

Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

26 päivänä helmikuuta 2019 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Euroopan yhteisön ja Sveitsin valaliiton välinen sopimus henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta – Luonnollisen henkilön kotipaikan siirtäminen jäsenvaltiosta Sveitsiin – Yhtiöosuuksien piilevien arvonnousujen verotus – Välitön verotus – Itsenäisten ammatinharjoittajien vapaa liikkuvuus – Yhdenvertainen kohtelu

Asiassa C-581/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 14.6.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.10.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Martin Wächtler

vastaa

Finanzamt Konstanz,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, varapresidentti R. Silva de Lapuerta, jaostojen puheenjohtajat J.-C. Bonichot, A. Prechal, M. Vilaras, K. Jürimäe ja C. Lycourgos sekä tuomarit A. Rosas, M. Ilešič, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 2.7.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Martin Wächtler, edustajanaan R. Bock, Rechtsanwalt,
- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja R. Kanitz,
- Espanjan hallitus, asiamiehinään S. Jiménez García ja V. Ester Casas,
- Itävallan hallitus, asiamiehenään C. Pesendorfer,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Wasmeier, B.-R. Killmann, M. Šimerdová ja N. Gossement,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.9.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton välisen sopimuksen, joka allekirjoitettiin Luxemburgissa 21.6.1999 (EYVL 2002, L 114, s. 6; jäljempänä henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus), tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Martin Wächtler ja Finanzamt Konstanz (Konstanzin verovirasto, Saksa) ja joka koskee kyseisen viraston tekemää päätöstä kantaa piilevästä arvonnoususta, joka liittyy Wächtlerin omistamiin yhtiöosuuksiin Sveitsin oikeuden mukaan perustetussa yhtiössä, jossa hän myös toimii johtajana, vero siinä yhteydessä, kun Wächtler siirsi kotipaikkansa Saksasta Sveitsiin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus

3 Euroopan yhteisö ja sen jäsenvaltiot sekä Sveitsin valaliitto allekirjoittivat 21.6.1999 seitsemän sopimusta, joihin henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus kuuluu. Nämä seitsemän sopimusta hyväksyttiin Euroopan yhteisön puolesta seitsemän sopimuksen tekemisestä Sveitsin valaliiton kanssa 4.4.2002 tehdyllä neuvoston ja, tiede- ja teknologiayhteistyötä koskevan sopimuksen osalta, komission päätöksellä 2002/309/EY, Euratom (EYVL 2002, L 114, s. 1), ja ne tulivat voimaan 1.6.2002.

4 Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen johdanto-osassa todetaan, että sopimuspuolet ”ovat päättäneet toteuttaa henkilöiden vapaan liikkuvuuden välillään Euroopan yhteisössä sovellettavien säännösten perusteella”.

5 Kyseisen sopimuksen 1 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Tämän sopimuksen tavoitteena on:

a) myöntää Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden ja Sveitsin kansalaisille maahantulo- ja oleskeluoikeus sekä oikeus ryhtyä harjoittamaan palkkatyötä, toimia itsenäisenä ammatinharjoittajana ja jäädä sopimuspuolten alueelle;

--

c) myöntää Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden ja Sveitsin kansalaisille, jotka eivät harjoita vastaanottavassa valtiossa taloudellista toimintaa, oikeus tulla sopimuspuolten alueelle ja oleskella siellä;

d) myöntää Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden ja Sveitsin kansalaisille samat elin-, palvelus- ja työolot kuin sopimuspuolten omille kansalaisille.”

6 Mainitun sopimuksen 2 artiklassa, jonka otsikko on ”Syrjimättömyys”, määrätään seuraavaa:

”Sopimuspuolen alueella laillisesti oleskelevia toisen sopimuspuolen kansalaisia ei syrjitä kansalaisuuden perusteella tämän sopimuksen liitteiden I, II ja III määräyksiä soveltaen ja niiden mukaisesti.”

7 Saman sopimuksen 4 artiklan, jonka otsikko on ”Oleskeluoikeus ja oikeus ryhtyä

harjoittamaan taloudellista toimintaa”, sanamuoto on seuraava:

”Oleskeluoikeus ja oikeus ryhtyä harjoittamaan taloudellista toimintaa taataan liitteen I määräysten mukaisesti – –”

8 Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 6 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Oikeus oleskella toisen sopimuspuolen alueella taataan henkilöille, jotka eivät harjoita taloudellista toimintaa, liitteen I muuta kuin työtä tekevää väestöä koskevien määräysten mukaisesti.”

9 Kyseisen sopimuksen 7 artiklan otsikko on ”Muut oikeudet”, ja siinä määrätään seuraavaa:

”Sopimuspuolet sääntelevät liitteen I mukaisesti erityisesti alla mainittuja henkilöiden vapaaseen liikkuvuuteen liittyviä oikeuksia:

- a) oikeus yhdenvertaiseen kohteluun kansalaisten kanssa taloudellisen toiminnan harjoittamisen aloittamisen ja sen harjoittamisen sekä elin-, palvelus- ja työolojen suhteen;
- b) oikeus ammatilliseen ja maantieteelliseen liikkuvuuteen, millä sopimuspuolten kansalaisille annetaan mahdollisuus liikkua vapaasti vastaanottavan valtion alueella ja harjoittaa valitsemaansa ammattia;
- c) oikeus jäädä jonkin sopimuspuolen alueelle taloudellisen toiminnan päätyttyä;

– –”

10 Mainitun sopimuksen 15 artiklan mukaan sopimuksen liitteet ja pöytäkirjat ovat erottamaton osa sopimusta.

11 Saman sopimuksen 16 artiklassa, jonka otsikko on ”Viittaukset yhteisön oikeuteen”, määrätään seuraavaa:

”1. Tämän sopimuksen tavoitteiden saavuttamiseksi sopimuspuolet toteuttavat kaikki tarvittavat toimenpiteet, jotta niihin Euroopan yhteisön säädöksiin, joihin viitataan, sisältyviä oikeuksia ja velvollisuuksia vastaavia oikeuksia ja velvollisuuksia sovelletaan niiden välisissä suhteissa.

