

**EUROOPAN UNIONIN JA SVEITSIN VÄLILLÄ SOLMITUN HENKILÖIDEN VAPAASTA LIIKKU-
VUUDESTA TEHDYN SOPIMUKSEN VAIKUTUS ELINKEINOVEROLAIN 52 F §:N 3 MOMEN-
TIN SOVELTAMISEEN**

Helsingin Yliopisto
Oikeustieteellinen tiedekunta
Vero-oikeuden pro gradu -tutkielma
Lokakuu 2019
Laatija: Eveliina Vuorinen
Ohjaaja: Marjaana Helminen



| | | | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|---------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| Tiedekunta – Fakultet – Faculty Oikeustieteellinen tiedekunta | | Koulutusohjelma – Utbildningsprogram – Degree Programme | |
| Tekijä – Författare – Author Eveliina Vuorinen | | | |
| Työn nimi – Arbetets titel – Title Euroopan unionin ja Sveitsin välillä solmitun henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen vaikutus elinkeinoverolain 52 f §:n momentin soveltamiseen | | | |
| Oppiaine/Opintosuunta – Läroämne/Studieinriktning – Subject/Study track Vero-oikeus | | | |
| Työn laji – Arbetets art – Level Pro gradu -tutkielma | | Aika – Datum – Month and year 10/2019 | Sivumäärä – Sidoantal – Number of pages XII + 86 |
| Tiivistelmä – Referat – Abstract | | | |
| <p>Tutkielman tavoitteena on oikeusdogmaattisen tutkimusmenetelmän sekä unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisuihin perustuvan oikeustapausanalyysin avulla selvittää Euroopan unionin ja sen jäsenvaltioiden ja Sveitsin välillä solmitun henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen vaikutukset elinkeinoverolain 52 f §:n 3 momentin soveltamiseen.</p> <p>Kansalliset maastapoistumisverosäännökset ovat keino veropohjan turvaamiseksi tilanteissa, joissa valtion alueella kertyneiden arvonnousujen verotusoikeus menetettäisiin ilman tällaista sääntelyä asuinpaikan siirron seurauksena. Maastapoistumisverosäännöksiä sovelletaan tyypillisesti luonnollisten henkilöiden kohdalla tilanteisiin, joissa valtio menettää verotusoikeutensa omaisuuden arvonnoosuun, kun yleisesti verovelvollisesta tulee rajoitetusti verovelvollinen tai yleisesti verovelvollisesta tulee verosopimuksen mukaan toisessa sopimusvaltiossa asuva. Suomen kansallisessa lainsäädännössä ei ole yleistä maastapoistumisverosäännöstä, jonka nojalla asuinpaikkansa pois Suomesta siirtäviä luonnollisia henkilöitä verotettaisiin. Suomen verolainsäädäntöön sisältyy kuitenkin kaksi erityistilanteita koskevaa luonnollisiin henkilöihin kohdistuvaa maastapoistumisverosäännöstä, elinkeinoverolain 52 f §:n 3 ja 4 momentit.</p> <p>Elinkeinoverolain 52 f §:n 3 momentti koskee tilanteita, joissa osakevaihtoon osallistuneen yhtiön osakkeenomistaja siirtää asuinpaikkansa Euroopan talousalueen ulkopuolelle. Asuinpaikan siirto Euroopan talousalueen ulkopuolelle on säännöksen mukaan verotusperuste osakevaihdossa syntyneelle luovutusvoitolle, vaikka osakevaihdossa saatuja osakkeita ei ole vielä tosiasiallisesti luovutettu. Näin ollen Suomen alueella syntynyt realisoitumaton arvonnoosu verotetaan välittömästi maastamuuton hetkellä. Jos taas verovelvollinen säilyttää asuinpaikkansa Suomessa osakevaihdon jälkeen vähintään, kunnes viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut, osakevaihdossa syntynyt voitto verotetaan vasta, kun osakevaihdossa saadut osakkeet luovutetaan.</p> <p>Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä kansalliset maastapoistumisverosäännökset, jotka säätävät alueellaan syntyneestä realisoitumattomasta arvonnoosusta perittävän veron maksettavaksi heti maastamuuton hetkellä, on katsottu joko sijoittautumisvapautta tai pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavaksi toimenpiteeksi. Unionin tuomioistuimen maastapoistumisverotusta koskeva oikeuskäytäntö koskee kuitenkin ainoastaan unionin sisäisiä tilanteita. SEUT 49 artiklan sijoittautumisvapauden soveltamisala kattaa ainoastaan unionin jäsenvaltioiden kansalaiset. Sen sijaan SEUT 63 artiklan pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisala on ulotettu koskemaan myös pääomien liikkeitä jäsenvaltioiden ja kolmansien valtioiden välillä. Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan ole antanut ennakkoratkaisuja koskien jäsenvaltioiden kolmansiin valtioihin suuntautuvien maastapoistumisverosäännösten yhteensopivuudesta pääoman vapaata liikkuvuutta koskevien artiklojen kanssa.</p> <p>Euroopan unionin ja Sveitsin välillä solmitun henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen takaaman sijoittautumis-oikeuden on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä katsottu vastaavan SEUT 49 artiklan mukaista sijoittautumisvapautta. Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdystä sopimuksesta ei ole pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä. Näin ollen tilanteissa, jossa Suomessa osakevaihtoon osallistuneen yhtiön osakkeenomistaja siirtää asuinpaikkansa Sveitsiin ja EVL 52 f §:n 3 momentin nojalla hänelle määrätään maksuunpantavaksi vero osakevaihdossa syntyneen realisoitumattoman luovutusvoiton perusteella heti maastamuuton hetkellä, verovelvollinen voi vedota henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sijoittautumis-oikeutta koskeviin määräyksiin. Edellytyksenä on, että osakkeenomistaja omistaa osakevaihtoon osallistuneen yhtiön osakepääomasta omistusosuuden, joka antaa hänelle selvän vaikutusvallan yhtiössä. Lisäksi edellytyksenä sille, että verovelvollisen katsotaan kuuluvan sopimuksen henkilölliseen soveltamisalaan, on se, että verovelvollinen harjoittaa taloudellista toimintaa vastaanottavassa jäsenvaltiossa eli Sveitsissä. Jos nämä edellytykset täyttyvät, EVL 52 f §:n 3 momentin soveltaminen kyseisen verovelvollisen verotukseen on vastoin henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen määräyksiä.</p> | | | |
| Avainsanat – Nyckelord – Keywords EU-vero-oikeus, sijoittautumisvapaus, pääomien vapaa liikkuvuus, Sopimus Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton sopimus henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta, kansainvälinen vero-oikeus, kolmannet valtiot, osakevaihto, maastapoistumisverotus | | | |
| Ohjaaja tai ohjaajat – Handledare – Supervisor or supervisors Marjaana Helminen | | | |
| Säilytyspaikka – Förvaringställe – Where deposited Keskustakampanin kirjasto | | | |
| Muita tietoja – Övriga uppgifter – Additional information | | | |

SISÄLLYS

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Lähteet..... | iv |
| Lyhenteet | xii |
| 1 JOHDANTO | 1 |
| 1.1 Tutkielman aiheen esittely..... | 1 |
| 1.2 Tutkimuskysymyksen asettelu ja tutkimusaiheen rajausta | 3 |
| 1.3 Tutkielman metodi, aineisto ja rakenne | 5 |
| 2 EU-OIKEUDELLINEN JA KANSALLINEN SÄÄNTELY | 8 |
| 2.1 Syrjimättömyysperiaate Euroopan unionissa..... | 8 |
| 2.1.1 SEUT 18 artikla | 8 |
| 2.1.2 Syrjinnän käsite verotuksessa..... | 9 |
| 2.2 Perusvapaudet Euroopan unionissa..... | 10 |
| 2.2.1 Yleisesti perusvapauksista verotuksen alalla | 10 |
| 2.2.2 Sijoittautumisvapaus..... | 12 |
| 2.2.3 Pääomien vapaa liikkuvuus | 14 |
| 2.2.4 Rajoitusperusteet..... | 16 |
| 2.3 Maastapoistumisverotusta koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö | 17 |
| 2.4 Kansallinen sääntely | 20 |
| 3 MAASTAPOISTUMISVEROTUS JA PERUSVAPAUKSIEN RAJOITTAMINEN | 23 |
| 3.1 Ensisijaisen perusvapauden sääntö..... | 23 |
| 3.2 Sovellettavan perusvapauden valinta..... | 26 |
| 3.2.1 Perusvapauden valinnan merkitys kolmansia valtioita koskevissa tilanteissa..... | 26 |
| 3.2.2 Keinot perusvapauden valintaan..... | 28 |
| 3.2.3 Maastapoistumisverotusta koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö | 31 |
| 3.2.4 EVL 52 f §:n mukaista osakevaihdon maastapoistumisverotusta koskeva ratkaisu..... | 36 |
| 3.3 Maastapoistumisverotus ja kolmannet valtiot..... | 39 |
| 3.3.1 Sijoittautumisvapaus..... | 39 |
| 3.3.2 Pääomien vapaa liikkuvuus | 41 |
| 3.4 Yhteenveto | 46 |
| 4 HENKILÖIDEN VAPAASTA LIIKKUVUUDESTA TEHTY SOPIMUS..... | 50 |
| 4.1 Sopimuksen oikeusvaikutukset | 50 |
| 4.2 Sopimuksen sisältö | 51 |
| 4.3 Sopimuksen soveltamisala..... | 53 |
| 4.3.1 Sopimuksen sääntely | 53 |
| 4.3.2 Oikeuskäytäntö | 56 |
| 4.4 Sopimuksen tulkinta | 59 |
| 4.5 Keskenään rinnastettavat tilanteet..... | 62 |
| 4.6 Rajoitusperusteet..... | 65 |
| 4.7 Verojen tosiasiallinen kantaminen, maksaminen ja periminen sekä veronkierron estäminen..... | 66 |

| | | |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 4.8 | Sijoittautumisoikeuden sisältö..... | 69 |
| 4.8.1 | Sopimuksen sääntely | 69 |
| 4.8.2 | Ennen sopimuksen allekirjoittamista muodostunut oikeuskäytäntö | 70 |
| 4.8.3 | Oikeuskäytäntö henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyä sopimusta sovellettaessa | 72 |
| 4.8.4 | Yhteenveto sijoittautumisoikeuden sisällöstä | 76 |
| 4.9 | Suhde verosopimukseen | 76 |
| 4.10 | EVL 52 f §:n 3 momentti ja sijoittautumisoikeuden soveltuminen | 80 |
| 5 | JOHTOPÄÄTÖKSET..... | 84 |

LÄHTEET

Virallisaineisto

Perussopimukset

Euroopan unionista tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto, EUVL C/83, 30.3.2010 (SEU).

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto, EUVL C/83 30.3.2010 (SEUT).

Valtiosopimukset

Sopimus Suomen tasavallan ja Sveitsin valaliiton välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (SopS 90/1993).

Yleissopimus veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta (SopS 21/1995).

Direktiivit

Neuvoston direktiivi 88/361/ETY, annettu 24 päivänä kesäkuuta 1988, perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta.

Neuvoston direktiivi 2001/44/EY, annettu 15 päivänä kesäkuuta 2001, keskinäisestä avunannosta Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahaston rahoitusjärjestelmään kuuluvista toimista johtuvien saatavien sekä maatalousmaksujen ja tullien perinnässä sekä arvonlisäverosta ja tietyistä valmisteve-roista annetun direktiivin 76/308/ETY muuttamisesta.

Neuvoston direktiivi 2004/106/EY, annettu 16 päivänä marraskuuta 2004, jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen, tiettyjen valmistevero- ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla annetun direktiivin 77/799/ETY sekä valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta annetun direktiivin 92/12/ETY muuttamisesta.

Neuvoston direktiivi 2009/133/EY, annettu 19 päivänä lokakuuta 2009, eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä (yritysjärjestelydirektiivi).

Neuvoston direktiivi 2010/24/EU, annettu 16 päivänä maaliskuuta 2010, keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä (perintädirektiivi).

Neuvoston direktiivi 2011/16/EU, annettu 15 päivänä helmikuuta 2011, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta (hallinnollisen yhteistyön direktiivi).

Neuvoston direktiivi 2011/96/EU, annettu 30 päivänä marraskuuta 2011, eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä (emo-tytäryhtiödirektiivi).

Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta (veronkiertodirektiivi)

Hallituksen esitykset

HE 177/1995 vp.: Hallituksen esitys eduskunnalle yritysjärjestelyjä koskevien elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja eräiden muiden lakien säännösten muuttamisesta.

HE 148/2011 vp.: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 f §:n ja tuloverolain muuttamisesta.

Komission tiedonannot

KOM(2006) 825 lopullinen: Maastapoistumisverotus (exit taxation) ja tarve koordinoida jäsenvaltioiden veropolitiikkoja.

Kirjallisuus

Aarnio (1989)

Laintulkinnan teoria, WSOY 1989.

Bezborodov (2007)

Freedom of Establishment in the EC Economic Partnership Agreements: in Search of its Direct Effect on Direct Taxation. Intertax, 2007 (Volume 35), No. 12.

Cordewener (2009)

Free movement of capital between EU Member States and Third Countries: How Far Has the Door Been Closed? *EC Tax Review*, 2009 (Volume 18), No. 6.

Cordenwener, Kofler & Schindler (2007)

Free Movement of Capital and Third Countries: Exploring the Outer Boundaries with Lasertec, A and B and Holböck. *European Taxation*, 2007 (Volume 47), No 8.

Dahlberg (2005)

Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital. Kluwer Law International, 2005.

Eisele (2014)

The External Dimension of the EU's Migration Policy: Different Legal Positions of Third-country Nationals in the EU: A Comparative Perspective. Leiden, Netherlands: Brill Nijhoff, 2014.

Englisch (2010)

Taxation of Cross-Border Dividends and EC Fundamental Freedoms. *Intertax*, 2010 (Issue 38), No. 4.

Helminen (2007)

Freedom of Establishment and Oy AA. *European Taxation*, 2007 (Volume 47), No. 11.

Helminen (2018)

EU-vero-oikeus: Välitön verotus. 4., uudistettu painos. Helsinki, Talentum.

Hemels ym. (2010)

Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority? Conflicting Visions of National Courts and the ECJ. *EC Tax Review*, 2010 (Volume 19), No. 1.

Hirvonen (2011)

Mitkä metodit? – Opas oikeustieteen metodologiaan, Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17, Helsinki 2011.

Jung (2007)

The Switzerland-EC Agreement on the Free Movement of Persons: Measures Equivalent to Those in the EC Treaty - A Swiss Income Tax Perspective. *European Taxation*, 2007 (Volume 47), No. 11.

Jung (2011)

Switzerland - Trends and Developments in Swiss Anti-Treaty Shopping Legislation and Treaty Shopping Case Law. *European Taxation*, 2011 (Volume 51), No. 6.

Nijkeuter & de Wilde (2013)

FII 2 and the applicable freedoms of movement in third country situations. *EC Tax Review*, 2013 (Volume 22), No 5.

Nykänen (2007)

Pääomien vapaan liikkuvuuden suhde sijoittautumisvapauteen erityisesti osinkoverotuksen ja kolmansien maiden näkökulmasta. Teoksessa Kultalahti, Jukka – Nuolimaa, Risto (toim): *Oikeus, talous, hallinto. Oikeustieteen päivät 30. – 31.8.2007 Tampereella*, Gummerus Kirjapaino Oy.

Nykänen (2012)

Osakevaihdon jäähyväisveroa koskevien säännösten muuttamisesta. *Verotus* 4/2012.

Nykänen (2016)

Osinkoverotus, pääomien vapaa liikkuvuus ja kolmannet maat, Referee-artikkeli. *Edilex* 2016/15, julkaistu 7.7.2016.

Nykänen (2018)

Unionin tuomioistuin piti liiketoimintasiirron yhteydessä maksuunpantua exit-veroa EU-oikeuden vastaisena C-292/16, A Oy. Oikeustapauskommentti, Julkaistu 27.4.2018.

Panayi (2008)

The Fundamental Freedoms and Third Countries: Recent Perspectives. *European Taxation*, 2008 (Volume 48), No 11.

Penttilä (2013)

Vastike yritysjärjestelyssä - Ongelmakohtia ja sudenkuoppia. Teoksessa Vero ja finanssi Juhlakirja Matti Myrsky 60 vuotta toim. Altti Mieho Edita Publishing Oy, 2013.

Pohjankoski (2014)

Yhtiöiden EU-oikeuden mukainen sijoittautumisoikeus ja sen rajat. Defensor Legis, 2014, No. 1.

Ojanen (2016)

EU-oikeuden Perusteita. 3., Uudistettu laitos. Helsinki: Edita Publishing Oy, 2016.

Pinetz & Schaffer (2014)

Exit Taxation in Third-Country Situations. European Taxation, 2014 (Volume 54), No. 10.

Röder (2014)

Germany: The Wagner-Raith (C-560/13) and Grünewald (C-559/13) cases. In M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, & A. Storck (Eds.). ECJ-Recent Developments in Direct Taxation 2013 (pp. 63-82). Wien.

Sankari (2011)

Legal Reasoning in Context: The Court of Justice on Articles 17 and 18 EC (20 and 21 TFEU) 2000–2008, Helsinki, 2011.

Smit (2012)

EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation: An Overview and Future Prospect. EC Tax Review, 2012 (Volume 21), No. 5.

Stähl (2004)

Free movement of capital between Member States and third countries' (2004) 13 EC Tax Review, Issue 2.

Urpilainen (2012)

Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla. Lakimiesliiton kustannus, 2012, Helsinki.

Äimä (2006)

Pääomien vapaa liikkuvuus ja kolmannet valtiot tuloverotuksessa. Defensor Legis N:o 4/2006

Oikeustapaukset

Euroopan unionin tuomioistuin

152/73 Sotgiu

181/73 Haegeman

2/74 Reyners

117/76 Ruckdeschel

270/83 Komissio v. Ranska

81/87 Daily Mail

C-204/90 Bachmann

C-19/92 Kraus

C-275/92 Schindler

C-279/93 Schumacker

C-415/93 Bosman

C-55/94 Gebhard

C-107/94 Asscher

C-163/94 Sanz de Lera ym

C-28/95 Leur-Bloem

C-250/95 Futura

C-264/96 ICI

C-336/96 Gilly

C-302/97 Konle

C-307/97 Saint-Gobain

C-311/97 Royal Bank of Scotland

C-200/98 X AB ja Y AB

C-251/98 Baars

C-478/98 Komissio v. Belgia

C-63/99 Gloszczuk

C-87/99, Zurstrassen

C-124/99 Borawitz

C-268/99 Jany ym

C-390/99 Canal Satèlite Digital

C-385/00 de Groot
C-436/00 X & Y v. Riksskatteverket
C-171/01 Wählergruppe Gemeinsam
C-9/02, de Lasteyrie du Saillant
C-36/02 Omega
C-224/02 Pusa
C-319/02 Manninen
C-376/03 D
C-466/03 Marks & Spencer
C-196/04 Cadbury Schweppes
C-290/04 Scorpio
C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation
C-452/04 Fidium Finanz
C-470/04, N
C-492/04 Lasertec
C-101/05 A
C-102/05 Skatteverket
C-157/05 Holböck
C-170/05, Denkavit
C-231/05 Oy AA
C-383/05 Talotta
C-438/05 Viking Line
C-194/06 Orange European Smallcap Fund
C-284/06 Burda
C-360/06 Bauer
C-527/06 Renneberg
C-73/08 Bressol
C-158/08 Komissio v. Espanja
C-182/08 Glaxo Wellcome
C-436/08 ja C-437/08, Haribo ja Salinen
C-233/09 Dijkman
C-269/09 Komissio v. Espanja
C-493/09 Komissio v. Portugali
C-257/10 Bergström

C-371/10 National Grid Indus
C-48/11 A Oy
C-338/11 - C-347/11 Santander
C-425/11 Etwain
C-47/12 Kronos
C-164/12 DCM
C-181/12 Welte
C-190/12 Market Series
C-303/12 Imfeld ja Garcet
C-48/13 Nordea Bank Danmark
C-241/14 Bukovansky
C-478/15 Radgen
C-646/15, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements
C-355/16 Picart
C-581/17 Wächtler

Korkein hallinto-oikeus

KHO 2010/412

KHO 2012/93

Sveitsin liittovaltion tuomioistuin (Federal Tribunal)

A und B v. Department für Justiz und Sicherheit sowie Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, BGE 130 II 1, 4 November 2003

X v. Regierungsrat sowie Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, BGE 130 II 176, 7 April 2004.

Bundesamt für Sozialversicherung gegen M. und Versicherungsgericht des Kantons Aargau, BGE 131 V 209, 6 June 2005

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

Julkisasiamies Siegbert Alberin ratkaisuehdotus tapauksessa C-251/98, Baars.

LYHENTEET

| | |
|------|--------------------------------------|
| EU | Euroopan unioni |
| EVL | Elinkeinoverolaki |
| HE | Hallituksen esitys |
| KHO | Korkein hallinto-oikeus |
| KOM | Komission tiedonanto |
| OYL | Osakeyhtiölaki |
| SEU | Sopimus Euroopan unionista |
| SEUT | Sopimus Euroopan unionin toiminnasta |
| TVL | Tuloverolaki |

1 JOHDANTO

1.1 Tutkielman aiheen esittely

Kansallisen lainsäädännön mukaan Suomessa asuva henkilö on velvollinen suorittamaan veroa maailmanlaajuisista tuloistaan. Sen sijaan henkilö, joka ei ole verovuoden aikana asunut Suomessa on täällä verovelvollinen ainoastaan Suomesta saamastaan tulosta.¹ Näin ollen, mikäli henkilö siirtää asuinpaikkansa pois Suomesta, henkilön omistaman irtaimen omaisuuden Suomessa asumisen aikana kertynyt arvonnousu ei tule verotetuksi Suomessa. Kansainvälisen verotuksen alueperiaatteen mukaan kukin valtio verottaa ainoastaan alueellaan syntyneitä tuloja². Alueperiaatetta sovellettaessa valtion alueella kertyneet arvonnousut tulisi siten verottaa kyseisen valtion verotuksessa, vaikka verovelvollinen siirtäisikin asuinpaikkansa tämän valtion verotusvallan ulkopuolelle.

Kansalliset maastapoistumisverosäännökset ovat keino veropohjan turvaamiseksi tilanteissa, joissa valtion alueella kertyneiden arvonnousujen verotusoikeus menetettäisiin ilman tällaista sääntelyä asuinpaikan siirron seurauksena. Maastapoistumisverosäännöksiä sovelletaan tyypillisesti luonnollisten henkilöiden kohdalla tilanteisiin, joissa valtio menettää verotusoikeutensa omaisuuden arvonnousuun, kun yleisesti verovelvollisesta tulee rajoitetusti verovelvollinen tai yleisesti verovelvollisesta tulee verosopimuksen mukaan toisessa sopimusvaltiossa asuva. Suomen kansallisessa lainsäädännössä ei ole yleistä maastapoistumisverosäännöstä, jonka nojalla asuinpaikkansa pois Suomesta siirtäviä luonnollisia henkilöitä verotettaisiin. Suomen verolainsäädäntöön sisältyy kuitenkin kaksi erityistilanteita koskevaa luonnollisiin henkilöihin kohdistuvaa maastapoistumisverosäännöstä, elinkeinoverolain (jäljempänä EVL) 52 f §:n 3 ja 4 momentit.³

Säännökset koskevat osakevaihdon toteuttamisen jälkeen tapahtuvaa maastapoistumisverotusta, kun osakevaihtoon osallistuneen yhtiön osakkeenomistaja siirtää asuinpaikkansa Euroopan talousalueen ulkopuolelle ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut, tai kun osakevaihtoon osallistuneen yhtiön osakkeenomistaja siirtää asuinpaikkansa mihin tahansa Suomen rajojen ulkopuolelle ja luovuttaa osakevaihdossa saamansa osakkeet ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut. Lain esitöiden mukaan säännöksillä on haluttu luonnollisesti turvata Suomen verotusvalta osakevaihdon vuoksi verottamatta jääneeseen tuloon silloin, kun osakevaihdossa

¹ TVL 9 §.

² Helminen (2018), s. 146.

³ Nykänen (2018), s. 1.

osakkeet vaihtanut henkilö siirtyy Suomen verotusvallan ulkopuolelle. Hallituksen esityksessä osakevaihdon maastapoistumisveron tarkoitus on todettu seuraavasti: ”Jotta syntynyt tulo ei lopullisesti siirtyisi Suomen verotusvallan ulkopuolelle, verottamatta jäävä määrä luettaisiin eräissä tapauksissa uusia osakkeita saaneen verovelvollisen tuloksi, jos hän muuttaa Suomesta.”⁴

Suomen rajojen sisällä tapahtuvassa yritysjärjestelyssä osakevaihto ei realisoi osakkeenomistajalle veronalaista tuloa ja vaihdettujen osakkeiden hankintamenot siirtyvät jatkuvuusperiaatetta noudattaen osakevaihdossa vastikkeeksi saatujen osakkeiden hankintamenoiksi⁵. Rajat ylittävissä tilanteissa osakevaihdon toteuttamisen yhteydessä lykkääntynyt luovutusvoiton verotus sen sijaan voi realisoitua jo ennen osakkeiden luovuttamista maastamuuton hetkellä, jos verovelvollinen siirtää asuinpaikkansa Euroopan talousalueen ulkopuolelle. Unionin tuomioistuin on unionin sisäisiä tilanteita koskevan maastapoistumisverotuksen osalta katsonut oikeuskäytännössään, että jäsenvaltion alueella syntyneiden realisoitumattomien arvonnousujen verottaminen heti maastamuuton hetkellä muodostuu perusvapauksien rajoitukseksi. Luonnollisten henkilöiden osalta kansallista lainsäädäntöä ei ole voitu oikeuttaa verotukseen kohdistuvilla tavoitteilla, sillä säännösten on katsottu menevän yli sen, mikä on tarpeellista kyseisten tavoitteiden saavuttamiseksi.⁶

Unionin sisäisiä tilanteita koskeva maastapoistumisverosäätely on saanut paljon huomiota unionin tuomioistuimessa sekä oikeuskirjallisuudessa. Suomen ainoaa luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta koskevaa säännöstä, EVL 52 f §:ää myös uudistettiin vuonna 2012, sillä Komissio katsoi kyseisen säännöksen olevan vastoin unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä ja antoi Suomelle virallisen huomautuksen⁷. Lakiuudistuksen yhteydessä ei katsottu olevan tarpeellista ulottaa samankaltaista säätelyä koskemaan myös tilanteita, joissa verovelvollinen siirtää asuinpaikkansa Euroopan talousalueen ulkopuolelle.⁸ Näin ollen sama verotuksellinen kohtelu, joka on katsottu unionin sisäisissä tilanteissa verovelvollisia syrjiväksi, on hyväksytty kolmansia valtioita koskevan säätelyn osalta.

Ennen maastapoistumisverosäännökset olivat jäsenvaltioissa vapaaehtoisia eli kyseisiä säännöksiä ei oltu harmonisoitu unionin lainsäädännön tasolla. Monet jäsenvaltioista olivat silti säätäneet

⁴ HE 177/1995 vp., s. 10.

⁵ EVL 52 f §:n 2 momentti.

⁶ C-9/02, de Lasteyrie du Saillant ja C-470/04, N.

⁷ Komission Suomelle lokakuussa 2008 lähettämä virallinen huomautus (komission kirje 23.9.2008 SG-Greffe (2008)D/205669).

⁸ HE 148/2011 vp., s. 11.

omia kansallisia maastapoistumisverosäännöksiään, joita unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön avulla on harmonisoitu keskenään. Nykyään unionin uusi veronkiertodirektiivi⁹ määrää maastapoistumisverosäännösten säätämisestä unionin jäsenvaltioissa. Direktiivin 5 artiklan mukaan jäsenvaltion tulee verottaa sieltä poissiirtyvien varojen realisoitumattomia luovutusvoittoja direktiivissä säännellyissä tilanteissa. Maastapoistumisverotusta koskevat säännökset on hyväksyttävä ja julkaistava kansallisesti viimeistään 31. joulukuuta 2019, ja EU:n jäsenvaltioiden on sovellettava niitä 1. tammikuuta 2020 alkaen. Direktiivin määräykset koskevat ainoastaan yhtiöitä, joten luonnollisten henkilöiden osalta jäsenvaltioiden kansalliset maastapoistumisverosäännökset kuuluvat yhä jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan. Unionin tuomioistuin on kuitenkin tulkinnut luonnollisia henkilöitä koskevien maastapoistumisverosäännösten yhteensopivuutta unionin perusvapauksien kanssa ja kyseinen oikeuskäytäntö rajoittaa jäsenvaltioiden toimivaltaa säännellä verotuksesta kansallisessa lainsäädännössään. Tämä oikeuskäytäntö käsittelee kuitenkin vain unionin sisäisiä tilanteita, joten jäsenvaltioiden oikeutta säännellä maastapoistumisverotuksesta tilanteissa, joissa luonnollinen henkilö siirtää asuinpaikkansa Euroopan talousalueen ulkopuolelle, ei ole unionin lainsäädännössä tai oikeuskäytännössä rajoitettu.

1.2 Tutkimuskysymyksen asettelu ja tutkimusaiheen rajaus

Elinkeinoverolain yritysjärjestelyjä koskevat säännökset ovat osoittautuneet kohtuullisen hyvin toimiviksi, mutta niiden soveltamiseen on liittynyt myös oikeudellista epävarmuutta. Tämä on synnyttänyt yritysjärjestelyjä koskevien säännösten osalta runsasta oikeuskäytäntöä.¹⁰ Kuitenkin EVL 52 f §:n vuoden 2012 lakiuudistusta koskevien lain esitöiden mukaan kyseisen säännöksen kolmatta momenttia ei ole käytännössä juurikaan sovellettu¹¹. Näin ollen osakevaihdon yhteydessä tapahtuvan maastapoistumisverotuksen sääntelyn osalta ei ole kansallista julkaistua oikeuskäytäntöä¹². Nykyisestä kansallisesta oikeuskäytännöstä ei ole johdettavissa suoraa vastausta siihen, voisiko EVL 52 f §:n 3 momentti olla tietyissä tilanteissa kansainvälisten velvoitteiden vastainen säännös. Tässä tutkielmassa käsitelen EVL 52 f § 3:n momentin soveltamista tilanteessa, jossa luonnollinen henkilö muuttaa asuinpaikkansa Sveitsiin ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut.

⁹ Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta.

¹⁰ Penttilä (2013), s. 211.

¹¹ HE 148/2011 vp., s. 10

¹² Poikkeuksena tapaus KHO 2012/93, joka koski vanhaa vuoteen 2012 asti voimassa ollutta säännöstä.

Kansallinen sääntely koskien osakevaihdon kohteena olevien osakkeiden luovutusvoittoverotuksen lykkäämistä osakkeiden luovutushetkeen koskee ainoastaan henkilöä, joka siirtää asuinpaikkansa Euroopan talousalueeseen kuuluvaan valtioon. Sen sijaan, jos osakevaihdossa osakkeita saanut luonnollinen henkilö siirtyy asuvaksi muussa valtiossa kuin Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut, määrä, joka olisi ollut veronalaista tuloa, jos siihen ei olisi sovellettu veron lykkäyksen myöntävää säännöstä, luetaan sen verovuoden tuloksi, jona henkilö siirtyy muualla kuin Euroopan talousalueella sijaitsevassa valtiossa asuvaksi.

