä, poistokelpoisen korvaavan hyödykkeen tapauksessa korvatun hyödykkeen luovutuksesta saadun voiton verotusta ei lykätä kokonaisuudessaan siihen saakka, kunnes korvaava hyödyke luovutetaan vastikkeellisesti, vaan ainoastaan hyödykkeeseen liittyviä määrältään pienempiä poistoja vastaavilta osin. On kuitenkin niin, että korvatun hyödykkeen luovutuksesta saadun voiton verotusta lykätään molemmissa tilanteissa. Nämä tilanteet eroavat toisistaan ainoastaan lykkäämisen laajuuden osalta. Poistokelvottomien korvaavien hyödykkeiden osalta tämä lykkääminen kestää näiden hyödykkeiden luovuttamiseen saakka, kun taas poistokelpoisten korvaavien hyödykkeiden osalta tämän lykkäämisen kesto voi olla lyhyempi. Tämän viimeksi mainitun tyyppisen hyödykkeen osalta Saksan liittotasavalta voi Saksan lainsäädännössä säädettyjen poistoja koskevien sääntöjen nojalla edellyttää veron maksamista erissä.

– Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

18 On todettava, että perustellun lausunnon ja perustellun lausunnon tiedoksiantamista edeltäneen menettelyn sääntöjenmukaisuutta ei ole riitautettu käsiteltävässä asiassa.

19 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 258 artiklan nojalla nostetun jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen kohde rajataan komission perustellussa lausunnossa, joten kanteen on perustuttava samoihin syihin ja perusteisiin kuin lausunnon. Tämä vaatimus ei kuitenkaan voi merkitä sitä, että perustellun lausunnon lausunto-osassa jäsenvaltiota vastaan esitettyjen väitteiden ja kannekirjelmässä esitettyjen vaatimusten pitäisi kaikissa tilanteissa olla täysin yhteneviä, kunhan perustellussa lausunnossa määritettyä oikeusriidan kohdetta ei ole laajennettu tai muutettu. Komissio voi muun muassa täsmentää kannekirjelmässään alkuperäisiä väitteitään edellyttäen kuitenkin, ettei se muuta oikeusriidan kohdetta (ks. tuomio komissio v. Puola, C-281/11, EU:C:2013:855, 87 ja 88 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Käsiteltävässä asiassa komissio on sekä oikeudenkäyntiä edeltäneessä menettelyssä että unionin tuomioistuimessa selvästi todennut, että se arvosteli Saksan liittotasavaltaa siitä, että se ei ollut noudattanut SEUT 49 artiklan ja ETA-sopimuksen 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se oli antanut ja pitänyt voimassa EStG:n 6b §:ssä säädetyn järjestelmän.

21 Tämän järjestelmän soveltamisesta seuraa maksettavan veron, joka liittyy korvattujen hyödykkeiden, jotka kuuluvat verovelvollisen Saksan alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen, luovutuksesta saatuihin voittoihin, kantamisen lykkääminen sillä ehdolla, että nämä luovutusvoitot investoidaan uudelleen korvaavien hyödykkeiden hankintaan tai valmistamiseen. Jotta verovelvollinen saa tämän verotuksellisen edun, korvaavien hyödykkeiden on kuitenkin kuuluttava myös Saksan alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen, kun taas kyseinen etu sitä vastoin evätään, kun nämä hyödykkeet kuuluvat toisessa unionin jäsenvaltiossa tai toisessa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa sijaitsevan toimipaikan käyttöomaisuuteen. Tässä erilaisessa kohtelussa on komission mukaan kyse sijoittautumisvapauden loukkaamisesta.

22 Kun komissio on käsitellyt vastauskirjelmässään Saksan lainsäädännössä säädettyjen poistoja koskevien sääntöjen nojalla saatujen luovutusvoittojen verotuksen lykkäämistä poistokelpoisten korvaavien hyödykkeiden osalta, se on ainoastaan esittänyt yksityiskohtaisemmin – vastauksena siihen Saksan liittotasavallan moitteeseen, jonka mukaan kyseinen toimielin oli tehnyt virheen, kun se oli todennut, että korvattujen hyödykkeiden luovutuksesta saatujen voittojen verotusta lykätään kaikissa tapauksissa siihen saakka, kunnes korvaavat hyödykkeet luovutetaan – jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevia vaatimuksia tukevat perustelut, jotka se oli jo esittänyt yleisemmin oikeudenkäyntiä edeltäneessä menettelyssä ja kanteessa.

23 Tässä yhteydessä on korostettava sitä, että oikeusriidan kohdetta ei muuta se, että se hetki, jona korvatun hyödykkeen luovutuksesta saatu voitto verotetaan, riippuu kyseisen lainsäädännön mukaan siitä, onko korvaava hyödyke poistokelpoinen vai poistokelvoton. Siitä riippumatta, onko korvaava hyödyke poistokelpoinen vai poistokelvoton, maksettavan veron, joka liittyy korvatun hyödykkeen luovutuksesta saatuihin voittoihin, kantamista lykätään nimittäin molemmissa mainituissa tapauksissa, ja nämä kaksi tilannetta eroavat toisistaan ainoastaan kyseisen lykkäämisen laajuuden osalta. Poistokelvottomien korvaavien hyödykkeiden osalta tämä lykkääminen voi kestää näiden hyödykkeiden luovuttamiseen saakka, kun taas poistokelpoisten hyödykkeiden osalta tämän lykkäämisen kesto voi olla lyhyempi. Tämä etu annetaan kuitenkin molemmissa tapauksissa ainoastaan uudelleeninvestoinneille, jotka toteutetaan sellaisten korvaavien hyödykkeiden hankkimiseksi, jotka kuuluvat verovelvollisen Saksan alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen.