2. Siinä määrin, kuin yhteisön oikeuden käsitteet liittyvät tämän sopimuksen soveltamiseen, huomioon otetaan asiaa koskeva Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka edeltää tämän sopimuksen allekirjoittamista. Tämän sopimuksen allekirjoittamisen jälkeinen oikeuskäytäntö annetaan tiedoksi Sveitsille. Sekakomitea määrittää sopimuspuolen pyynnöstä kyseisen oikeuskäytännön seuraukset sopimuksen moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi.”

12 Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 21 artiklassa, jonka otsikko on ”Suhde kaksinkertaista verotusta koskeviin kahdenvälisiin sopimuksiin”, täsmennetään seuraavaa:

”1. Tämän sopimuksen määräykset eivät vaikuta Sveitsin ja Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten määräyksiin. Erityisesti tämän sopimuksen määräykset eivät vaikuta kaksinkertaista verotusta koskevien sopimusten mukaiseen rajatyöntekijöiden määritelmään.

2. Tämän sopimuksen määräyksiä ei voida tulkita siten, että ne estäisivät sopimuspuolia kohtelemasta eri tavalla verovelvollisia, joita koskevat olosuhteet eivät ole keskenään verrattavissa, erityisesti asuinpaikan osalta, kansallisen verotuslainsäädäntönsä asianmukaisia

säännöksiä sovellettaessa.

3. Tämän sopimuksen määräykset eivät estä sopimuspuolia hyväksymästä tai soveltamasta toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on verojen tosiasiallisen kantamisen, maksamisen ja perimisen varmistaminen tai veronkierron estäminen sopimuspuolen kansallisen verotuslainsäädännön taikka Sveitsin ja yhden tai useamman Euroopan yhteisön jäsenvaltion välisten kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehtyjen sopimusten taikka muiden verotukseen liittyvien järjestelyjen mukaisesti.”

13 Kyseisen sopimuksen liite I koskee henkilöiden vapaata liikkuvuutta. Kyseisessä liitteessä olevan 6 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Palkkatyöntekijälle, joka on sopimuspuolen kansalainen, jäljempänä ’palkkatyöntekijä’, ja joka on vastaanottavassa valtiossa toimivan työnantajan palveluksessa vähintään yhden vuoden, myönnetään oleskelulupa, joka on voimassa vähintään viisi vuotta sen myöntämispäivästä. – –”

14 Mainitussa liitteessä olevan 7 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Palkkatyötä tekevällä rajatyöntekijällä tarkoitetaan sopimuspuolen kansalaista, joka asuu yhden sopimuspuolen alueella ja on palkkatyössä toisen sopimuspuolen alueella palaten kotipaikkaansa säännönmukaisesti päivittäin tai vähintään kerran viikossa.”

15 Samassa liitteessä olevan 9 artiklan, jonka otsikko on ”Yhdenvertainen kohtelu”, 1 ja 2 kohdassa määrätään seuraavaa:

”1. Sopimuspuolen kansalaista ei palkkatyöntekijänä saa kansalaisuutensa vuoksi saattaa toisen sopimuspuolen alueella kotimaisiin palkkatyöntekijöihin verrattuna eri asemaan työ- ja palvelussuhteen ehtojen suhteen erityisesti palkkauksen, irtisanomisen ja työttömyyden sattuessa saman alan työhön paluun tai uudelleen työllistämisen osalta.

2. Palkkatyöntekijä ja – – hänen perheensä jäsenet saavat samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaiset työntekijät ja heidän perheenjäsenensä.”

16 Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I oleva III luku, joka koskee itsenäisiä ammatinharjoittajia, sisältää kyseisen liitteen 12–16 artiklan. Kyseisessä liitteessä olevan 12 artiklan, jonka otsikko on ”Oleskelun sääntely”, 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Sopimuspuolen kansalaiselle, joka haluaa sijoittautua toisen sopimuspuolen alueelle harjoittaakseen siellä itsenäistä ammattia (jäljempänä ’itsenäinen ammatinharjoittaja’), myönnetään oleskelulupa, joka on voimassa vähintään viisi vuotta sen myöntämisestä, jos hän esittää kansallisille toimivaltaisille viranomaisille todisteen siitä, että hän on sijoittautunut tai sijoittautuu tätä tarkoitusta varten.”

17 Mainitussa liitteessä olevan 13 artiklan, jonka otsikko on ”Itsenäistä ammattia harjoittavat rajatyöntekijät”, 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Itsenäistä ammattia harjoittavalla rajatyöntekijällä tarkoitetaan sopimuspuolen kansalaista, joka asuu yhden sopimuspuolen alueella ja harjoittaa itsenäistä ammattia toisen sopimuspuolen alueella palaten kotipaikkaansa säännönmukaisesti päivittäin tai vähintään kerran viikossa.”

18 Samassa liitteessä olevassa 15 artiklassa, jonka otsikko on ”Yhdenvertainen kohtelu”, määrätään seuraavaa:

”1. Itsenäiseksi ammatinharjoittajaksi ryhtymisen ja itsenäisenä ammatinharjoittajana toimimisen osalta itsenäiselle ammatinharjoittajalle myönnetään vastaanottavassa valtiossa yhtä edullinen kohtelu kuin sen omille kansalaisille myönnetty kohtelu.

2. Tämän liitteen 9 artiklan määräyksiä sovelletaan soveltuvin osin tässä luvussa tarkoitettuihin itsenäisiin ammatinharjoittajiin.”

Sveitsin valaliiton ja Saksan liittotasavallan välinen sopimus

19 Sveitsin valaliiton ja Saksan liittotasavallan välisen, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tulo- ja varallisuusverotuksen alalla 11.8.1971 tehdyn sopimuksen (BGBl. 1972 II, s. 1022), sellaisena kuin se on muutettuna 27.10.2010 hyväksytyllä pöytäkirjalla (BGBl. 2011 II, s. 1092) (jäljempänä Sveitsin valaliiton ja Saksan liittotasavallan välinen sopimus), 1 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Tätä sopimusta sovelletaan henkilöihin, jotka asuvat sopimusvaltiossa tai molemmissa sopimusvaltioissa.”