Tutkielmassani keskityn tarkastelemaan EVL 52 f §:n 3 momentin soveltamista luonnolliseen henkilöön, joka siirtää asuinpaikkansa Sveitsiin. Olen valinnut kyseisen näkökulman tutkielmaani, koska Sveitsi ei kuulu Euroopan talousalueeseen, mutta se on solminut Euroopan unionin kanssa sopimuksen henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta. Kyseinen sopimus tuo Sveitsin ja jäsenvaltioiden välisissä rajat ylittävissä verotustilanteissa esiin vastaavia kysymyksiä kuin unionin sisäisissä tilanteissa koskien sitä, rajoittavatko kansalliset maastapoistumisverosäännökset henkilöiden liikkumisvapautta.

Henkilöiden liikkumisvapauden voidaan katsoa sisältävän henkilöiden yleisen liikkumisoikeuden (SEUT 21 art.), työvoiman vapaan liikkumisoikeuden (SEUT 45 art.) sekä sijoittautumisvapauden (SEUT 49 art.).¹³ EVL 52 f §:n 3 momentin kaltainen osakevaihdon maastapoistumisvero voi kuitenkin olla ristiriidassa myös pääomien vapaata liikkuvuutta (SEUT 63 art.) koskevien määräysten kanssa.¹⁴ Tutkielmassani keskityn käsittelemään EVL 52 f §:n 3 momentin syrjivyyttä suhteessa asuinpaikkansa Sveitsiin siirtävän luonnollisen henkilön verotukseen, joka on itsenäinen ammatinharjoittaja. Näin ollen perusvapauksien käsitteleminen rajautuu tutkielmassani sijoittautumisvapautta sekä pääomien vapaata liikkuvuutta koskeviin artikloihin. SEUT 21 artikla sääntelee yleisesti jäsenvaltioiden kansalaisten oikeudesta liikkua ja oleskella jäsenvaltioiden alueella, mutta kyseinen artikla soveltuu ainoastaan tilanteissa, joissa jokin henkilöiden liikkumisvapautta koskeva erityisartikla ei sovellu. SEUT 49 artiklan soveltamisala koskee nimenomaisesti itsenäistä ammattia harjoittavia jäsenvaltioiden kansalaisia, joten se soveltuu tutkielmassani erityisartiklana SEUT 21 artiklan sijasta. SEUT 45 artiklan soveltamisala on rajattu koskemaan työntekijöiden vapaata liikkuvuutta, joten se ei sovellu itsenäisten ammatinharjoittajien oikeuksia tarkasteltaessa.

¹³ Nykänen (2012), s. 393.

¹⁴ Komission Suomelle lokakuussa 2008 lähettämä virallinen huomautus (komission kirje 23.9.2008 SG-Greffe (2008)D/205669).

SEUT 63 artiklassa soveltamisalaa ei ole rajattu jäsenvaltion kansalaisen harjoittaman taloudellisen toiminnan perusteella, sillä kyseisen artiklan objekti on pääomanliikkeet itse.

Nämä edellä mainitut rajaukset huomioiden tutkielmani tavoitteena on vastata seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

1. Kun tarkastellaan sitä, onko EVL 52 f §:n 3 momentti yhteensopiva unionin oikeuden kanssa, sovelletaanko tähän tarkasteluun sijoittautumisvapaudesta vai pääomien vapaasta liikkuvuudesta määrääviä artikloja? Vai onko mahdollista, että kyseisen säännöksen tarkastelu kuuluu kummankin perusvapauden soveltamisalaan?

2. Voidaanko unionin perustamissopimusten sijoittautumisvapaudesta tai pääomien vapaasta liikkuvuudesta määrävien artiklojen nojalla katsoa EVL 52 f §:n 3 momentin olevan unionin oikeuden vastainen? Voiko siten myös osakevaihtoon osallistunut verovelvollinen, joka siirtää asuinpaikkansa Sveitsiin, vedota perusvapauksiin kyseisen syrjivän verolainsäädännön vuoksi?

3. Voidaanko EVL 52 f §:n 3 momentin katsoa olevan Sveitsin ja Euroopan unionin välillä solmitun henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen takaaman sijoittautumisoikeuden vastainen? Voiko siten osakevaihtoon osallistunut verovelvollinen, joka siirtää asuinpaikkansa Sveitsiin, vedota sopimuksen sijoittautumisoikeutta koskeviin määräyksiin kyseisen syrjivän verolainsäädännön vuoksi ja mitä edellytyksiä sopimus asettaa sille, että sopimusta sovelletaan EVL 52 f §:n 3 momentin soveltamisalaan kuuluviin tilanteisiin?

1.3 Tutkielman metodi, aineisto ja rakenne

Tutkielmani tavoitteena on vastata edellä esitettyihin tutkimuskysymyksiin oikeusdogmaattista tutkimusmenetelmää hyödyntäen. Oikeusdogmaattisessa tutkimuksessa kulloinkin käsiteltävää oikeusongelmaa selvitetään voimassa olevan oikeuden perusteella. Oikeusdogmaattisessa tutkimuksessa on myös tarkoituksena systematisoida voimassa olevaa oikeutta sekä kehittää oikeudellista käsitejärjestelmää.¹⁵ Oikeusdogmaattisen tutkimuksen avulla voidaan tutkia sitä, mikä on voimassa olevaa oikeutta ja mikä merkitys laista ja muista oikeuslähteistä löytyvällä materiaalilla on.¹⁶

¹⁵ Aarnio (1989), s.47 - 48.

¹⁶ Hirvonen (2011), s. 23.

Tutkielmassani keskeisenä oikeuslähteenä toimivat Euroopan unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisut. Siten oikeusdogmaattisen tutkimusmenetelmän ohella hyödynnän tutkielmassani unionin tuomioistuimen antamiin ennakkoratkaisuihin perustuvaa oikeustapausanalyysiä.

Unionin tuomioistuimelle on ainoana instanssina asetettu perussopimuksessa tehtäväksi tulkita EU-oikeuden sisältöä,¹⁷ joten unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisujen perustelut ovat ainoita virallisia kannanottoja EU-oikeuden tulkinnasta. Union oikeuden sisällöstä saatava tieto konkretisoituu nimenomaan unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisuihin ja etenkin ratkaisujen perusteista. Unionin tuomioistuimen on todettu nauttivan tulkinnallista autonomiaa, joka on otettava huomioon EU-oikeutta tulkittaessa.¹⁸ Tutkimusaineistonani toimii pääosin unionin primäärioikeus eli perussopimukset ja unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisut. Suomen kansallisen oikeusjärjestelmän tarkastelussa keskeisenä aineistona toimivat elinkeinoverolaki¹⁹ ja lainvalmisteluaineisto. Hyödynnän läpi tutkielmani myös oikeuskirjallisuudessa esitettyjä tulkintoja ja pyrin tuomaan esille käsittelemieni tutkimuskysymysten osalta erilaisia näkökantoja.

Tutkielmani johdannon jälkeen käsittelen aiheeni kannalta keskeistä EU-oikeudellista sekä kansallista sääntelyä. Tarkastelen unionin oikeuden syrjintäkieltoa sekä tutkimuskysymyksieni kannalta relevantteja perusvapauksia, sijoittautumisvapautta sekä pääomien vapaata liikkuvuutta. Käyn myös läpi unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä unionin sisäisiä maastapoistumisverotustilanteita koskien. Lopuksi tarkastelen vielä kansallisia osakevaihdon maastapoistumisverosäännöksiä.

Kolmannessa kappaleessa käsittelen sitä, milloin maastapoistumisverotus saattaa muodostua perusvapauden rajoitukseksi. Käsittelen tätä kysymystä erikseen sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden osalta. Kyseisen kappaleen tavoitteena on vastata ensimmäiseen tutkimuskysymykseeni eli selventää sitä, milloin maastapoistumisverotusta koskeva tilanne kuuluu sijoittautumisvapauden soveltamisalaan ja milloin pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan. Lisäksi kolmannen kappaleen tavoitteena on vastata toiseen tutkimuskysymykseeni eli tarkastelen myös sitä, voidaanko sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien artiklojen takaamat oikeudet ulottaa koskemaan myös kolmansien valtioiden kansalaisia.

¹⁷ SEU 19 artikla.

¹⁸ Sankari 2011, s. 3.

¹⁹ Laki elinkeinotulon verottamisesta (24.6.1968/360).

Neljännessä kappaleessa käsittelemme tarkemmin edellä mainittua Sveitsin ja Euroopan unionin välillä solmittua sopimusta henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta. Käyn läpi sopimuksen sisältöä ja oikeusvaikutuksia ja pyrin käsittelemään sopimuksen vaikutusta EVL 52 f §:n 3 momentin soveltamiseen. Kappaleen tavoitteena on vastata kolmanteen tutkimuskysymykseeni eli ratkaista se, voiko kyseinen sopimus rajoittaa Suomen mahdollisuutta määrätä osakevaihdon maastapoistumisvero tilanteissa, joissa osakevaihtoon osallistuneen yhtiön osakkeenomistaja siirtää asuinpaikkansa Sveitsiin ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut. Viidennessä kappaleessa käyn läpi tutkielmani johtopäätökset ja vastaan vielä kootusti asettamiini tutkimuskysymyksiin.

2 EU-OIKEUDELLINEN JA KANSALLINEN SÄÄNTELY

2.1 Syrjimättömyysperiaate Euroopan unionissa

2.1.1 SEUT 18 artikla

Syrjimättömyysperiaate on unionin perussopimukseen sisältyvä oikeusperiaate, jolla on suuri merkitys sisämarkkinaoikeudessa. Syrjimättömyysperiaate ilmenee useissa perussopimuksen artikloissa, joilla on liittymäkohtia sisämarkkina- tai kilpailuoikeuteen. Syrjimättömyysperiaate edellyttää, että samanlaisia tilanteita ei saa lainsäädännössä kohdella eri tavoin eikä erilaisia tilanteita samalla tavoin. Jäsenvaltion omia kansalaisia ja oikeushenkilöitä ei saa suosia muiden jäsenvaltioiden kansalaisten ja oikeushenkilöiden kustannuksella.²⁰

SEUT 18 artiklan mukaan kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kiellettyä perussopimusten soveltamisalalla, sanotun kuitenkin rajoittamatta perussopimusten erityismääräysten soveltamista. SEUT 18 artiklaa tulkitaan usein samassa yhteydessä kuin EU-kansalaisten liikkumisvapautta koskevaa SEUT 21 artiklaa, sillä kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltäminen on usein kyöksissä EU-kansalaisten oikeusasemaan ja henkilöiden vapaaseen liikkuvuuteen sisämarkkinoilla²¹. SEUT 18 artikla sisältää niin sanotun kansallisen kohtelun velvoitteen, jonka mukaan muiden EU:n jäsenvaltioiden luonnollisia henkilöitä ja oikeushenkilöitä tulee kohdella samalla tavoin kuin vastaavia oman maan kansalaisia EU:n perussopimusten soveltamisalalla. Huomionarvoista SEUT 18 artiklan soveltamisessa on, että se ei estä jäsenvaltiota ylläpitämästä ankarampaa lainsäädäntöä tietyillä aloilla verrattuna jonkin toisen jäsenvaltion lainsäädäntöön kyseisillä aloilla edellyttäen, ettei suhteellisuusperiaatetta loukata ja ettei sisämarkkinoiden tehokas toiminta häiriinny.²² Näin ollen kiellettyä syrjintää ei ole se, että yhden unionin jäsenvaltion verolainsäädäntö on epäedullisempi verovelvollisen kannalta kuin toisen jäsenvaltion.

Edellytyksenä SEUT 18 artiklan soveltumiselle on, että kyseessä on valtion rajat ylittävä tilanne. Rajat ylittävässä verotustilanteessa SEUT 18 artikla soveltuu, kun EU-kansalainen on käyttänyt jotakin SEUT:n takaamaa perusvapautta. Edellytyksenä ei ole, että verovelvollinen itse on käyttänyt perusvapauksia, vaan edellytyksenä on, että kyseisen verovelvollisen verotukseen vaikuttaa, se että verovelvollinen itse tai joku toinen henkilö on käyttänyt perusvapauksia. Syrjintäkieltoon

²⁰ Raitio (2018), s. 268.

²¹ Esimerkiksi tapauksessa C-73/08 Bressol.

²² Raitio (2018), s. 269.

voidaan vedota myös suhteessa henkilön omaan asuinvaltioon, kunhan kyseessä on ainakin epäsuorasti valtion rajat ylittävä tilanne.²³

SEUT 18 artiklan soveltamisella ei saa rajoittaa SEUT:n erityismääräysten soveltamista. Kyseistä artiklaa voidaan soveltaa itsenäisesti vain, jos kyseessä on SEUT:n kattama tilanne, jota SEUT:n perusvapauksia koskevat erityissäännökset eivät kata. Näin ollen rajat ylittävissä verotustilanteissa tarvitsee harvoin tukeutua SEUT 18 artiklaan, sillä SEUT:n vastaiseen verotukseen voidaan puuttua perusvapaudet takaavien SEUT:n artiklojen avulla.²⁴

2.1.2 Syrjinnän käsite verotuksessa

Unionin jäsenvaltion kansallisen verolainsäädännön tai verosopimuksen säännös, joka kohtelee eri tavalla kotimaisia ja toisista jäsenvaltioista olevia ulkomaisia verovelvollisia, voi olla perustamissopimusten kieltämällä tavalla syrjivä. Perustamissopimuksen kieltämästä syrjinnästä voi olla kyse tilanteessa, jossa kahta samanlaisessa asemassa olevaa eri jäsenvaltion kansalaista kohdellaan eri tavalla tai jos kahta erilaisessa asemassa olevaa eri jäsenvaltion kansalaista kohdellaan samalla tavalla sillä seurauksella, että toinen joutuu epäedullisempaan asemaan.²⁵ Kansalaisuuteen perustuva erilainen kohtelu on kiellettyä syrjintää myös tilanteessa, jossa jokin muu erottelukriteeri, esimerkiksi verovelvollisen asuinpaikka, johtaa tosiasiallisesti samaan lopputulokseen kuin kansalaisuuteen perustuva syrjintä.²⁶ Kiellettyä syrjintää ovat muun muassa sellaiset jäsenvaltion verosäännökset, jotka kohtelevat muissa jäsenvaltioissa asuvia verovelvollisia epäedullisemmin kuin kyseisessä jäsenvaltiossa asuvia verovelvollisia, jos erilainen kohtelu tosiasiaassa johtaa kansalaisuuteen perustuvaan syrjintään.²⁷

SEUT 18 artikla ei koske puhtaasti kotimaisia tilanteita, joten unionin oikeuden mukaista kiellettyä syrjintää ei ole jäsenvaltion omien kansalaisten, jotka eivät ole käyttäneet perusvapauksiaan, epäedullisempi kohtelu verrattuna muiden valtioiden kansalaisiin nähden.²⁸ Esimerkiksi Suomessa on katsottu, että kansallinen lainsäädäntö tai unionin oikeus ei ole esteenä verolainsäädännön soveltamiselle, jonka mukaan edullista avainhenkilöverotusta sovelletaan ainoastaan ulkomaan kansalaisiin eikä lainkaan Suomen kansalaisiin.²⁹

²³ Helminen (2018), s. 66 ja C-87/99, Zurstrassen

²⁴ Helminen (2018), s. 66

²⁵ Esimerkiksi C-383/05 Talotta, kohta 18 ja C-279/93 Schumacker, kohta 30.

²⁶ Esimerkiksi C-279/93 Schumacker, kohta 26.

²⁷ Esimerkiksi C-383/05 Talotta, kohta 17 ja C-279/93 Schumacker, kohta 26.

²⁸ Esimerkiksi 152/73 Sotgiu, kohta 11.

²⁹ KHO 2010/412.

SEUT 18 artiklan soveltamisala kattaa vertikaalisen syrjinnän, jolla tarkoitetaan sitä, että minkä tahansa jäsenvaltion kansalaisella on oikeus missä tahansa jäsenvaltiossa samanlaiseen kohteluun kuin kyseisen jäsenvaltion kansalaisilla. Lisäksi voidaan katsoa, että unionin oikeuden mukainen syrjintäkielto kattaa lisäksi myös horisontaalisen syrjinnän. Horisontaalisessa syrjinnässä vertailukohteena ei ole puhtaasti kotimainen tilanne suhteessa kansainväliseen tilanteeseen, vaan kyseessä olevaa rajat ylittävää tilannetta verrataan toiseen mahdolliseen rajat ylittävään tilanteeseen. On kuitenkin epäselvää, missä laajuudessa unionin tuomioistuin katsoo horisontaalisen syrjinnän olevan kiellettyä. Unionin tuomioistuin ei esimerkiksi toistaiseksi ole vaatinut, että samojen verosopimusetujen tulisi koskea kaikkia EU-kansalaisia riippumatta heidän asuinvaltiostaan^{30,31}

Yhteenvedona voidaan todeta, että syrjinnästä on kyse, mikäli yhden valtion verojärjestelmä, mukaan lukien verosopimukset, kohtelee eri tavalla omia ja muiden EU-valtioiden kansalaisia sillä seurauksella, että muiden maiden kansalaiset joutuvat epäedullisemmän verotuksen kohteeksi. Eri tavalla kohtelu on kyseessä silloin, kun kahta samanlaista tilannetta kohdellaan eri tavalla tai jos kahta erilaista tilannetta kohdellaan samalla tavalla. On usein kuitenkin hyvin tulkinnanvaraista, milloin esimerkiksi kahden eri valtioissa asuvan verovelvollisen voidaan katsoa olevan samassa asemassa. Siten sen selvittämiseksi, onko syrjintää tapahtunut, on tehtävä tilanteiden verrannollisuusanalyysiä.³² Rajat ylittävän tilanteen erilainen verotus voi olla syrjivää suhteessa kotimaiseen tilanteeseen vain, jos kysymyksessä olevat tilanteet ovat verrannollisia kysymyksessä olevan verotustoimenpiteen tarkoituksen näkökulmasta.³³

2.2 Perusvapaudet Euroopan unionissa

2.2.1 Yleisesti perusvapauksista verotuksen alalla

Euroopan unionin perusvapaudet muodostuvat seuraavista sisämarkkinoilla toteutuvista oikeuksista: tavaroiden vapaa liikkuvuus (28 artikla), henkilöiden vapaa liikkuvuus (21, 45 ja 49 artiklat), palveluiden vapaa tarjoaminen ja vastaanottaminen (56 artikla) sekä pääomien ja maksujen vapaa liikkuminen (63 artikla). Henkilöiden vapaa liikkuvuus sisältää unionin kansalaisten vapaan liikkuvuuden, työntekijöiden vapaan liikkuvuuden sekä sijoittautumisvapauden. Kyseisiä vapauksia koskevat SEUT:n artiklat rajoittavat jäsenvaltioiden oikeutta säännellä rajat ylittävien tilanteiden verotuksesta. Vastaavat periaatteet koskevat ETA-sopimuksen perusteella ETA-valtioita. EU- ja ETA-alueen ulkopuolisia valtioita SEUT:n perusvapauksia vastaavat periaatteet eivät koske, ellei

³⁰ C-376/03 D.

³¹ Helminen (2018), s. 68.

³² Helminen (2018), s. 69.

³³ Esimerkiksi C-48/13 Nordea Bank Danmark, kohdat 23 ja 24.

niistä ole erillissopimuksissa sovittu.³⁴ Poikkeuksena on SEUT 63 pääomien ja maksujen vapaan liikkumisen takaava artikla, joka koskee EU:n sisäisten pääoma- ja maksuliikkeiden lisäksi myös pääomien ja maksujen liikkeitä EU-valtioiden ja kolmansien valtioiden välillä.

Kuten edellä käsitellyn SEUT 18 syrjimättömyysperiaatteen kohdalla, myös perusvapauksien soveltumisen edellytyksenä on, että kyseessä on SEUT:n kattama tilanne. Kyseessä täytyy siten olla valtion rajat ylittävä eikä yhden jäsenvaltion sisäinen tilanne³⁵. Perusvapauksiin voidaan vedota myös suhteessa henkilön omaan asuinvaltioon, kunhan kyseessä on ainakin epäsuorasti valtion rajat ylittävä tilanne.³⁶ Perusvapaudet takaavat vapaan liikkuvuuden jäsenvaltiosta toiseen ja tasa-arvoisen kohtelun kansalaisuudesta tai alkuperästä riippumatta. Kiellettyä on sekä suora että epäsuora kansalaisuuteen perustuva syrjintä samalla tavalla kuin SEUT 18 artiklan mukaankin. Syrjinnän käsite on muutenkin saman sisältöinen kuin SEUT 18 artiklan osalta.³⁷

SEUT:n perusvapauksien soveltamisala on laajempi kuin SEUT 18 artiklan mukaisen yleisen syrjintäkiellon. Perusvapauksista johtuen verotuksen ei tarvitse olla syrjivää ollakseen unionin oikeuden vastaista. Riittää, että jäsenvaltion verotus rajoittaa perusvapauksien toteutumista.³⁸ Perusvapauksien vastaista voi olla esimerkiksi verokohtelu, joka ei tee eroa kotimaisten ja rajat ylittävien tilanteiden välillä, mutta joka muuten rajoittaa rajat ylittävää toimintaa. Kaikki toimet, jotka estävät tai tekevät perusvapauksien käytön vähemmän houkuttelevaksi, muodostavat perusvapauksien rajoituksen³⁹. Esimerkiksi jäsenvaltion kansallinen verosäännös, joka soveltuu täysin erotuksetta kotimaisiin ja rajat ylittäviin tilanteisiin, voi olla perusvapauksien vastainen, jos se asettaa edellytyksiä, jotka on mahdotonta tai vaikeata täyttää rajat ylittävässä tilanteessa.⁴⁰

Tutkielmani kannalta keskeinen huomio on se, että perusvapaudet kattavat toisten jäsenvaltioiden kansalaisten syrjinnän lisäksi myös toimet, jotka merkitsevät valtion omien kansalaisten perusvapauksien rajoittamista. Kansallisten maastapoistumisverotussäännösten unionin oikeuden mukaisuutta tarkasteltaessa on huomioitava se, että sijoittautumisvapaus takaa myös oikeuden lähteä

³⁴ Kiegebeld & Smit (2007), s. 216 - 230.

³⁵ Esimerkiksi C-107/94 Asscher, kohta 32.

³⁶ Esimerkiksi C-87/99 Zurstrassen.

³⁷ Helminen (2018), s. 74.

³⁸ Esimerkiksi 81/87 Daily Mail ja C-251/98 Baars.

³⁹ Esimerkiksi C-55/94 Gebhard, kohta 37.

⁴⁰ Esimerkiksi C-279/93 Schumacker, kohta 49.

valtiosta, jonka kansalainen verovelvollinen on. Unionin jäsenvaltiot eivät saa verotuksellaan estää tai rajoittaa kyseisessä valtiossa asuvia EU-kansalaisia muuttamasta toisiin jäsenvaltioihin.⁴¹

2.2.2 Sijoittautumisvapaus

Sijoittautumisvapaudesta säädetään SEUT 49 - 54 artikloissa, jotka takaavat EU-kansalaisille oikeuden sijoittautua suoraan mihin tahansa jäsenvaltioon ja harjoittaa siellä toimintaa itsenäisenä yrittäjänä tai sinne perustetun yrityksen välityksellä. Tätä oikeutta kutsutaan ensisijaiseksi sijoittautumiseksi. Lisäksi artiklat takaavat oikeuden toimia missä tahansa jäsenvaltiossa edustuksen, sivuliikkeen tai tytäryhtiön välityksellä. Tätä oikeutta kutsutaan toissijaiseksi sijoittautumiseksi.⁴² Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä sijoittautumisen käsite on määritelty laajaksi ja sen on katsottu merkitsevän ”yhteisön kansalaisen mahdollisuutta osallistua pysyvästi ja jatkuvasti muun kuin sen jäsenvaltion taloudelliseen elämään, josta hän on peräisin”.⁴³

SEUT 49 artiklan soveltamisalan piiriin kuuluvat luonnolliset henkilöt. SEUT 54 artiklan avulla sijoittautumisvapauden soveltamisala on kuitenkin laajennettu koskemaan myös oikeushenkilöitä, sillä kyseisen artiklan mukaan jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustetut yhtiöt, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, rinnastetaan jäsenvaltioiden kansalaisiin sijoittautumisvapautta koskevan sopimuksen luvun määräyksiä sovellettaessa.

Unionin oikeuskäytännössä⁴⁴ sijoittautumisvapaudelle on vahvistettu välitön vaikutus, joka tarkoittaa sitä, että yksityiset toimijat voivat vedota sijoittautumisvapauden heille suomiin oikeuksiin kansallisessa tuomioistuimessa. Unionin oikeuskäytännössä⁴⁵ sijoittautumisvapaudelle on vahvistettu myös horisontaalinen välitön vaikutus, joten yksityinen toimija voi vedota perussopimuksesta johdettuun sijoittautumisvapauteensa myös toisia yksityisiä toimijoita vastaan.

Sijoittautumisvapauden periaatteella voidaan nähdä olevan kaksi ulottuvuutta. Ensimmäinen niistä on right to access, jonka avulla pyritään varmistamaan se, että sijoittautumisvaltion säädökset hyödyttävät sinne sijoittuvaa eli sijoittuvaa kansalaista kohdellaan kuten sijoittautumisvaltion kansalaisia. Toinen on right to exit, jonka avulla pyritään estämään se, että jäsenvaltio toiminnallaan

⁴¹ Esimerkiksi C-251/98 Baars, kohta 28 ja C-224/02 Pusa, kohta 19.

⁴² Helminen (2018), s. 91.

⁴³ C-55/94 Gebhard, kohta 25.

⁴⁴ Esimerkiksi 2/74 Reyners, kohta 30.

⁴⁵ Esimerkiksi C-438/05 Viking Line, kohta 66.

epäisi oman kansalaisensa tai tämän jäsenvaltion lakien mukaan perustetun yhtiön sijoittautumisen toiseen jäsenvaltioon.⁴⁶

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan johonkin jäsenvaltioon sijoittautuneella unionin kansalaisella on oikeus harjoittaa itsenäistä ammattia sekä perustaa ja johtaa yrityksiä samoilla edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia.⁴⁷ Unionin kansalaisten on saatava vapaasti valita, missä jäsenvaltiossa ja missä oikeudellisessa muodossa he harjoittavat liiketoimintaansa ja jäsenvaltioiden verolainsäädäntö tai verotuskäytäntö ei saa rajoittaa tätä valintaa.⁴⁸ Näiden oikeuksien voidaan katsoa toteuttavan sijoittautumisvapauden ensimmäistä ulottuvuutta (right to access).

Unionin tuomioistuin on tarkastellut oikeuskäytännössään myös sijoittautumisvapauden toista ulottuvuutta (right to exit) ja todennut, että unionin kansalaisuuden omaavien verovelvollisten on voitava vapaasti lähteä yhdestä jäsenvaltiosta ja voitava asettautua johonkin toiseen jäsenvaltioon ilman, että lähtövaltion tai asettautumisvaltion verotus rajoittaa tätä oikeutta.⁴⁹ Sijoittautumisvapauden vastaista on se, että alkuperäisjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon.⁵⁰ Siten sijoittautumisvapaus takaa EU-kansalaisille myös oikeuden lähteä valtiosta, jonka kansalainen verovelvollinen on. Jäsenvaltio ei saa verotuksellaan estää tai rajoittaa kotimaisia yhtiöitä sijoittautumasta toisiin jäsenvaltioihin.⁵¹

SEUT 49 artikla näyttäisi sanamuotonsa perusteella viittaavaan suoraan ainoastaan kansalaisuuteen perustuvaan syrjintään. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisoi-
keuden vapaus kieltää kuitenkin varsinaisen syrjinnän lisäksi myös sellaiset rajoitukset, jotka eivät sisällä syrjintää⁵². Siten sijoittautumisvapauden vastaista voi olla sellainenkin verokohtelu, joka ei tee eroa kotimaisten ja rajat ylittävien tilanteiden välillä, mutta joka muuten rajoittaa rajat ylittävää toimintaa. SEUT 49 artikla kieltää sekä suoran että epäsuoran syrjinnän. Syrjinnän käsitettä on käsitelty tarkemmin jo edellä kappaleessa 2.1.1, jossa todettiin, että jäsenvaltion kansalliseen lain-

⁴⁶ C-200/98 X ja Y, kohta 26.

⁴⁷ Esimerkiksi C-466/03 Marks & Spencer, kohta 30 ja C-231/05 Oy AA, kohta 29.

⁴⁸ Esimerkiksi C-231/05 Oy AA, kohta 40.

⁴⁹ Esimerkiksi C-360/06 Bauer.

⁵⁰ Esimerkiksi C-446/03 Marks & Spencer, kohta 31 ja C-196/04 Cadbury Schweppes, kohta 42.

⁵¹ Esimerkiksi C-251/98 Baars, kohta 28 ja C-224/02 Pusa, kohta 19.

⁵² Esimerkiksi 81/87 Daily Mail ja C-55/94 Gebhard.

säädäntöön tai verosopimuksiin perustuva verotus voi olla syrjäntäkiellon vastaista, jos kahta samanlaisessa asemassa olevaa eri jäsenvaltion kansalaista kohdellaan eri tavalla tai jos kahta erilaisessa asemassa olevaa eri jäsenvaltion kansalaista kohdellaan samalla tavalla sillä seurauksella, että toinen joutuu epäedullisempaan asemaan. Syrjäntäkiellon käsite on vastaava SEUT 49 artiklaa sovellettaessa⁵³.

Sijoittautumisvapautta on kuitenkin tietyin edellytyksin mahdollista rajoittaa kansallisella lainsäädännöllä. SEUT 52 ja 53 artiklojen mukaan jäsenvaltiolla oikeus rajoittaa sijoittautumisoikeutta yleiseen järjestykseen, turvallisuuteen tai terveyteen liittyvästä syystä. Lisäksi sijoittautumisvapautta voidaan rajoittaa muusta yleisen edun vaatimasta pakottavasta syystä. Sijoittautumisvapautta rajoittavan kansallisen säännöksen on kuitenkin täytettävä neljä edellytystä, jotta rajoituksen voidaan katsoa olevan hyväksyttävä. Hyväksyttävää sijoittautumisvapauteen vaikuttavaa rajoitusta on tämän ns. Gebhard-testin mukaan ensinnäkin sovellettava syrjimättömästi, rajoitus on toiseksi voitava perustella yleiseen etuun liittyvällä pakottavalla syyllä, rajoituksen on kolmanneksi oltava omiaan takaamaan sillä tavoiteltavan päämäärän toteutuminen eikä rajoituksella neljänneksi saa puuttua perusvapauteen enempää, kuin mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi.⁵⁴

2.2.3 Pääomien vapaa liikkuvuus

SEUT 63 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Kyseisen artiklan toisen kohdan mukaan kiellettyjä ovat myös kaikki rajoitukset, jotka koskevat maksuja jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Siten merkittävä ero pääomien vapaata liikkuvuutta ja muita perusvapauksia koskevien määräysten välillä on se, että SEUT 63 artiklassa ei viitata unionin kansalaisten tai muiden kuin unionin kansalaisten oikeuksiin, vaan artiklan soveltamisalan objekti on itse pääoma eikä siten pääomanliikkeeseen liittyvä henkilö⁵⁵. Näin ollen kyseinen artikla soveltuu myös tilanteissa, joissa kansallinen toimenpide aiheuttaa rajoituksia pääomien vapaaseen liikkuvuuteen myös jäsenvaltioiden ja kolmansien valtioiden välillä.