24 Pelkästään siitä, että komissio on viitannut oikeudenkäyntiä edeltäneessä vaiheessa ja kanteessa sen hetken, jona korvattujen hyödykkeiden luovutuksesta saadut voitot verotetaan, osalta ainoastaan korvaavien hyödykkeiden luovuttamiseen, ei voida näin ollen katsoa ilmenevän,

että on olemassa uusi peruste, mistä seuraisi, että kanne ulottuisi ainoastaan poistokelvottomiin korvaaviin hyödykkeisiin.

25 Näin ollen on todettava, että komission esittämä väite on pysynyt muuttumattomana koko oikeudenkäyntiä edeltäneen menettelyn ja oikeudenkäyntimenettelyn ajan.

26 Edellä esitetyn perusteella on katsottava, että komission kanne voidaan ottaa tutkittavaksi.

Asiakysymys

Asianosaisten lausumat

27 Komissio väittää, että EStG:n 6b § on EUT-sopimuksen ja ETA-sopimuksen sijoittautumisvapautta koskevien määräysten vastainen.

28 Kyseisen pykälän mukaisesti verovelvollisella on komission mukaan oikeus siirtää tiettyihin korvaaviin hyödykkeisiin tiettyjen investointihyödykkeiden, jotka kuuluvat verovelvollisen Saksan alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen, luovutuksesta saadut voitot ilman, että niistä kannetaan vero, sillä ehdolla, että nämä luovutusvoitot investoidaan uudelleen näiden korvaavien hyödykkeiden hankintaan tai valmistamiseen. Tällainen näiden luovutusvoittojen verotuksen lykkääminen on kuitenkin EStG:n 6b §:n 4 momentin 3 kohdan mukaan mahdollista ainoastaan silloin, kun nämä korvaavat hyödykkeet kuuluvat verovelvollisen Saksan alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen. Jos samat korvaavat hyödykkeet kuuluvat tämän alueen ulkopuolella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen, korvatun hyödykkeen luovutuksesta saaduista voitoista kannetaan komission mukaan vero välittömästi.

29 Talouden toimija ottaa näin ollen komission mukaan huomioon sen, että Saksan alueen ulkopuolella toteutettu uudelleeninvestointi on verotuksellisesti epäedullisempi kuin kyseisellä alueella toteutettu uudelleeninvestointi. Tämä erilainen kohtelu voi saada Saksan alueelle sijoittautuneen yhtiön luopumaan liiketoimintansa harjoittamisesta muussa unionin jäsenvaltiossa tai ETA-valtiossa kuin Saksan liittotasavallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä.

30 Tällaista erilaista kohtelua ei voida komission mukaan oikeuttaa sillä, että tilanteet ovat objektiivisesti erilaisia. Komissio väittää, että jos kiinteä toimipaikka, jossa uudelleeninvestointi toteutetaan, sijaitsee muussa unionin jäsenvaltiossa tai ETA-valtiossa kuin Saksan liittotasavallassa, tästä seikasta voidaan päätellä ainoastaan, että kyseinen talouden toimija on käyttänyt sijoittautumisvapautta.

31 Veron alueellisuuteen perustuvat oikeuttamisperusteet eivät komission mukaan ole perusteltuja. Käsiteltävässä asiassa on kyse korvatun hyödykkeen luovutuksesta Saksan alueella syntyneistä voitoista. Saksan liittotasavallalla on kiistämättä oikeus kantaa veroa näistä luovutusvoitoista. Tätä oikeutta käytetään lisäksi tosiasiallisesti siten, että näistä luovutusvoitoista kannetaan vero välittömästi siinä tapauksessa, että kyse on Saksan alueen ulkopuolella toteutetusta uudelleeninvestoinnista. Tässä asiayhteydessä kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevien sopimusten mukaisella kiinteiden toimipaikkojen verokohtelulla ei ole merkitystä.

32 Se, että tästä voi seurata, että Saksan liittotasavallan on lykättävä maksettavan veron, joka liittyy tällaisiin luovutusvoittoihin, erääntymistä myös silloin, kun uudelleeninvestoinnit toteutetaan Saksan alueen ulkopuolella, kuten se tekee silloin, kun kyse on Saksan alueella toteutetuista uudelleeninvestoinneista, ei komission mukaan muuta millään tavalla näitä luovutusvoittoja koskevan verotusvallan jakoa.

33 Oikeuttamisperuste, joka perustuu tarpeeseen säilyttää kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus, voi komission mukaan menestyä ainoastaan, jos kyseinen verotuksellinen etu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero. Korvaavan hyödykkeen luovutuksesta saatujen voittojen verotus ei ole kuitenkaan sellaisenaan korvatus hyödykkeen luovutuksesta saatujen luovutusvoittojen verotuksen lykkäämisen vastine. Tämän verotuksellisen edun eli viimeksi mainittujen luovutusvoittojen verotuksen lykkäämisen vastineena on saman hyödykkeen luovutuksesta saatujen voittojen myöhempi verottaminen eikä korvaavan hyödykkeen luovutuksesta saatujen erillisten voittojen verottaminen.