20 Sveitsin valaliiton ja Saksan liittotasavallan välisen sopimuksen 4 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Tässä sopimuksessa ilmaisulla ’sopimusvaltiossa asuva henkilö’ tarkoitetaan henkilöä, joka tämän valtion lainsäädännön mukaan on siellä yleisesti verovelvollinen.”

21 Tämän sopimuksen 13 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Voittoa, joka saadaan edellä 6 artiklan 2 kappaleessa tarkoitetun kiinteän omaisuuden luovutuksesta, voidaan verottaa siinä sopimusvaltiossa, jossa omaisuus on.

2. Voittoa, joka saadaan sopimusvaltiossa olevan yrityksen toisessa sopimusvaltiossa olevan kiinteän toimipaikan liikeomaisuuteen kuuluvan irtaimen omaisuuden tai sopimusvaltiossa asuvan henkilön toisessa sopimusvaltiossa vapaan ammatin harjoittamista varten käytettävänä olevaan kiinteään paikkaan kuuluvan irtaimen omaisuuden luovutuksesta, mukaan lukien tällaisen kiinteän toimipaikan luovutuksesta (erillisenä tai koko yrityksen mukana) tai kiinteän paikan luovutuksesta saatu voitto, voidaan verottaa tässä toisessa valtiossa. – –

3. Voittoa, joka saadaan muun kuin edellä 1 ja 2 kappaleessa tarkoitetun omaisuuden luovutuksesta, voidaan verottaa vain siinä sopimusvaltiossa, jossa luovuttaja asuu.

– –

5. Jos sopimusvaltio verottaa alueellaan asuvan luonnollisen henkilön maastamuuton yhteydessä arvonnousua, joka on peräisin merkittävästä omistussosuudesta samassa sopimusvaltiossa asuvassa yhtiössä, toinen sopimusvaltio, jos se verottaa omistussosuuden myöhemmästä luovutuksesta saatavaa voittoa edellä 3 kappaleen mukaisesti, määrittää tämän luovutusvoiton määrän käyttämällä perusteena hankintamenoina summaa, jonka ensimmäinen valtio on hyväksynyt tuloksi maastamuuttohetkellä.”

22 Mainitun sopimuksen 27 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on vaihdettava keskenään sellaisia tietoja, jotka ovat todennäköisesti merkityksellisiä tämän sopimuksen täytäntöön panemiseksi taikka sopimusvaltioiden, niiden osavaltioiden, kantoneiden, alueiden, piirikuntien, kuntien tai

kuntayhtymien lukuun kannettuja kaikenlaatuisia veroja koskevan sisäisen lainsäädännön soveltamiseksi tai täytäntöön panemiseksi, mikäli tämän lainsäädännön perusteella tapahtuva verotus ei ole tämän sopimuksen vastaista. Tämän sopimuksen 1 ja 2 artikla eivät rajoita tietojen vaihtoa.”

Saksan oikeus

23 Tuloverolain (Einkommensteuergesetz), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (BGBl. 2009 I, s. 3366; jäljempänä EStG), 1 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka on maan alueella, ovat yleisesti verovelvollisia tuloveron osalta. – –”

24 EStG:n 17 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Elinkeinotoiminnan tulona pidetään myös pääomayhtiön osuuksien luovuttamisesta saatua voittoa silloin, kun luovuttaja on viiden edeltävän vuoden aikana omistanut yhtiöpääomasta suoraan tai välillisesti vähintään 1 prosentin. – –

(2) Edellä 1 momentissa tarkoitetuksi luovutusvoitoksi katsotaan myyntihinnan ja hankintamenojen välinen erotus, josta on vähennetty luovutusmenot. – –”

25 Verotuksen ulkomaansuhteista 8.9.1972 annetun lain (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen; BGBl. 1972 I, s. 1713), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä AStG), 6 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Luonnollisen henkilön, joka on ollut [EStG:n] 1 §:n 1 momentin nojalla verovelvollinen yhteensä vähintään kymmenen vuotta ja jonka yleinen verovelvollisuus päättyy kotipaikan tai tavanomaisen asuinpaikan siirtämisen johdosta, [EStG:n] 17 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettuihin osuuksiin on yleisen verovelvollisuuden päättyessä sovellettava [EStG:n] 17 §:ää myös siinä tapauksessa, että osuuksia ei luovuteta, jos kyseisen säännöksen edellytykset muuten täyttyvät osuuksien osalta tuona ajankohtana.

– –

(4) Jollei jäljempänä 5 momentista muuta johdu, edellä 1 momentin nojalla maksettavaa tuloveroa on pyynnöstä lykättävä siten, että vero voidaan maksaa vakuuden antamista vastaan säännöllisissä erissä enintään viiden vuoden kuluessa ensimmäisen erän erääntymisestä lukien, mikäli veron välitön kantaminen johtaisi verovelvollisen kannalta huomattaviin vaikeuksiin. Lykkäys on peruttava, jos osuudet luovutetaan tai sijoitetaan piilevästi [EStG:n] 17 §:n 1 momentissa tarkoitettuun yhtiöön lykkäysajanjaksolla tai jos jokin [EStG:n] 17 §:n 4 momentissa tarkoitetuista tilanteista toteutuu. – –

(5) Jos edellä 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettussa tilanteessa oleva verovelvollinen on – – jäsenvaltion tai valtion, johon sovelletaan Euroopan talousalueesta [2.5.1992] tehtyä sopimusta [(EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus)], kansalainen ja häneen sovelletaan Saksan yleisen verovelvollisuuden päätyttyä jossakin tällaisessa valtiossa (vastaanottavassa valtiossa) Saksan yleiseen tuloverovelvollisuuteen verrattavaa verovelvollisuutta, edellä 1 momentin nojalla kannettavan veron maksamista on lykättävä korotta ja ilman vakuuden antamista. Tämän toimenpiteen edellytyksenä on, että hallinnollinen yhteistyö sekä keskinäinen avunanto verojen perinnässä on taattu Saksan liittotasavallan ja asianomaisen valtion välillä. – –