Pääomien vapaan liikkuvuuden kiellettyinä rajoituksena pidetään sellaisia kansallisia säännöksiä, joiden vuoksi toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia

⁵³ Esimerkiksi C-279/93 Schumacker ja C-107/94 Asscher.

⁵⁴ C-55/94 Gebhard, kohta 37.

⁵⁵ Bezborodov (2007), s. 668.

jäsenvaltioon tai joiden vuoksi kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muissa valtioissa.⁵⁶ Pääomien vapaata liikkuvuutta koskevalla SEUT 63 artiklalla on välitön oikeusvaikutus, joten yksityinen voi vedota SEUT 63 artiklaan jäsenvaltiota vastaan. Tämä koskee niin pääomien vapaata liikkuvuutta unionin sisällä kuin suhteessa kolmansiin valtioihin.⁵⁷

SEUT 64 artiklan ensimmäinen kohta kuitenkin sallii jäsenvaltioiden soveltaa sellaisia pääoman vapaan liikkuvuuden rajoituksia, jotka ovat kansallisen lainsäädännön tai unionin oikeuden mukaan olleet voimassa jo 31 päivänä joulukuuta 1993 ja jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista. Edellytyksenä rajoitusten sallittavuudelle on kuitenkin lisäksi se, että kyseisiin pääomanliikkeisiin liittyy suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina, sijoittautumista, rahoituspalvelujen tarjoamista tai arvopaperien hyväksymistä pääomamarkkinoille.

SEUT 65 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan, mitä 63 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta:

- a) soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella;
- b) toteuttaa kaikki toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä, jotta estetään verotusta ja rahoituslaitosten toiminnan vakauden valvontaa koskevien jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkominen, taikka säätää pääomanliikkeitä koskevista ilmoitusmenettelyistä hallinnollisten tietojen tai tilastotietojen saamiseksi taikka toteuttaa toimenpiteitä, jotka ovat perusteltuja yleisen järjestyksen ja turvallisuuden kannalta.

Kyseisen artiklan toisen kohdan mukaan pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan perussopimuksen luvun määräykset eivät rajoita sellaisten sijoittautumisoikeuden rajoitusten soveltamista, jotka ovat sopusoinnussa perussopimusten kanssa. Kolmannen kohdan mukaan edellä ensimmäisessä ja toisessa kohdassa tarkoitettut toimenpiteet ja menettelyt eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 63 artiklassa tarkoitettun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.

⁵⁶ Esimerkiksi C-101/05 A, kohta 40 ja yhdistetyt asiat C-338/11 - C-347/11 Santander, kohta 15.

⁵⁷ Esimerkiksi C-163/94 Sanz de Lera ym., kohdat 40 - 48 ja C-101/05 A, kohdat 21 - 27.

SEUT 65 artiklan 1 a) -kohdan mukainen säännös, jonka mukaan jäsenvaltiolla on oikeus kohdella verovelvollisia eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai pääomansa sijoituspaikan perusteella, ei kuitenkaan oikeuta läheskään aina verolainsäädäntöä, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavalla heidän sijoittautumisvaltionsa mukaisesti. Kyseistä säännöstä tulkitaan lähtökohtaisesti suppeasti.⁵⁸ Esimerkki SEUT 65 artiklan 1 a) ja b) -kohdissa tarkoitettusta toimenpiteestä voi olla tehokkaan verovalvonnan takaamiseksi tarkoitettu kansallinen verolainsäädäntö.⁵⁹

Sen lisäksi, että pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittava kansallinen toimenpide voidaan oikeuttaa SEUT 65 artiklan mukaisilla perusteilla, erilainen kohtelun voi olla perusteltavissa myös yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä eli oikeuttamisperusteilla. Käsittelen seuraavassa alakappaleessa pääomien vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden rajoituksiin soveltuvia oikeuttamisperusteita yhteisesti.

2.2.4 Rajoitusperusteet

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön⁶⁰ mukaan jäsenvaltioiden kansalliset toimenpiteet, jotka ovat suoraan syrjiviä voivat olla oikeutettavissa ainoastaan perustamissopimusten artiklojen nojalla, sijoittautumisvapauden rajoitukset siten vain SEUT 52 nojalla ja pääoman vapaan liikkuvuuden rajoituksen vain SEUT 65 artiklan nojalla. Lisäksi epäsuora syrjintä tai perusvapauksia rajoittava kansallinen toimenpide, jota ei sovelleta syrjivällä tavalla, voi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella olla hyväksyttävä myös muulla kuin perustamissopimuksessa nimenomaisesti mainitulla perusteella. Perusvapauksia rajoittava kansallinen toimenpide voi olla hyväksyttävä niin sanotun rule of reason -periaatteen nojalla, jos toimenpiteellä pyritään perustamissopimuksen mukaiseen, sallittuun tavoitteeseen, ja jota voidaan perustella yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä.⁶¹ Rule of Reason -testin arvioimisperusteita ovat siten jäsenvaltion lainsäädännön syrjimätön soveltaminen, mahdollisuus perustella lainsäädäntö yleiseen etuun liittyvillä pakottavilla syillä, lainsäädännön ominaisuus taata tavoiteltu päämäärä sekä suhteellisuusperiaatteen mukaisuus, eli verokohtelu ei saa olla ankarampaa kuin on tarpeellista.⁶²

⁵⁸ C-319/02 Manninen, kohta 28.

⁵⁹ C-478/98 Komissio v. Belgia, kohdat 38 ja 39.

⁶⁰ Esimerkiksi C-311/97 Royal Bank of Scotland, kohta 32 ja C-158/08 Komissio v. Espanja, kohta 37.

⁶¹ Helminen (2018), s. 132.

⁶² Esimerkiksi C-371/10 National Grid Indus, kohta 65 ja Urpilainen (2012), s. 80.

Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään hyväksynyt perusvapauksia rajoittavien kansallisten verosäännösten oikeuttamisperusteiksi verojärjestelmän sisäisen eheyden turvaamisen⁶³, verovälvönnän tehokkuuden turvaamisen⁶⁴, veron kiertämisen estämisen⁶⁵, jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jakautumisen turvaamisen⁶⁶, ja jäsenvaltioiden oikeuden verottaa alueellaan syntyneitä tuottoja territoriaali- eli alueperiaatteen nojalla⁶⁷. Unionin tuomioistuin on toisaalta oikeuskäytännössään jättänyt hyväksymättä oikeuttamisperusteina muun muassa viranomaiselle aiheutuvan hallinnollisen taakan⁶⁸, verotulojen vähentymisen⁶⁹ sekä haitan kompensoivan edun⁷⁰. Kansallisen verosäännöksen on lisäksi oltava suhteellisuusperiaatteen mukainen ja noudatettava vähimmän haitan periaatetta.⁷¹

2.3 Maastapoistumisverotusta koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

Yritysjärjestelydirektiivin⁷² ja sen perusteella annettujen kansallisten osakevaihtoa koskevien säännösten tarkoituksena on poistaa verotukselliset esteet unionin sisällä tehtäviltä rajat ylittäviltä yritysjärjestelyiltä ja siten osaltaan varmistaa sisämarkkinoita vastaavien olosuhteiden luominen unionissa ja sisämarkkinoiden toimivuus.⁷³ Direktiivin osakevaihtoa koskevien määräysten tavoitteena on poistaa järjestelyyn välittömästi liittyvät veroseuraamukset lykkäämällä verotus osakevaihdossa vastikkeeksi saatujen osakkeiden luovutukseen.⁷⁴ Vaikka direktiivi koskee vain rajat ylittäviä yritysjärjestelyitä, direktiivin mukaiset veroedut on ulotettu kansallisissa säännöksissä yleensä koskemaan myös puhtaasti kansallisia tilanteita. Näin on menetelty myös Suomessa.⁷⁵

Unionin jäsenvaltioissa oli 2000-luvun alussa voimassa erilaisia maastapoistumisverosäännöksiä, joiden tavoitteena oli alueperiaatteen toteuttaminen siten, että jäsenvaltio säilytti oikeuden verottaa alueellaan syntyneitä tuloja, vaikka verovelvollinen siirsi asuinpaikkansa pois toiseen jäsenvalti-

⁶³ Esimerkiksi C-204/90 Bachmann, kohta 28.

⁶⁴ Esimerkiksi C-470/04 N, kohta 52.

⁶⁵ Esimerkiksi C-28/95 Leur-Bloem, kohta 40.

⁶⁶ Esimerkiksi C-446/03 Marks & Spencer, kohta 43.

⁶⁷ Esimerkiksi C-470/04 N, kohta 41.

⁶⁸ Esimerkiksi C-279/91 Schumacker, kohta 43.

⁶⁹ Esimerkiksi C-385/00 de Groot, kohta 103.

⁷⁰ Esimerkiksi C-470/04 N.

⁷¹ Esimerkiksi C-264/96 ICI, kohta 28.

⁷² Neuvoston direktiivi 2009/133/EY, annettu 19 päivänä lokakuuta 2009, eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä.

⁷³ Yritysjärjestelydirektiivin johdanto-osa, kappale 2.

⁷⁴ Yritysjärjestelydirektiivin 8 artikla.

⁷⁵ Nykänen (2012), s. 390.

oon tai unionin alueen ulkopuolelle. Myös Suomi oli sisällyttänyt kansallista osakevaihtoa koskevaan sääntelynsä vastaavan kaltaisen säännöksen, jonka mukaan osakevaihtoon osallistuneen osakkeenomistajan yritysjärjestelyssä syntynyt realisoitumaton luovutusvoitto verotettiin sinä hetkenä, kun verovelvollinen siirsi asuinpaikkansa Suomen verotusvallan ulkopuolelle. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä alkoi kuitenkin muodostua EU-oikeudellinen tulkinta, jonka mukaan maastapoistumisverotus, joka verottaa realisoitumattomia arvonnousuja heti maastamuuton hetkellä, saattaa muodostaa perusvapauksien rajoituksen. Unionin tuomioistuin katsoi, että maahan jääneen verovelvollisen saama verotuksellinen etu voi olla omiaan vähentämään verovelvollisen halukkuutta perusvapauden käyttämiseen, toisien sanoen asuinpaikkansa siirtämiseen.⁷⁶ Oikeuskäytännön mukaan nimittäin vähäinkin perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen tai niiden vähemmän houkuttelevaksi tekeminen on kiellettyä.⁷⁷ Esimerkiksi Suomen kaltaisen sääntelyn mukainen osakevaihdon maastapoistumisvero voi realisoitua liikkeenharjoittajan, palkansaajan tai eläkkeensaajan muuttaessa Suomesta. Siten osakevaihdon jäähyväisvero voi rajoittaa henkilöiden yleistä liikkumisoikeutta (SEUT 21 art.), työvoiman vapaata liikkumisoikeutta (SEUT 45 art.) ja sijoittautumisvapautta (SEUT 49 art.).⁷⁸

Merkittävimmät luonnollisten henkilöiden maastapoistumisverotusta käsittelevät tapaukset ovat C-9/02, de Lasteyrie du Saillant ja C-470/04, N. Ne määrittivät pitkälti ne rajoitukset, jotka unionin oikeus asettaa kansallisille maastapoistumisverosäännöksille. Tapauksessa C-9/02, de Lasteyrie du Saillant oli kysymys Ranskan verolainsäädännöstä, jonka perusteella realisoitumattomat luovutusvoitot katsottiin eräissä tapauksissa verovelvollisen tuloksi, kun verovelvollinen siirsi kotipaikkansa pois Ranskasta. Maastamuutto ei kuitenkaan realisoitunut piileviä luovutustappiota, koska maastapoistumisvero tuli sovellettavaksi vain tilanteessa, jossa osakkeiden maastamuuttohetken käypä arvo ylitti niiden hankintamenon. Verovelvollinen saattoi asettaa vakuuden, jolloin veroa ei tarvinnut maksaa vielä muuttohetkellä. Jos osakkeet olivat verovelvollisen hallussa viisi vuotta muuttohetken jälkeen, palautettiin muuttohetkellä maksettu vero tai asetettu vakuus korkoitetun verovelvolliselle. Unionin tuomioistuin ei hyväksynyt sääntelyn oikeuttamista verokierron vaaran välttämiseksi, koska sääntelyllä ei puututtu pelkästään puhtaasti keinotekoisiiin järjestelyi-

⁷⁶ Esimerkiksi C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, kohta 42 ja C-371/10 National Grid Indus BV, kohta 36.

⁷⁷ Esimerkiksi C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, kohta 43, C-170/05, Denkavit, kohta, 22 ja C-233/09 Dijkman, kohta 42.

⁷⁸ Nykänen (2012), s. 393.

hin. Unionin tuomioistuimen mukaan ei voida katsoa, että luonnollinen henkilö kiertää veroa pelkästään sen perusteella, että hän siirtää asuinpaikkansa pois jonkin jäsenvaltion alueelta⁷⁹. Komissio on katsonut, että vaikka kyseisessä asiassa annettu tuomio koskee siinä mainittuja tosiseikkoja ja olosuhteita, siinä esitetty EU-lainsäädännön tulkinta pätee maastapoistumisveroihin yleisesti.⁸⁰

Unionin tuomioistuin katsoi ratkaisussaan C-470/04, N, että jäsenvaltio voi alueperiaatteen mukaisesti verottaa omaisuuden arvonnousut, jotka ovat syntyneet silloin, kun verovelvollinen asui kyseisessä jäsenvaltiossa. Näin ollen verovelvollisen maastamuuton yhteydessä voidaan määritellä ne verovelvollisen omaisuuden arvonnousut, joita jäsenvaltio aikoo verottaa. Tämä ei saa kuitenkaan johtaa veron välittömään perimiseen.⁸¹ Vero voidaan periä vasta, kun verovelvollinen luovuttaa omaisuuden. Veron maksun lykkääntymiselle ei saa myöskään asettaa mitään ehtoja veroilmoituksen antamisvelvollisuutta lukuun ottamatta.⁸² Esimerkiksi vakuuden vaatimista veron maksun lykkäämisen ehtona ei voida hyväksyä.⁸³ Muuttohetken käyvän arvon mukaan lasketun veron kantaminen ei ole oikeassa suhteessa maastapoistumisverolla tavoiteltavaan päämäärään nähden. Siten oikeasuhtaiseksi voidaan katsoa vain verojärjestelmä, joka ottaa luonnollisella henkilöllä täysimääräisesti huomioon muuttohetken jälkeen tapahtuneet omaisuuden arvonnousut, jollei näitä oteta huomioon verovelvollisen asuinvaltion verotuksessa.⁸⁴

Suhteellisuusperiaatteella on suuri merkitys unionin tuomioistuimen maastapoistumisverotusta koskevilla päätöksillä. Suhteellisuusperiaatteen on katsottu olevan verotuksen hyväksyttävyyttä rajoittava tekijä⁸⁵. Maastapoistumisverotuksessa suhteellisuusperiaatteen osalta muodostuu tärkeäksi veron luonteen vuoksi kysymys siitä, milloin vero tulee maksettavaksi ja millä ehdoin. Realisoitumattomien arvonnousujen verotusta ei unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ole hyväksytty suhteellisuusperiaatteeseen mukaiseksi, sillä vähemmän rasittavia keinoja olisi olemassa.⁸⁶

⁷⁹ C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, kohdat 50 - 51.

⁸⁰ KOM(2006) 825 lopullinen, s. 3.

⁸¹ C-470/04 N, kohdat 46 ja 47.

⁸² C-470/04 N, kohta 49.

⁸³ C-470/04 N, kohta 51.

⁸⁴ C-470/04 N, kohta 54.

⁸⁵ Esimerkiksi C-470/04 N, kohdat 42 - 46.

⁸⁶ C-371/10 National Grid Indus, kohdat 73 ja 85.

2.4 Kansallinen sääntely

Suomen kansallisessa lainsäädännössä osakevaihdosta säännellään EVL 52 f §:ssä ja TVL 45 §:n 5 momentissa. Kyseiset säännökset mahdollistavat yritysjärjestelydirektiivin edellyttämällä tavalla jatkuvuusperiaatteen soveltamisen osakevaihdossa osakkeet vaihtaneen henkilön verotuksessa. Osakevaihto ei realisoi luovutusvoiton verotusta ja verotus lykkääntyy vastikkeeksi saatujen osakkeiden luovutukseen. EVL 52 f §:n 1 momentin mukaan osakevaihdolla tarkoitetaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö hankkii sellaisen osuuden toisen osakeyhtiön osakkeista, että sen omistamat osakkeet tuottavat enemmän kuin puolet toisen yhtiön kaikkien osakkeiden tuottamasta äänimäärästä, tai, jos osakeyhtiöllä jo on enemmän kuin puolet äänimäärästä, hankkii lisää tämän yhtiön osakkeita ja antaa vastikkeena toisen yhtiön osakkeenomistajille liikkeeseen laskemiaan uusia osakkeitaan tai hallussaan olevia omia osakkeitaan. Vastike saa olla myös rahaa, ei kuitenkaan enempää kuin kymmenen prosenttia vastikkeena annettujen osakkeiden nimellisarvosta tai nimellisarvon puuttuessa osakkeita vastaavasta osuudesta maksettua osakepääomaa. Kyseisen säännöksen 2 momentin mukaan osakkeita luovuttaneen osakkeenomistajan verotuksessa osakevaihdossa syntynyttä voittoa ei katsota veronalaiseksi tuloksi eikä tappiota vähennyskelpoiseksi menoksi. Vaihdossa vastaanotettujen osakkeiden hankintamenona pidetään luovutettujen osakkeiden verotuksessa poistamatta olevaa hankintamenon osaa. Kuitenkin siltä osin kuin vastikkeena saadaan rahaa, osakevaihtoa pidetään veronalaisena luovutuksena.

TVL 45 §:n 5 momentin mukaan EVL 52 f §:n 1 momentissa tarkoitettussa osakevaihdossa syntynyttä voittoa ei katsota veronalaiseksi tuloksi eikä tappiota vähennyskelpoiseksi menoksi, jollei mainitun lain 52 h §:stä muuta johdu. Vaihdossa vastaanotettujen osakkeiden hankintamenona pidetään luovutettujen osakkeiden verotuksessa poistamatta olevaa hankintamenon osaa. Siltä osin kuin vastikkeena saadaan rahaa, osakevaihtoa pidetään veronalaisena luovutuksena. Lisäksi noudatetaan, mitä mainitun lain 52 f §:n 3 ja 4 momentissa säädetään. EVL 52 h §:ssä säännellään tilanteista, joissa on ilmeistä, että järjestelyjen yksinomaisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on ollut veron kiertäminen tai veron välttäminen.

EVL 52 f § sisältää myös osakevaihtoa koskevan maastapoistumisverosäännöksen. Kyseisen säännöksen 3 momentin mukaan, jos osakevaihdossa osakkeita saanut luonnollinen henkilö Suomen lainsäädännön tai kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan siirtyy asuvaksi muussa valtiossa kuin Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut, määrä, joka olisi ollut veronalaista tuloa, jos siihen ei olisi sovellettu 2 momenttia, luetaan sen verovuoden

tuloksi, jona henkilö siirtyy muualla kuin Euroopan talousalueella sijaitsevassa valtiossa asuvaksi. Sama koskee tilannetta, jossa luonnollinen henkilö on osakevaihdon jälkeen siirtynyt toisessa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa asuvaksi ja henkilö tuon valtion kansallisen lainsäädännön tai valtion solmiman kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan siirtyy asuvaksi muussa valtiossa kuin Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut.

EVL 52 f §:n 4 momentti koskee Euroopan talousalueelle muuttavien henkilöiden verotuskohtelua. Säännöksen mukaan, jos luonnollinen henkilö luovuttaa osakevaihdossa saamiaan osakkeita asuessaan toisessa Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa ja luovuttaminen tapahtuu ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut, näitä luovutettuja osakkeita vastaava määrä, joka olisi ollut veronalaista tuloa, jos osakevaihtoon ei olisi sovellettu 2 momenttia, luetaan sen verovuoden tuloksi, jona vastikeosakkeiden luovutus tapahtui. Näin ollen Euroopan talousalueelle muuttavan henkilön verotuksessa osakevaihdossa syntynyt voitto verotetaan vain, jos verovelvollinen luovuttaa osakkeet viiden vuoden sisällä osakevaihdon toteuttamisesta, kun taas Euroopan talousalueen ulkopuolelle muuttavan henkilön verotuksessa osakevaihdossa syntynyt voitto verotetaan heti maastamuuton hetkellä, vaikka verovelvollinen ei ole vielä luovuttanut osakkeita.

Edellä kuvatun kaltainen sääntely, joka erottelee Euroopan talousalueelle ja sen ulkopuolelle muuttavien verovelvollisten kohtelun, on tullut voimaan vuoden 2012 aikana.⁸⁷ Lakiuudistuksen taustalla oli komission Suomelle lähettämä virallinen huomautus⁸⁸, jossa kiinnitettiin huomiota osakevaihdon maastapoistumisveron EU-oikeudellisiin ongelmiin. Komission mukaan Suomen osakevaihtoa koskevat säännökset saattoivat olla ristiriidassa silloisten EY:n perustamissopimuksen 39 artiklan työvoiman vapaata liikkuvuutta ja 43 artiklan sijoittautumisvapautta koskevien määräysten kanssa. Komissio katsoi virallisessa huomautuksessaan, että osakevaihdon maastapoistumisvero voi olla ristiriidassa myös pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten kanssa. Tätä kysymystä ei käsitelty kuitenkaan osakevaihdon maastapoistumisveron muuttamista koskeneessa hallituksen esityksessä eikä valtiovarainvaliokunnan mietinnössä.⁸⁹

⁸⁷ Osakevaihdon maastapoistumisverosäännöksiä on muutettu laeilla 11.5.2012/218 ja 11.5.2012/219.

⁸⁸ Komission kirje 23.9.2008 SG-Greffe (2008)D/205669.

⁸⁹ Nykänen (2012), s. 394.

Aiemmassa osakevaihdon maastapoistumisveroa koskevassa säännöksessä määrä, joka olisi ollut veronalaista tuloa ilman osakevaihdossa syntyneet luovutusvoiton veronmaksun lykkäämistä koskevaa säännöstä, luettiin sen verovuoden tuloksi, jona henkilöstä tuli muualla kuin Suomessa asuva, jos verovelvollinen siirsi asuinpaikkansa pois Suomesta ennen kuin kolme vuotta oli kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto tapahtui. Osakevaihdossa saatu lykkääntymisetu menetettiin maastamuuton vuoksi ja osakevaihdon yhteydessä verottamatta jäänyt voitto katsottiin maastamuuttovuoden veronalaiseksi tuloksi. Lakiuudistuksen jälkeen vastaavanlainen sääntely jäi yhä voimaan niiden tilanteiden osalta, joissa osakevaihtoon osallistunut verovelvollinen siirtää asuinpaikkansa Euroopan talousalueen ulkopuolelle ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut.

3 MAASTAPOISTUMISVEROTUS JA PERUSVAPAUKSIEN RAJOITTAMINEN

3.1 Ensisijaisen perusvapauden sääntö

Joissain tilanteissa perusvapauksien päällekkäisyydestä johtuen sekä sijoittautumisvapaus että pääomien vapaa liikkuvuus näyttäisivät toisinaan soveltuvan samaan tilanteeseen. Tämän kappaleen tarkoituksena on tarkastella sitä, soveltaako unionin tuomioistuin tällaisissa tapauksissa vain toista perusvapautta vai voidaanko perusvapauksia soveltaa rinnakkain. Tarkastelen myös sitä, löytyykö tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä sovellettaville perusvapauksille etusijajärjestys tilanteessa, jossa tapaukseen näyttää soveltuvan kumpi tahansa perusvapauksista.

Unionin tuomioistuin ei ennen vuonna 1994 antamaansa ratkaisua C-275/92, Schindler asettanut eri perusvapauksia etusijajärjestykseen. Ennen kyseistä ratkaisua unionin tuomioistuin saattoi käsitellä tapauksissa, joihin ennakkoratkaisua pyytäneen kansallisen tuomioistuimen mukaan soveltu useampi perusvapaus, perusvapauksia sattumanvaraisessa järjestyksessä, ellei ennakkoratkaisua pyytänyt kansallinen tuomioistuin nimenomaisesti pyytänyt käsittelyä tietyssä järjestyksessä.⁹⁰ Esimerkiksi tapauksessa C-204/90, Bachmann unionin tuomioistuin käsitteli kaikkia ennakkoratkaisupyynnössä esitettyjä kysymyksiä kolmen eri perusvapauden, palvelujen tarjoamisen vapauden, työvoiman vapaan liikkuvuuden ja pääomien vapaan liikkuvuuden, osalta.

Unionin tuomioistuimen voidaan katsoa soveltaneen ensisijaisen perusvapauden periaatetta ensimmäisen kerran epäsuorasti vuonna 1994 antamassaan ratkaisussa C-275/92, Schindler. Tapauksessa oli kyse arpajaisia koskevien mainosten sekä arpalippujen maahantuonnista jäsenvaltioon. Unionin tuomioistuin katsoi asiassa, että kun mainosmateriaalin ja ilmoittautumiskaavakkeiden sekä mahdollisesti myös arpalippujen lähettäminen on kuitenkin vain arpajaisten järjestämiseen tai pitoon liittyvä konkreettinen yksityiskohta, sitä voida tarkastella suhteessa perustamissopimukseen arpajaisista riippumattomana, joiden kiinteä osa se on. Esineiden maahantuonti ja jakelu eivät ole päämääriä sinänsä, vaan maahantuonnin ja jakelun tarkoituksena on ainoastaan mahdollistaa niissä jäsenmaissa, joihin kyseisiä esineitä on tuotu ja joissa niitä on jaeltu, asuvia henkilöiden osallistuminen arpajaisiin. Näin ollen unionin tuomioistuin katsoi palveluiden vapaan liikkuvuuden soveltuvan hallitsevasti kyseiseen tapaukseen ja tavaroiden vapaan liikkuvuuden olevan toisijainen.⁹¹

⁹⁰ Panayi (2008), s. 571.

⁹¹ C-275/92 Schindler, kohdat 22, 24 ja 25.

Nimenomaisesti unionin tuomioistuin ilmaisi ensisijaisen perusvapauden säännön ensimmäisen kerran tapauksessa C-390/99, Canal Satèlite Digital. Tapauksessa oli kyse tavaroiden ja palveluiden vapaan liikkuvuuden takaavien artiklojen soveltamisalueen rajanvedosta. Unionin tuomioistuin totesi ensisijaisen perusvapauden periaatetta soveltaen, että silloin kun kansallisella toimenteella rajoitetaan sekä tavaroiden vapaata liikkuvuutta että palvelujen tarjoamisen vapautta, yhteisöjen tuomioistuin tutkii toimenpiteen pääsääntöisesti ainoastaan yhden perusvapauden osalta, jos toinen näistä perusvapauksista on kyseisissä olosuhteissa täysin toissijainen ensimmäiseen perusvapauteen nähden ja voidaan liittää siihen.⁹²

Ensisijaisen perusvapauden säännön mukaan unionin tuomioistuin siis pyrkii vastaamaan esitettyyn ennakkoratkaisupyyntöön ensisijaisesti hallitsevan perusvapauden perusteella silloin, kun kyseessä olevassa asiassa on vedottu useampaan perusvapauteen. Unionin tuomioistuin on käsitellyt sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden välistä etusijakysymystä muun muassa tapauksissa C-302/97, Konle, C-200/98, X ja Y sekä C-251/98, Baars. Tapauksessa C-302/97, Konle unionin tuomioistuin katsoi, että kiinteistön hankintaa koskeneen kansallisen säännöksen oli noudatettava niitä perustamissopimuksen määräyksiä, jotka koskevat jäsenvaltioiden kansalaisten sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta⁹³. Oikeuskirjallisuudessa ratkaisua on tulkittu siten, että unionin tuomioistuimen tekemän tulkinnan mukaan pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset täydentävät välttämättömällä tavalla sijoittautumisvapautta koskevia määräyksiä.⁹⁴ Ratkaisussaan unionin tuomioistuin totesi, että ”pääomanliikkeisiin kuuluvat ne toimet, joilla ulkomaiset tekevät kiinteistösijoituksia toisen jäsenvaltion alueella, kuten” pääomadiirektiivin liitteenä olevasta pääomanliikkeiden listauksesta ilmenee. Koska unionin tuomioistuin käsitteli tapausta ainoastaan pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta kyseisellä perusteella, ei asian käsitteleminen sijoittautumisvapauden kannalta ollut enää tarpeen.⁹⁵

Tapauksessa C-200/98, X ja Y oli kyse konserniavustuksen antamisesta emoyhtiön ja sen tytäryhtiön välillä. Koska tapauksessa Ruotsi nimenomaisesti myönsi kansallisen lainsäädäntönsä olevan ristiriidassa sijoittautumisvapauden takaavien artiklojen kanssa, unionin tuomioistuin ei tästä syystä katsonut olevan tarpeen tutkia asiaa pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta.⁹⁶ Oikeuskirjallisuudessa on esitetty näkökanta, jonka mukaan unionin tuomioistuimen ei tapauksissa C-

⁹² C-390/99 Canal Satèlite Digital, kohta 31

⁹³ C-302/97 Konle, kohta 22.

⁹⁴ Nykänen (2007), s. 202.

⁹⁵ C-302/97 Konle, kohta 22.

⁹⁶ C-200/98 X ja Y, kohdat 4, 29 ja 30.

302/97, Konle ja C-200/98, X ja Y tarvinnut ratkaista soveltuvaan perusvapautta tai antaa etusijaa molemmille soveltuville perusvapauksille sillä lopputulos ei olisi muuttunut soveltamalla vaihtoehtoisia perusvapautta.⁹⁷

Tapauksessa C-251/98, Baars oli kyse varallisuusveron vapautuksesta tilanteesta, jossa pääoma on sijoitettu sellaisten yhtiöiden osakkeisiin, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa. Kansallisen tuomioistuimen esittämät ennakkoratkaisukysymykset koskivat sekä sijoittautumisoikeuden että pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalueen valintaa. Tapauksessa oli kyse tilanteesta, jossa yhteisön kansalainen asuu yhdessä jäsenvaltiossa ja omistaa sellaisen yhtiön kaikki osakkeet, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa. Unionin tuomioistuin katsoi ratkaisussaan, että kun verovelvollinen omistaa sellaisen yhtiön osakkeita, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, määrän, joka vastaa 100 prosenttia tämän yhtiön pääomasta, verovelvolliseen kuitenkin sovelletaan epäilemättä sijoittautumisoikeutta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä.⁹⁸

Unionin tuomioistuin muotoili kyseisessä ratkaisussa periaatteen, johon se on myöhemmässä oikeuskäytännössään viitannut vakiintuneena oikeuskäytäntönä. Ratkaisun kohdan 22 mukaan: "sijoittautumisvapautteen kuuluu jäsenvaltion kansalaisen oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä ja erityisesti yhtiöitä jossakin toisessa jäsenvaltiossa. Jäsenvaltion kansalainen käyttää sijoittautumisoikeuttaan, kun hän omistaa yhtiöstä, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, sellaisen osuuden tai määrän osakkeita, joka antaa hänelle vaikutusvaltaa yhtiön päätöksiin ja toimintaan".