34 Halu edistää rakenneuudistuksia ja uudelleeninvestointeja ei ole komission mukaan myöskään oikeutettu tavoite. Sillä, voiko tällainen yleinen ja luonteeltaan taloudellinen tavoite olla yksittäistapauksessa yleistä etua koskeva pakottava syy, ei ole myöskään merkitystä. Joka tapauksessa Saksan liittotasavalta ei ole väittänyt eikä osoittanut, että tätä tavoitetta ei voida saavuttaa ilman, että kyseisiä rajat ylittäviä uudelleeninvestointeja kohdellaan syrjivästi.

35 Omaksuttu oikeudellinen rakennelma ei ole komission mukaan myöskään sellaisenaan oikeuttamisperuste. Sama koskee kansallista talouskehitystä koskevia tavoitteita. Pelkästään se, että verotuksellista etua ei voida myöntää samojen menetelmien mukaisesti rajat ylittävässä tilanteessa ja täysin jäsenvaltion sisäisessä tilanteessa, ei oikeuta millään tavalla näiden tilanteiden erilaista kohtelua.

36 Kyseisen toimenpiteen oikeasuhteisuutta koskevan kysymyksen osalta komissio katsoo, että tämä kysymys ei nouse esiin, koska ei ole olemassa mitään merkityksellistä oikeuttamisperustetta.

37 Joka tapauksessa unionin tuomioistuin on todennut verovelvolliselle aiheutuvasta hallinnollisesta rasituksesta tuomiossa National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), että verovelvollisella on oikeus valita joko välitön verotus tai lykätty verotus. Näin ollen kyseisten luovutusvoittojen välitön verottaminen ei ole komission mukaan oikeasuhteista.

38 Saksan liittotasavalta katsoo ensisijaisesti, että kanne ei ole perusteltu. Se katsoo, että toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tilanne ei ole objektiivisesti rinnastettavissa tällaisen Saksan alueella sijaitsevan toimipaikan tilanteeseen. Tämä jäsenvaltio väittää toissijaisesti, että jos rajoituksen olemassaolo todettaisiin, se voitaisiin joka tapauksessa oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, jotka koskevat veron alueellisuutta koskevaa periaatetta ja tarvetta säilyttää kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus.

39 Saksan liittotasavalta väittää, että kyseisessä lainsäädännössä säädetyllä verojärjestelmällä ei ole ehkäiseviä vaikutuksia, jotka olisivat omiaan estämään verovelvollista perustamasta kiinteitä toimipaikkoja muihin jäsenvaltioihin ja harjoittamasta liiketoimintaansa tällaisten toimipaikkojen välityksellä. Sillä, että investointihyödykkeitä, jotka kuuluvat Saksan alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen, ei voida luovuttaa ilman, että tässä yhteydessä saaduista luovutusvoitoista kannetaan vero, ei ole sellaisenaan suoraa vaikutusta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipaikan liiketoimintaan.

40 EStG:n 6b §:n tavoitteena on Saksan liittotasavallan mukaan yritysten kassatilanteen parantaminen ja rakenneuudistusten helpottaminen suosimalla omaan yritykseen tehtäviä uudelleeninvestointeja. Tällaiset uudelleeninvestoinnit ovat tarpeen sen mahdollistamiseksi, että saavutetaan aikaisempi tuotantotasoa, siten, että selviydytään tuotantohyödykkeiden kulumisesta tai tekniikan kehityksestä. Se, että korvatus hyödykkeen luovutuksesta saatujen voittojen välittömästi verotuksesta luovutaan, mahdollistaa sen, että kyseinen yritys sopeutuu taloudelliselta kannalta katsottuna rakenteellisiin muutoksiin, jotka liittyvät tuotantotekniikkoihin ja

jakeluun, tai luonteeltaan alueellisiin muutoksiin. Näiden luovutusvoittojen uudelleeninvestointi helpottaa suurempia yritysten rakenneuudistuksia, ja sillä vältetään myös siltä, että kyseisen hyödykkeen luovutuksesta saadut erityisen suuret voitot verotetaan.

41 EStG:n 6b §:ssä säädetty verojärjestelmä johtaa siihen, että korvattun hyödykkeen ja korvaavan hyödykkeen katsotaan muodostavan yhden ainoan hyödykkeen, koska taloudelliselta kannalta katsottuna nämä kaksi tuotantohyödykettä tuottavat tuloja Saksan alueella. Tähän lopputulokseen päästään sen takia, että korvattu hyödyke rinnastetaan verotuksessa korvaavaan hyödykkeeseen. Korvattun hyödykkeen luovutuksesta saadut voitot siirretään kyseisen yrityksen tilinpäätöksessä korvaavaan hyödykkeeseen. Korvattun hyödykkeen osalta kyseisessä tilinpäätöksessä katsotaan, että se ei ole koskaan poistunut yritysvarallisuudesta. Tämä fiktio, jonka mukaan korvattu hyödyke on ollut yhtäjaksoisesti osa yritysvarallisuutta, voidaan tekniseltä kannalta katsottuna hyväksyä ainoastaan siinä tapauksessa, että korvaava hyödyke kuuluu saman verovelvollisen käyttöomaisuuteen ja kuuluu myös Saksan viranomaisten verotusvallan piiriin.