Lykkäys on peruttava, jos

1. verovelvollinen tai tämän edellä kolmannen virkkeen 1 kohdassa tarkoitettu oikeudellinen seuraaja luovuttaa osuudet tai sijoittaa ne piilevästi [EStG:n] 17 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettuun yhtiöön tai jos jokin [EStG:n] 17 §:n 4 momentissa tarkoitetuista tilanteista toteutuu
2. osuudet siirretään sellaiselle henkilölle, joka ei ole yleisesti verovelvollinen ja johon ei sovelleta Saksan yleiseen tuloverovelvollisuuteen verrattavaa verovelvollisuutta – – jäsenvaltiossa tai valtiossa, johon sovelletaan ETA-sopimusta
3. osuuksista kannetaan yksityiskäyttönoton veroa tai niihin kohdistuu jokin muu toimenpide, joka kansallisen lainsäädännön nojalla johtaa osa-arvon tai käyvän arvon kirjaamiseen
4. verovelvollinen tai tämän edellä kolmannen virkkeen 1 kohdassa tarkoitettu oikeudellinen seuraaja ei enää ole verovelvollinen edellä ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettulla tavalla, koska hän on siirtänyt kotipaikkansa tai tavanomaisen asuinpaikkansa.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

26 Saksan kansalainen Martin Wächtler on toiminut 1.2.2008 alkaen johtajana Sveitsin oikeuden mukaan perustetussa yhtiössä, jonka kautta hän harjoittaa liiketoimintaa informaatioteknologian konsultoinnin alalla ja jonka yhtiöosuuksista hän omistaa 50 prosenttia.

27 Wächtler siirsi 1.3.2011 kotipaikkansa Saksasta Sveitsiin. Tämän siirron vuoksi Konstanzin verovirasto määräsi AStG:n 6 §:n ja EStG:n 17 §:n nojalla maksettavaksi tuloveroa Wächtlerin mainitusta yhtiöstä omistaman osuuden piilevästä arvonnoususta.

28 Wächtlerin mukaan se, että verotus tapahtuu pelkästään sen perusteella, että hän siirsi kotipaikkansa Sveitsiin, on vastoin henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyä sopimusta ja etenkin kyseisessä sopimuksessa määrättyä sijoittautumisvapautta, mistä syystä hän nosti kanteen Finanzgericht Baden-Württembergissä (Baden-Württembergin verotuomioistuimissa, Saksa).

29 Kyseisellä tuomioistuimella on epäilyksiä siitä, onko kyseessä oleva verojärjestelmä yhteensopiva henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen johdanto-osan ja 1, 2, 4, 6, 7, 16 ja 21 artiklan sekä kyseisen sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan kanssa, kun kyseisessä järjestelmässä säädetään yhtiöosuuksien piilevien arvonnousujen verotuksesta ilman maksettavan veron maksun lykkäystä tilanteessa, jossa Saksan kansalainen siirtää kotipaikkansa Saksasta Sveitsiin, kun taas tilanteessa, jossa Saksan kansalainen siirtää kotipaikkansa Saksasta muuhun jäsenvaltioon tai ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevaan kolmanteen valtioon, kyseisessä verojärjestelmässä sallitaan tällaisen veron maksun lykkäys koroitta ja ilman vakuuden antamista siihen saakka, kunnes kyseiset osuudet tosiasiallisesti luovutetaan, mikäli yhtäältä vastaanottava valtio antaa Saksan liittotasavallalle virka-apua ja tukea veron perinnässä ja mikäli toisaalta verovelvolliseen sovelletaan tässä vastaanottavassa valtiossa Saksan tuloverovelvollisuuteen verrattavaa verovelvollisuutta.

30 Mainittu tuomioistuin täsmentää, että kansallinen lainsäätäjät otti AStG:n 6 §:n 5 momentilla käyttöön tämän lykkäyksen viimeksi mainitun kotipaikan siirtoa koskevan tilanteen osalta siitä syystä, että ilman kyseessä olevan veron maksun lykkäysmahdollisuutta tämä verojärjestelmä olisi vastoin unionin oikeudessa taattua sijoittautumisvapautta, sillä Saksan kansalaista, jolla on kotipaikka Saksassa, verotetaan vasta kyseisten yhtiöosuuksien arvonnousun realisoitumishetkellä. Veronkannon lykkäystä koskevaan säännökseen tehdyn muutoksen

yhteensopivuus unionin oikeuden kanssa on myös vahvistettu 11.3.2004 annetussa tuomiossa de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138).

31 Mikäli kyseessä oleva verojärjestelmä muodostaa henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyssä sopimuksessa tarkoitetun sijoittautumisvapauden rajoituksen, kyseinen tuomioistuin pohtii, voiko tämä rajoitus olla oikeutettavissa yleistä etua koskevien pakottavien syiden vuoksi, jotka liittyvät asianomaisten sopimuspuolten välisen verotusvallan jaon säilyttämiseen, verovalvonnan tehokkuuteen ja tarpeeseen taata veronkannon tehokkuus verotulojen menetyksen estämiseksi, ja jos näin on, onko kyseinen rajoitus omiaan takaamaan tavoitellun päämäärän toteutumisen ja eikö sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi.