Tuomiossa ei otettu kantaa pääomien vapaan liikkuvuuden soveltumiseen kuin toteamalla, että kun asia käsiteltiin sijoittautumisvapauden kannalta, ei pääomien vapaan liikkuvuuden osalta ole tarve esittää ratkaisua.⁹⁹ Kansallinen tuomioistuin oli esittänyt ennakkoratkaisukysymyspyyntönsä siten, että pääomien vapaata liikkuvuutta koskeva tulkintapyyntö oli ehdollinen sijoittautumisvapauden tulkintapyyntöön nähden.¹⁰⁰ Siksi oikeuskirjallisuudessa on esitetty näkemys, jonka mukaan unionin tuomioistuin ei vielä tuomion kohdassa 22 olisi ratkaissut perusvapauksien ensisijaisuuteen liittyvää ongelmaa, vaan sovellettavan perusvapauden olisi määrittänyt se järjestys, jossa kansallinen tuomioistuin esitti kysymyksensä unionin tuomioistuimelle.¹⁰¹

⁹⁷ Nykänen (2007), s. 202 - 203.

⁹⁸ C-251/98 Baars, kohta 21.

⁹⁹ C-251/98 Baars, kohta 42.

¹⁰⁰ C-251/98 Baars, kohta 16.

¹⁰¹ Hemels ym. (2010), s. 20.

Julkisasiamiehen tapauksessa C-251/98, Baars antamassa ratkaisuehdotuksessa käsiteltiin tarkemmin sitä, kuinka sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden takaavien artiklojen soveltamisalueeseen kuuluvat määräykset voidaan määrittää. Julkisasiamiehen mukaan tilanteissa, joissa on kyse pääomien vapaan liikkuvuuden suorasta rajoittamisesta, jolla rajoitetaan ainoastaan välillisesti sijoittautumista, sovelletaan pelkästään pääomanliikkeitä koskevia määräyksiä. Jos taas on kyse sijoittautumisvapauden suorasta rajoittamisesta, joka sijoittautumisen estämisen takia aiheuttaa välillisesti sen, että jäsenvaltioiden väliset pääomavirrat pienenevät, sovelletaan pelkästään sijoittautumisvapautta koskevia määräyksiä. Kun on kyse sekä pääomien vapaan liikkuvuuden että sijoittautumisoikeuden suorasta rajoittamisesta, sovelletaan kumpaakin perusvapautta koskevia määräyksiä ja kansallisen toimenpiteen on oltava molempien osalta asetettujen edellytysten mukainen.¹⁰² Julkisasiamiehen esittämät määrittelyperusteet on hyväksytty myöhemmässä oikeuskäytännössä laajalti.¹⁰³

Unionin tuomioistuimen 2000-luvun oikeuskäytännön mukaan vaikuttaa siltä, että tuomioistuin on välttänyt kahden eri perusvapauden samanaikaista soveltamista. Unionin tuomioistuin on pyrkinyt ratkaisemaan tapaukseen ensisijaisesti soveltuvan perusvapauden, jolloin tapausta ei käsitellä muihin perusvapauksiin nähden lainkaan. Jos tuomioistuin on katsonut, että ensisijaiseen perusvapauteen ei voida vedota tai perusvapaus ei tarjoa suojaa kyseisessä tapauksessa, myöskään muihin perusvapauksiin ei ole voitu turvautua. 2000-luvulla unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä pääomien vapaa liikkuvuus on ollut pääsääntöisesti toissijainen perusvapaus. Erityisesti sijoittautumisvapauden ja palvelujen vapaan liikkuvuuden on nähty unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä soveltuvan ensisijaisena perusvapautena pääomien vapaaseen liikkuvuuteen nähden¹⁰⁴.¹⁰⁵

3.2 Sovellettavan perusvapauden valinta

3.2.1 Perusvapauden valinnan merkitys kolmansia valtioita koskevissa tilanteissa

Kuten edellä kappaleessa 3.1 on käsitelty, ensisijaisen perusvapauden säännön mukaan unionin tuomioistuin pyrkii vastaamaan esitettyyn ennakkoratkaisupyyntöön ensisijaisesti hallitsevan perusvapauden perusteella silloin, kun kyseessä olevassa asiassa on vedottu useampaan perusvapauteen. Tämän kappaleen tavoitteena on vastata kysymykseen, mikä perustamissopimuksen mukai-

¹⁰² Julkisasiamies Siegbert Alberin ratkaisuehdotus tapauksessa C-251/98, Baars, kohdat 26 ja 30.

¹⁰³ Nykänen (2007), s.211.

¹⁰⁴ Esimerkiksi C-452/04 Fidium Finanz ja C-196/04 Cadbury Schweppes.

¹⁰⁵ Panayi (2008), s. 573.

nen perusvapaus voi rajoittaa maastapoistumisverotusta koskevaa sääntelyä Euroopan unionin alueella. Asiaa käsitellään myös Suomen kansallisen osakevaihdon maastapoistumisverotusta koskevan lainsäädännön näkökulmasta, sillä unionin tuomioistuin on antanut ratkaisun¹⁰⁶ koskien Suomessa 14.5.2012 saakka voimassa olleen osakevaihdon maastapoistumisverotussäännöksen yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa.

Kysymys siitä, mikä perusvapaus soveltuu rajat ylittävään verotustilanteeseen, on erityisen kiinnostava tilanteissa, joissa taloudellinen toiminta ulottuu EU:n ja ETA-alueen ulkopuolelle. Tämä johtuu siitä, että perustamissopimusten perusvapauksia koskevien artiklojen aineellinen ja alueellinen ulottuvuus vaihtelevat perusvapauksista riippuen. Tavaroiden, henkilöiden ja palveluiden vapaa liikkuvuus on katsottu soveltuvan vain jäsenvaltioiden kansalaisiin tai jäsenvaltioissa työskenteleviin henkilöihin. Lisäksi kyseiset perusvapaudet soveltuvat vain EU:n ja ETA-alueen sisällä tapahtuvaan sijoittautumiseen sekä tavaroiden tai palveluiden liikkumiseen. Pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaa ei ole samalla tavalla rajattu henkilöllisesti ja alueellisesti. Päinvastoin, pääomien vapaan liikkuvuuden aineellinen ja alueellinen soveltamisala on universaali¹⁰⁷. Näin ollen jäsenvaltioiden kansallisten toimenpiteiden on sallittua rajoittaa kansalaistensa rajat ylittävää taloudellista toimintaa EU:n ja ETA-alueen ulkopuolisten valtioiden (ns. kolmansien valtioiden) kanssa, ellei taloudellista toimintaa katsota pääomanliikkeiksi. Jos rajat ylittävä taloudellinen toiminta katsotaan pääomanliikkeiksi, jäsenvaltion kansallinen toimenpide on unionin oikeuden vastainen, jos sen vaikutuksesta rajat ylittävä pääoman liikkuminen muodostuu epähoukuttelevammaksi kuin kansalliset tai unionin rajojen sisällä tapahtuvat pääomanliikkeet.¹⁰⁸

Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään määritellyt sitä, minkälainen taloudellinen toiminta voidaan katsoa pääomanliikkeiksi ja toisaalta mitä toimintaa voidaan pitää sijoittautumisvapauden käyttämisenä tai tavaroiden ja palvelujen vapaan liikkuvuuden hyödyntämisenä. Erityisesti sijoittautumisvapautta ja pääomanliikkeitä koskevien artiklojen soveltamisen rajanveto on ollut epäselvää. Unionin tuomioistuin on antanut sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisen välistä rajanvetoa selventäviä ratkaisuja¹⁰⁹, ja asiaa on käsitelty paljon myös oikeuskirjallisuudessa¹¹⁰. Tämän tutkielman kannalta on merkittävää käsitellä rajanvetoa sijoittautumis-

¹⁰⁶ C-48/11 A Oy.

¹⁰⁷ SEUT 63 - 66.

¹⁰⁸ Nijkeuter & de Wilde (2013), s. 251.

¹⁰⁹ Esimerkiksi C-102/05 Skatteverket ja C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation

¹¹⁰ Esimerkiksi Englisch (2010), s.197, Cordewener (2009), s. 260 - 263 ja Hemel ym. (2010), s. 19 - 31.

vapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisen välillä, sillä myös maastapoistumisverotuksen yhteydessä on tulkittava sitä, mikä perusvapaus saattaa rajoittaa kansallista lainsäädäntöä, joka verottaa verovelvollista maastamuuton hetkellä. Kuten jäljempänä seuraavassa kappaleessa tuon esille, merkityksellistä maastapoistumisverotuksen osalta on nimenomaisesti pohdintaa sen välillä, soveltuuko ensisijaisena perusvapautena sijoittautumisvapaus vai pääomien vapaa liikkuvuus.

3.2.2 Keinot perusvapauden valintaan

Miten unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään perustellut ensisijaisesti sovellettavan perusvapauden valintaa? Oikeuskäytännössä on muodostunut eräitä vakiintuneita kriteerejä, joita unionin tuomioistuin soveltaa tehdessään rajanvetoa sijoittautumisoikeuden ja pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisen välillä. Sen määrittämiseksi, mikä perusvapaus ensisijaisena soveltuu kyseessä olevaan tapaukseen, unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään soveltanut selvän vaikutusvallan sääntöä, tarkastellut tapauksen ratkaisevaa tekijää joko kansallisen lainsäädännön tarkoitusta ja päämäärää tarkastellen tai huomioiden kyseisen asian relevantit tosiseikat ja olosuhteet. Käsittelen tässä kappaleessa tarkemmin näitä tekijöitä, joiden avulla ensisijaista perusvapautta on pyritty määrittelemään.

Selvän vaikutusvallan säännön voidaan katsoa olevan peräisin unionin tuomioistuimen ratkaisusta C-251/98, Baars, jonka kohdan 22 mukaan "sijoittautumisvapautteen kuuluu jäsenvaltion kansalaisen oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä ja erityisesti yhtiöitä jossakin toisessa jäsenvaltiossa. Jäsenvaltion kansalainen käyttää sijoittautumisoikeuttaan, kun hän omistaa yhtiöstä, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, sellaisen osuuden tai määrän osakkeita, joka antaa hänelle vaikutusvaltaa yhtiön päätöksiin ja toimintaan". Unionin tuomioistuin ilmaisi selvän vaikutusvallan säännön suorasti todeten ensimmäisen kerran ratkaisussaan C-436/00, X & Y v. Riksskatteverket. Tapauksessa oli kyse Ruotsin kansallisesta lainsäädännöstä, joka koski osakkeiden luovutusvoittoa verotusta. Kansallisia säännöksiä sovellettiin sekä luovutuksiin, jossa omistusosuus antoi selvän vaikutusvallan osakkeiden luovuttajalle sekä sellaisiin omistusosuuksiin, jossa osakkeiden luovuttajalla ei ollut luovutuksen kohteena olevassa yhtiössä selvää vaikutusvaltaa synnyttävää omistusosuutta. Unionin tuomioistuin mainitsi ratkaisussaan selvän vaikutusvallan säännön suorasti todeten, että "tällä tavoin eroava kohtelu merkitsee siten asianomaisen jäsenvaltion kansalaisten (kuten sitä paitsi myös tämän jäsenvaltion alueella asuvien muiden jäsenvaltioiden kansalais-

ten), jotka omistavat osuuden toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneesta yhtiöstä, sijoittautumisvapauden rajoittamista, edellyttäen kuitenkin, että tämä osakkuus antaa heille selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta".

Sovellettavan perusvapauden rajanveto ja etusijajärjestys ei kuitenkaan aina ratkea pelkästään selvän vaikutusvallan säännön perusteella, sillä sen avulla ei voida ratkaista sitä, kuinka suuri omistusosuus antaa osakkeenomistajalle selvän vaikutusvallan ja mahdollisuuden osallistua päätöksentekoon tai sitä kuinka selvä vaikutusvalta muodostuu. Tällöin on tarkasteltava kyseisen tapauksen ratkaisevaa tekijää, jonka perusteella selvä vaikutusvalta ja mahdollisuus osallistua päätöksentekoon muodostuu¹¹¹. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä on johdettavissa kaksi vaihtoehtoista tapaa selvittää ratkaisevaa tekijää. Selvän vaikutusvallan muodostumista on tarkasteltu joko kyseessä olevan asian tosiseikkojen ja olosuhteiden perusteella tai kansallisen lainsäädännön tarkoituksen ja päämäärän avulla.¹¹²

Esimerkki ensisijaisen perusvapauden ratkaisemisesta kansallisen lainsäädännön tarkoituksen ja päämäärän perusteella on tapaus C-196/04, Cadbury Schweppes. Tapauksessa oli kyse Yhdistyneiden kuningaskuntien kansallisesta lainsäädännöstä, jonka mukaan emoyhtiö voitiin tietyin perustein määrätä maksamaan vero toiseen valtioon sijoittautuneen väliyhteisön voitoista. Kyseistä lainsäädäntöä sovellettiin vain, kun kotimainen emoyhtiö omisti selvän vaikutusvallan synnyttävän omistusosuuden ulkomaisessa tytäryhtiössään. Unionin tuomioistuimen ratkaistavaksi tapauksessa nousi muun muassa se, tuleeko tapaukseen soveltaa sijoittautumisvapautta, pääomien vapaata liikkuvuutta vai palvelujen vapaata liikkuvuutta. Unionin tuomioistuin totesi ratkaisussaan, että "sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten aineelliseen soveltamisalaan kuuluvat kansalliset säännökset, joita sovelletaan, kun kyseisen jäsenvaltion kansalainen omistaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneesta yhtiöstä sellaisen osuuden, joka antaa hänelle selvän vaikutusvallan kyseisen yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta"¹¹³. Unionin tuomioistuin totesi kahden muun tarkasteltavana olleen perusvapauden mahdollisten rajoitusten olevan sijoittautumisvapauden rajoittamisen väistämättömiä seurauksia, joten niiden itseenäiseen arviointiin suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön ei tuomioistuimen mielestä ollut tarvetta.¹¹⁴

¹¹¹ Cordenwener, Kofler & Schindler (2007), s. 374.

¹¹² Smit (2012), s. 239.

¹¹³ C-196/04 Cadbury Schweppes, kohta 31.

¹¹⁴ C-196/04 Cadbury Schweppes, kohta 33.

Tapaus C-492/04, Lasertec on mielenkiintoinen selvän vaikutusvallan säännön mukaisen omistusosuuden arvioinnin kannalta. Tapauksessa yhtiön kolmanteen valtioon sijoittautuneen osakkeenomistajan Lasertecin maksamien lainojen korot katsottiin peiteltyksi voitonjaoksi. Unionin tuomioistuin tarkasteli tässäkin tapauksessa ensisijaisen perusvapauden soveltamista kansallisen lainsäädännön tarkoituksen ja päämäärän perusteella ja totesi, että "määritettäessä, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö jonkin perusvapauden soveltamisalaan, on otettava huomioon kyseessä olevan lainsäädännön tarkoitus"¹¹⁵. Tapauksessa Lasertec omisti kaksi kolmasosaa unionin alueelle sijoittautuneen yhtiön osakepääomasta. Unionin tuomioistuin katsoi ratkaisussaan, että kyseinen omistusosuus antaa Lasertecille "ratkaisevan vaikutusvallan" unionin alueella sijaitsevan yhtiön päätöksiin ja toimintaan. Unionin tuomioistuin päätyi soveltamaan tapaukseen sijoittautumisvapautta ja perusteli ratkaisuaan kansallisen lainsäädännön tarkoituksen ja päämäärän perusteella. Ratkaisun mukaan kansalliset säännökset, jotka koskevat sellaisen osuuden omistamista, joka antaa mahdollisuuden käyttää selvää vaikutusvaltaa kyseisen yhtiön päätöksiin ja määrätä yhtiön toiminnasta, kuuluvat sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimusten määräysten aineelliseen soveltamisalaan.¹¹⁶

Toista ratkaisevaa tekijää eli kyseessä olevan asian tosiseikastoa ja olosuhteita unionin tuomioistuin on käyttänyt perusteinaan pääsääntöisesti tilanteissa, joissa kansallisen lainsäädännön tarkoitus ja päämäärä ovat luonteeltaan omistusosuudesta riippumatonta, mutta soveltamisalueeltaan ainoastaan yksi perusvapaus sopii kyseisen tapauksen tosiseikastoon ja olosuhteisiin. Tapauksessa C-284/06, Burda unionin tuomioistuin sovelsi selvän vaikutusvallan sääntöä tilanteessa, jossa kansallinen lainsäädäntö oli omistusosuudesta riippumatonta. Tapauksessa oli kyse Saksan yhteisövelainsäädännön soveltuvuudesta suhteessa muun muassa sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden takaaviin artikloihin. Saksaan sijoittautuneen Burdan yhtiöpääomasta omisti 50 prosenttia Saksan rajojen ulkopuolelle sijoittautunut yhtiö. Unionin tuomioistuin totesi, että ulkomaisen yhtiön omistusosuus Burdasta antaa periaatteessa oikeuden käyttää selvää ja ratkaisevaa vaikutusvaltaa tytäryhtiönsä toimintaan¹¹⁷. Koska Saksan kansallinen lainsäädäntö oli omistusosuudesta riippumatonta, unionin tuomioistuin katsoi, että yleisesti soveltuva kansallinen lainsäädä-

¹¹⁵ C-492/04 Lasertec, kohta 19.

¹¹⁶ C-492/04 Lasertec, kohdat 20 ja 24.

¹¹⁷ C-284/06 Burda, kohta 70.

däntö voi kuulua sekä sijoittautumisvapauden että pääomien vapaan liikkuvuuden takaavien artiklojen soveltamisalaan.¹¹⁸ Tapauksen tosiseikkojen ja olosuhteiden johdosta unionin tuomioistuimen mukaan kyseessä oli sijoittautumisvapauden soveltamisalueeseen kuuluva oikeusongelma.¹¹⁹

3.2.3 Maastapoistumisverotusta koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

3.2.3.1 Sijoittautumisvapauden soveltaminen

Kun unionin tuomioistuin on tarkastellut sitä, aiheuttavatko kansalliset maastapoistumisverosäännökset rajoituksia sisämarkkinoiden toteutumiselle, tapauksiin on pääosin oikeuskäytännössä sovellettu sijoittautumisvapauden takaavia artikloja. Maastapoistumisverotusta koskevassa oikeuskäytännössä ei ole käsitelty tarkemmin kyseessä olevaan tapaukseen soveltuvan perusvapauden valintaa, vaan ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt kansallinen tuomioistuin on pääosin esittänyt kysymyksen muodossa, rajoittaako kansallinen lainsäädäntö sijoittautumisvapautta ja siten unionin tuomioistuin on antanut ratkaisunsa soveltaen tapaukseen sijoittautumisvapauden takaavia artikloja. Poikkeus tähän on tapaus C-164/12, DMC, jota käsitelen tarkemmin seuraavassa alaluvussa. Pääosin unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on käsitellyt kansallisten maastapoistumisverotusta koskevien säännösten aiheuttamia perusvapauden rajoituksia sijoittautumisvapauden näkökulmasta, joten tässä luvussa käsitelen tarkemmin sitä, minkälaisen rajat ylittävän taloudellisen toiminnan maastapoistumisverotus on katsottu kuuluvan sijoittautumisvapauden takaavien artiklojen soveltamisalaan.

Tapauksessa C-9/02, De Lasteyrie du Saillant oli kyse luonnollisen henkilön arvopapereiden realisoitumattomien voittojen verotuksesta henkilön muuttaessa Ranskasta Belgiaan. Henkilön muuttaessa Ranskan ulkopuolelle oli kansallisen lainsäädännön mukaan Ranskalla oikeus asettaa vero piileville arvonnousuille heti maastamuuton hetkellä. Muuttohetkellä verovelvollisella oli tai oli ollut jonakin ajankohtana viiden viimeisen vuoden aikana ennen lähtöä Ranskasta suoraan tai välillisesti yhdessä perheenjäsentensä kanssa arvopapereita, jotka antoivat oikeuden yli 25 prosenttiin sellaisen yhtiön yhtiöosuuksista, joka kuului yhtiöverotuksen piiriin ja jolla oli kotipaikka Ranskassa. Koska näiden arvopapereiden käypä arvo oli niiden hankintahintaa korkeampi, verovelvollisen oli maksettava piilevää luovutusvoittoveroa Ranskan kansallisen lainsäädännön nojalla. Ranskan kansallinen tuomioistuin esitti unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkai-

¹¹⁸ C-284/06 Burda, kohta 71.

¹¹⁹ C-284/06 Burda, kohta 72.

sukysymyksen: "Onko sijoittautumisvapauden periaate, josta määrätään EY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla), esteenä sille, että jäsenvaltio ottaa veronkierron välttämiseksi käyttöön edellä kuvatun kaltaisen järjestelmän, jonka mukaisesti luovutusvoittoja verotetaan siirrettäessä verotuksellinen kotipaikka?".

Unionin tuomioistuin totesi ratkaisussaan, että vastauksena epäilyihin siitä, voidaanko sijoittautumisvapautta koskevaa määrystä soveltaa pääasiassa vireillä olevassa asiassa, on syytä muistuttaa, että EY 234 artiklassa tarkoitettussa menettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuinten ja yhteisöjen tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, oikeusriidan tosiseikaston arvioiminen kuuluu yksinomaan kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan. Tuomioistuin totesi, että kansallinen tuomioistuin oli ennakkoratkaisupyynnössään katsonut, että perustamissopimuksen 52 artiklaa on sovellettava siinä vireillä olevassa asiassa, joten tapaukseen sovellettiin sijoittautumisvapauden takaavia artikloja.¹²⁰ Unionin tuomioistuin katsoi ratkaisussaan, että pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä saatetaan rajoittaa sijoittautumisvapautta.¹²¹

Sovellettavan perusvapauden valinnan osalta on huomioitava, että Ranskan kansallista lainsäädäntöä sovellettiin ainoastaan sellaiseen verovelvolliseen, joka suoraan tai välillisesti perheenjäsentensä kanssa on omistanut yli 25 prosenttia jonkin yhtiön yhtiöosuuksista minä tahansa ajankohdana siirtymisajankohtaa edeltäneiden viiden viimeisen vuoden aikana. Kansallisen lainsäädännön soveltamisala oli siten omistusosuudesta riippuvainen eli ei yleisesti sovellettava. Kuten edellä kappaleessa 3.2.2 on käsitelty, kansalliset säännökset, jotka koskevat sellaisen osuuden omistamista, joka antaa mahdollisuuden käyttää selvää vaikutusvaltaa kyseisen yhtiön päätöksiin ja määrätä yhtiön toiminnasta, kuuluvat sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimusten määräysten aineelliseen soveltamisalaan.¹²² Kun Ranskan kansallisen lainsäädännön soveltamisen edellytyksenä oli tietyn omistusosuuden ylitys, tapauksessa oli siten kyse nimenomaisesti kansallisen lainsäädännön yhteensopivuudesta sijoittautumisvapauden takaamien artiklojen kanssa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei ole asetettu osakkeenomistajan äänimäärälle alarajaa, jonka kohdalla katsottaisiin, että yli menevä äänimäärä aiheuttaa selvän vaikutusvallan kohdeyhtiössä. Nyt kyseessä olevassa tapauksessa unionin tuomioistuin selkeästi päätyi ratkaisuun, jonka mukaan 25 prosentin omistus ranskalaisesta yhtiössä synnytti osakkeenomistajalle selvän

¹²⁰ C-9/02 Lasteyrie du Saillant, kohta 41.

¹²¹ C-9/02 Lasteyrie du Saillant, kohta 48.

¹²² C-492/04 Lasertec, kohdat 20 ja 24.

vaikutusvallan yhtiön toimintaan ja siten oikeutti osakkeenomistajan vetoamaan SEUT 49 artiklaan oikeuksiensa toteutumiseksi.

Tapauksessa C-470/04, N oli kyse luonnollisesta henkilöstä, joka muutti kotipaikkansa Alankomaista Yhdistyneeseen kuningaskuntaan. Muuttohetkellä verovelvollinen omisti 100 prosenttia kolmesta Alankomaiden oikeuden mukaan perustetusta rajavastuuyhtiöstä. Alankomaiden kansallinen lainsäädäntö verotti yhtiöosuuksien piilevää arvonnousua, jonka osalta verotuksen realisoina tapahtumana oli verovelvollisen, joka omistaa merkittävän osuuden yhtiöstä, kotipaikan siirto pois Alankomaista. Alankomaiden kansallinen tuomioistuin esitti unionin tuomioistuimelle muun muassa seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1) Voiko jäsenvaltion asukas, joka muuttaa pois jäsenvaltiosta asuakseen pysyvästi toisessa jäsenvaltiossa, vedota ensin mainittua jäsenvaltiota vastaan käytävässä oikeudenkäynnissä EY 18 artiklan soveltamiseen pelkästään sillä perusteella, että maastamuuton yhteydessä suoritettava verotus rajoittaa tai voi rajoittaa maastamuuttoa?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi: Voiko jäsenvaltion asukas, joka muuttaa pois jäsenvaltiosta asuakseen pysyvästi toisessa jäsenvaltiossa, vedota ensin mainittua jäsenvaltiota vastaan käytävässä oikeudenkäynnissä EY 43 artiklan soveltamiseen silloin, kun ei ole selvää tai todennäköistä, että hän aikoo ryhtyä harjoittamaan ammattia toisessa jäsenvaltiossa mainitussa artiklassa tarkoitettulla tavalla? Onko tähän kysymykseen vastaamisen kannalta merkitystä sillä, että toimintaa aletaan harjoittaa kohtuullisen ajan kuluessa? Mikäli näin on, miten pitkä tällainen kohtuullinen aika on?¹²³

Kahdella ensimmäisellä kysymyksellä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyysi siten vastausta siihen, mitkä perustamissopimuksen määräykset ovat sovellettavissa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen asiaan. Unionin tuomioistuin totesi ratkaisussaan, että EY 18 artiklaa koskien, jossa ilmaistaan yleisesti jokaisella unionin kansalaisella olevan oikeus vapaasti liikkua ja oleskella jäsenvaltioiden alueella, on erityismääräys EY 43 artiklassa ja siten ainoastaan, jos EY 43 artiklaa ei voida soveltaa pääasiassa kyseessä olevan tilanteen kaikkiin osatekijöihin, niitä osatekijöitä, joita EY 43 artikla ei kata, on arvioitava EY 18 artiklan pohjalta¹²⁴. Unionin tuomioistuin viittasi oikeuskäytäntöönsä ja totesi, että kun verovelvollinen omistaa sellaisen yhtiön osakkeita,

¹²³ C-470/04 N, kohta 19.

¹²⁴ C-470/04 N, kohdat 22 ja 23.

jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa kuin siellä, missä näiden osakkeiden omistajan asuinpaikka sijaitsee, määrän, joka vastaa 100 prosenttia tämän yhtiön pääomasta, verovelvolliseen sovelletaan epäilemättä sijoittautumisoikeutta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä.¹²⁵ Unionin tuomioistuin katsoi, että kyseessä oleva tilanne kuuluu sijoittautumisvapauden takaavien artiklojen soveltamisalaa, eli EY 18 artiklan sovellettavuutta ei erikseen tarvinnut tarkastella.

Alankomaiden hallitus oli katsonut, että tapauksessa ei voi olla kyse sijoittautumisvapauden rajoituksesta, koska verovelvollinen, joka siihen vetoaa, ei harjoita tosiasiallisesti taloudellista toimintaa.¹²⁶ Unionin tuomioistuin kuitenkin totesi ratkaisussaan, että vakiintuneen oikeuskäytännön¹²⁷ mukaan EY 43 artiklassa tarkoitettu sijoittautumisen käsite on varsin laaja ja se merkitsee yhteisön jäsenvaltion kansalaisen mahdollisuutta osallistua pysyvästi ja jatkuvasti muun kuin sen jäsenvaltion taloudelliseen elämään, josta hän on peräisin.¹²⁸ Siten sillä ei ollut tapauksen kannalta merkitystä, harjoittiko asuinpaikkansa siirtävä henkilö taloudellista toimintaa.

Edellä käsiteltyjen tapausten lisäksi unionin tuomioistuin on katsonut muun muassa seuraavien maastapoistumisverotusta koskevien tapausten kuuluvan sijoittautumisvapauden takaavien artiklojen soveltamisalaa: C-371/10 National Grid Indus BV, C-38/10 Komissio v. Portugali, C-301/11 Komissio v. Alankomaat, C-64/11, Komissio v. Espanja, C-261/11 Komissio v. Tanska ja C-657/13 Verder LabTec. Kyseisissä tapauksissa unionin tuomioistuin ei tehnyt pohdintaa sen suhteen, tulisiko sijoittautumisvapauden sijaan kyseessä olevaan asiaan soveltaa jotain toista perusvapautta, joten tapausten tarkempaan käsittelyyn ei ole tarvetta tässä tutkielmassa.

3.2.3.2 Pääomien vapaan liikkuvuuden soveltaminen

Unionin tuomioistuin on antanut myös ratkaisun, jossa tarkasteltaessa kansallisen maastapoistumisverosäännöksen yhdenmukaisuutta unionin oikeuden kanssa, on sovellettu pääomien vapaan liikkuvuuden takaavia artikloja. Tapauksessa C-164/12, DMC oli kyse siitä, onko perusvapauksien kanssa sopusoinnussa se, että Saksan kansallisessa lainsäädännössä säädetään siltä varalta, että pääomayhtiöön siirretään apporttina yhtiömiesosuuksia, että siirrettävä liikeomaisuus on arvostet-

¹²⁵ C-251/98 Baars, kohta 21.

¹²⁶ C-470/04 N, kohta 25.

¹²⁷ Esimerkiksi C-55/94 Gebhard, kohta 25.

¹²⁸ C-470/04 N, kohta 26.

tava osa-arvoonsa (jolloin siirtäjälle syntyy piilevien varojen tulouttamisen seurauksena luovutusvoitto), jos Saksan liittotasavallalla ei ole apporttiomaisuuden siirtämisen aikaan oikeutta verottaa siirtäjän siirtoa vastaan saamien uusien yhtiöosuuksien luovutusvoittoa. Kaikki muut unionin tuomioistuimelle huomautuksia jättäneet asianosaiset olivat yhtä mieltä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kanssa siitä, että pääasian tosiseikat voidaan yhdistää sijoittautumisvapauteen. Euroopan komissio taas katsoi, että tarkasteltava asia kuuluu pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan.