42 Saksan liittotasavallan tekemien kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevien sopimusten määräysten mukaan kiinteä toimipaikka on itsenäinen verotuksellinen yksikkö. Näin ollen korvattu hyödyke ja korvaava hyödyke eivät ole saman verovelvollisen hallussa vaan sellaisten eri verovelvollisten hallussa, joita verotetaan eri jäsenvaltioissa. Tästä seuraa, että kyseisessä lainsäädännössä säädettyä verotuksellista etua, joka muodostuu mahdollisuudesta korvata samalle verovelvolliselle kuuluva investointihyödyke verotuksen kannalta neutraalisti, ei voida luonteensa vuoksi myöntää tällaisissa olosuhteissa. Saksan liittotasavallalla ei ole käytettävissään sellaisia muunlaisia menetelmiä, jotka mahdollistaisivat sen, että se voisi juridiselta kannalta tai käytännön kannalta katsottuna myöntää tämän erityisentyyppisen verotuksellisen edun rajat ylittävässä tilanteessa, sillä sen alueen ulkopuolella sijaitsevan kiinteän toimipaikan taloushyödykkeet eivät kuulu sen verotusvallan piiriin.

43 Omaksuttua erityistä menetelmää ei ole valittu mielivaltaisesti siten, että rajat ylittävät tilanteet olisi automaattisesti jätetty sen ulkopuolelle. Se on pikemminkin ainoa menetelmä, joka mahdollistaa sen, että yritysten toteuttamille uudelleeninvestoinneille myönnetään ammatilliselta ja poliittiselta kannalta katsottuna puolustettavissa olevalla tavalla verotuksellinen etu.

44 Saksan liittotasavallan mukaan komissio haluaa perustaa rajat ylittäviin tilanteisiin sovellettavan erityisen järjestelmän, jossa kannustetaan investointeihin ja rakenneuudistuksiin ja jota ei sovelleta täysin saksalaisiin yhtiöihin. Koska tällaisesta järjestelmästä ei ole säädetty yleisesti Saksan oikeudessa täysin Saksan sisäisten tilanteiden osalta, unionin oikeudessa ei sen nykytilassa voida edellyttää tietynmuotoisen luovutusvoittojen verotuksen lykkäämisjärjestelmän perustamista. Unionin tasolla toteutetun verolainsäädännön yhdenmukaistamisen nykytilassa jäsenvaltioilla on verotuksen alalla tietty itsenäisyys. Ne eivät ole millään tavoin velvollisia mukauttamaan omia verojärjestelmiään muiden jäsenvaltioiden eri verojärjestelmiin sen takaamiseksi, että yhtiötä, joka on päättänyt sijoittautua tiettyyn jäsenvaltioon, verotetaan tässä jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin yhtiötä, joka on päättänyt sijoittautua johonkin toiseen jäsenvaltioon. Tämä itsenäisyys verotuksen alalla merkitsee myös sitä, että jäsenvaltio voi vapaasti määrittää verotuksen edellytykset ja tason, joita sovelletaan sen alueen ulkopuolella toimivien kotimaisten yhtiöiden sijoittautumisen eri muotoihin, sillä ehdolla, että näille toimintamuodoille myönnetään kohtelu, joka ei ole syrjivä niihin rinnastettavissa oleviin kotimaisiin toimintamuotoihin nähden.

45 EStG:n 6b §:ssä säädetty verojärjestelmä voidaan joka tapauksessa oikeuttaa yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä, joka perustuu tarpeeseen säilyttää jäsenvaltioiden välinen verotusvallan jako. Kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevien sopimusten nojalla Saksan liittotasavallalla ei ole verotuksen alalla mitään valtaa korvaavan hyödykkeen osalta, ja se ei voi

näin ollen määrittää kyseistä hyödykettä koskevien poistojen määrää eikä kantaa kyseisen hyödykkeen luovutuksesta seuraavaa veroa. Näin ollen EStG:n 6 §:ssä säädettyä järjestelmää ei ole tekniseltä kannalta katsottuna mahdollista soveltaa korvaaviin hyödykkeisiin, jotka kuuluvat Saksan alueen ulkopuolella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Ei ole myöskään olemassa sellaisia muunlaisia menetelmiä, jotka mahdollistaisivat sen, että tämä erityisentyyppinen verotuksellinen etu voitaisiin juridiselta kannalta tai käytännön kannalta katsottuna myöntää rajat ylittävässä tilanteessa.

46 Tämä verojärjestelmä voidaan myös oikeuttaa yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä, joka perustuu tarpeeseen säilyttää kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus. Kyseinen verotuksellinen etu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero. Korvatun hyödykkeen luovutuksesta saatujen voittojen siirtäminen korvaavaan hyödykkeeseen on käytännössä fiktio, jonka mukaan korvattu hyödyke ei lakkaa olemasta osa kyseisen yrityksen varallisuutta. Taloudelliselta kannalta katsottuna korvatun hyödykkeen luovutuksesta saaduissa voitoissa ja korvaavan hyödykkeen luovutuksesta saaduissa voitoissa on kyse samasta voitosta, joten viimeksi mainittua hyödykettä koskevien luovutusvoittojen verotusta ei voida erottaa korvattua hyödykettä koskevien luovutusvoittojen verotuksesta. Korvaavan hyödykkeen verotusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt ovat siis osa kyseistä verotuksellista etua. Korvatun hyödykkeen luovutuksesta saatujen voittojen edullinen verokohtelu liittyy myös läheisesti Saksan alueella korvaavan hyödykkeen avulla saatujen tulojen verotukseen.