32 Finanzgericht Baden-Württemberg on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyä sopimusta] ja erityisesti sen johdanto-osaa sekä 1, 2, 4, 6, 7, 16 ja 21 artiklaa ja sen liitteessä I olevaa 9 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään verotuksen aineellisen perustan supistumisen estämiseksi, että yhtiöosuuksien piilevää, vielä realisoitumatonta arvonnousua verotetaan (ilman lykkäystä), jos kyseisen jäsenvaltion yleisesti verovelvollinen kansalainen siirtää kotipaikkansa kyseisestä valtiosta Sveitsiin eikä – – unionin jäsenvaltioon tai valtioon, johon sovelletaan [ETA?]sopimusta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

33 Kuten tämän tuomion 30 kohdassa on todettu, kansallinen lainsäätäjät otti käyttöön mahdollisuuden lykätä yhtiöosuuksien piilevästä arvonnoususta kannettavan veron maksua tilanteessa, jossa Saksan kansalainen siirtää kotipaikkansa Saksasta muuhun jäsenvaltioon tai ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevaan kolmanteen valtioon, saattaakseen Saksan verojärjestelmän yhteensopivaksi henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta koskevan unionin oikeuden kanssa, koska Saksan kansalaista, jonka kotipaikka pysyy edelleen Saksassa, verotetaan yhtiöosuuksien arvonnoususta vasta arvonnousun realisoitumishetkellä.

34 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys on näin ollen ymmärrettävä niin, että sillä tiedustellaan lähinnä, onko henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen määräyksiä tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion verojärjestelmälle, jonka mukaan tilanteessa, jossa jäsenvaltion kansalainen eli luonnollinen henkilö, joka harjoittaa taloudellista toimintaa Sveitsin valaliiton alueella, siirtää kotipaikkansa jäsenvaltiosta, jonka verojärjestelmästä on kyse, Sveitsiin, kyseisen kansalaisen omistamien yhtiöosuuksien piilevästä arvonnoususta maksettava vero kannetaan kotipaikan siirron hetkellä, kun taas tilanteessa, jossa kotipaikka on edelleen samassa jäsenvaltiossa, vero kannetaan vasta arvonnousun realisoitumishetkellä eli kyseisten yhtiöosuuksien luovutushetkellä.

35 Aluksi on todettava, että koska henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus on kansainvälinen sopimus, sitä on tulkittava valtiosopimusoikeutta koskevan 23.5.1969 allekirjoitetun Wienin yleissopimuksen (Yhdistyneiden kansakuntien sopimussarja, osa 1155, s. 331) 31 artiklan mukaisesti vilpittömässä mielessä ja antamalla valtiosopimuksessa käytetyille sanonnoille niille kuuluvassa yhteydessä niiden tavallinen merkitys, sekä valtiosopimuksen tarkoituksen ja päämäärän valossa (tuomio 2.3.1999, Eddline El-Yassini, C-416/96, EU:C:1999:107, 47 kohta ja tuomio 24.11.2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, 94 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kyseisestä määräyksestä ilmenee lisäksi, että sanonnalle on annettava erityinen merkitys, jos on osoitettavissa, että osapuolet ovat sitä tarkoittaneet (ks. vastaavasti tuomio 27.2.2018, Western Sahara Campaign UK, C-266/16, EU:C:2018:118, 70 kohta).

36 Tässä yhteydessä on täsmennettävä ensimmäiseksi, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus on osa Euroopan unionin ja Sveitsin valaliiton välisiin suhteisiin liittyvää yleisempää asiayhteyttä. Vaikka Sveitsi ei ole halunnut liittyä osaksi Euroopan talousaluetta ja unionin sisämarkkinoita, lukuisat sopimukset, jotka kattavat laajoja asia-alueita ja joissa määrätään tietyiltä osin EUT-sopimuksessa määrättyihin oikeuksiin ja velvoitteisiin rinnastuvista erityisistä oikeuksista ja velvoitteista, liittävät sen kuitenkin Euroopan unioniin. Näiden sopimusten, kuten myös henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen, yleisenä tavoitteena on saada aikaan tiiviimmät taloudelliset siteet unionin ja Sveitsin valaliiton välille (tuomio 6.10.2011, Graf ja Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, 33 kohta).

37 Koska Sveitsin valaliitto ei ole liittynyt unionin sisämarkkinoihin, unionin sisämarkkinoita koskeville unionin oikeuden oikeussäännöille annettua tulkintaa ei voida automaattisesti soveltaa henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen tulkintaan, paitsi jos sopimuksen määräyksissä nimenomaisesti määrätään tällaisesta soveltamisesta (tuomio 15.3.2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, 29 kohta).

38 Toiseksi henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen tavoitteesta ja siinä käytettyjen ilmaisujen tulkinnasta on todettava, että kyseisen sopimuksen johdanto-osasta, sen 1 artiklasta ja 16 artiklan 2 kohdasta ilmenee, että sopimuksen tarkoituksena on toteuttaa unionin ja Sveitsin valaliiton kansalaisten eli luonnollisten henkilöiden hyväksi henkilöiden vapaa liikkuvuus näiden sopimuspuolten alueella tukeutuen unionissa sovellettaviin määräyksiin ja säännöksiin, joihin sisältyviä käsitteitä on tulkittava ottaen huomioon asiaa koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka edeltää mainitun sopimuksen allekirjoittamista.

39 Kyseisen ajankohdan jälkeisestä oikeuskäytännöstä on todettava, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 16 artiklan 2 kohdassa määrätään yhtäältä, että kyseinen oikeuskäytäntö on annettava tiedoksi Sveitsin valaliitolle, ja toisaalta, että mainitun sopimuksen 14 artiklassa määrätty sekakomitea määrittää sopimuspuolen pyynnöstä tällaisen oikeuskäytännön seuraukset sopimuksen moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi. Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 71 ja 72 kohdassa, tällaisen komitean päätöksen puuttuessa on kuitenkin otettava huomioon myös mainittu oikeuskäytäntö siltä osin kuin siinä ainoastaan täsmennetään henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen allekirjoittamispäivänä olemassa olevassa, unionin oikeuden käsitteitä – joihin kyseinen sopimus pohjautuu – koskevassa oikeuskäytännössä kehiteltyjä periaatteita tai vahvistetaan ne.

40 Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen soveltamisalaa ja määräyksiä on tarkasteltava näiden päätelmien valossa.

41 Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen johdanto-osan ja 1 artiklan a ja c alakohdan mukaan kyseisen sopimuksen soveltamisalaan kuuluvat sekä taloudellista toimintaa harjoittavat luonnolliset henkilöt että luonnolliset henkilöt, jotka eivät harjoita tällaista toimintaa.