Unionin tuomioistuin viittasi aiempaan oikeuskäytäntöön¹²⁹ ja totesi, että sen määrittämiseksi, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö jommankumman liikkumisvapauden soveltamisalaa, on otettava huomioon kyseisen lainsäädännön tarkoitus. Saksan kansallista lainsäädäntöä ei sovellettu pelkästään sellaisiin omistusosuuksiin, jotka antavat selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta, vaan lainsäädäntöä sovellettiin riippumatta siitä, kuinka suuren osuuden osakkeenomistaja omistaa yhtiöstä. Kyseessä oli siten yleisesti sovellettava lainsäädäntö, joka ei asettanut omistusosuusedellytyksiä. Näin ollen unionin tuomioistuin päätyi kantaan, jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevaa lainsäädäntöä oli tarkasteltava ainoastaan suhteessa pääomien vapaaseen liikkuvuuteen.¹³⁰

Ratkaisussaan unionin tuomioistuin katsoi, että erilaista kohtelua, jota pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä sovelletaan sijoittajiin, jotka omistavat pääomayhtiön osuuksiksi muutettuja kommandiittiyhtiön osuuksia ja jotka eivät tämän johdosta ole enää verovelvollisia Saksassa siellä saamistaan tuloista, verrattuna niihin sijoittajiin, jotka samassa tilanteessa ovat edelleen verovelvollisia, on pidettävä pääomien vapaata liikkuvuutta koskevissa artikloissa tarkoitettuna kiellettyinä rajoituksena. Tuomioistuin kuitenkin katsoi, että Saksan kansallinen lainsäädäntö voidaan oikeuttaa jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttämistä koskevalla tavoitteella.¹³¹

Merkittävää tapauksessa on se, että unionin tuomioistuin ensimmäistä kertaa sovelsi maastapoistumisverotusta koskevaan tapaukseen sijoittautumisvapauden sijasta pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia artikloja. Kyseisestä ratkaisusta johtuen on tarkasteltava myös sitä, voiko unionin oikeus muodostua esteeksi maastapoistumisverosäännöksille, jotka kohdistuvat kolmansiin valtioihin. Kuten edellä kappaleessa 2.2.3 on todettu, sijoittautumisvapauden suojaamien oikeuksien

¹²⁹ C-157/05 Holböck, kohta 22 ja C-182/08 Glaxo Wellcome, kohta 36.

¹³⁰ C-164/12 DCM, kohdat 29 - 38.

¹³¹ C-164/12 DCM, kohdat 43 ja 58.

soveltamista ei ole unionin oikeudessa ulotettu koskemaan kolmansia valtioita. Pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien artiklojen soveltamisala sitä vastoin on universaali. Näin ollen unionin ratkaisu tapauksessa C-164/12, DMC avasi oven tulkinnalle, jonka mukaan pääomien vapaa liikkuvuus voi aiheuttaa rajoituksia jäsenvaltioiden kansallisille maastapoistumisverosäännöksille, jotka koskevat muuttotilanteita kolmansiin valtioihin.¹³²

3.2.4 EVL 52 f §:n mukaista osakevaihdon maastapoistumisverotusta koskeva ratkaisu

Suomen kansallisen lainsäädännön mukaista osakevaihdon maastapoistumisverotusta koskien on esitetty ennakkoratkaisukysymys unionin tuomioistuimelle tapauksessa C-48/11 A Oy. Tapauksessa oli kysymys EVL 52 f §:n soveltamisesta Euroopan talousalueella. A Oy omisti noin 20 prosenttia suomalaisen yhtiön C Oy:n osakkeista. Loput C Oy:n osakekannasta omisti norjalainen yhtiö B AS. Yhtiöiden tavoitteena oli toteuttaa osakevaihto siten, että A Oy luovuttaa C Oy:n osakkeet B AS:lle ja saa vastikkeena B AS:n liikkeeseen laskemia uusia osakkeita. Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisukysymys unionin tuomioistuimelle oli "onko osakevaihtoa, jossa suomalainen osakeyhtiö luovuttaa norjalaiselle (aksjeselskap-yhtiömuotoiselle [Oy]) yhtiölle omistamansa yhtiön osakkeet saaden vastikkeena norjalaisen yhtiön liikkeeseen laskemia osakkeita, käsiteltävä verotuksessa ETA-sopimuksen 31 ja 40 artikla huomioon ottaen samalla tavalla neutraalisti kuin jos osakevaihto koskisi kotimaisia osakeyhtiöitä tai Euroopan unionin jäsenvaltioissa sijaitsevia yhtiöitä?"¹³³.

Tapauksen kannalta merkityksellistä on, että ETA-sopimuksen mukaiset sijoittautumista ja pääomanliikkeitä koskevat artiklat vastaavat sisällöltään perustamissopimuksessa määritettyjä perusvapauksia.¹³⁴ Unionin tuomioistuimen mukaan "määritettäessä, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö sijoittautumisvapautta vai pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien sääntöjen soveltamisalaan, huomioon on otettava kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön tarkoitus".¹³⁵

Suomen kansallisen lain mukainen osakevaihto on mahdollista toteuttaa hankkivan yhtiön kannalta kahdella erilaisella tavalla. EVL 52 f §:n mukaan osakevaihto voi olla järjestely, jossa osakeyhtiö hankkii sellaisen osuuden toisen osakeyhtiön osakkeista, että sen omistamat osakkeet tuottavat enemmän kuin 50 prosenttia toisen yhtiön kaikkien osakkeiden tuottamasta äänimäärästä.

¹³² Pinetz & Schaffer (2014), kappale 2 Facts of the DMC Case and the National Legislation

¹³³ C-48/11 A Oy, kohta 12.

¹³⁴ ETA-sopimuksen 31. ja 40. artiklat.

¹³⁵ C-48/11 A Oy, kohta 17.

Osakevaihto voi myös olla järjestely, jossa osakeyhtiö hankkii lisää tämän yhtiön osakkeita, jos osakkeita hankkivalla yhtiöllä on jo yli 50 prosenttia kohdeyhtiön äänimäärästä.

Siten hankkivan yhtiön ja kohdeyhtiön verotuksessa EVL 52 f §:ää sovelletaan vain tilanteissa, joissa hankkiva yhtiö saa haltuunsa selvän vaikutusvallan kohdeyhtiössä tai yhtiö vahvistaa asemaansa kohdeyhtiössä. Unionin tuomioistuimen mukaan EVL 52 f §:n sanamuodosta ilmenee selvästi, että jotta osakevaihtoa ei pidetä veronalaisena luovutuksena, osakkeita hankkivan yhtiön on omistettava tai hankittava sellainen osuus toisen yhtiön osakkeista, että sillä on yli puolet toisen yhtiön kaikkien osakkeiden tuottamasta äänimäärästä. Tällaiset kansalliset säännökset, joiden soveltamisen edellytyksenä on tietyn omistusosuuden omistaminen, kuuluvat sijoittautumisvapauden alaan.¹³⁶ Näin ollen pääasiassa sijoittautumisvapautta rajoittavaa kansallista lainsäädäntöä ei ole aiheellista tarkastella pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan SEUT 63 artiklan kannalta¹³⁷.

Huomioitava kyseisessä tapauksessa on se, että unionin tuomioistuin tarkasteli ennakkoratkaisukysymystä ainoastaan hankkivan yhtiön verotuksen kannalta. Osakevaihtoon osallistuvia tahoja ovat osakevaihtoon osallistuvan hankkivan yhtiön lisäksi kohdeyhtiö sekä yhtiöiden osakkeenomistajat. EVL 52 f §:n sääntely kohdistuu nimenomaisesti osakevaihtoon osallistuvien hankkivan yhtiön ja kohdeyhtiön osakkeenomistajien verotukseen. Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan käsitellyt tapauksen yhteydessä sitä, mikä perusvapaus saattaisi rajoittaa osakevaihtoon osallistuvien osakkeenomistajien verotusta vastaavassa rajat ylittävässä tilanteessa.

Osakevaihtoon osallistuvien yhtiöiden osakkeenomistajien verotuksen osalta unionin tuomioistuin totesi ratkaisussaan ainoastaan, että heidän verokohtelunsa määräytyy kyseisessä tilanteessa yksinomaan osakkeita hankkivan yhtiön kotipaikan perusteella sijoittautumisvapauden takaavan artiklan nojalla.¹³⁸ Tapauksessa A Oy omisti kohdeyhtiöstä noin 20 prosenttia, joten jos perusvapauden valintaa perustellaan kansallisen lainsäädännön tarkoituksen ja päämäärän perustelun nojalla, kyseessä oleva kansallisen lainsäädännön ei tulisi automaattisesti kuulua sijoittautumisvapautta koskevien määräysten soveltamisalaan. Silloinen EVL 52 f § ei nimittäin asettanut mitään edellytyksiä osakevaihtoon osallistuvien yhtiöiden osakkeenomistajien osalta sille, että kyseinen säännös soveltuu heidän verotuksessaan.

¹³⁶ C-48/11, kohta 19.

¹³⁷ C-102/05 Skatteverket, kohta 22.

¹³⁸ C-48/11 A Oy, kohta 27.

Suomessa kansallisessa lainsäädännössä osakeyhtiölain¹³⁹ (jäljempänä OYL) perusteella jo 10 prosentin omistusosuus antaa muun muassa oikeuden vaatia ylimääräisen yhtiökokouksen pitämistä (OYL 5:4), vaatia tilintarkastajaa (OYL 7:5) ja erityistä tarkastusta (OYL 7:7) sekä oikeuden vaatia vähemmistöosinkoa (OYL 13:7). Myös emo-tytäryhtiödirektiivin¹⁴⁰ soveltamisalan rajana on nykyisin 10 prosentin omistusosuus osinkoa jakavan yhteisön pääomasta. Lisäksi on huomattava, että oikeuskäytännössä enintään 10 prosentin omistusosuutta ei ole pidetty suorana sijoituksena¹⁴¹. Suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että lähtökohtana voidaan pitää sitä, että vähintään 10 prosentin omistusosuus osinkoa jakavassa yhtiössä on suora sijoitus ainakin silloin, kun kysymys on kotimaisen osakeyhtiön jakamasta osingosta.¹⁴²

Miten ratkaistaan EVL 52 f §:n mukaiseen osakevaihtoon osallistuneiden yhtiöiden osakkeenomistajien verotukseen soveltuva perusvapaus? Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun selvän vaikutusvallan mukainen tulkinta on tehty kansallisen lainsäädännön tarkoituksen ja päämäärän mukaisesti ja kansallinen lainsäädäntö on luonteeltaan yleisesti soveltuva, tulisi tulkinta sovellettavasta perusvapaudesta tehdä sekä sijoittautumisvapauden että pääomien vapaan liikkuvuuden takaavien artiklojen perusteella.¹⁴³ Unionin tuomioistuin on myös todennut oikeuskäytännössään, että samaan oikeusongelmaan voidaan soveltaa samanaikaisesti sekä sijoittautumisvapauden että pääomien vapaan liikkuvuuden takaavia artikloja. Artiklojen rinnakkaisen soveltamisen edellytyksenä on, että kyseessä on oikeusongelma, joka käsittelee toisistaan riippumattomia oikeudellisia tahoja, joiden intressit eroavat toisistaan.¹⁴⁴

Mielestäni osakevaihtoon osallistuvan yhtiön osakkeenomistajan verotuksessa sovellettava perusvapaus tulisi arvioida asiassa kyseessä olevan osakeomistuksen mukaisesti. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kyseessä olevaan asiaan sovellettavan perusvapauden soveltamisalueen valintaa ja etusijajärjestystä arvioidessa valinta tapahtuu kansallisen lainsäädännön tarkoituksen ja päämäärän mukaisesti¹⁴⁵. Näin ollen EVL 52 f §:n mukainen omistusosuudesta riippumaton kansallinen lainsäädäntö voi kuulua sekä sijoittautumisvapauden että pääomien va-

¹³⁹ 21.7.2006/624.

¹⁴⁰ Neuvoston direktiivi 2011/96/EU, annettu 30 päivänä marraskuuta 2011, eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä.

¹⁴¹ Esimerkiksi yhdistetyt tapaukset C-436/08 ja C-437/08, Haribo ja Salinen, kohta 36.

¹⁴² Nykänen (2016), s. 6.

¹⁴³ C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, kohta 93.

¹⁴⁴ C-436/00 X & Y v. Riksskatteverket.

¹⁴⁵ C-157/05 Holböck, kohdat 22 - 24.

paan liikkuvuuden soveltamisalaan ja siten osakkeenomistajan verotuksessa sovellettavaa perusvapautta tulee arvioida suhteessa pääomien vapaata liikkuvuutta koskeviin määräyksiin tilanteissa, joissa osakeomistus ei anna selvän vaikutusvallan säännön mukaista selvää vaikutusvaltaa kohdeyhtiöön. Vastaavasti siltä osin kuin osakeomistus antaa selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollistaa osallistumisen yhtiön toimintaan, tulisi osakkeenomistajan tilannetta tarkastella sijoittautumisvapautta koskevien määräysten mukaisesti. Koska Suomen kansallisessa osakeyhtiölaissa jo 10 prosentin omistusosuus synnyttää osakkeenomistajalle merkittävää vaikutusvaltaa, mielestäni osakkeenomistajan omistusosuuden tulee olla vähintään 10 prosenttia yhtiön osakekannasta, jotta osakevaihtoon osallistuneiden yhtiöiden osakkeenomistajien verotukseen tulee soveltaa ensisijaisena perusvapautena sijoittautumisoikeutta pääomien vapaan liikkuvuuden sijaan.

3.3 Maastapoistumisverotus ja kolmannet valtiot

3.3.1 Sijoittautumisvapaus

Kuten edellä kappaleessa 2.2.2 on käsitelty, sijoittautumisvapaudesta määrätään SEUT 49 artiklassa. Artiklan sanamuodon mukaisesti unionin oikeus kieltää rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. Artikla kieltää myös rajoitukset, jotka estävät jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita jäsenvaltion kansalaisia perustamasta kauppavedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä. Artiklan mukaan sijoittautumisvapauteen kuuluu myös oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä, erityisesti 54 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettuja yhtiöitä, niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia. Mikään artiklan sanamuodossa ei viittaa siihen, että artiklan oikeusvaikutukset ulottuisivat myös kolmansien valtioiden kansalaisiin.

Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään nimenomaisesti todennut, että perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskevassa luvussa ei ole yhtään määräystä, jolla sijoittautumisvapauden takaavan 49 artiklan soveltamisala laajennettaisiin koskemaan tilanteita, joissa on kyse jäsenvaltion kansalaisten tai jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustetun yhtiön sijoittautumisesta EU:n ulkopuolisiin valtioihin. Esimerkiksi tapauksessa C-102/05, A ja B unionin tuomioistuin toteasi, että perustamissopimuksen luvussa, joka koskee sijoittautumisvapautta, ei ole yhtäkään määräystä, jossa näiden määräysten soveltamisalaa laajennettaisiin koskemaan tilanteita, joissa on kyse yhtiön sijoittautumisesta kolmanteen maahan. Näin ollen sijoittautumisvapautta koskeviin

artikloihin ei voitu vedota tilanteessa, jossa jäsenvaltion kansalaisen kolmannesta valtiosta saamien osinkotulojen verokohtelu oli epäedullisempi kuin mitä se olisi ollut tilanteessa, jossa osinkotulojen maksajayhtiö olisi ollut unionin kansalainen.¹⁴⁶

Myös tapauksessa C-157/05, Holböck unionin tuomioistuin totesi nimenomaisesti, että perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskevassa luvussa ei ole yhtään määräystä, jolla sen soveltamisala laajennettaisiin koskemaan tilanteita, joissa on kyse jäsenvaltion kansalaisten tai jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustetun yhtiön sijoittautumisesta kolmanteen maahan.¹⁴⁷

Myös oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että kyseiset ratkaisut ovat unionin tuomioistuimen selkeä kannanotto sille, että sijoittautumisvapautta ei voida ulottaa koskemaan tilanteita, jossa osallisena ovat mukana kolmannet valtiot.¹⁴⁸

Tapauksessa C-492/04, Lasertec unionin tuomioistuin katsoi myös, ettei sijoittautumisvapautta koskeviin artikloihin voida vedota tilanteessa, jossa unionin ulkopuoliseen valtioon sijoittautuneella yhtiöllä on sellainen osuus, joka antaa sille ratkaisevan vaikutusvallan jäsenvaltiossa sijaitsevan yhtiön päätöksiin ja toimintaan. Perusteluinaan unionin tuomioistuin viittasi 15.11.1994 antamaansa lausuntoon¹⁴⁹, jonka mukaan "Sijoittautumisoikeutta ja palvelujen tarjoamisen vapautta koskevat perustamissopimuksen luvut eivät sisällä määräystä, jossa yhteisön toimivalta nimenomaisesti ulotettaisiin kansainvälisoikeudellisiin suhteisiin. Näiden lukujen ainoana tavoitteena on taata sijoittautumisoikeus ja palvelujen tarjoamisen vapaus jäsenvaltioiden kansalaisille. Ne eivät sisällä määräyksiä kolmansien maiden kansalaisten ensisijaisesta sijoittautumisesta eikä heidän ryhtymisestään itsenäisiksi ammatinharjoittajiksi".¹⁵⁰

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella voidaan kiistattomasti todeta, että perustamissopimusten sijoittautumisvapautta koskeviin artikloihin ei voi vedota tilanteissa, joissa jäsenvaltion lainsäädäntö on syrjivä kolmansiin valtioihin nähden. Unionin tuomioistuin on jopa tapauksen C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation ratkaisussaan todennut, että pääomien vapaata liikkuvuutta on koskevia määräyksiä on vältettävä tulkitsemasta kolmansien valtioiden

¹⁴⁶ C-102/05 Skatteverket, kohta 29.

¹⁴⁷ C-157/05 Holböck, kohta 28.

¹⁴⁸ Esimerkiksi Bezborodov (2007), s. 674 ja Pohjankoski (2014), s. 118.

¹⁴⁹ Yhteisöjen tuomioistuimen lausunto 1/94, 15 päivänä marraskuuta 1994.

¹⁵⁰ C-492/04 Lasertec, kohta 27.

kanssa vallitsevien suhteiden osalta siten, että taloudelliset toimijat, jotka eivät kuulu sijoittautumisvapauden alueellisen soveltamisalan piiriin, voisivat hyötyä siitä.¹⁵¹ Siten jos kyseessä on esimerkiksi tilanne, jossa unionin kansalainen on osakkeenomistaja kolmannessa valtiossa sijaitsevassa yhtiössä, pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset voivat soveltua tällaiseen tilanteeseen vain siinä määrin kuin kyse on niiden tarkastelusta suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön, joka on yleisesti sovellettava eli ei aseta edellytyksiä tietyn omistusosuuden ylittymiselle. Toisin sanoen kansallisen lainsäädännön tulee soveltua yhtä lailla selkeän vaikutusvallan synnyttäviin yhtiöosuuksiin kuin vähäisempiin portfoliosijoituksiin.¹⁵²

Huomioitava on myös, että SEUT 54 artiklassa tarkoitettu kotipaikka määrittelee sen yhteyden, joka liittyy yhtiön tai muun yrityksen tietyn jäsenvaltion oikeusjärjestykseen samalla tavalla kuin kansalaisuus on osoituksena luonnollisten henkilöiden yhteydestä valtioonsa.¹⁵³ Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapaus ei kuitenkaan anna suojaa sellaiselle yhtiölle, jota ei ole perustettu jonkin jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti.¹⁵⁴ Näin ollen yhtiö, jonka verotuksellinen asuinpaikka on jossain jäsenvaltiossa, ei saa sijoittautumisvapauden suojaa, jos yhtiö ei ole perustettu jonkin jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti.

3.3.2 Pääomien vapaa liikkuvuus

Kuten edellä kappaleessa 3.2.3.2 on käsitelty, unionin tuomioistuin on tapauksessa C-164/12, DMC käsitellyt kansallisen maastapoistumisverosäännöksen yhdenmukaisuutta unionin oikeuden kanssa soveltamalla tapaukseen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia artikloja. Kyseinen ratkaisu on nostanut esiin kysymyksen siitä, voiko kansallinen maastapoistumisverosäännös olla unionin oikeuden vastainen sen perusteella, että se kohtelee jäsenvaltion omia kansalaisia sekä muiden jäsenvaltioiden kansalaisia ja kolmannen maiden kansalaisia eri tavalla. Toisin sanoen, ovatko unionin jäsenvaltioiden kansalliset lainsäädännöt, jotka sääntelevät EU:n ja ETA-alueen ulkopuolelle muuttavien henkilöiden välittömästä maastapoistumisvertouksesta syrjiviä kolmansien maiden kansalaisia kohtaan? Kuten edellä kappaleessa 3.3.1 on käsitelty, sijoittautumisvapauden osalta unionin oikeuden syrjimättömyysperiaate kohdistuu ainoastaan unionin kansalaisiin, jolloin kansallisen lainsäädännön syrjivyyttä ei tarvitse tarkastella kolmansia valtioita koskevien tilanteiden näkökulmasta. Nyt, kun unionin tuomioistuin on ratkaisun C-164/12, DCM myötä

¹⁵¹ C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation, kohta 100.

¹⁵² Pohjankoski (2014), s. 118.

¹⁵³ Helminen (2018), s. 93.

¹⁵⁴ Esimerkiksi C-47/12 Kronos, kohta 46.

laajentanut maastapoistumisverosäännösten unionin oikeuden mukaisuuden tarkastelun koskemaan myös pääomien vapaata liikkuvuutta, säännösten syrjivyyttä on tarkasteltava myös kolmansien valtioiden kansalaisten näkökulmasta. Syrjivyyksvertailu kolmansien maiden kansalaisten näkökulmasta on tehtävä kuitenkin ainoastaan tilanteissa, joissa sijoittautumisvapauden sijasta asiaan soveltuu pääomien vapaa liikkuvuus. Pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat artikkelit soveltuvat vain tilanteisiin, joissa maastapoistumisverosäännös aiheuttaa rajoittavia vaikutuksia SEUT 64 artiklassa määritellyille muille kuin suorille sijoituksille. Suorien sijoitusten rajoitukset kuuluvat sijoittautumisvapauden soveltamisalaan.

Tarkasteltaessa sitä, milloin osakevaihdon maastapoistumisverotusta koskevissa tilanteissa sovellettavana perusvapautena tulee sijoittautumisvapauden sijaan soveltaa pääomien vapaata liikkuvuutta, on olennaista selvittää mitä SEUT 64 artiklan 1 kohdassa tarkoitetaan suorilla sijoituksilla. Unionin perussopimukseen ei ole sisällytetty suoran sijoituksen määritelmää. Käsite on kuitenkin määritelty unionin perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta annetun neuvoston direktiivin¹⁵⁵ liitteen I pääomaliikkeiden nimikkeistössä. Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään tulkinnut suoran sijoituksen käsitettä viitaten kyseisen direktiivin liitteeseen¹⁵⁶.¹⁵⁷ Direktiivin liitteessä suorina sijoituksina mainitaan muun muassa ”osallistuminen uuteen tai olemassa olevaan yritykseen pysyvien taloudellisten yhteyksien luomiseksi tai ylläpitämiseksi”.

Viitaten direktiivin liitteeseen unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään katsonut, että suorilla sijoituksilla tarkoitetaan kaikenlaisia luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden tekemiä sijoituksia, joiden tarkoituksena on pysyvien ja suorien yhteyksien luominen tai ylläpitäminen pääoman sijoittajan ja yrityksen välillä.¹⁵⁸ Pysyvien taloudellisten yhteyksien luominen ja ylläpitäminen edellyttävät, että osakkeenomistajan omistama osakemäärä antaa sille joko kansallisen osakeyhtiölainsäädännön nojalla tai muutoin todellisen mahdollisuuden osallistua yhtiön johtamiseen tai sen valvontaan.¹⁵⁹ Kuten edellä kappaleessa 3.2.4 olen todennut, Suomen OYL antaa vähintään 10 prosenttia osakeyhtiön osakepääomistavalla osakkeenomistajalle merkittävää vaikutusvaltaa yhtiön asioista päätettäessä. Näin ollen lähtökohtana voidaan pitää sitä, että vähintään 10 prosentin

¹⁵⁵ Neuvoston direktiivi 88/361/ETY, annettu 24 päivänä kesäkuuta 1988, perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta.

¹⁵⁶ Esimerkiksi C-157/05 Holböck, kohta 33.

¹⁵⁷ Dahlberg (2005), s. 282.

¹⁵⁸ Esimerkiksi C-157/05 Holböck, kohdat 33 ja 34 ja C-194/06 Orange European Smallcap Fund, kohta 100.

¹⁵⁹ Esimerkiksi C-157/05 Holböck, kohdat 34 ja 35 ja C-194/06, Orange European Smallcap Fund, kohta 98.

omistusosuus osakevaihtoon osallistuvassa yhtiössä on suora sijoitus, kun tapaukseen sovelletaan EVL 52 f §:ää.

SEUT 64 artiklassa on lisäksi määräys, jonka mukaan, mitä 63 artiklassa määrätään, ei estä soveltamasta kolmansiin maihin sellaisia rajoituksia, jotka ovat kansallisen lainsäädännön tai unionin oikeuden mukaan voimassa 31 päivänä joulukuuta 1993 ja jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista, jos näihin liittyy suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina, sijoittautumista, rahoituspalvelujen tarjoamista tai arvopaperien hyväksymistä pääomamarkkinoille. Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään katsonut, että SEUT 64 artiklan rajoitus kattaa kaikki säännökset, joilla on sama "perusidea", kuin ennen 31.12.1993 voimaan tulleilla kansallisilla säännöksillä¹⁶⁰. Siten maastapoistumisverosäännökset, jotka olivat voimassa ennen 31.12.1993 eivät voi olla ristiriidassa pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa kolmansiin valtioihin nähden. Sen lisäksi, että kansallisen maastapoistumisverosäännöksen on oltava tullut voimaan 31.12.1993 jälkeen, sen on myös rajoitettava SEUT 64 artiklan edellyttämällä tavalla suoria sijoituksia, jotta säännöksen voidaan katsoa olevan ristiriidassa pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa. Suomen EVL:n osakevaihtoa koskeva lainsäädäntö on astunut voimaan 29.12.1995, joten SEUT 64 artiklan kansallisen lainsäädännön ajallista ulottuvuutta koskeva rajoitus soveltuu EVL 52 f §:ää sovellettaessa. Siten, jos kansallinen osakevaihtoa koskeva sääntely muodostaa rajoituksen pääomien vapaalle liikkuvuudelle suhteessa kolmanteen valtioon, kansallista lainsäädäntöä ei voida oikeuttaa SEUT 64 artiklan nojalla.

SEUT 65 artiklassa on määrätty rajoitusperusteista, joita on käsitelty tarkemmin edellä kappaleessa 2.2.4 Jos kansallinen lainsäädäntö on syrjivä kolmannen maan kansalaisiin nähden ja SEUT 65 artiklan oikeuttamisperusteet eivät sovellu kyseessä olevaan tapaukseen, jäsenvaltio voi kuitenkin perustella lainsäädäntönsä tarvetta yleiseen etuun perustuvilla syillä. Unionin sisäisissä tilanteissa unionin tuomioistuin on hyväksynyt pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavan lainsäädännön pääosin vain jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jakautumisen tarpeella, mutta tämä ei tarkoita sitä, että kolmansien valtioiden osalta vain kyseinen peruste voisi olla sallittu¹⁶¹. Kolmansien valtioiden kansalaisten osalta unionin tuomioistuin on katsonut, että toisin kuin unionin sisäisissä tilanteissa, kolmansien maiden osalta pääomien vapaata liikkuvuutta on sallittua rajoittaa kansallisella lainsäädännöllä myös, kun jäsenvaltiolla on tarve varmistaa tehokas

¹⁶⁰ Röder (2014), s. 81.

¹⁶¹ Pinetz & Schaffer (2014), kappale 3.2.2. Extension of the fundamental freedoms to unequal treatment in third-state scenarios and further justifications

verovalvonta alueellaan. Unionin sisäisissä tilanteissa tuomioistuin on hylännyt tavoitteen varmistaa tehokas verovalvonta oikeuttamisperusteena toistuvasti, vedoten unionin keskinäisen avunannon direktiiviin¹⁶².¹⁶³ Sitä vastoin vakiintuneen unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan, jos kolmannen valtion kanssa ei ole voimassa tietojenvaihtosopimusta tai verosopimusta, melkein kaikki tietojen tarkistamista edellyttävä epätasa-arvoinen kohtelu voidaan perustella tarpeella varmistaa tehokas verotuksen valvonta.¹⁶⁴ Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että unionin tuomioistuin yleisesti katsoo kansallisen rajoittavan toimenpiteen oikeutetuksi helpommin suhteessa kolmansiin valtioihin.¹⁶⁵

Näin ollen kolmansien valtioiden kansalaisia syrjivä kohtelu, joka johtuu maastapoistumisverosäännöksistä, voidaan perustella tarpeella varmistaa tehokas verovalvonta tilanteissa, joissa jäsenvaltion ja kolmannen valtion välillä ei ole mahdollista vaihtaa tarvittavaa tietoa verotuksen oikeellisuuden varmistamiseksi. Suomen ja Sveitsin välisen verosopimuksen artiklassa 26 on sovittu verotusta koskevien tietojen vaihtamisesta muun muassa tuloverojen osalta. Näin ollen verovalvonnan ja veron kantamisen tehokkuuden turvaaminen ja veronkierron estäminen oikeuttamisperusteena ei voi tulla sovellettavaksi tilanteissa, joissa Suomen kansallinen lainsäädäntö rajoittaa pääomien vapaata liikkuvuutta rajat ylittävässä tilanteessa Sveitsin kanssa.

Unionin jäsenvaltiot ovat solmineet keskenään direktiivin 2010/24/EU keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä¹⁶⁶. Unionin sisäisissä tapauksissa kyseinen direktiivi on riittävä toimenpide takaamaan sen, että maastamuuton yhteydessä määrättävä vero pystytään perimään myöhemmin ja välitöntä verotusta maastamuuton hetkellä ei tarvita.¹⁶⁷ Jäsenvaltioilla on vastaavanlaista sopimusta kolmansien valtioiden kanssa harvoin voimassa. Tilanteessa, jossa jäsenvaltion alueelta pois muuttavalla verovelvolliselle määrätään vero jäsenvaltion alueella syntyneelle arvonnousulle, mutta verotus lykätään arvonnousun realisointihetkelle, jäsenvaltiolla ei ole tehokasta keinoa veron perintään, mikäli asiasta ei ole sovittu kansainvälisin sopimuksin. Siten keskinäistä avunantoa veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä koskevan sopimuksen puuttuminen voi toimia myös

¹⁶² Neuvoston direktiivi 2011/16/EU, annettu 15 päivänä helmikuuta 2011, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta

¹⁶³ Esimerkiksi C-101/05 A, kohdat 58 ja 59.

¹⁶⁴ Esimerkiksi C-101/05 A, kohta 63, C-181/12 Welte, kohta 63, ja C-190/12 Market Series, kohta 83.

¹⁶⁵ Äimä (2006), s. 739 ja Ståhl (2004), s. 54.

¹⁶⁶ Neuvoston direktiivi 2010/24/EU, annettu 16 päivänä maaliskuuta 2010, keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä

¹⁶⁷ C-371/10 National Grid Indus, kohta 78 ja C-269/09 Komissio v. Espanja, kohta 96.

oikeuttamisperusteena maastapoistumisverotuksen aiheuttamalle syrjinnälle kolmansien valtioiden kansalaisia kohtaan. Tällöin oikeuttamisperusteena rajoittavalle kansalliselle lainsäädännölle toimii tarve taata veronkannon tehokkuus verotulojen menetyksen välttämiseksi.