47 Lopuksi kyseinen verojärjestelmä voidaan oikeuttaa yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä, joka perustuu poliittiseen tahtoon kannustaa uudelleeninvestointeihin, joita yrityksessä toteutetaan tuotantohyödykkeiden kunnossapitämiseksi tai uudenaikaistamiseksi sekä tuotannon jatkuvuuden ja työpaikkojen säilymisen takaamiseksi. Tämä tavoite, joka muodostuu sellaisiin uudelleeninvestointeihin kannustamisesta, jotka tehdään itse yritykseen luovutettua investointihyödykettä vastaavan uuden investointihyödykkeen hankkimiseksi, voidaan saavuttaa ainoastaan siinä tapauksessa, että tätä uutta hyödykettä koskeva verotus kuuluu myös Saksan veroviranomaisten toimivaltaan.

48 Kyseisen toimenpiteen oikeasuhteisuuden osalta Saksan liittotasavalta väittää ensisijaisesti, että siinä tapauksessa, ettei unionin oikeuden kannalta ole kyse syrjinnästä tai että tällainen syrjintä voidaan oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syyllä, ei ole tarpeen tarkastella mahdollisia vähemmän rajoittavia toimenpiteitä.

49 Toissijaisesti Saksan liittotasavalta katsoo, että EStG:n 6b §:ssä säädetty toimenpide, jota sovelletaan ainoastaan korvaaviin hyödykkeisiin, jotka kuuluvat Saksan alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen, on oikeasuhteinen.

50 Kyseisen jäsenvaltion mukaan sen olisi vaikeaa löytää sellaisia muunlaisia yhtä hyvin soveltuvia toimenpiteitä, joita sovellettaisiin kaikkiin rajat ylittäviin tilanteisiin. Nämä mahdolliset toimenpiteet eivät olisi vähemmän rajoittavia, koska niistä aiheutuisi kohtuutonta hallinnollista raskautta sekä verohallinnolle että verovelvolliselle.

51 Rajat ylittäviin tilanteisiin sovellettavalla kyseisten luovutusvoittojen verotuksen lykkäämisellä olisi epätoivottuja seurauksia. Tämän verotuksellisen edun ulottaminen näihin tilanteisiin voisi johtaa suoraan siihen, että investointihyödykkeitä ja tuotantolaitoksia siirrettäisiin Saksan alueen ulkopuolelle. Kannustamista tuotannon siirtämiseen muualle uudelleeninvestointeja edistämällä ei kyseisen jäsenvaltion mukaan voida edellyttää.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

52 Komissio moittii Saksan liittotasavaltaa siitä, että se on kohdellut tiettyjen

investointihyödykkeiden, jotka kuuluvat verovelvollisen Saksan alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen, vastikkeellisesta luovutuksesta saatuja voittoja siinä tapauksessa, että nämä luovutusvoitot investoidaan uudelleen tiettyihin äskettäin hankittuihin tai valmistettuihin korvaaviin hyödykkeisiin, jotka kuuluvat verovelvollisen toisen unionin jäsenvaltion tai ETA-valtion alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen, epäedullisemmin kuin samankaltaista Saksan alueella toteutettua uudelleeninvestointia.

53 Komissio väittää, että tämä erilainen kohtelu on omiaan aiheuttamaan sijoittautumisvapauden rajoituksia ja että se on SEUT 49 artiklan ja ETA-sopimuksen 31 artiklan vastaista.

– SEUT 49 artiklassa määrätyn sijoittautumisvapauden loukkaaminen

54 SEUT 49 artiklassa asetetaan velvollisuus poistaa sijoittautumisvapauden rajoitukset. Kyseinen vapaus sisältää niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa muissa jäsenvaltioissa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (tuomio komissio v. Tanska, C-261/11, EU:C:2013:480, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

55 Kyseistä vapautta sovelletaan myös verovelvollisen liiketoiminnan siirtämiseen jäsenvaltion alueelta toiseen jäsenvaltioon (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Tanska, C-261/11, EU:C:2013:480, 28 kohta).

56 Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien EUT-sopimuksen määräysten tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon. Sijoittautumisvapauden rajoituksina on pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (tuomio komissio v. Tanska, C-261/11, EU:C:2013:480, 26 ja 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

57 Käsiteltävässä asiassa EStG:n 6b §:ssä säädetystä verojärjestelmästä seuraa, että maksettavan veron, joka liittyy investointihyödykkeen, joka kuuluu verovelvollisen Saksan alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen, vastikkeellisesta luovutuksesta saatuihin voittoihin, kantamisen lykkäämisen ehtona on se, että nämä luovutusvoitot investoidaan uudelleen sellaisten korvaavien hyödykkeiden hankintaan, jotka kuuluvat tällaisen kyseisellä alueella sijaitsevan toimipaikan käyttöomaisuuteen. Samankaltainen uudelleeninvestointi, joka toteutetaan sellaisten korvaavien hyödykkeiden hankkimiseksi, jotka kuuluvat verovelvollisen toisen jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen, johtaa sitä vastoin siihen, että näistä luovutusvoitoista kannetaan vero välittömästi.

58 On todettava, että tästä erilaisesta kohtelusta, joka koskee maksettavan veron, joka liittyy kyseisiin luovutusvoittoihin, kantamisen lykkäämistä, voi aiheutua kassatilanteeseen vaikuttava haitta verovelvolliselle, joka haluaa investoida nämä luovutusvoitot uudelleen sellaisten korvaavien hyödykkeiden hankintaan, jotka on tarkoitettu muun jäsenvaltion kuin Saksan liittotasavallan alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, sellaiseen verovelvolliseen nähden, joka toteuttaa samankaltaisen uudelleeninvestoinnin Saksan alueella sijaitsevassa kiinteässä toimipaikassa.