42 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että Wächter harjoittaa taloudellista toimintaa eli käsiteltävässä asiassa informaatioteknologian konsultointitoimintaa Sveitsiin sijoittautuneen yhtiön kautta, jonka johtajana hän toimii.

43 Mainitun sopimuksen 1 artiklan a alakohdan sanamuodosta ilmenee erityisesti tällaisen henkilön osalta, että sopimuksen tarkoituksena on myöntää maahantulo- ja oleskeluoikeus sekä oikeus ryhtyä harjoittamaan palkkatyötä, toimia itsenäisenä ammatinharjoittajana ja jäädä sopimuspuolten alueelle. Saman sopimuksen 4 artiklassa määrätään tässä tarkoituksessa, että oleskeluoikeus ja oikeus ryhtyä harjoittamaan taloudellista toimintaa taataan sopimuksen liitteen I määräysten mukaisesti.

44 Siitä, missä ominaisuudessa kyseessä olevaa taloudellista toimintaa harjoitetaan, on todettava, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevien 6 ja 7 artiklan sekä sen 12 ja 13 artiklan välisestä vertailusta ilmenee, että palkkatyöntekijöiden ja itsenäisten ammatinharjoittajien välinen ero liittyy siihen, onko kyseessä olevaa taloudellista toimintaa pidettävä ”palkkatyönä” vai ”itsenäisenä ammattina”.

45 Tässä yhteydessä on muistutettava, että palkkatyöntekijän käsite on unionin oikeuden käsite (tuomio 19.3.1964, Unger, 75/63, EU:C:1964:19, s. 363), joka oli jo olemassa tämän sopimuksen allekirjoituspäivänä. Työsuhteen olennainen tunnusmerkki on se, että henkilö tekee tietyssä aikana toiselle henkilölle tämän johdon alaisena työsuorituksia ja saa siitä vastikkeeksi palkkaa. Sitä vastoin ”itsenäisenä ammattina” on pidettävä ammattia, jota henkilö harjoittaa ilman alisteisuussuhdetta (ks. analogisesti tuomio 27.6.1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, 25 ja 26 kohta ja tuomio 20.11.2001, Jany ym., C-268/99, EU:C:2001:616, 34 kohta).

46 Koska Wächtler harjoittaa informaatioteknologian konsulttitoimintaa yhtiön kautta, jonka johtajana hän toimii ja jonka yhtiöosuuksista hän omistaa 50 prosenttia, palkkatyölle ominainen alisteisuussuhde puuttuu käsiteltävässä asiassa, kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 38 ja 39 kohdassa. Tästä seuraa, että Wächtler harjoittaa itsenäisen ammatinharjoittajan ominaisuudessa itsenäistä ammattia henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyssä sopimuksessa tarkoitetulla tavalla.

47 Unionin tuomioistuin on jo täsmentänyt henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyssä sopimuksessa tarkoitetun itsenäisen ammatinharjoittajan käsitteen henkilöllisestä soveltamisalasta, että kyseinen soveltamisala määritetään tämän sopimuksen liitteessä I olevissa 12 ja 13 artiklassa (tuomio 15.3.2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, 18 kohta).

48 Kyseisessä liitteessä I olevan 12 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että tätä määräystä sovelletaan sopimuspuolen kansalaiseen eli luonnolliseen henkilöön, joka sijoittautuu toisen sopimuspuolen alueelle ja harjoittaa siellä itsenäistä ammattia (ks. vastaavasti tuomio 15.3.2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, 22 ja 23 kohta).

49 Wächtler on tilanteessa, jossa henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sopimuspuolen eli Saksan liittotasavallan kansalainen on sijoittautunut toisen sopimuspuolen eli Sveitsin valaliiton alueelle harjoittaakseen siellä yhtiön kautta itsenäistä ammattiaan. Tämä tilanne kuuluu täten kyseisen sopimuksen liitteessä I olevan 12 artiklan soveltamisalaan.

50 Sillä, että Wächtler omistaa 50 prosenttia sen yhtiön yhtiöosuuksista, jonka kautta hän harjoittaa kyseistä itsenäistä ammattia, ei voida kyseenalaistaa tätä toteamusta. Kuten julkisasiamies on pääasiallisesti todennut ratkaisuehdotuksensa 43–56 kohdassa, henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyssä sopimuksessa tarkoitettu itsenäisen ammatinharjoittajan sijoittautumisoikeus käsittää palvelujen tarjoamista lukuun ottamatta kaiken luonnollisen henkilön, joka ei kuulu palkkatyöntekijän käsitteen alaan, harjoittaman taloudellisen toiminnan tai ansiotoiminnan. Tämän oikeuden tehokas käyttäminen edellyttää lisäksi mahdollisuutta valita tähän tarkoitukseen sopiva oikeudellinen muoto.

51 Sopimuspuolen kansalaisen mahdollisuudesta vedota henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyyn sopimukseen perustuviin oikeuksiin lähtövaltiotaan kohtaan on todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan, joka oli jo olemassa kyseisen sopimuksen allekirjoituspäivänä, unionin oikeudessa tarkoitetun sijoittautumisvapauden tarkoituksena ei ole ainoastaan varmistaa kansallisen kohtelun saamista vastaanottavassa jäsenvaltiossa vaan myös olla esteenä asianomaisen kansalaisen lähtöjäsenvaltion asettamille rajoituksille (ks. vastaavasti tuomio 27.9.1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, 16 kohta).

52 Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sopimuspuolen kansalainen voi vedota kyseiseen sopimukseen perustuviin oikeuksiin paitsi siihen valtioon nähden, johon hän siirtyy vapaan liikkuvuuden turvin, myös lähtövaltioonsa nähden tietyissä olosuhteissa ja sovellettavien säännösten ja määräysten nojalla (tuomio 15.3.2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyssä sopimuksessa taattua henkilöiden liikkumisvapautta nimittäin rajoitettaisiin, jos sopimuspuolen kansalaiselle aiheutuisi haittaa hänen lähtövaltiossaan yksinomaan siksi, että hän on käyttänyt liikkumisoikeuttaan (tuomio 15.12.2011, Bergström, C-257/10, EU:C:2011:839, 28 kohta).