Suomen ja Sveitsin välisessä verosopimuksessa ei ole verojen perintää koskevaa artiklaa. Sveitsi on kuitenkin 15.10.2013 allekirjoittanut Euroopan neuvoston sekä Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) laatiman yleissopimuksen veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta¹⁶⁸. Sopimukseen liittyvät valtiot voivat vaihtaa tietoja, toimia muuten yhteistyössä keskenään ja antaa lisäksi toisilleen perinnän virka-apua. Sopimuksen 11 artiklan mukaan perintäpyynnön vastaanottaneen valtion on ryhdyttävä tarvittaviin toimenpiteisiin toisen valtion veroosaamisten perimiseksi ikään kuin ne olisivat pyynnön vastaanottaneen valtion omia veroasaamisia. Myös Suomi on kyseisen multilateraalisen sopimuksen sopimuspuoli. On epäselvää, minkälainen vaikutus kyseisellä sopimuksella on pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen oikeuttamisperusteen kannalta, sillä unionin tuomioistuin on hyväksynyt tarpeen taata veronkannon tehokkuus verotulojen menetyksen välttämiseksi oikeuttamisperusteena Saksan ja Sveitsin välisessä tapauksessa, vaikka myös Saksa on allekirjoittanut kyseisen sopimuksen¹⁶⁹.

Koska nykyisin tietojenvaihtosopimusverkosto valtioiden välillä on kattava, verovalvonnan ja veron kantamisen tehokkuuden turvaamisen ja veronkierron estämisen merkitys oikeuttamisperusteena on vähentynyt. Siten verojen perimistä koskevien sopimusten rooli rajoittavan lainsäädännön oikeuttamisperusteena nousee merkityksellisemmäksi.¹⁷⁰ Jäsenvaltiot voivat kuitenkin verojen perimättä jäämisen riskin pienentämiseksi vaatia maastamuuton hetkellä verovelvolliselta vakuutta, esimerkiksi pankkitakausta. Unionin tuomioistuin onkin katsonut vakuuden edellytyksen suhteellisuusperiaatteen näkökulmasta kohtuullisemmaksi vaatimukseksi, kuin realisoitumattoman arvonnousun verottamisen heti maastamuuton hetkellä¹⁷¹.

Kolmansien valtioiden kansalaisilla on siten yhtäläinen oikeus vedota pääomien vapaata liikkuvuutta koskeviin artikloihin oikeuksiensa tueksi, mutta unionin kansalaisten ja kolmansien maiden kansalaisten oikeusasemat eroavat siten, että kolmansien maiden kansalaisiin nähden on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan helpompi oikeuttaa rajoituksia kuin unionin sisäisissä

¹⁶⁸ Yleissopimus veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta (SopS 21/1995).

¹⁶⁹ C-581/17 Wächter, kohta 66.

¹⁷⁰ Pinetz & Schaffer (2014), kappale 3.2.2 Extension of the fundamental freedoms to unequal treatment in third-state scenarios and further justifications

¹⁷¹ C-493/09 Kommissio v. Portugal.

tilanteissa edellyttäen, että rajoitukset ovat suhteellisuusperiaatteen mukaisia. Rajoituksilla ei myöskään saa rajoittaa vapaata liikkuvuutta enempää kuin on välttämätöntä.¹⁷² Suomen ja Sveitsin välisessä tilanteessa pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavan kansallisen verosäännöksen oikeuttamisperusteena voidaan käyttää lähinnä vain tarvetta taata veronkannon tehokkuus verotulojen menetyksen välttämiseksi. Tämänkin oikeuttamisperusteen osalta on kuitenkin huomioitava suhteellisuusperiaate, kuten edellä on esitetty, ja siten EVL 52 f §:n 3 momentin kaltainen säännös, jonka mukaan realisoituman arvonnousun perusteella määräytyvä vero on maksettava heti maastamuuton hetkellä, rajoittaa vapaata liikkuvuutta enemmän kuin on säännöksen tavoitteen saavuttamiseksi välttämätöntä.

Oikeuskirjallisuudessa on esitetty ennen ratkaisun C-164/12, DCM julkaisemista myös näkökanta, jonka mukaan pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä ei voida soveltaa luonnollisen henkilön maastamuuton perusteella realisoituvaan maastapoistumisverotukseen, koska pääomien vapaan liikkuvuuden käyttö johtuu tällöin muiden perusvapauksien käyttämisestä. Tämän näkökulman mukaan pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta voidaan pitää vain välittömänä seurauksena asuinpaikan siirrosta eli henkilöiden liikkumisvapauden käytöstä. Siten SEUT 63 artikla, joka takaa pääomien vapaan liikkuvuuden myös suhteessa kolmansiin valtioihin, ei voisi antaa verovelvolliselle suojaa maastapoistumisveroja vastaan tilanteessa, jossa hän muuttaa Euroopan talousalueen ulkopuoliseen valtioon.¹⁷³ Tapauksessa C-164/12, DCM oli kuitenkin kyse nimenomaan luonnollisen henkilön oikeudesta vedota pääomien vapaaseen liikkuvuuteen maastapoistumisverotusta koskevassa tilanteessa, jonka unionin tuomioistuin vahvisti olevan olemassa.

3.4 Yhteenveto

Unionin tuomioistuin on viimeaikaisessa oikeuskäytännössään pyrkinyt tarkastelemaan kyseessä olevaa kansallista toimenpidettä pääsääntöisesti suhteessa vain yhteen perusvapauteen, jos niistä jompikumpi on pääasian olosuhteissa täysin toissijainen toiseen vapauteen nähden. Näin ollen unionin tuomioistuin on soveltanut antamiinsa ennakkoratkaisuihin ensisijaisesti yhtä perusvapautta sen sijaan, että se käsittelisi sille esitettyjä kysymyksiä usean eri perusvapauden näkökulmasta. Rajat ylittävissä maastapoistumisverotusta koskevissa tilanteissa tapauksiin on soveltunut pääasiassa perusvapauksista sijoittautumisvapaus. Unionin tuomioistuimen antamassa ratkaisussa C-164/12, DMC kansallista lainsäädäntöä kuitenkin tarkasteltiin ainoastaan suhteessa pääomien

¹⁷² Äimä (2006), s. 746.

¹⁷³ Nykänen (2012), s. 394.

vapaaseen liikkuvuuteen. Unionin tuomioistuin perusteli päätöstään sillä, että kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön soveltaminen yksittäistapaukseen ei riippunut siitä, kuinka suuren osuuden sijoittaja omistaa yhtiöstä, jonka realisoitumattoman arvonnousun verotuksesta oli kyse.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä voidaan muodostaa säännönmukaisuuksia sen suhteen, milloin maastapoistumisverotusta koskevissa tilanteissa tulisi tarkastella kansallisen lainsäädännön suhdetta sijoittautumisvapauteen ja milloin pääomien vapaaseen liikkuvuuteen. Unionin tuomioistuin antaa tätä rajanvetoa tehdessään merkitystä kansallisen lainsäädännön tarkoitukselle ja tavoitteille. Tilanteet, joissa maastapoistumisverosäännöksen soveltuminen on riippuvainen tietystä omistusosuudesta, joka antaa mahdollisuuden käyttää selvää vaikutusvaltaa kyseisen yhtiön päätöksiin ja määrätä yhtiön toiminnasta, kuuluvat sijoittautumisvapautta koskevien perustamis- sopimusten määräysten aineelliseen soveltamisalaan. Jos taas kansallinen maastapoistumisverosäännös on yleisesti sovellettava, eli säännöstä sovelletaan riippumatta siitä, kuinka suuren osuuden osakkeenomistaja omistaa yhtiöstä, tapaukseen voi soveltua kumpikin perusvapauksista, sijoittautumisvapaus tai pääomien vapaa liikkuvuus. Tällöin kyseisen tapauksen olosuhteiden perusteella on ratkaistava se, kumpi perusvapauksista soveltuu.

Osakevaihtoon osallistuvien osakkeenomistajien näkökulmasta katsottuna osakevaihtoa sääntelevä EVL 52 f § on yleisesti sovellettava, eli sen soveltuminen osakkeenomistajien verotukseen on omistusosuudesta riippumaton. Näin ollen kyseistä säännöstä sovellettaessa ensisijainen perusvapaus voi olla joko sijoittautumisvapaus tai pääomien vapaa liikkuvuus. EVL 52 f §:ää sovellettaessa huomioon on tällöin otettava se, kuinka suuren osuuden osakevaihtoon osallistuneen yhtiön osakkeenomistaja omistaa osakepääomasta. Koska Suomen OYL antaa jo 10 prosenttia yhtiön osakepääomasta omistavalle osakkeenomistajalle mahdollisuuden käyttää vaikutusvaltaa yhtiössä ja osallistua päätöksentekoon, tilanteissa, joissa osakkeenomistaja omistaa vähintään 10 prosenttia osakevaihtoon osallistuneen yhtiön osakepääomasta ja siten osakeomistus antaa selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollistaa osallistumisen yhtiön toimintaan, tulisi osakkeenomistajan oikeuksia tarkastella sijoittautumisvapautta koskevien määräyksiä soveltamalla. Vastaavasti osakkeenomistajan verotuksessa sovellettavaa perusvapautta tulee arvioida suhteessa pääomien vapaata liikkuvuutta koskeviin määräyksiin tilanteissa, joissa osakeomistus ei anna selvän vaikutusvallan säännön mukaista selvää vaikutusvaltaa kohdeyhtiöön eli osakevaihtoon osallistuneen yhtiön osakkeenomistajan omistusosuus on alle 10 prosenttia osakepääomasta.

Tilanteissa, joissa osakevaihtoon osallistuneen osakkeenomistajan omistusosuus yhtiössä on vähintään 10 prosenttia osakepääomasta ja osakkeenomistaja muuttaa Sveitsiin, perusvapaudet eivät suojaa asuinpaikkansa siirtävää verovelvollista syrjivältä verolainsäädännöltä. Perusvapaus, johon verovelvollinen tilanteessa voi vedota, on sijoittautumisvapaus, johon ei voi vedota suhteessa kolmanteen valtioon. Näin ollen, jos verovelvollinen siirtää asuinpaikkansa Sveitsiin ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut, määrä, joka olisi ollut veronalaista tuloa, jos siihen ei olisi sovellettu osakevaihdon veroneutraliteettia koskevaa EVL 52 f §:n 2 momenttia, luetaan sen verovuoden tuloksi, jona henkilö siirtyy Sveitsissä asuvaksi.

Sen sijaan tilanteissa, joissa osakevaihtoon osallistuneen osakkeenomistajan omistusosuus yhtiössä on alle 10 prosenttia osakepääomasta ja osakkeenomistaja muuttaa Sveitsiin, pääomien vapaasta liikkuvuudesta määräävät artiklat antavat verovelvolliselle suojelua syrjivää verolainsäädäntöä vastaan. Kansallinen lainsäädäntö, jonka seurauksena jäsenvaltiossa asuvat henkilöt saattavat olla vähemmän halukkaita tekemään lainasopimuksia tai sijoituksia muissa jäsenvaltioissa tai kolmansissa valtioissa, on pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus. Unionin tuomioistuin katsoi tapauksessa C-164/12, DMC, että asuinpaikan siirron johdosta määrättävää realisoitumattoman arvonnousun maastapoistumisverotusta on pidettävä pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien artiklojen kiellettynä rajoituksena. Näin ollen myös vastaavasti EVL 52 f §:n 3 momentin on katsottava olevan pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittava säännös tilanteissa, joissa osakevaihtoon osallistuneen osakkeenomistajan omistusosuus yhtiössä on alle 10 prosenttia osakepääomasta.

Kuten edellä kappaleessa 3.3.2 olen käsitellyt, pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus voi kuitenkin olla kolmansia valtioita koskevissa tilanteissa helpommin perusteltavissa, kuin unionin sisäisissä tilanteissa. Tämä johtuu siitä, että unionin jäsenvaltioiden ja kolmansien valtioiden välillä ei ole sovittu vastaavasti keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnästä kuin unionin välisen perintädirektiivin¹⁷⁴ avulla. Näin ollen pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittava kansallinen toimenpide voi olla oikeutettavissa tarpeella taata veronkannon tehokkuus verotulojen menetyksen välttämiseksi. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin verojen perimättä jäämisen riskin pienentämiseksi vaatia maastamuuton hetkellä verovelvolliselta

¹⁷⁴ Neuvoston direktiivi 2010/24/EU, annettu 16 päivänä maaliskuuta 2010, keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä.

vakuutta, esimerkiksi pankkitakausta. Unionin tuomioistuin onkin katsonut vakuuden edellytyksen suhteellisuusperiaatteen näkökulmasta kohtuullisemmaksi vaatimukseksi, kuin realisoitumattoman arvonnousun verottamisen heti maastamuuton hetkellä.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön¹⁷⁵ perusteella katson, että veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta tehdyn yleissopimuksen nojalla Suomella ei voida katsoa olevan tehokasta keinoa veron perintään tilanteissa, joissa jäsenvaltion alueelta pois muuttavalla verovelvolliselle määrätään vero jäsenvaltion alueella syntyneelle arvonnousulle, mutta verotus lykätään arvonnousun realisointihetkelle. Suhteellisuusperiaatteen mukaisesti veron realisoituminen heti maastamuuton hetkellä on kuitenkin kohtuuton toimi, sillä verojen perimättä jäämisen riskin pienentämiseksi Suomen viranomaisen voi vaatia maastamuuton hetkellä verovelvolliselta vakuutta.

Näin ollen päädyn siihen lopputulokseen, että EVL 52 f §:n 3 momentti on pääomien vapaasta liikkuvuudesta määrävien artiklojen vastainen tilanteessa, jossa osakevaihtoon osallistuneen yhtiön osakkeenomistaja omistaa yhtiön osakepääomasta alle 10 prosenttia ja osakkeenomistaja siirtää asuinpaikkansa Sveitsiin ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut. Jotta kyseisen säännöksen voitaisiin katsoa olevan yhteensopiva unionin oikeuden kanssa, asuinpaikkansa Sveitsiin siirtävälle verovelvolliselle tulisi tarjota mahdollisuus asettaa vakuus, jonka nojalla maastamuuton hetkellä määrätyn veron tosiasiallinen maksaminen lykkääntyy hetkeen, jolloin osakevaihdossa saadut osakkeet luovutetaan.

¹⁷⁵ C-581/17 Wächter, kohta 66.

4 HENKILÖIDEN VAPAASTA LIIKKUVUDESTA TEHTY SOPIMUS

4.1 Sopimuksen oikeusvaikutukset

Euroopan unioni on oikeushenkilö¹⁷⁶, joka voi toimivaltansa puitteissa solmia kansainvälisoikeudellisia sopimuksia joko yksin tai yhdessä jäsenvaltioidensa kanssa jonkin kolmannen valtion tai toisen kansainvälisen järjestön kanssa. Unionin kansainvälisoikeudellisia sopimuksia kutsutaan ulkosopimuksiksi. Unioni solmii ulkosopimuksen vain omissa nimissään, jos sopimus kuuluu unionin yksinomaisen toimivallan alaan. Unioni ja jäsenvaltiot solmivat sopimuksen yhdessä jonkin kolmannen valtion tai toisen kansainvälisen järjestön kanssa, jos sopimus kuuluu jaetun toimivallan alaan.¹⁷⁷ Euroopan unionilla on suora toimivaltuus solmia assosiaatiosopimuksia jäsenvaltioiden puolesta. SEUT 217 artiklan mukaan: ”Unioni voi tehdä yhden tai useamman kolmannen maan tai kansainvälisen järjestön kanssa sopimuksia assosioinnista, joka koskee vastavuoroisia oikeuksia ja velvollisuuksia, yhteistä toimintaa ja erityismenettelyjä.”

Mitä syvempi ja laaja-alaisempi yhteistyö osapuolten välillä on ulkosopimuksella perustettu tai tarkoitus saavuttaa, sitä enemmän oikeuksia sopimuksen perusteella on annettu myös sopimuspuolen alueella asuville toisen sopimuspuolen kansalaisille. Siten kolmansien valtioiden kansalaisille ulkosopimuksilla perustettujen oikeuksien laajuus on riippuvainen kullakin sopimuksella perustetun yhteistyön kontekstista ja tavoitteista. Laajimmat solmitut assosiaatiosopimukset ovat ETA-sopimus ja Sveitsin kanssa solmittu kahdensivulinen sopimus. Kyseiset ulkosopimukset ulottavat neljää perusvapautta koskevan EU-oikeuden ja niitä koskevan oikeuskäytännön koskemaan myös näiden maiden kansalaisia ja oikeushenkilöitä. Siten kyseisten sopimusten soveltamisalaan kuuluvat henkilöt myös nauttivat EU-kansalaisia vastaavasta oikeudesta vapaaseen liikkuvuuteen.¹⁷⁸

SEUT 216 artiklan mukaan kansainväliset sopimukset sitovat sekä unionin toimielimiä että jäsenvaltioita. Siten kansainväliset sopimukset ovat osa unionin oikeusjärjestystä ja kansalliset tuomioistuimet ovat velvollisia soveltamaan niitä. Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään vahvistanut oman toimivaltansa tutkia unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia kansainvälisiä sopimuksia sekä arvioida niiden oikeusvaikutuksia¹⁷⁹. Ulkosopimusten hyväksymisestä unionin tasolla päättää Euroopan neuvosto, joten sopimukset ovat unionin toimielinten säädöksiä ennakkoratkaisumenettelystä määräävässä SEUT 267 artiklassa tarkoitettulla tavalla. Siten kansallinen tuomioistuin voi

¹⁷⁶ SEU 47 artikla.

¹⁷⁷ Ojanen (2016), s. 117.

¹⁷⁸ Eisele (2014), s.389 ja 390.

¹⁷⁹ 181/73 Haegeman, kohdat 2 - 6.

pyytää unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua ulkosopimusten tulkinnasta sekä pätevydestä.¹⁸⁰

Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään myös vahvistanut kolmansien valtioiden kanssa tekemilleen sopimusten määräyksille välittömän oikeusvaikutuksen, kun ne sanamuotonsa sekä sopimuksen tarkoituksen ja luonteen perusteella sisältävät selvän ja täsmällisen velvoitteen, jonka täytäntöönpano tai oikeusvaikutuksen syntyminen ei edellytä muita toimenpiteitä. Välittömän vaikutuksen ansiosta EU-oikeuden säännökset hyödyttävät suoraan yksittäistä oikeussubjektia kansallisen sääntelyn sisällöstä riippumatta.¹⁸¹ Näin ollen yksityiset tahot voivat vedota edukseen henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen määräykseen kansallisessa tuomioistuimessa tai kansallisissa viranomaisissa.

4.2 Sopimuksen sisältö

Euroopan unioni ja sen jäsenvaltiot ovat solmineet Sveitsin valaliiton kanssa henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen. Sopimus on allekirjoitettu 21.6.1999 ja se on astunut voimaan 1.6.2002. Jäljempänä tutkielmassani käytän kyseisestä sopimuksesta nimeä henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus. Suomessa kyseinen sopimus on voimaansaatettu kansalliseen lainsäädäntöön tasavallan presidentin 31.5.2002 antamalla asetuksella 38/2002¹⁸².

Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen ensimmäisen artiklan mukaan sopimuksen tavoitteena on:

1. myöntää Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden ja Sveitsin kansalaisille maahantulo- ja oleskeluoikeus sekä oikeus ryhtyä harjoittamaan palkkatyötä, toimia itsenäisenä ammatinharjoittajana ja jäädä sopimuspuolten alueelle,
2. helpottaa Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden ja Sveitsin kansalaisten palvelujen tarjonnan harjoittamista sopimuspuolten alueella ja erityisesti vapauttaa lyhytkestoisten palvelujen tarjoaminen,

¹⁸⁰ Ojanen (2016), s. 119.

¹⁸¹ Esimerkiksi C-63/99 Gloszczuk, kohta 30 ja C-171/01 Wählergruppe Gemeinsam, kohta 54.

¹⁸² Tasavallan presidentin asetus Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton välillä henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen voimaansaattamisesta ja sopimuksen lainsäädännön alaan kuuluvien määräysten voimaansaattamisesta annetun lain voimaantulosta.

3. myöntää Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden ja Sveitsin kansalaisille, jotka eivät harjoita vastaanottavassa valtiossa taloudellista toimintaa, oikeus tulla sopimuspuolten alueelle ja oleskella siellä sekä

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

Sopimuksen toisessa artiklassa on säännelty yleisestä syrjinnän kiellosta. Artiklan mukaan sopimuspuolen alueella laillisesti oleskelevia toisen sopimuspuolen kansalaisia ei syrjitä kansalaisuuden perusteella liitteen tämän sopimuksen liitteiden I, II ja III määräyksiä soveltaen ja niiden mukaisesti.

Sopimuksen I liitteessä ovat yleiset määräykset koskien henkilöiden vapaata liikkuvuutta. Ensimmäisessä artiklassa ovat määräykset koskien maahantuloa ja maasta poistumista. Sopimuksen toinen artikla käsittelee oleskelua ja taloudellista toimintaa. Toisen artiklan ensimmäisen kohdan mukaan sopimuspuolen kansalaisilla on oikeus oleskella ja harjoittaa taloudellista toimintaa toisen sopimuspuolen alueella II–IV luvussa määrättyjen yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti. Tämä oikeus vahvistetaan myöntämällä oleskelulupa tai erityislupa rajatyöntekijöille. Lisäksi sopimuspuolten kansalaisilla on oikeus mennä toisen sopimuspuolen alueelle tai jäädä sinne oltuaan alle vuoden kestäneessä työsuhteessa etsiäkseen siellä työtä ja oleskellakseen siellä kohtuullisen pituisen ajan saadakseen tietoa heidän ammatillista pätevyyttään vastaavista työpaikkatarjouksista ja toteuttaakseen tarvittaessa tarpeelliset toimenpiteet työpaikan saamiseksi.

Liitteen I toisen artiklan toisen kohdan mukaan sopimuspuolten kansalaisilla, jotka eivät harjoita taloudellista toimintaa vastaanottavassa valtiossa ja joilla ei ole oleskeluoikeutta tämän sopimuksen muiden määräysten nojalla, on oleskeluoikeus, jos he täyttävät 24 artiklassa esitetyt ennakkoedellytykset. Tämä oikeus vahvistetaan myöntämällä oleskelulupa. Liitteen 24 artiklan mukaan sopimuspuolen kansalaiselle, joka ei harjoita taloudellista toimintaa asuinvaltiossa ja jolla ei ole oleskeluoikeutta tämän sopimuksen muiden määräysten perusteella, myönnetään vähintään viisi vuotta voimassa oleva oleskelulupa, jos hän esittää toimivaltaisille kansallisille viranomaisille todisteen siitä, että hänellä ja hänen perheenjäsenillään on riittävästi tuloja ja varoja, niin että he eivät oleskeluaikanaan joudu turvautumaan sosiaalietuusjärjestelmään sekä kaikki riskit kattava sairaskuutus.

Liitteen yhdeksännessä artiklassa ovat määräykset koskien palkansaajien yhdenvertaista kohtelua. Artiklan ensimmäisen kohdan mukaan sopimuspuolen kansalaista ei palkkatyöntekijänä saa kansalaisuutensa vuoksi saattaa toisen sopimuspuolen alueella kotimaisiin palkkatyöntekijöihin verrattuna eri asemaan työ- ja palvelussuhteen ehtojen suhteen erityisesti palkkauksen, evätä oikeus harjoittaa julkishallinnon tointa, joka liittyy irtisanomisen ja työttömyyden sattuessa saman alan työhön julkisen vallan käyttöön ja jonka tarkoituksena on turvata paluun tai uudelleen työllistämisen osalta. Artiklan toisen kohdan mukaan palkkatyöntekijä ja hänen perheensä jäsenet saavat samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaiset työntekijät ja heidän perheenjäsenensä.

Liitteen 15. artiklassa ovat määräykset koskien itsenäisten ammatinharjoittajien yhdenvertaista kohtelua. Artiklan ensimmäisen kohdan mukaan itsenäiseksi ammatinharjoittajaksi ryhtymisen ja itsenäisenä ammatinharjoittajana toimimisen osalta itsenäiselle ammatinharjoittajalle myönnetään vastaanottavassa valtiossa yhtä edullinen kohtelu kuin sen omille kansalaisille myönnetty kohtelu. Artiklan toisen kohdan mukaan liitteen 9 artiklan määräyksiä sovelletaan soveltuvin osin tässä luvussa tarkoitettuihin itsenäisiin ammatinharjoittajiin. Näin ollen myös itsenäisten ammatinharjoittajien sekä hänen perheensä jäsenien tulee saada samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaiset ammatinharjoittajat ja heidän perheenjäsenensä¹⁸³.

4.3 Sopimuksen soveltamisala

4.3.1 Sopimuksen sääntely

Sopimuksen neljännen artiklan mukaan oikeus ryhtyä harjoittamaan taloudellista toimintaa taataan liitteen I määräysten mukaisesti. Itsenäisiä ammatinharjoittajia koskevat määräykset ovat sopimuksen I liitteen artikloissa 12 - 16. Liitteen 12 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan sopimuspuolen kansalaiselle, joka haluaa sijoittautua toisen sopimuspuolen alueelle harjoittaakseen siellä itsenäistä ammattia, 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. Toisen kohdan mukaan oleskelulupaa jatketaan ilman eri toimenpiteitä vähintään viidellä vuodella, jos itsenäinen ammatinharjoittaja esittää kansallisille toimivaltaisille viranomaisille todisteen sellaisen taloudellisen toiminnan harjoittamisesta, joka ei ole palkkatyötä.

¹⁸³ Näin on tulkittu myös oikeuskäytännössä, C-425/11 Etwain tuomion kohta 43.

Liitteen 13 artikla määrää itsenäistä ammattia harjoittavien rajatyöntekijöiden oleskelusta. Artiklan ensimmäisen kohdan mukaan 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. Toisen kohdan mukaan itsenäistä ammattia harjoittavat rajatyöntekijät eivät tarvitse oleskelulupaa. Kyseisen valtion toimivaltainen viranomainen voi kuitenkin antaa itsenäistä ammattia harjoittavalle rajatyöntekijälle vähintään viisi vuotta voimassa olevan erityisluvan, jos hän esittää kansallisille toimivaltaisille viranomaisille todisteen siitä, että hän harjoittaa tai aikoo harjoittaa itsenäistä ammattia. Lupaa jatketaan vähintään viidellä vuodella, jos rajatyöntekijä esittää todisteen itsenäisen ammatin harjoittamisesta.

Liitteen 14 artiklassa määrätään itsenäisten ammatinharjoittajien ammatillisesta ja maantieteellisestä liikkuvuudesta. Artiklan ensimmäisen kohdan mukaan itsenäisellä ammatinharjoittajalla on oikeus ammatilliseen ja maantieteelliseen liikkuvuuteen vastaanottavan valtion koko alueella. Artiklan toisen kohdan mukaan ammatilliseen liikkuvuuteen kuuluu ammatin vaihto sekä siirtyminen itsenäisestä ammatinharjoittajasta palkkatyöntekijäksi. Maantieteelliseen liikkuvuuteen kuuluu työ- ja oleskelupaikkakunnan vaihto.

Liitteen 15 artikla määrää itsenäisten ammatinharjoittajien yhdenvertaisesta kohtelusta. Artiklan ensimmäisen kohdan mukaan itsenäiseksi ammatinharjoittajaksi ryhtymisen ja itsenäisenä ammatinharjoittajana toimimisen osalta itsenäiselle ammatinharjoittajalle myönnetään vastaanottavassa valtiossa yhtä edullinen kohtelu kuin sen omille kansalaisille myönnetty kohtelu. Toisen kohdan mukaan tämän liitteen 9 artiklan määräyksiä sovelletaan soveltuvien osin tässä luvussa tarkoitettuihin itsenäisiin ammatinharjoittajiin. Näin ollen myös itsenäisten ammatinharjoittajien sekä hänen perheensä jäsenien tulee saada samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaiset ammatinharjoittajat ja heidän perheenjäsenensä¹⁸⁴.

Palkkatyöntekijöiden oikeudesta ryhtyä harjoittamaan taloudellista toimintaa sopimuspuolten alueella määrätään erikseen sopimuksen I liitteen artikloissa 6 - 11. Koska olen rajannut tutkielmasani aiheen tarkastelun koskemaan vain itsenäisiä ammatinharjoittajia, en käsittele palkkatyöntekijöiden kohtelua koskevia määräyksiä sen tarkemmin. Olennaista on kuitenkin huomata, että it-

¹⁸⁴ Näin on tulkittu myös oikeuskäytännössä, C-425/11 Ettwein tuomion kohta 43.

senäisille ammatinharjoittajille sopimuksessa myönnetty oikeudet eivät koske palkansaajia, ja näiden kahden taloudellisten toimijoiden oikeudet poikkeavat hieman toisistaan sopimuksen määräyksissä.

Olennaista on myös erottaa itsenäiset ammatinharjoittajat ei-taloudellista toimintaa harjoittavista henkilöistä. Liitteen I 26 artiklassa sopimuspuolen kansalaiselle, joka ei harjoita taloudellista toimintaa asuinvaltiossa ja jolla ei ole oleskeluoikeutta tämän sopimuksen muiden määräysten perusteella, myönnetään vähintään viisi vuotta voimassa oleva oleskelulupa tietyin edellytyksin. Ei-taloudellista toimintaa harjoittavien henkilöiden osalta on huomioitava, että heidän kohdallaan sopimuksessa ei ole samankaltaisista yhdenvertaista kohtelua täsmentäviä artikloja, kuin palkkatyöntekijöitä ja itsenäisiä ammatinharjoittajia koskevissa luvuissa. Siten ei-taloudellista toimintaa harjoittajien henkilöiden osalta soveltuu sopimuksen toisen artiklan mukainen yleinen syrjäntäkielto, jonka mukaan sopimuspuolen alueella laillisesti oleskelevia toisen sopimuspuolen kansalaisia ei syrjitä kansalaisuuden perusteella liitteen tämän sopimuksen liitteiden I, II ja III määräyksiä soveltaen ja niiden mukaisesti. Sopimuksen liitteissä ei kuitenkaan ole säännelty tarkemmin ei-taloudellista toimintaa harjoittavien henkilöiden yhdenvertaisesta kohtelusta. Sopimuksen liitteen I 9 artiklan sääntelyä koskien sosiaaliin ja verotukseen liittyviä etuja, jota sovelletaan sekä palkansaajiin että itsenäisiin ammatinharjoittajiin, ei ole ulotettu koskemaan ei-taloudellista toimintaa harjoittavia henkilöitä.

Näin ollen henkilöiden, jotka eivät harjoita taloudellista toimintaa vastaanottavassa sopimusvaltiossa (sopimuksen sanamuodon mukaan asuinvaltiossa), yhdenvertaisen kohtelun vaatimus on suppeampi kuin palkkatyöntekijöillä ja itsenäisillä ammatinharjoittajilla. Ei-taloudellista toimintaa harjoittavien henkilöiden kohdalla soveltuu ainoastaan sopimuksen toisen artiklan yleinen syrjäntäkielto, jonka perusteella sopimuspuolen kansalaisia ei saa syrjiä kansalaisuuden perusteella. Siten henkilö, joka ei harjoita taloudellista toimintaa, ei voi vedota henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen palkkatyöntekijöille ja itsenäisille ammatinharjoittajille takaaviin oikeuksiin. Myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyä sopimusta sovellettaessa käsitelty itsenäisen ammatinharjoittajan ja ei-taloudellista toimintaa harjoittavan henkilön rajanvetoa. Käsittelen kyseistä tapausta seuraavassa alaluvussa.