59 Tämä erilainen kohtelu on ainakin omiaan tekemään Saksan alueen ulkopuolella toteutettavan uudelleeninvestoinnin vähemmän houkuttelevaksi tällä alueella toteutettavaan uudelleeninvestointiin nähden. Se voi näin ollen – kuten komissio väittää – saada Saksan alueelle

sijoittautuneen verovelvollisen luopumaan liiketoimintansa harjoittamisesta muun jäsenvaltion kuin Saksan liittotasavallan alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan välityksellä.

60 Tällaista erilaista kohtelua ei voida selittää sillä, että tilanteet ovat objektiivisesti erilaisia. Kun on kyse sellaisesta jäsenvaltion lainsäädännöstä, jonka tarkoituksena on verottaa kyseisen jäsenvaltion alueella syntyneitä luovutusvoittoja, verovelvollisen, joka investoi nämä luovutusvoitot uudelleen sellaisen korvaavan hyödykkeen hankintaan, joka on tarkoitettu muun jäsenvaltion alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, tilanne on nimittäin ensin mainitussa jäsenvaltiossa ennen tätä uudelleeninvestointia syntyneiden luovutusvoittojen verotuksen osalta samankaltainen kuin sellaisen verovelvollisen tilanne, joka investoi nämä luovutusvoitot uudelleen sellaisen korvaavan hyödykkeen hankintaan, joka on tarkoitettu kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan.

61 Tästä seuraa, että koska EStG:n 6b §:ssä säädetyn verojärjestelmän mukaan investointihyödykkeen, joka kuuluu verovelvollisen Saksan alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen, vastikkeellisesta luovutuksesta saatujen voittojen verotuksen lykkäämisen ehtona on se, että nämä luovutusvoitot investoidaan uudelleen sellaisten korvaavien hyödykkeiden hankintaan, jotka kuuluvat verovelvollisen samalla alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen, kyseistä verojärjestelmää on pidettävä sijoittautumisvapauden rajoituksena.

62 On kuitenkin määritettävä, voidaanko tämä rajoitus objektiivisesti oikeuttaa unionin oikeudessa tunnustetuilla yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä.

63 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapautta voidaan rajoittaa kansallisella lainsäädännöllä ainoastaan siinä tapauksessa, että kyseinen rajoitus voidaan oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä. Lisäksi kyseisellä rajoituksella on tällöin voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. tuomio *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

64 Ensinnäkin oikeuttamisperusteesta, joka perustuu tarpeeseen säilyttää jäsenvaltioiden välinen verotusvallan jako, on muistutettava yhtäältä, että tämä oikeuttamisperuste on unionin tuomioistuimen tunnustama oikeutettu tavoite, ja toisaalta, että vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että unionin toteuttamien yhtenäistämisen- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (tuomio *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 46 ja 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

65 Tuomiossaan *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) unionin tuomioistuin on katsonut sellaisen kansallisen lainsäädännön osalta, jonka mukaan kansallisen oikeuden soveltamisalaan kuuluvan yhtiön tosiasiallisen johdon siirto toiseen jäsenvaltioon aiheutti sen, että siirrettyjen varojen piilevät arvonnousut verotettiin välittömästi, kun taas tällaisia arvonnousuja verotettiin kansallisesti vain silloin, kun ne olivat tosiasiallisesti realisoituneet, että tällainen siirto ei voi merkitä sitä, että lähtöjäsenvaltion olisi luovuttava oikeudestaan kantaa veroa arvonnousuista, jotka ovat syntyneet lähtöjäsenvaltion verotusvallan piirissä ennen kyseistä siirtoa. Unionin tuomioistuin on näin ollen katsonut, että jäsenvaltiolla on verotuksen alueperiaatteen mukaisesti oikeus verottaa sen alueella syntyneitä piileviä arvonnousuja kyseisen siirron ajankohdan mukaisesti. 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. vastaavasti tuomio *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

66 Unionin tuomioistuin on myös katsonut, että on oikeasuhteista, että jäsenvaltio verotusvaltansa käytön turvaamiseksi määrittää alueellaan syntyneistä piilevistä arvonnousuista maksettavan veron sen ajankohdan mukaisesti, jolloin sen verotusvalta kyseiseen yhtiöön nähden lakkaa, tässä tapauksessa sen ajankohdan mukaisesti, jolloin yhtiö siirtää tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon (ks. vastaavasti tuomio *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 52 kohta).

67 Sitä vastoin jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa säädetään jäsenvaltion verotusvallan piirissä syntyneisiin piileviin arvonnousuihin liittyvän veron välittömästi kantamisesta silloin, kun yhtiön tosiasiallinen johto siirretään kyseisen jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, on katsottu suhteettomaksi sen takia, että on olemassa toimenpiteitä, jotka rajoittavat sijoittautumisvapautta vähemmän kuin kyseisen veron välitön kantaminen. Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin on katsonut, että verovelvolliselle on jätettävä mahdollisuus valita, maksaako se kyseisen veron välittömästi vai maksaako se mainitun veron määrän ja sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan mahdollisesti kertyvät korot myöhempänä ajankohtana (ks. vastaavasti tuomio *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 73 ja 85 kohta ja tuomio *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

68 Käsiteltävässä asiassa on korostettava sitä, että kyse on sellaisten korvattujen hyödykkeiden luovutuksesta saatujen voittojen verotuksesta, jotka ovat syntyneet Saksan liittotasavallan verotusvallan piirissä. Tässä yhteydessä on todettava, että komissio ei riitautu kyseisen jäsenvaltion oikeutta verottaa näitä luovutusvoittoja.