54 Tästä seuraa, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen soveltamisalaan kuuluva itsenäinen ammatinharjoittaja voi vedota tämän sopimuksen liitteessä I olevassa 15 artiklan 2 kohdassa, luettuna yhdessä tässä liitteessä olevan 9 artiklan kanssa, määrättyyn yhdenvertaisen kohtelun periaatteeseen myös lähtövaltiotaan kohtaan.

55 Koska yhdenvertaisen kohtelun periaate on unionin oikeuden käsite (ks. vastaavasti tuomio 19.10.1977, Ruckdeschel ym., 117/76 ja 16/77, EU:C:1977:160, 7 kohta ja tuomio 6.10.2011, Graf ja Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), joka oli jo olemassa henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen allekirjoituspäivänä, on otettava huomioon tämän tuomion 38 ja 39 kohdasta ilmenevällä tavalla yhdenvertaista kohtelua koskevassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä muotoillut periaatteet ratkaistaessa sitä, onko kyse mahdollisesti kyseisessä sopimuksessa kielletystä eriarvoisesta kohtelusta (ks. vastaavasti tuomio 6.10.2011, Graf ja Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, 26 kohta ja tuomio 21.9.2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, 47 kohta).

56 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että Saksan kansalaiselle, kuten Wächtlerille, joka on käyttänyt oikeuttaan sijoittautua itsenäisenä ammatinharjoittajana henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen nojalla, aiheutuu verotuksellinen haitta verrattuna muihin Saksan kansalaisiin, jotka hänen tavoin harjoittavat itsenäistä ammattia sellaisen yhtiön kautta, jonka yhtiöosuuksia he omistavat, mutta joiden kotipaikka erotuksena Wächtleriin on edelleen Saksassa. Viimeksi mainittujen henkilöiden on nimittäin maksettava vero kyseisten yhtiöosuuksien arvonnoususta vasta, kun tämä arvonnousu on realisoitunut, eli näiden yhtiöosuuksien luovutuksen yhteydessä, kun taas Wächtlerin kaltaisen kansalaisen on maksettava kyseessä oleva vero tällaisten yhtiöosuuksien piilevästä arvonnoususta ajankohtana, jolloin hän siirtää kotipaikkansa Sveitsiin, eikä hän voi lykätä maksua siihen saakka, kunnes mainitut osuudet luovutetaan.

57 Tämä erilainen kohtelu, joka merkitsee Wächtlerin kaltaiselle Saksan kansalaiselle kassatilanteeseen kohdistuvaa haittaa, on omiaan tekemään henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyyn sopimukseen perustuvan sijoittautumisoikeuden tosiasiallisen käytön vähemmän houkuttelevaksi Wächtlerille. Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä oleva verojärjestelmä on omiaan rajoittamaan kyseisessä sopimuksessa taattua itsenäisen ammatinharjoittajan sijoittautumisoikeutta.

58 On kuitenkin todettava, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 21 artiklan 2 kohta antaa mahdollisuuden kohdella verotuksessa eri tavalla verovelvollisia, jotka eivät ole toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa erityisesti asuinpaikkansa osalta (tuomio 21.9.2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, 45 kohta).

59 Tässä yhteydessä on mainittava, että Saksan liittotasavalta on AStG:n 6 §:n mukaisesti päättänyt käyttää verotusvaltaansa Saksan kansalaisen omistamien yhtiöosuuksien arvonnousuun, joka on syntynyt aikana, jolloin kyseinen kansalainen oli yleisesti verovelvollinen Saksassa hänen asuessa verotuksen kannalta siellä, siitä riippumatta, missä mainittu arvonnousu on syntynyt.

60 Kun otetaan huomioon tämän lainsäädännön tavoite, joka on verottaa Saksan liittotasavallan verotusvallan piirissä syntyneitä yhtiöosuuksien arvonnousua, jäsenvaltion kansalaisen, joka siirtää kotipaikkansa Saksasta Sveitsiin, tilanne on rinnastettavissa sellaisen jäsenvaltion kansalaisen tilanteeseen, jonka kotipaikka on edelleen Saksassa. Molemmissa tapauksissa näitä arvonnousuja koskeva verotusvalta nimittäin kuuluu Saksan liittotasavallalle, sillä tämä valta perustuu Saksan kansallisen lainsäädännön nojalla siihen, että asianomainen kansalainen on asunut verotuksen kannalta Saksassa sinä aikana, jona kyseiset arvonnousut ovat syntyneet, riippumatta siitä, missä ne ovat tapahtuneet.

61 Nousee siis esiin kysymys siitä, voiko tämän tuomion 56 ja 57 kohdassa mainittu erilainen kohtelu olla oikeutettua ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esiin tuomista ja tämän tuomion 31 kohdassa mainituista yleistä etua koskevista pakottavista syistä, joita ovat henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sopimuspuolten välisen verotusvallan jaon säilyttäminen, verovalvonnan tehokkuus ja tarve taata veronkannon tehokkuus verotulojen menetyksen estämiseksi.

62 Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 21 artiklan 3 kohdassa määrätään tältä osin, etteivät kyseisen sopimuksen määräykset estä sopimuspuolia hyväksymästä toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on verojen tosiasiallisen kantamisen, maksamisen ja perimisen varmistaminen tai veronkierron estäminen sopimuspuolen kansallisen verotuslainsäädännön taikka Sveitsin valaliiton ja yhden tai useamman jäsenvaltion välisten kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehtyjen sopimusten taikka muiden verotukseen liittyvien järjestelyjen mukaisesti.