4.3.2 Oikeuskäytäntö

Tapauksissa C-425/11, Ettwein ja C-581/17, Wächtler unionin tuomioistuin katsoi henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen itsenäistä ammatinharjoittajaa koskevien määräysten soveltuvan. Tapauksessa C-425/11, Ettwein pariskunnan osapuolet toimivat Saksassa itsenäisinä ammatinharjoittajina ja saivat kaikki tulonsa Saksasta. Pariskunta muutti asuinpaikkansa Sveitsiin, mutta jatkoivat ammattiensa harjoittamista Saksassa. Ettweinejä oltiin verotettu Saksassa yhdessä ennen heidän Sveitsiin muuttoa. Muuton jälkeen Saksan veroviranomainen ei kuitenkaan hyväksynyt enää yhteisverotusta, sillä puolisoitten asuinpaikkansa ei ollut jonkin unionin jäsenvaltion alueella eikä ETA-sopimuksen osapuolena olevan valtion alueella. Pariskunta teki oikaisuvaatimuksen verotuspäätöksestään ja asia eteni kansalliseen tuomioistuimeen.

Unionin tuomioistuin katsoi, että sopimuksen liitteessä I olevan 13 artiklan 1 kohtaa sovelletaan sanamuotonsa perusteella Ettweinien tilanteeseen. Ettweinit ovat nimittäin ”sopimuspuolen” eli Saksan liittotasavallan kansalaisia, asuvat ”yhden sopimuspuolen” eli tässä tapauksessa Sveitsin valaliiton alueella ja harjoittavat itsenäistä ammattia ”toisen sopimuspuolen” eli Saksan liittotasavallan alueella. Kyseisessä määräyksessä erotetaan toisistaan sopimuspuolen alueella sijaitseva asuinpaikka ja paikka, jossa itsenäistä ammattia harjoitetaan ja jonka on oltava toisen sopimuspuolen alueella, ilman, että asianomaisten henkilöiden kansalaisuutta otetaan huomioon. Unionin tuomioistuin katsoi, että Ettweinien tilanne kuuluu sopimuksen soveltamisalaan.¹⁸⁵

Unionin tuomioistuin viittasi aiempaan oikeuskäytäntöönsä ja totesi, että sopimuspuolen kansalaiset voivat vedota sopimukseen perustuviin oikeuksiin myös omaan valtioonsa nähden tietyissä olosuhteissa ja sovellettavien säännösten ja määräysten nojalla¹⁸⁶. Siten unionin tuomioistuin hylkäsi Saksan hallituksen ja Euroopan komission väitteen, jonka mukaan sopimusta sovelletaan ainoastaan silloin, kun kyse on kansalaisuuteen perustuvasta syrjinnästä, eli silloin, kun sopimuspuolen kansalaisia kohdellaan toisen sopimuspuolen alueella eri tavalla kuin toisen sopimuspuolen kansalaisia.¹⁸⁷

Tapauksessa C-581/17, Wächtler Saksan kansalainen Wächtler oli toiminut johtajana Sveitsin oikeuden mukaan perustetussa yhtiössä ja omistanut sen yhtiöosuuksista 50 prosenttia. Wächtler siirsi kotipaikkansa Saksasta Sveitsiin keväällä 2011 ja sen seurauksena kansallinen verovirasto

¹⁸⁵ C-425/11 Ettwein, kohdat 34, 35 ja 40.

¹⁸⁶ C-257/10 Bergström, kohdat 27 - 34.

¹⁸⁷ C-425/11 Ettwein, kohta 33.

määräsi Saksan kansallisen verolainsäädännön nojalla maksettavaksi tuloveroa Wächtlerin mainitusta yhtiöstä omistaman osuuden realisoitumattomasta arvonnoususta. Wächtler nosti päätöstä koskien kanteen kansallisessa verotuomioistuimessa, sillä hänen mukaansa 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. Wächtlerin mukaan henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyssä sopimuksessa annetaan hänelle sijoittautumisvapaus, joka on verrattavissa SEUT 49 artiklassa taattuun sijoittautumisvapauteen unionin alueella.

Tapauksen yhteydessä esitettiin erilaisia kantoja sen suhteen, kuuluuko Wächtler henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen soveltamisalaan palkkatyöntekijänä vai itsenäisenä ammatinharjoittajana. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Wächtlerin ammattitoimintaa on pidettävä palkkatyönä, sillä Wächtler saa omistamansa yhtiön johtajana palkkaa. Unionin tuomioistuin oli kuitenkin asiasta eri mieltä. Tuomioistuin aloitti sopimuksen soveltamisalan ratkaisemisen vertaamalla liitteessä I olevien 6 ja 7 eli palkkatyöntekijöitä koskevia sekä sen 12 ja 13 eli itsenäisiä ammatinharjoittajia koskevia artikloja keskenään. Tuomioistuimen mukaan vertailusta ilmenee, että palkkatyöntekijöiden ja itsenäisten ammatinharjoittajien välinen ero liittyy siihen, onko kyseessä olevaa taloudellista toimintaa pidettävä ”palkkatyönä” vai ”itsenäisenä ammattina”. Tuomioistuin viittasi aiempaan oikeuskäytäntöön¹⁸⁸ ja totesi, että ”itsenäisenä ammattina” on pidettävä ammattia, jota henkilö harjoittaa ilman alisteisuussuhdetta.

Tuomioistuin päätyi ratkaisuun, jonka mukaan palkkatyölle ominainen alisteisuussuhde puuttuu käsiteltävässä asiassa, joten Wächtlerin katsottiin harjoittavan itsenäisen ammatinharjoittajan ominaisuudessa itsenäistä ammattia henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyssä sopimuksessa tarkoitetulla tavalla. Tuomioistuin viittasi myös aiemmin antamaansa ratkaisuun C-355/16, Picart ja totesi jo kyseisen ratkaisun yhteydessä täsmentäneensä henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyssä sopimuksessa tarkoitetun itsenäisen ammatinharjoittajan käsitteen henkilöllistä soveltamisalaa toteamalla, että kyseinen soveltamisala määritetään tämän sopimuksen liitteessä I olevissa 12 ja 13 artiklassa.¹⁸⁹

¹⁸⁸ C-107/94 Asscher, kohdat 25 ja 26 sekä C-268/99 Jany ym., kohta 34.

¹⁸⁹ C-581/17 Wächtler, kohdat 44 - 47.

Unionin tuomioistuimen mukaan sillä, että Wächtler omistaa 50 prosenttia sen yhtiön yhtiöosuudesta, 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.¹⁹⁰

Edellä mainitussa tapauksessa C-355/16, Picart unionin tuomioistuin päätyi vastakkaiseen näkemykseen ja katsoi, ettei henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen itsenäistä ammatinharjoittajaa koskeviin määräyksiin voida vedota kyseisessä tapauksessa. Picart oli luonnollinen henkilö, joka siirsi asuinpaikkansa Ranskasta Sveitsiin. Hän omisti muuttohetkellä merkittäviä omistusosuuksia useissa ranskalaisissa yhtiöissä. Ranskan kansallisen lainsäädännön edellytysten mukaisesti Picart ilmoitti omistuksiinsa sisältyvien osakkeiden realisoitumattoman arvonnousun, ja saadakseen lykkäystä siihen liittyvän veron maksuun hän nimesi Ranskassa veroedustajan ja asetti vakuudeksi pankkitakauksen Ranskan valtiolle kuuluvan verosaatavan perinnän varmistamiseksi. Kun Picart luopui osakeomistuksistaan myöhemmin, hänen henkilökohtaisen verotuksellisen tilanteensa tutkinnan perusteella Ranskan verohallinto korotti ilmoitetun arvonnousun määrää ja määräsi hänelle maksettavaksi tuloveroon ja sosiaaliturvamaksuihin liittyneitä lisäsuorituksia seuraamusmaksuineen. Picart teki oikaisuvaatimuksen vapautuakseen näistä lisäsuorituksista ja seuraamusmaksuista. Picartin mukaan Ranskan kansallinen lainsäädäntö oli ristiriidassa henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen kanssa, koska sopimuksella taatun sijoittautumisvapauden ansiosta hän voi sijoittautua Sveitsiin ja harjoittaa siellä itsenäisenä ammatinharjoittajana taloudellista toimintaa, joka koskee hänen suorien tai epäsuorien osakkuuksiensa hallintaa useissa hänen määräysvallassaan Ranskassa olevissa yhtiöissä.

Picartin mukaan hänen Ranskaan sijoittautuneista yhtiöistä omistamiensa omistusosuuksien hallinnointi Sveitsistä käsin kuuluu henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyssä sopimuksessa tarkoitettujen itsenäisen ammatinharjoittajan sijoittautumisoikeuden alaan ja että hänen on voitava vedota tähän oikeuteen myös alkuperävaltioonsa nähden. Unionin tuomioistuin kuitenkin katsoi, että

¹⁹⁰ C-581/17 Wächtler, kohta 50.

henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyä sopimusta voida soveltaa Picartin tapauksessa. Sopimuksen I liitteessä olevan 12 artiklan 1 kohdan mukaan itsenäinen ammatinharjoittaja on sopimuspuolen kansalainen, joka haluaa sijoittautua toisen sopimuspuolen alueelle harjoittaakseen siellä itsenäistä ammattia. Jotta kyseistä määräystä voitaisiin soveltaa, kyseessä olevan henkilön on siis harjoitettava itsenäistä ammattiaan muun sopimuspuolen kuin sen sopimuspuolen alueella, jonka kansalainen hän on. Nyt käsillä olevassa tapauksessa Picartilla ei ollut aikomusta harjoittaa taloudellista toimintaansa Sveitsin valaliiton alueella vaan edelleen alkuperävaltionsa alueella. Siten unionin tuomioistuin katsoi, että Picartin tilanne ei näin ollen kuulu henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevan 12 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.¹⁹¹ Näin ollen Picart ei voinut vedota sopimukseen.

Ero Wächtlerin ja Picartin tapausten olosuhteiden välillä on se, että Wächtlerin omistama yhtiö oli perustettu Sveitsin kansallisen lainsäädännön mukaisesti ja siten hänen voitiin katsoa harjoittavan itsenäistä ammattia asuinvaltiossaan hallinnoimalla omistuksiaan. Picart sitä vastoin omisti osuuskia yhtiöistä, jotka olivat perustettu Ranskan kansallisen lainsäädännön mukaisesti ja siten hänen ei katsottu harjoittavan itsenäistä ammattia asuinvaltiossaan Sveitsissä. Näiden yhtiöiden hallintointia Sveitsistä käsin ei unionin tuomioistuimen mukaan katsottu itsenäisen ammatin harjoittamiseksi Sveitsissä. Siten unionin oikeuskäytännön mukaan henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyyn sopimukseen vetoavan kansalaisen on harjoitettava taloudellista toimintaa siinä valtiossa, johon hän siirtää asuinpaikkansa, jotta kansalainen voi vedota sopimuksen palkkatyöntekijöille ja itsenäisille ammatinharjoittajille takaaviin oikeuksiin, kuten sijoittautumisvapauteen. Lopuksi on vielä selvennettävä, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen soveltamisalan ei ole katsottu kattavan SEUT 63 artiklaa vastaavaa pääomien vapaata liikkuvuutta eikä myöskään SEUT 49 artiklaa vastaavaa sijoittautumisvapautta yrityksille.¹⁹²

4.4 Sopimuksen tulkinta

Sopimuksen 16 artiklassa määrätään viittauksista yhteisön oikeuteen. Artiklan ensimmäisen kohdan mukaan 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. Artiklan toisen kohdan mukaan siinä määrin, kuin yhteisön oikeuden käsitteet liittyvät tämän sopimuk-

¹⁹¹ C-355/16 Picart, kohdat 19, 23 ja 24.

¹⁹² Jung (2007), s. 517.

sen 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.

Näin ollen henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen käsitteitä on tulkittava sopimuksen allekirjoittamisen hetkellä olemassa olleen unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella. Esimerkiksi sopimuksessa käytettyä käsitettä sijoittautumisvapaus on tulkittava allekirjoitushetkeen mennessä syntyneen SEUT 49 artiklaa (silloinen 43 artikla) koskevan oikeuskäytännön mukaisesti. Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään nimenomaisesti todennut, että sopimuksen tarkoituksena on toteuttaa Euroopan unionin jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton kansalaisille henkilöiden vapaa liikkuvuus kyseisen sopimuksen osapuolten alueella unionissa sovellettavien säännösten perusteella ja säännösten käsitteitä on tulkittava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisella tavalla¹⁹³.

Ennen henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen allekirjoittamista vuonna 1999, silloinen Euroopan yhteisön tuomioistuin on oikeuskäytännössään tulkinnut sijoittautumisvapautta siten, että sijoittautumisvapauden vastaisia ovat myös kansalliset säännökset, jotka estävät niiden omia kansalaisia sijoittautumasta sopimusosapuolena olevaan toiseen valtioon. Tuomioistuin on tapauksen C-81/87 Daily Mail ja General Trust PLC ratkaisussaan todennut muun muassa, että ETY:n perustamissopimuksen takaaman sijoittautumisvapauden vastaista on se, että jäsenvaltio estää oman kansalaisensa tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustetun yhtiön sijoittautumisen toiseen jäsenvaltioon¹⁹⁴. Vastaavasti tapauksessa C-264/96 ICI tuomioistuin katsoi, että sijoittautumisvapauden vastaista on sen valtion, josta verovelvollinen on peräisin, kansallinen lainsäädäntö, joka estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon¹⁹⁵.

Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen soveltamisen kannalta relevantin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella voidaan tehdä johtopäätös, jonka mukaan sopimuksen soveltamisalaan kuuluvan sopimusosapuolen kansalainen voi vedota sopimuksen määräyksiin

¹⁹³ C-241/14 Bukovansky, kohta 40 ja C-478/15 Radgen, kohta 36.

¹⁹⁴ C-81/87 Daily Mail, kohta 16.

¹⁹⁵ C-264/96 ICI, kohta 21.

suhteessa valtioon, josta hän on peräisin¹⁹⁶. Näin ollen henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen takaaman sijoittautumisvapauden tulkitseminen sopusoinnussa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa edellyttää sitä, että sopimuksen soveltamisalaan kuuluva lähtövaltio ei voi toteuttaa rajoittavia toimenpiteitä, joiden seurauksena henkilöt jättävät käyttämättä sijoittautumisvapautta koskevaa oikeuttaan.

Sopimuksen allekirjoituksen jälkeinen unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö ei ole sopimuspuolia sitovaa. Sveitsin kansallinen tuomioistuin on kuitenkin oikeuskäytännössään katsonut, että sopimuksen allekirjoituksen jälkeinen oikeuskäytäntö tulee ottaa huomioon sopimusta sovellettaessa, ellei objektiiviset argumentit ole soveltamista vastaan¹⁹⁷.¹⁹⁸ Oikeuskirjallisuudessa on esitetty näkemys, jonka mukaan sopimuksen allekirjoittamisen jälkeinen unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka käsittelee unionin oikeuden käsitteitä, jotka olivat jo olemassa sopimuksen allekirjoitushetkellä, on otettava huomioon sopimusta sovellettaessa. Lisäksi se, että Wienin yleissopimuksen 31 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan valtiosopimusta on tulkittava vilpittömässä mielessä ja antamalla valtiosopimuksessa käytetyille sanonnoille niille kuuluvassa yhteydessä niiden tavallinen merkitys, sekä valtiosopimuksen tarkoituksen ja päämäärän valossa, voi tukea sitä näkemystä, että sopimuksen allekirjoituksen jälkeinen oikeuskäytäntö tulisi ottaa huomioon sopimusta tulkittaessa. Sopimuksen allekirjoituksen jälkeinen unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka käsittelee unionin oikeuden käsitteitä, jotka olivat jo olemassa sopimuksen allekirjoitushetkellä, tulisi tämän näkemyksen mukaan huomioida siltä osin kuin sitä edellytetään, jotta sopimusta voidaan katsoa tulkittavan vilpittömässä mielessä ja sopimuksen tarkoituksen ja päämäärän valossa.¹⁹⁹

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö kuitenkin vaihtelee sen osalta, huomioiko se sopimuksen allekirjoitushetken jälkeen annettua oikeuskäytäntöä, joka koskee SEUT 49 artiklan tulkintaa. Tapauksessa C-355/16, Picart, joka koski henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen soveltamista, Ranskan kansallinen tuomioistuin esitti unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen muun muassa siitä, sovelletaanko kyseessä olevaan tapaukseen henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen tekemisen jälkeen eli 7.9.2006 annettuun tuomioon C-470/04,

¹⁹⁶ C-581/17 Wächter, kohdat 64 - 68.

¹⁹⁷ Federal Tribunal, 4 November 2003, A und B v. Department für Justiz und Sicherheit sowie Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, BGE 130 II 1, kohta 3.6.1 ja Federal Tribunal, 7 April 2004, X v. Regierungsrat sowie Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, BGE 130 II 176, kohta 2.1.

¹⁹⁸ Jung (2011), kappale 1.3 EU Tax Law.

¹⁹⁹ Jung (2007), s. 518.

N perustuvaa oikeuskäytäntöä. Unionin tuomioistuin katsoi ratkaisussaan, että tapauksessa C-470/04, N esitettyjä SEUT 49 artiklan tulkintoja ei voida automaattisesti soveltaa henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen tulkintaan, paitsi jos sopimuksen määräyksissä nimenomaisesti määrätään tällaisesta soveltamisesta. Unionin tuomioistuimen mukaan henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdystä sopimuksessa ei ole tällaisia nimenomaisia määräyksiä.²⁰⁰ Unionin tuomioistuin siis katsoi, etteivät kyseiset unionin tuomioistuimen ratkaisussa muodostuneet kansallisten maastapoistumisverossäännösten edellytykset sovellu tilanteissa, joissa sovelletaan henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen mukaista sijoittautumisvapautta.

Kuitenkin esimerkiksi tapauksessa C-581/17, Wächter unionin tuomioistuin perusteli ratkaisuaan siitä, että Saksan kansallinen lainsäädäntö rajoitti henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen mukaista sijoittautumisvapautta enemmän, kuin mitä Sveitsin valaliiton ja Saksan liittotasavallan välisen verotusvallan jaon säilyttämistä koskevan tavoitteen toteuttaminen edellyttäisi, ratkaisullaan C-371/10, National Grid Indus, joka on annettu vasta vuonna 2011 eli sopimuksen allekirjoittamisen jälkeen.²⁰¹ Unionin oikeuskäytännöstä ei ole johdettavissa selkeää logiikkaa sille, milloin henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyä sopimusta sovellettaessa huomioidaan sopimuksen allekirjoittamisen jälkeinen oikeuskäytäntö, joka käsittelee allekirjoitushetkellä jo olemassa olleita unionin oikeuden käsitteitä.

4.5 Keskenään rinnastettavat tilanteet

Vaikka henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen artiklan 21 otsikon nimi on "suhde kaksinkertaista verotusta koskeviin kahdenvälisiin sopimuksiin", artiklan toisessa ja kolmannessa kohdassa määrätään sopimuksen mahdollisista rajoitusperusteista, joita ei ole mainittu sopimuksen rajoitusperusteista määräävässä artiklassa viisi. Artiklan toisen kohdan mukaan 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 verolainsäädäntönsä asianmukaisia säännöksiä sovellettaessa.

Ulkomaiset ja kotimaiset yhtiöt voidaan katsoa olevan tietyissä suhteissa erilaisissa tilanteissa siten, että niiden erilainen verotuskohtelu on oikeutettua. Ulkomaisten yhtiöiden erilainen verotuskohtelu verrattuna kotimaisten yhtiöiden verotuskohteluun on kiellettyä tilanteissa, joissa ulko-

²⁰⁰ C-355/16 Picart, kohdat 29 - 31.

²⁰¹ C-581/17 Wächter, kohta 66.

mainen ja kotimainen yhtiö ovat, suhteessa tiettyyn asiaan, objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa olosuhteissa. Esimerkki tällaisesta tilanteesta, joissa ulkomainen ja kotimainen yhtiö voivat olla verotuksellisesti olosuhteiden osalta verrattavissa olevassa tilanteessa, on ulkomaisen yhtiön perustettua kiinteän toimipaikan kyseessä olevaan jäsenvaltioon.²⁰²

Unionin sisäistä tilannetta koskevassa tapauksessa C-646/15, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements oli kyse Yhdistyneen kuningaskunnan alueella syntyneiden piilevien arvonnousujen maastapoistumisverotuksesta. Tapauksessa trustin edunvalvojissa tapahtui vaihdoksia siten, että trustien edunvalvojien enemmistö ei enää asunut Yhdistyneessä kuningaskunnassa vaan Kyproksella. Kansallinen veroviranomainen katsoi, että uusien edunvalvojien nimeäminen oli verotettava tapahtuma, sillä trustin hallinnon katsottiin muuttaneen Kyprokselle. Unionin tuomioistuimen ratkaistavaksi tuli muun muassa se, onko Yhdistyneen kuningaskunnan kansallinen lainsäädäntö ristiriidassa sijoittautumisvapauden, pääomien vapaan liikkuvuuden tai palvelujen vapaan tarjoamisen takaavien artiklojen kanssa.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyi unionin tuomioistuimelta, onko maastapoistumisveron aiheuttama vapauden rajoitus oikeutettavissa verotusvallan tasapainoisen jaon varmistamisella ja onko tällaisesta verottamisesta aiheutuva rajoitus oikeasuhteinen.²⁰³ Kansallisen lainsäädännön mukaan yksinomaan silloin, kun trustin hallinnollinen kotipaikka siirretään Yhdistyneestä kuningaskunnasta toiseen jäsenvaltioon, trustin hallussa olevan omaisuuden piilevää arvonnousua verotetaan ja siihen liittyvä vero kannetaan välittömästi kyseisen siirron yhteydessä. Näin ei sitä vastoin meneteltäisi, jos samanlainen siirto tapahtuisi Yhdistyneen kuningaskunnan sisällä.²⁰⁴ Siten unionin tuomioistuin katsoi, että hallinnollisen kotipaikkansa Yhdistyneessä kuningaskunnassa säilyttävää trustia kohdellaan pääasiassa kyseessä olevalla lainsäädännöllä eri tavoin kuin trustia, jonka hallinnollinen kotipaikka siirretään toiseen jäsenvaltioon. Unionin tuomioistuin katsoi kansallisen lainsäädännön rajoittavan sijoittautumisvapautta ja totesi, että tällainen rajoitus voidaan hyväksyä vain, jos se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai jos se on oikeutettu unionin oikeudessa hyväksytyjen, yleistä etua koskevien pakottavien syiden johdosta.²⁰⁵

²⁰² Helminen (2007), s. 492.

²⁰³ C-646/15, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, kohta 21.

²⁰⁴ C-646/15, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, kohta 44.

²⁰⁵ C-646/15, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, kohdat 46 - 48.

Sen osalta, ovatko kyseiset tilanteet toisiinsa objektiivisesti rinnastettavissa, unionin tuomioistuin viittasi aiempaan maastapoistumisverotusta koskevaan oikeuskäytäntöön. Unionin tuomioistuin oli jo tapauksessa C-371/10, National Grid Indus katsonut, että kun on kyse sellaisesta jäsenvaltion lainsäädännöstä, jonka tarkoituksena on verottaa kyseisen jäsenvaltion alueella syntyneitä arvonousuja, tämän jäsenvaltion lainsäädännön mukaan perustetun, kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon siirtävän yhtiön tilanne vastaa ensiksi mainitun jäsenvaltion lainsäädännön mukaan perustetun, kotipaikkansa kyseisessä jäsenvaltiossa säilyttävän yhtiön tilannetta siltä osin kuin on kyse niiden varojen sellaisten arvonousujen verotuksesta, jotka ovat syntyneet ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa ennen kotipaikan siirtoa²⁰⁶. Vastaavasti unionin tuomioistuin katsoi tapauksessa C-646/15, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, että kun kyse on jäsenvaltion lainsäädännöstä, jonka tarkoituksena on verottaa kyseisen jäsenvaltion alueella syntyneitä arvonousuja, hallinnollisen kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon siirtävän trustin tilanne vastaa ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa hallinnollisen kotipaikkansa säilyttävän trustin tilannetta siltä osin kuin kyse on trustin varojen sellaisten arvonousujen verotuksesta, jotka ovat syntyneet ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa ennen kotipaikan siirtoa.²⁰⁷

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, joka on koskenut maastapoistumisverotusta henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sopimuspuolien välillä, on käsitelty sopimuksen 21 artiklan toisen kohdan soveltamista tapauksessa C-581/17, Wächter. Tapauksessa Saksassa asuva luonnollinen henkilö siirsi asuinpaikkansa Saksasta Sveitsiin. Kyseinen henkilö omisti 50 prosenttia Sveitsin oikeuden mukaan perustetun yhtiön osakepääomasta. Saksan kansallinen lainsäädäntö määräsi maksettavaksi tuloveroa kyseisen henkilön yhtiöstä omistaman osuuden piilevästä arvonoususta johtuen asuinpaikan siirrosta Sveitsiin. Ennakkoratkaisua pyytänyt kansallinen tuomioistuin pyysi unionin tuomioistuimelta ratkaisua muun muassa siihen, miten henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 21 artiklaa on tulkittava kyseisessä tapauksessa²⁰⁸. Ratkaisussaan unionin tuomioistuin katsoi, että kun otetaan huomioon tämän lainsäädännön tavoite, joka on verottaa Saksan liittotasavallan verotusvallan piirissä syntyneitä yhtiöosuusarvonousua, jäsenvaltion kansalaisen, joka siirtää kotipaikkansa Saksasta Sveitsiin, tilanne on rinnastettavissa sellaisen jäsenvaltion kansalaisen tilanteeseen, jonka kotipaikka on edelleen Saksassa.²⁰⁹

²⁰⁶ C-371/10 National Grid Indus, kohta 38.

²⁰⁷ C-646/15, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, kohta 49.

²⁰⁸ C-581/17 Wächter, kohta 32.

²⁰⁹ C-581/17 Wächter, kohta 60.

4.6 Rajoitusperusteet

Sopimuksen liitteen I viidennessä artiklassa on määrätty sopimuksen rajoitusperusteista. Artiklan mukaan kyseisen sopimuksen määräyksillä myönnettyjä oikeuksia voidaan rajoittaa ainoastaan yleiseen järjestykseen, turvallisuuteen ja kansanterveyteen perustuvilla toimenpiteillä. Kuten edellä kappaleessa 2.2.4 on käsitelty, unionin sisämarkkinaoikeudessa perustamissopimusten artikloissa määrättyjen rajoitusperusteiden lisäksi, unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perusvapauksia voidaan rajoittaa myös yleiseen etuun perustuvien pakottavien syiden nojalla. Tällöin kansallista toimenpidettä on sovellettava ilman syrjintää, sen on oltava omiaan takamaan sillä tavoiteltavan päämäärän toteutuminen ja eikä se saa puuttua perusvapauteen enempää kuin mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi²¹⁰.

Oikeuskirjallisuudessa on tuotu esille, että Sveitsin kansallinen tuomioistuin on soveltanut unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä vastaavaa rule of reason -testiä henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta annetun sopimuksen soveltamistilanteessa.²¹¹ Kansallinen tuomioistuin viittasi unionin tuomioistuimen sosiaaliturvaa koskevaan tapaukseen C-124/99, Borawitz ja totesi ratkaisussaan, että rajoittava toimenpide on oikeutettavissa ainoastaan, jos toimenpide on perusteltu objektiivisten perusteiden nojalla ja toimenpiteen tulee lisäksi olla oikeassa suhteessa kansallisessa oikeudessa hyväksyttävästi tavoiteltuun päämäärään nähden.²¹²

Myös unionin tuomioistuin on pohtinut sitä, voidaanko yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä rajoittaa henkilöiden vapaata liikkuvuutta henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyä sopimusta sovellettaessa tapauksessa C-581/17, Wächler. Unionin tuomioistuin pohti ratkaisussaan, voiko verovelvollisten erilainen kohtelu olla oikeutettua yleistä etua koskevista pakottavista syistä, joita olivat henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sopimuspuolten välisen verotusvallan jaon säilyttäminen, verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen ja tarve taata veronkannon tehokkuus verotulojen menetyksen estämiseksi.²¹³ Unionin tuomioistuin viittasi henkilöiden vapaata liikkuvuutta unionin sisällä koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön ja totesi, että kyseisessä tilanteessa voidaan vedota rajoittamisperusteina perustamissopimuksen artiklojen lisäksi myös yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin. Kyseisessä tapauksessa kansallinen lainsäädäntö ei kuitenkaan ollut suhteellisuusperiaatteen mukainen, joten unionin tuomioistuin katsoi sen

²¹⁰ Esimerkiksi C-19/92 Kraus, kohta 32 ja C-55/95 Gebhard, kohta 37.

²¹¹ Jung (2007), s. 521.

²¹² Federal Tribunal, 6 June 2005, Bundesamt für Sozialversicherung gegen M. und Versicherungsgericht des Kantons Aargau, BGE 131 V 209, kohta 6.3 ja C-124/99 Borawitz, kohta 26.

²¹³ C-581/17 Wächler, kohdat 61 ja 62.

olevan henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen mukaisen sijoittautumisoikeuden perusteeton rajoitus.²¹⁴ Unionin oikeuskäytännön mukaisesti henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sopimusosapuolten kansalaisille myöntämiä oikeuksia voidaan rajoittaa myös yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, mikäli kansallinen toimenpide on suhteellisuusperiaatteen mukainen.

4.7 Verojen tosiasiallinen kantaminen, maksaminen ja periminen sekä veronkierron estäminen

Sopimuksen 21 artiklan kolmannen kohdan mukaan sopimuksen määräykset eivät estä sopimuspuolia hyväksymästä tai soveltamasta toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on verojen tosiasiallisen kantamisen, maksamisen ja perimisen varmistaminen tai veronkierron estäminen sopimuspuolten kansallisen verotuslainsäädännön taikka Sveitsin ja yhden tai useamman Euroopan yhteisön jäsenvaltion välisten kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehtyjen sopimusten taikka muiden verotukseen liittyvien järjestelyjen mukaisesti.

Euroopan unionin sisäistä maastapoistumisverotusta koskevassa tilanteessa unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään todennut, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen on oikeutettu tavoite tilanteissa, joissa kansallisen lainsäädännön tarkoituksena on jakaa alueperiaatteen perusteella yhtiöosuusarvon osuutta koskeva verotusvalta jäsenvaltioiden välillä.²¹⁵ Kansallisen toimenpiteet tulee kuitenkin olla suhteellisuusperiaatteen mukainen, joten se ei saa ylittää sitä, mikä on tarpeen sillä tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi. Unionin tuomioistuin on katsonut, että kansallinen lainsäädäntö, joka edellyttää vakuuden asettamista sen edellytyksenä, että pilleviä arvonnousuja ei veroteta heti maastapoistumisen hetkellä, vaan vasta omaisuuden realisointihetkellä, ylittää sen, mikä on ehdottomasti tarpeen tällaisen verojärjestelmän, joka perustuu verotuksen alueperiaatteeseen, toimivuuden ja tehokkuuden takaamiseksi. Unionin tuomioistuin perusteli ratkaisuaan sillä, että direktiivin 2004/106/EY²¹⁶ avulla jäsenvaltio voi pyytää toisen jäsenvaltion viranomaisia toimittamaan sille kaikki tiedot, joiden perusteella se voi vahvistaa oikean tuloveron määrän. Lisäksi direktiivin 2001/44/EY²¹⁷ avulla jäsenvaltio voi pyytää apua toiselta

²¹⁴ C-581/17 Wächter, kohdat 63 ja 67.