69 Näin ollen tämän tuomion 65 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti Saksan liittotasavallan verotusvallan piiriin kuuluvien luovutusvoittojen uudelleeninvestointi sellaisten korvaavien hyödykkeiden hankintaan, jotka on tarkoitettu verovelvollisen muun jäsenvaltion alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ei voi merkitä sitä, että Saksan liittotasavallan olisi luovuttava oikeudestaan kantaa veroa luovutusvoitoista, jotka ovat syntyneet sen verotusvallan piirissä ennen niiden siirtämistä sen alueen ulkopuolelle, sillä perusteella, että ne on investoitu uudelleen tällaisten korvaavien hyödykkeiden hankintaan.

70 Vaikka oletettaisiin, että Saksan liittotasavallalla ei olisi sen takia, että korvattujen hyödykkeiden luovutuksesta saadut voitot investoidaan uudelleen sellaisten korvaavien hyödykkeiden hankintaan, jotka kuuluvat verovelvollisen Saksan alueen ulkopuolella sijaitsevan kiinteään toimipaikan käyttöomaisuuteen, oikeutta kantaa veroa näistä korvaavista hyödykkeistä syntyneistä tuloista, kyseiseltä jäsenvaltiolta ei kuitenkaan vietäisi sen oikeutta kantaa veroa korvattujen hyödykkeiden luovutuksesta saaduista voitoista, jotka ovat syntyneet sen verotusvallan piirissä sen alueella ennen kyseistä uudelleeninvestointia. Tätä oikeutta käytetään sitä paitsi siten, että näistä luovutusvoitoista kannetaan välittömästi vero tällaisen uudelleeninvestoinnin yhteydessä.

71 Sillä, onko kyse piilevästä vai realisoituneesta arvonnoususta, ei ole tässä yhteydessä merkitystä käsiteltävässä asiassa. On nimittäin tärkeää, että kummankaan osalta samankaltaiset liiketoimet, jotka on – toisin kuin rajat ylittävä liiketoimi – toteutettu täysin jäsenvaltion sisäisessä tilanteessa, eivät ole johtaneet niiden välittömään verottamiseen.

72 Vaikka kyseisten luovutusvoittojen verotus silloin, kun ne investoidaan uudelleen korvaavien hyödykkeiden hankintaan Saksan ulkopuolella, voidaan oikeuttaa jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämisen tarpeeseen liittyvillä syillä, kyseessä olevan kaltaisella kansallisella lainsäädännöllä, jossa säädetään, että näistä luovutusvoitoista kannetaan kaikissa tapauksissa välittömästi vero silloin, kun ne investoidaan uudelleen Saksan ulkopuolelle, ylitetään – kuten tämän tuomion 67 kohdasta ilmenee – joka tapauksessa se, mikä on tarpeen sen

tavoitteen saavuttamiseksi, joka liittyy jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämisen tarpeeseen, sen takia, että on olemassa toimenpiteitä, jotka rajoittavat sijoittautumisvapautta vähemmän kuin välittömästi toteutettava verotus.

73 On riittävää muistuttaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että verovelvolliselle on jätettävä mahdollisuus valita, aiheutuuko sille kyseisen verotuksen lykkäämiseen liittyvää hallinnollista rasitusta vai kannetaanko vero välittömästi. Siinä tapauksessa, että verovelvollinen katsoo, että tämä rasitus ei ole liiallista, ja valitsee sen aiheutumisen, verohallinnolle aiheutuvaa rasitusta ei myöskään voida katsoa liialliseksi (ks. vastaavasti tuomio *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 77 kohta).

74 Seuraavaksi on todettava, että kyseistä rajoitusta ei voida oikeuttaa tarpeella taata kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus, jonka unionin tuomioistuin on tunnustanut yleistä etua koskeväksi pakottavaksi syyksi. Jotta tähän oikeuttamisperusteeseen tukeutuva väite voitaisiin hyväksyä, on selvitettävä, että kyseinen verotuksellinen etu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero (tuomio komissio v. *Portugali*, C-345/05, EU:C:2006:685, 29 kohta ja tuomio komissio v. *Ruotsi*, C-104/06, EU:C:2007:40, 26 kohta).

75 Käsiteltävässä asiassa tällainen suora yhteys puuttuu. Kuten komissio on todennut, kyseisen verotuksellisen edun eli korvatun hyödykkeen luovutuksesta saatujen voittojen verotuksen lykkäämisen vastineena on verotuksellisen edun myöntämiseen käytettävästä menetelmästä riippumatta saman hyödykkeen luovutuksesta saatujen voittojen myöhempi verottaminen eikä korvaavan hyödykkeen luovutuksesta syntyneiden erillisten voittojen verottaminen.

76 Lopuksi on todettava kyseisellä kansallisella lainsäädännöllä tavoitellusta päämäärästä eli halusta edistää omaan yritykseen tehtäviä investointeja ja yrityksen rakenneuudistusta sen takaamiseksi, että yrityksen toiminta jatkuu ja työpaikat säilyvät Saksan alueella, että vaikka oletettaisiin, että tällaiset seikat voivat tietyissä tilanteissa ja tietyin edellytyksin olla hyväksyttäviä oikeuttamisperusteita kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään luonnollisille henkilöille tai oikeushenkilöille myönnettävästä verotuksellisesta edusta (ks. vastaavasti tuomio *Geurts ja Vogten*, C-464/05, EU:C:2007:631, 26 kohta), ei voida katsoa, että kyseinen tavoite voidaan saavuttaa ainoastaan siinä tapauksessa, että korvaava hyödyke kuuluu myös Saksan viranomaisten verotusvallan piiriin.