63 Tällaisten toimenpiteiden, jotka vastaavat henkilöiden vapaata liikkuvuutta unionissa koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön nojalla yleistä etua koskevia pakottavia syitä (ks. mm. tuomio 15.5.1997, Futura Participations ja Singer, C-250/95, EU:C:1997:239, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, 36 kohta ja tuomio 11.12.2014, komissio v. Espanja, C-678/11, EU:C:2014:2434, 45 ja 46 kohta), on kuitenkin joka tapauksessa oltava suhteellisuusperiaatteen mukaisia, eli niiden on sovellettava näiden tavoitteiden toteuttamiseen eikä niillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen niiden saavuttamiseksi.

64 Nyt käsiteltävässä asiassa on täsmennettävä, että vaikka kyseessä olevan veron määrän määrittäminen ajankohtana, jolloin kotipaikka siirrettiin Sveitsiin, on toimenpide, joka soveltuu

Sveitsin valaliiton ja Saksan liittotasavallan välisen verotusvallan jaon säilyttämistä koskevan tavoitteen toteuttamiseen, kyseisellä tavoitteella ei voida sen sijaan perustella sitä, ettei kyseisen veron maksua ole mahdollista lykätä. Tällainen lykkäys ei nimittäin merkitse, että Saksan liittotasavalta luopuu Sveitsin valaliiton hyväksi käyttämästä verotusvaltaansa arvonnousuun, joka on syntynyt ajalla, jolloin kyseisten yhtiöosuuksien omistaja oli yleisesti verovelvollinen Saksassa.

65 Verovalvonnan tehokkuutta koskevasta tavoitteesta on todettava, että Sveitsin valaliiton ja Saksan liittotasavallan välisessä sopimuksessa määrätään mahdollisuudesta vaihtaa verotietoja sopimuspuolten välillä, joten Saksan liittotasavalta voisi saada Sveitsin toimivaltaisilta viranomaisilta tarvittavat tiedot siitä, että kyseinen kansalainen, joka on aiemmin siirtänyt kotipaikkansa Sveitsiin, on luovuttanut yhtiöosuudet, joihin kyseessä oleva piilevä arvonnousu liittyy. Täten se, ettei pääasiassa kyseessä olevan veron maksua ole mahdollista lykätä, on toimenpide, jolla joka tapauksessa ylitetään se, mikä on tarpeen mainitun tavoitteen saavuttamiseksi.

66 Tavoitteesta, joka koskee tarvetta taata veronkannon tehokkuus verotulojen menetyksen välttämiseksi, on todettava, että kyseessä olevan veron välitön kantaminen ajankohtana, jolloin verovelvollinen siirtää kotipaikkansa, voidaan lähtökohtaisesti perustella tarpeella varmistaa verovelkojen tehokas periminen. Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 103–105 kohdassa, tällä toimenpiteellä kuitenkin ylitetään se, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi, ja sitä on siten pidettävä suhteettomana. Tilanteessa, jossa on olemassa riski maksettavan veron kantamatta jäämisestä etenkin siitä syystä, ettei ole olemassa keskinäisen avunannon järjestelmää verosaatavien perinnän alalla, kyseisen veron lykkäämisen edellytykseksi voidaan asettaa vakuuden antaminen (ks. analogisesti tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 73 ja 74 kohta ja tuomio 23.1.2014, DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, 65–67 kohta).

67 Näissä olosuhteissa on todettava, että pääasiassa kyseessä oleva verojärjestelmä merkitsee perusteetonta rajoitusta, joka kohdistuu henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyssä sopimuksessa määrättyyn sijoittautumisoikeuteen.

68 Tätä päätelmää ei horjuta se, että kyseisessä verojärjestelmässä säädetään mahdollisuudesta maksaa kyseinen vero erissä, mikäli kyseisen veron välitön kantaminen johtaisi verovelvollisen kannalta huomattaviin vaikeuksiin. Vaikka jätettäisiin huomiotta se, että tällainen maksueriin jakaminen on mahdollista vain tässä erityistapauksessa, sillä ei poisteta tällaisessa tapauksessa sitä kassatilanteeseen kohdistuvaa haittaa, joka aiheutuu verovelvolliselle velvollisuudesta maksaa ajankohtana, jolloin tämä siirtää kotipaikkansa Sveitsiin, osa kyseisten yhtiöosuuksien piilevästä arvonnoususta maksettavasta verosta. Lisäksi erissä maksaminen muodostuu kokonaisuutena kalliimmaksi verovelvolliselle kuin se, että maksettavan veron maksua lykätään siihen saakka, kunnes nämä yhtiöosuudet luovutetaan.

69 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen määräyksiä on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion verojärjestelmälle, jonka mukaan tilanteessa, jossa jäsenvaltion kansalainen eli luonnollinen henkilö, joka harjoittaa taloudellista toimintaa Sveitsin valaliiton alueella, siirtää kotipaikkansa jäsenvaltiosta, jonka verojärjestelmästä on kyse, Sveitsiin, kyseisen kansalaisen omistamien yhtiöosuuksien piilevästä arvonnoususta maksettava vero kannetaan kotipaikan siirron hetkellä, kun taas tilanteessa, jossa kotipaikka on edelleen samassa jäsenvaltiossa, vero kannetaan vasta arvonnousun realisoitumishetkellä eli kyseisten yhtiöosuuksien luovutushetkellä.

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 (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton välisen sopimuksen, joka allekirjoitettiin Luxemburgissa 21.6.1999, määräyksiä on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion verojärjestelmälle, jonka mukaan tilanteessa, jossa jäsenvaltion kansalainen eli luonnollinen henkilö, joka harjoittaa taloudellista toimintaa Sveitsin valaliiton alueella, siirtää kotipaikkansa jäsenvaltiosta, jonka verojärjestelmästä on kyse, Sveitsiin, kyseisen kansalaisen omistamien yhtiöosuuksien piilevästä arvonnoususta maksettava vero kannetaan kotipaikan siirron hetkellä, kun taas tilanteessa, jossa kotipaikka on edelleen samassa jäsenvaltiossa, vero kannetaan vasta arvonnousun realisoitumishetkellä eli kyseisten yhtiöosuuksien luovutushetkellä.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.