77 Tämä tavoite voidaan saavuttaa ilman, että olisi tarpeen säätää velvollisuudesta, joka koskee uudelleeninvestoinnin toteuttamista kyseisen jäsenvaltion alueella. Se saavutetaan nimittäin samalla tavalla siinä tapauksessa, että verovelvollinen päättää investoida korvatun hyödykkeen luovutuksesta saadut voitot uudelleen sellaisen korvaavan hyödykkeen hankintaan, joka kuuluu sen Saksan alueen sijasta muun jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen. Siitä riippumatta, miten Saksan ulkopuolella sijaitseva kiinteä toimipaikka on luokiteltava verotuksellisesti verosopimusoikeuden nojalla ja miten korvaavaa hyödykettä on kohdeltava verotuksellisesti kyseisen oikeuden nojalla, korvaava hyödyke liittyy joka tapauksessa verovelvollisen liiketoimintaan ja näin ollen osaltaan edistää yritykseen tehtäviä investointeja ja yrityksen rakenneuudistusta ja voi siten taata tämän liiketoiminnan jatkuvuuden (ks. vastaavasti tuomio komissio v. *Portugali*, C-345/05, EU:C:2006:685, 31–33 ja 35 kohta).

78 Tässä asiayhteydessä pelkästään sillä, että siinä tapauksessa, että Saksan ulkopuolella toteutetaan uudelleeninvestointi, valta verottaa korvaavasta hyödykkeestä syntyneitä tuloja voi kuulua toiselle jäsenvaltiolle, ei ole merkitystä. Tässä yhteydessä on riittävää todeta, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan pelkästään taloudellinen tavoite, kuten kansallisten verotulojen kasvattaminen tai näiden tulojen vähenemisen välttäminen, ei voi olla yleistä etua

koskeva pakottava syy, jonka vuoksi EUT-sopimuksessa taatun perusvapauden rajoittaminen voisi olla oikeutettua (ks. tuomio Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, 48 ja 59 kohta ja tuomio DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, 50 kohta).

79 Tästä seuraa, että on katsottava, että komission esittämä väite, joka koskee SEUT 49 artiklan rikkomista, on perusteltu.

– ETA-sopimuksen 31 artiklan rikkominen

80 ETA-sopimuksen 31 artiklassa vahvistetut sijoittautumisvapauden rajoitukset kieltävät säännöt ovat samat kuin SEUT 49 artiklassa määrätyt säännöt. Unionin tuomioistuin on näin ollen täsmentänyt, että kyseessä olevalla alalla ETA-sopimuksen ja EUT-sopimuksen määräyksiä on tulkittava yhtenäisesti (tuomio komissio v. Tanska, C-261/11, EU:C:2013:480, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

81 Unionin oikeuskäytäntöä, joka koskee liikkumisvapauksien unionissa tapahtuvan käytön rajoituksia, ei voida kuitenkaan täysimääräisesti soveltaa ETA-sopimuksessa taattuihin vapauksiin, sillä viimeksi mainittujen vapauksien käyttö kuuluu erilaiseen oikeudelliseen asiayhteyteen (tuomio komissio v. Tanska, C-261/11, EU:C:2013:480, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

82 Käsiteltävässä asiassa Saksan liittotasavalta ei ole maininnut syitä, joiden vuoksi se katsoo, että niitä seikkoja, jotka koskevat SEUT 49 artiklassa kiellettyä sijoittautumisvapauden rajoitusta ja sitä, että kyseinen rajoitus ei ole oikeutettu, ei voida soveltaa soveltuvin osin ETA-sopimuksen 31 artiklaan. Tässä tilanteessa on katsottava, että komission esittämä väite, joka koskee ETA-sopimuksen 31 artiklan rikkomista, on myös perusteltu.

83 Kaiken edellä esitetyn perusteella on todettava, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut SEUT 49 artiklan ja ETA-sopimuksen 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa EStG:n 6b §:ssä säädetyn verojärjestelmän, jonka mukaan investointihyödykkeen, joka kuuluu verovelvollisen Saksan alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen, vastikkeellisesta luovutuksesta saatujen voittojen verotuksen lykkäämisen ehtona on se, että nämä luovutusvoitot investoidaan uudelleen sellaisten korvaavien hyödykkeiden hankintaan, jotka kuuluvat verovelvollisen kyseisellä alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen.

Oikeudenkäyntikulut

84 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut Saksan liittotasavallan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska Saksan liittotasavalta on hävinnyt asian, se on veloitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

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

1) **Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut SEUT 49 artiklan ja Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on antanut ja pitänyt voimassa tuloverolain (Einkommensteuergesetz) 6b §:ssä säädetyn verojärjestelmän, jonka mukaan investointihyödykkeen, joka kuuluu verovelvollisen Saksan alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen, vastikkeellisesta luovutuksesta saatujen voittojen verotuksen lykkäämisen ehtona on se, että nämä luovutusvoitot investoidaan uudelleen sellaisten korvaavien hyödykkeiden hankintaan, jotka kuuluvat verovelvollisen kyseisellä alueella sijaitsevan kiinteän toimipaikan käyttöomaisuuteen.**

2) **Saksan liittotasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.