²¹⁵ C-470/04 N, kohdat 41 ja 47.

²¹⁶ Neuvoston direktiivi 2004/106/EY, annettu 16 päivänä marraskuuta 2004, jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen, tiettyjen valmisteverojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla annetun direktiivin 77/799/ETY sekä valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta annetun direktiivin 92/12/ETY muuttamisesta.

²¹⁷ Neuvoston direktiivi 2001/44/EY, annettu 15 päivänä kesäkuuta 2001, keskinäisestä avunannosta Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahaston rahoitusjärjestelmään kuuluvista toimista johtuvien saatavien sekä maatalousmaksujen ja tullien perinnässä sekä arvonnousuveroista ja tietyistä valmisteveroista annetun direktiivin 76/308/ETY muuttamisesta.

jäsenvaltiolta tiettyjä veroja, joihin kuuluvat tulo- ja varallisuusverot, koskevien saatavien perinnässä.²¹⁸

Kyseisen ratkaisun jälkeen unionin jäsenvaltiot ovat solmineet niin sanotun perintädirektiivin²¹⁹, jota jäsenvaltioiden välisissä perintäpyynnöissä ensi sijassa sovelletaan. Verosaatavien perimisen ohella perintädirektiivin nojalla voidaan myös pyytää toisesta jäsenvaltiosta tietoja perintää varten. Euroopan unionin sisäisessä tilanteessa perusvapauksia rajoittavaa lainsäädäntöä ei voida siten perustella sillä, että verovelvollisen asuinpaikan siirtäminen jäsenvaltion alueen ulkopuolelle estäisi sen alueella syntyneiden verotulojen tosiasiallisen perinnän.

Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sopimuspuolien välillä tapahtuvaa maastapoistumisverotusta koskevassa tapauksessa C-581/17, Wächler unionin tuomioistuin pohti sitä, voiko toisiinsa verrattavissa tilanteissa olevien verovelvollisten erilainen kohtelu olla oikeutettua ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esiin tuomista yleistä etua koskevista pakottavista syistä, joita olivat henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sopimuspuolten välisen verotusvallan jaon säilyttäminen, verovalvonnan tehokkuus ja tarve taata veronkannon tehokkuus verotulojen menetyksen estämiseksi. Unionin tuomioistuin viittasi sopimuksen 21 artiklan kolmanteen kohtaan, jonka mukaan kyseisen sopimuksen määräykset eivät 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.²²⁰

Unionin tuomioistuin katsoi, että vaikka kyseessä olevan veron määrän määrittäminen ajankohdana, 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

²¹⁸ C-470/04 N, kohdat 51 - 53.

²¹⁹ Neuvoston direktiivi 2010/24/EU, annettu 16 päivänä maaliskuuta 2010, keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä.

²²⁰ C-581/17 Wächler, kohdat 61 ja 62.

valaliiton hyväksi käyttämästä verotusvaltaansa arvonnousuun, joka on syntynyt ajalla, jolloin kyseisten yhtiöosuuksien omistaja oli yleisesti verovelvollinen Saksassa. Sveitsin valaliiton ja Saksan liittotasavallan välisessä verosopimuksessa 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. Unionin tuomioistuin katsoi, että se, ettei pääasiassa kyseessä olevan veron maksua ole mahdollista lykätä, on toimenpide, jolla joka tapauksessa ylitetään se, mikä on tarpeen mainitun tavoitteen saavuttamiseksi.²²¹

Kansallisen lainsäädännön tavoitteen taata veronkannon tehokkuus verotulojen menetyksen välttämiseksi osalta unionin tuomioistuin totesi, että kyseessä olevan veron välitön kantaminen ajankohtana, jolloin verovelvollinen siirtää kotipaikkansa, voidaan lähtökohtaisesti perustella tarpeella varmistaa verovelkojen tehokas periminen. Kyseisellä 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. Unionin tuomioistuin päätyi siten ratkaisuun, jonka mukaan Saksan kansallista lainsäädäntöä, jonka katsottiin rajoittavan henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen takaavaa sijoittautumisvapautta, ei voitu oikeuttaa kansallisella tarpeella taata veronkannon tehokkuus, sillä toimenpide ei ollut suhteellisuusperiaatteen mukainen.

Suomen ja Sveitsin välisessä verosopimuksessa ei ole verojen perintää koskevaa artiklaa. Sveitsi on kuitenkin 15.10.2013 allekirjoittanut Euroopan neuvoston sekä Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) laatiman yleissopimuksen veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta²²². Sopimukseen liittyvät valtiot voivat vaihtaa tietoja, toimia muuten yhteistyössä keskenään ja antaa lisäksi toisilleen perinnän virka-apua. Sopimuksen 11 artiklan mukaan perintäpyynnön vastaanottaneen valtion on ryhdyttävä tarvittaviin toimenpiteisiin toisen valtion veroosamisten perimiseksi ikään kuin ne olisivat pyynnön vastaanottaneen valtion omia veroosamisia. Myös Suomi on kyseisen multilateraalisen sopimuksen sopimuspuoli. On epäselvää, minkälainen vaikutus kyseisellä sopimuksella on henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 21

²²¹ C-581/17 Wächtler, kohdat 64 ja 65.

²²² Yleissopimus veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta (SopS 21/1995).

artiklan kolmannen kohdan soveltamisen yhteydessä. Myös Saksa on nimittäin kyseisen sopimuksen sopimuspuoli, mutta unionin tuomioistuin ei huomionnut yleissopimuksen vaikutuksia tapauksessa C-581/17, Wächtler.

Myös oikeuskirjallisuudessa on esitetty kanta, jonka mukaan se, että Sveitsi ei ole osallisena unionin jäsenvaltioiden perintädirektiivissä, voi oikeuttaa unionin jäsenvaltiot ylläpitämään kansallista lainsäädäntöään, joka asettaa Sveitsiin muuttaville verovelvollisille maastapoistumisveron maastamuuton hetkellä. Tarve taata veronkannon tehokkuus verotulojen menetyksen estämiseksi voi oikeuttaa välittömän maastapoistumisverotukseen asuinpaikkansa Sveitsiin muuttavan henkilön osalta, sillä henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 21 artiklan kolmannen kohdan mukaan mikään sopimuksen määräyksistä ei estä sopimuspuolia toteuttamasta kansallisia toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on verojen tosiasiallisen kantamisen, maksamisen ja perimisen varmistaminen tai veronkierron estäminen. Unionin tuomioistuin on kuitenkin tapauksessa C-28/95, Leur-Bloem katsonut, että sellaisen yleisesti sovellettavan säännön antaminen, jolla automaattisesti evätään verotuksellinen etu tietyltä liiketoimien ryhmältä riippumatta siitä, onko todella kyse veron kiertämisestä ylittää sen, mikä on välttämätöntä tällaisten väärinkäytösten estämiseksi.²²³ Siten kansallinen lainsäädäntö, joka evää sijoittautumisvapauden tietyltä liiketoimilta riippumatta siitä, onko kyseisessä tapauksessa tarvetta verojen perinnän turvaamiselle, ylittää sen mikä on tarpeen sopimuksen 21 artiklan kolmannen kohdan turvaamiseksi.²²⁴

4.8 Sijoittautumisoikeuden sisältö

4.8.1 Sopimuksen sääntely

Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen neljännessä artiklassa taataan sopimuksen osapuolten kansalaisille oleskeluoikeus ja oikeus ryhtyä harjoittamaan taloudellista toimintaa liitteen I määräysten mukaisesti, jollei 10 artiklan määräyksistä muuta johdu. Sopimuksen liitteen I artikloissa 12 - 16 määrätään tarkemmin itsenäisiin ammatinharjoittajiin sovellettavista erityissäännöksistä. Artiklassa 15 määrätään itsenäisten ammatinharjoittajien yhdenvertaisesta kohtelusta, jonka mukaan itsenäiselle ammatinharjoittajalle myönnetään vastaanottavassa valtiossa yhtä edullinen kohtelu kuin sen omille kansalaisille myönnetty kohtelu. Tasavertainen kohtelu on varmistettava myös muun muassa verotuksen suhteen.

²²³ C-28/94 Leur-Bloem, kohta 44.

²²⁴ Jung (2007), s. 523 - 524.

Vaikka itsenäisten ammatinharjoittajien yhdenvertaista kohtelua koskeva sopimuksen artikla 15 ei ole sanamuodoltaan identtinen SEUT 49 artiklan kanssa, henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen tulkittamisen Wienin yleissopimuksen 31 artiklan mukaisesti vilpittömässä mielessä ja valtiosopimuksen tarkoituksen ja päämäärän valossa voidaan katsoa johtavan siihen, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen määritelmä itsenäisen ammatinharjoittajan sijoittautumisoikeudesta vastaa SEUT 49 artiklassa itsenäistä ammattia harjoittaville henkilöille taattua sijoittautumisvapautta.²²⁵ Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään nimenomaisesti vahvistanut sen, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen käsitteitä on tulkittava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisella tavalla.²²⁶

SEUT 49 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan unionin oikeudessa kiellettyjä ovat rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. Myös rajoitukset, jotka estävät jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita jäsenvaltion kansalaisia perustamasta kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä, ovat kiellettyjä unionin oikeudessa. Artiklan toisen kohdan mukaan, jollei pääomia koskevan luvun määräyksistä muuta johdu, sijoittautumisvapauteen kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä, erityisesti 54 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettuja yhtiöitä, niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia.

4.8.2 Ennen sopimuksen allekirjoittamista muodostunut oikeuskäytäntö

Kuten edellä kappaleessa 4.4 on käsitelty, siinä määrin, kuin unionin oikeuden käsitteet liittyvät henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen soveltamiseen, huomioon otetaan asiaa koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka edeltää tämän sopimuksen allekirjoittamista. Sopimuksen allekirjoittamisen jälkeinen oikeuskäytäntö annetaan tiedoksi Sveitsille ja sekakomitea määrittää sopimuspuolen pyynnöstä kyseisen oikeuskäytännön seuraukset sopimuksen moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi. Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen allekirjoitushetkeen, 21.6.1999, mennessä annettu unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö vaikuttaa siten sopimuksen mukaisen sijoittautumisoikeuden määritelmän soveltamiseen ja tulkintaan. Näin ollen henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyä sopimusta sovellettaessa sijoittautumisoikeuden mukaan sopimusvaltioon sijoittautuneella kansalaisella on oikeus harjoittaa it-

²²⁵ Jung (2007), s. 518.

²²⁶ C-241/14 Bukovansky, kohta 40 ja C-478/15 Radgen, kohta 36.

senäistä ammattia sekä perustaa ja johtaa yrityksiä samoilla edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia²²⁷. Lisäksi sopimuspuolten kansalaisten on saatava vapaasti valita, missä sopimusvaltiossa ja missä oikeudellisessa muodossa he harjoittavat liiketoimintaansa²²⁸.

Jo ennen henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen allekirjoittamista, unionin tuomioistuin oli katsonut oikeuskäytännössään, että sijoittautumisoikeuden vapauden takaava SEUT 49 artikla kieltää sekä suoran että epäsuoran kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän.²²⁹ Siten sopimusvaltion kansalliseen lainsäädäntöön tai verosopimukseen perustuva verotus voi olla henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen vastaista, jos kahta samanlaisessa asemassa olevaa eri sopimusvaltion kansalaista kohdellaan eri tavalla tai jos kahta erilaisessa asemassa olevaa eri sopimusvaltion kansalaista kohdellaan samalla tavalla sillä seurauksella, että toinen joutuu epäedullisempaan asemaan.

Vaikka SEUT 49 artikla vaikuttaisi viittavan suoraan ainoastaan kansalaisuuteen perustuvaan erilaista kohtelua sisältävään syrjintään, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisoikeuden vapaus kieltää varsinaisen syrjinnän lisäksi myös sellaiset rajoitukset, jotka eivät sisällä suoranaista syrjintää.²³⁰ Näin ollen myös henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen soveltamistilanteissa myös sellaiset kansalliset sijoittautumisvapauden rajoitukset, jotka eivät sisällä suoranaista syrjintää, ovat kiellettyjä. Siten sopimuksen vastaista voi olla myös sellainen verokohtelu, joka ei tee eroa kotimaisten ja rajat ylittävien tilanteiden välillä, mutta joka muuten rajoittaa rajat ylittävää toimintaa.

Kuten edellä kappaleessa 4.4 on käsitelty, unionin tuomioistuin oli ennen sopimuksen allekirjoittamista oikeuskäytännössään tulkinnut sijoittautumisvapautta siten, että sijoittautumisvapauden vastaisia ovat myös kansalliset säännökset, jotka estävät niiden omia kansalaisia sijoittautumasta sopimusosapuolena olevaan toiseen valtioon²³¹. Tämä sijoittautumisvapauden tulkinta on erityisen merkityksellinen maastapoistumisverotuksen näkökulmasta.

²²⁷ Esimerkiksi C-307/97 Saint-Gobain, kohta 35.

²²⁸ 270/83 Komissio v. Ranska (avoir fiscal), kohta 22.

²²⁹ Esimerkiksi C-250/95 Futura ja C-107/94 Asscher.

²³⁰ Esimerkiksi 81/87 Daily Mail, C-415/93 Bosman ja C-55/94 Gebhard.

²³¹ C-81/87 Daily Mail ja C-264/96 ICI.

4.8.3 Oikeuskäytäntö henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyä sopimusta sovellettaessa

Unionin tuomioistuin on käsitellyt henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen mukaisen sijoittautumisoikeuden ja kansallisten maastapoistumisverosäännösten yhteensopivuutta ratkaisussaan C-581/17, Wächter. Unionin tuomioistuin totesi sopimuspuolen kansalaisen oikeudesta vedota henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyyn sopimukseen perustuviin oikeuksiin lähtövaltiotaan kohtaan, 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 rajoituksille²³². Unionin tuomioistuin viittasi ratkaisunsa perusteluina ratkaisuunsa 81/87 Daily Mail and General Trust, joka oli annettu ennen henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen allekirjoittamista.

Unionin tuomioistuin katsoi ratkaisussaan, että itsenäinen ammatinharjoittaja voi vedota yhdenvertaisen kohtelun periaatteeseen myös lähtövaltiotaan kohtaan. Unionin tuomioistuin viittasi perusteluinaan ratkaisuun C-257/10, Bergström, joka on annettu vasta henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta annetun sopimuksen allekirjoittamisen jälkeen.²³³ Kuitenkin, kuten edellä kappaleessa 4.4 on käsitelty, sopimuksen allekirjoittamisen jälkeinen unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka käsittelee unionin oikeuden käsitteitä, jotka olivat jo olemassa sopimuksen allekirjoitushetkellä, on kuitenkin otettava myös huomioon sopimusta sovellettaessa. Unionin tuomioistuin oli jo ennen henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen allekirjoittamista katsonut ratkaisussaan C-81/87, Daily Mail ja General Trust PLC ja C-264/96, ICI, että sijoittautumisvapauden vastaisia ovat myös kansalliset säännökset, jotka estävät niiden omia kansalaisia sijoittautumasta sopimusosapuolena olevaan toiseen valtioon. Näin ollen kyseistä tulkintaa sijoittautumisvapaudesta oli sovellettava myös kyseessä olevaan tapaukseen.

Unionin tuomioistuin katsoi ratkaisussaan, että yhdenvertaisen kohtelun periaate on unionin oikeuden käsite, joka oli olemassa henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen allekirjoitushetkellä.²³⁴ Siten henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen tavoitteesta ja siinä käytettyjen ilmaisujen tulkinnasta on todettava, että ratkaistaessa sitä, onko kyse mahdollisesti kyseisessä sopimuksessa kielletystä eriarvoisesta kohtelusta, on huomioitava yhdenvertaista

²³² C-581/17 Wächter, kohta 51.

²³³ C-581/17 Wächter, kohdat 52, 53 ja 54.

²³⁴ Esimerkiksi 117/76 Ruckdeschel ym., kohta 7.

kohtelua koskevassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä muotoillut periaatteet.²³⁵ Kyseisessä tapauksessa Wächtlerille, joka oli käyttänyt oikeuttaan sijoittautua itsenäisenä ammatinharjoittajana henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen nojalla, aiheutui verotuksellinen haitta verrattuna muihin Saksan kansalaisiin, jotka hänen tavoin harjoittavat itsenäistä ammattia sellaisen yhtiön kautta, jonka yhtiöosuuksia he omistavat, mutta joiden asuinpaikka erotuksena Wächtleriin oli edelleen Saksassa. Unionin tuomioistuin katsoi, että tämä erilainen kohtelu oli omiaan tekemään henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyyn sopimukseen perustuvan sijoittautumisoikeuden tosiasiallisen käytön vähemmän houkuttelevaksi Wächtlerille. Unionin tuomioistuin katsoi, että Saksan kansallinen lainsäädäntö oli omiaan rajoittamaan kyseisessä sopimuksessa taattua itsenäisen ammatinharjoittajan sijoittautumisoikeutta.²³⁶

Unionin tuomioistuin kuitenkin jatkoi asian käsittelyä sen osalta, voiko sopimuksen vastainen erilainen kohtelu olla perusteltavissa yleistä etua koskevista pakottavista syistä, joita kyseisessä tapauksessa olivat henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sopimuspuolten välisen verotusvallan jaon säilyttäminen, verovalvonnan tehokkuus ja tarve taata veronkannon tehokkuus verotulojen menetyksen estämiseksi. Unionin tuomioistuin nosti esiin sopimuksen 21 artiklan 3 kohdan, jonka mukaan kyseisen sopimuksen määräykset eivät 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. Unionin tuomioistuin totesi, että kyseiset syyt ovat oikeuskäytännössä²³⁷ vahvistettu hyväksyttäviksi syiksi rajoittaa perusvapauksia, mutta niiden on oltava suhteellisuusperiaatteen mukaisia, eli niiden on sovellettava näiden tavoitteiden toteuttamiseen eikä niillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen niiden saavuttamiseksi.²³⁸

Ensimmäisen oikeuttamisperusteen, eli verotusvallan jaon säilyttämisen suhteen unionin tuomioistuin katsoi, että vaikka kyseessä olevan veron määrän määrittäminen ajankohtana, jolloin koti- paikka siirrettiin Sveitsiin, on toimenpide, joka soveltuu Sveitsin valaliiton ja Saksan liittotasaval-

²³⁵ C-581/17 Wächtler, kohta 55.

²³⁶ C-581/17 Wächtler, kohdat 56 ja 57.

²³⁷ Esimerkiksi C-250/95 Futura, kohta 31 ja C-290/04 Scorpio, kohta 36.

²³⁸ C-581/17 Wächtler, kohdat 61 - 63.

lan 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 yhtiöosuuk- sien omistaja oli yleisesti verovelvollinen Saksassa.²³⁹

Toisen oikeuttamisperusteen, eli verovalvonnan tehokkuuden osalta unionin tuomioistuin katsoi, että Sveitsin valaliiton ja Saksan liittotasavallan välisessä verosopimuksessa määrätään mahdolli- suudesta vaihtaa verotietoja sopimuspuolten välillä, joten Saksan liittotasavalta voisi saada Sveit- sin toimivaltaisilta viranomaisilta tarvittavat tiedot siitä, että kyseinen kansalainen, joka on aiem- min 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 saavutta- miseksi.²⁴⁰

Kolmannen oikeuttamisperusteen, eli veronkannon tehokkuuden osalta unionin tuomioistuin to- tesi, että kyseessä olevan veron välitön kantaminen ajankohtana, jolloin verovelvollinen siirtää kotipaikkansa, voidaan lähtökohtaisesti perustella tarpeella varmistaa verovelkojen tehokas peri- minen. Veron välittömällä perimisellä kuitenkin ylitetään se, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi, ja sitä on siten pidettävä suhteettomana. Tilanteessa, jossa on olemassa riski mak- settavan veron kantamatta jäämisestä etenkin siitä syystä, ettei ole olemassa keskinäisen avunan- non järjestelmää verosaatavien perinnän alalla, kyseisen veron lykkäämisen edellytykseksi voi- daan asettaa vakuuden antaminen. Vakuuden antamista unionin tuomioistuin perusteli unionin si- säisiä maastapoistumisverotustilanteita koskevalla oikeuskäytännöllään, joka on annettu henkilöi- den vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen allekirjoittamishetken jälkeen²⁴¹. Saksan kansal- linen lainsäädäntö muodosti siten perusteettoman rajoituksen, joka kohdistui henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyssä sopimuksessa määrättyyn sijoittautumisoikeuteen.²⁴²

Siten kansallinen lainsäädäntö, joka määrää veron lähtövaltiossa sijaitsevan varallisuuden piile- västä arvonnoususta ajankohtana, jolloin sopimuspuolen kansalainen siirtää kotipaikkansa toiseen

²³⁹ C-581/17 Wächter, kohta 64.

²⁴⁰ C-581/17 Wächter, kohta 65.

²⁴¹ C-371/10 National Grid Indus, kohdat 73 ja 73 ja C-164/12 DMC, kohdat 65 - 67.

²⁴² C-581/17 Wächter, kohdat 66 ja 67.

sopimuspuolen valtioon, eikä hän voi lykätä maksua siihen saakka, kunnes mainittu omaisuus luovutetaan, on perusteeton rajoitus, joka kohdistuu henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdystä sopimuksessa määrättyyn sijoittautumisoikeuteen. Vakuuden edellyttäminen veronkannon tehokkuuden takaamiseksi ja verotulojen menetyksen estämiseksi on kuitenkin sallittu tilanteissa, joissa on olemassa riski maksettavan veron kantamatta jäämisestä etenkin siitä syystä, ettei ole olemassa keskinäisen avunannon järjestelmää verosaatavien perinnän alalla.

Unionin tuomioistuin on katsonut unionin sisäistä maastapoistumisverotusta koskevassa tapauksessa C-470/04, N, että maastamuuton hetkellä määrätty vero voidaan periä vasta, kun verovelvollinen luovuttaa omaisuuden ja veron maksun lykkääntymiselle ei saa asettaa mitään ehtoja veroilmoituksen antamisvelvollisuutta lukuun ottamatta. Unionin tuomioistuin katsoi kyseisessä ratkaisussa myös, että vakuuden vaatiminen veron maksun lykkäämisen ehtona on kiellettyä.²⁴³ Unionin tuomioistuin on käsitellyt kyseisessä ratkaisussa esitettyjen tulkintojen soveltamista tapauksiin, jotka käsittelevät kansallisten maastapoistumisverosäännösten yhteensopivuutta henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen mukaiseen sijoittautumisoikeuteen tapauksessa C-355/16, Picart. Tapauksessa Ranskan kansallinen tuomioistuin esitti unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen muun muassa siitä, sovelletaanko kyseessä olevaan tapaukseen henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen tekemisen jälkeen eli 7.9.2006 annettuun tuomioon C-470/04, N perustuvaa oikeuskäytäntöä.²⁴⁴

Unionin tuomioistuin katsoi ratkaisussaan, että tapauksessa C-470/04, N esitettyjä SEUT 49 artiklan tulkintoja ei voida automaattisesti soveltaa henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen tulkintaan, paitsi jos sopimuksen määräyksissä nimenomaisesti määrätään tällaisesta soveltamisesta. Unionin tuomioistuimen mukaan henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdystä sopimuksessa ei ole tällaisia nimenomaisia määräyksiä.²⁴⁵ Siten SEUT 49 artiklan tulkinta, joka esitettiin kyseisessä ratkaisussa, ei vaikuta vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sijoittautumisoikeutta koskevien määräysten sanamuotoon ja ulottuvuuteen. Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyä sopimusta sovellettaessa kansallinen maastapoistumisverosäännös ei siten ole sijoittautumisoikeutta koskevien määräysten vastainen, jos se edellyttää asuinpaikkansa siirtävältä verovelvollisesta vakuuden asettamista tilanteissa, joissa on olemassa riski maksettavan veron kantamatta jäämisestä.

²⁴³ C-470/04 N, kohdat 49 ja 51.

²⁴⁴ C-355/16 Picart, kohta 13.

²⁴⁵ C-355/16 Picart, kohdat 29 - 31.

4.8.4 Yhteenveto sijoittautumisoikeuden sisällöstä

Edellä esitetyn perusteella henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen takaama sijoittautumisoikeus vastaa sisällöltään SEUT 49 artiklan mukaista sijoittautumisvapautta. Siten sopimuksen mukainen sijoittautumisvapaus kieltää sekä suoran että epäsuoran kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän. Sijoittautumisoikeuden vapaus kieltää varsinaisen syrjinnän lisäksi myös sellaiset rajoitukset, jotka eivät sisällä suoranaista syrjintää. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapauden vastaisia ovat myös kansalliset säännökset, jotka estävät niiden omia kansalaisia sijoittautumasta sopimusosapuolena olevaan toiseen valtioon.

Sopimuksen määräysten mukaisten oikeuksien rajoittaminen on mahdollista yleiseen järjestykseen, turvallisuuteen ja kansanterveyteen perustuvilla toimenpiteillä. Lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on katsottu, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sopimusosapuolten kansalaisille myöntämiä oikeuksia voidaan rajoittaa myös yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, mikäli kansallinen toimenpide on suhteellisuusperiaatteen mukainen. Tilanteessa, jossa soveltuu henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus, sijoittautumisoikeutta rajoittava kansallinen toimenpide voidaan oikeuttaa ainakin tarpeella taata veronkannon tehokkuus verotulojen menetyksen estämiseksi tilanteessa, jossa on olemassa riski maksettavan veron kantamatta jäämisestä etenkin siitä syystä, ettei ole olemassa keskinäisen avunannon järjestelmää verosaatavien perinnän alalla. Veron välittömällä perimisellä kuitenkin ylitetään se, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi, ja sitä on siten pidettävä suhteettomana. Kansallisen lainsäädännön tulee antaa verovelvolliselle mahdollisuus asettaa vakuus kyseisen veron lykkäämisen edellytykseksi.

4.9 Suhde verosopimuksiin

Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 21 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan 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.

Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen ja kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kahdenvälisten sopimusten suhdetta on käsitelty tapauksessa C-241/14, Bukovansky. Saksan ja Tšekin kansalainen Bukovansky siirsi asuinpaikkansa Saksasta Sveitsiin 1.8.2008 ja työskenteli ennen ja jälkeen muuton saksalaisen yhtiön palveluksessa. Bukovansky

lähti vuoden 2008 tuloveroilmoituksessaan siitä, että häntä oli verotettava hänen saksalaiselta yhtiöltä sinä ajanjaksona, jona hänen asuinpaikkansa oli ollut Sveitsissä, eli vuoden 2008 elokuusta saman vuoden joulukuuhun asti saamistaan palkkatuloista Saksan ja Sveitsin välisen sopimuksen 15 a artiklan 1 kohdan nojalla ”käänteisenä” rajatyöntekijänä Sveitsissä. Saksan kansallinen veroviranomainen kuitenkin katsoi, että kyseisiä tuloja oli verotettava koko verovuoden 2008 osalta Saksassa Saksan ja Sveitsin välisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdan nojalla.

Asia eteni kansalliseen tuomioistuimeen, joka katsoi, että Sveitsin valaliitto on katsottava Saksan ja Sveitsin välisen sopimuksen 15 a artiklan 1 kohdan nojalla elokuusta 2008 alkaen Bukovanskyin asuinvaltioksi ja että Sveitsin valaliitolla on katsottava olevan oikeus verottaa Bukovanskyin palkkatuloja tuosta kuukaudesta alkaen. Koska Bukovansky ei kuitenkaan ollut Sveitsin kansalainen ja hän oli ollut yleisesti verovelvollinen Saksassa yhteensä vähintään viiden vuoden ajan ja hän oli jatkanut työskentelyään Saksassa sijaitsevassa työpaikassa siirrettyään asuinpaikkansa Sveitsiin, Saksan ja Sveitsin välisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdassa määrätään myös, että Saksan liittotasavalta voi kahdenvälisen sopimuksen muiden määräysten estämättä verottaa Bukovanskyä sinä vuonna, jona tämän yleinen verovelvollisuus viimeksi päättyi, ja sitä seuraavana viitenä vuotena hänen Saksan liittotasavallasta saamistaan tuloista ja hänen tässä jäsenvaltiossa olevasta varallisuudestaan. Verosopimuksen mukaan Saksan liittotasavalta hyvittää kuitenkin näistä tuloista kannetun Sveitsin veron Saksan veron kyseisestä osasta. Kansallinen tuomioistuin katsoi, että Bukovanskyin tätä ajanjaksoa koskevan verorasituksen määrä vastaa tällöin saksalaisista tuloista määrätyn veron määrää.²⁴⁶

Kyseinen tuomioistuin katsoi kuitenkin, että Saksan ja Sveitsin välisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdassa määrättyssä sellaisten henkilöiden, jotka eivät ole Sveitsin kansalaisia, verotuksessa näitä henkilöitä kohdellaan epäedullisemmin kuin Sveitsin kansalaisia. Tästä syystä kansallinen tuomioistuin esitti unionin tuomioistuimelle kysymyksen siitä, onko vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen määräyksiä, erityisesti sen johdanto-osaa, 1, 2 ja 21 artiklaa sekä liitteessä I olevia 7 ja 9 artiklaa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että Saksasta Sveitsiin muuttanutta työntekijää, joka ei ole Sveitsin kansalainen ja joka on ollut Sveitsiin muuttamisesta lähtien Sveitsin ja Saksan välisen sopimuksen 15 a artiklan 1 kohdassa tarkoitettu niin kutsuttu käänteinen rajatyöntekijä, verotetaan Saksassa Sveitsin ja Saksan välisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdan nojalla, luettuna yhdessä saman sopimuksen 15 a artiklan 1 kohdan neljännen virkkeen kanssa.²⁴⁷

²⁴⁶ C-241/14, Bukovansky, kohdat 26 ja 27.

²⁴⁷ C-241/14, Bukovansky 28 ja 30.

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen määräykset eivät periaatteessa vaikuta Saksan ja Sveitsin välisen sopimuksen määräyksiin. Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten määräykset eivät saa kuitenkaan olla unionin oikeudessa vahvistettujen syrjäntäkieltojen vastaisia. Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten soveltamisessa on noudatettava henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevassa sopimuksessa määräytyistä perusvapauksista johtuvia velvollisuuksia.²⁴⁸

Unionin tuomioistuin viittasi aiempaan oikeuskäytäntöön, joissa on kysytty sitä, onko unionin jäsenvaltioiden välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten oltava yhteensopivia yhdenvertaisen kohtelun periaatteen ja yleisellä tavalla primaarisessa unionin oikeudessa taattujen liikkumisvapauksien kanssa. Unionin jäsenvaltio on ottanut kysymykseen kannan, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa vahvistaa liittymätekijät verotusvallan jakamiseksi mutta ne ovat näin jaettava verotusvaltaa käyttäessään velvollisia noudattamaan kyseistä periaatetta ja kyseisiä vapauksia²⁴⁹.²⁵⁰

Näin ollen on niin, että kun jäsenvaltioiden välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen sellaiseen määräykseen, jonka tarkoituksena on jakaa verotusvalta, on otettu kansalaisuuskaiteeri, tätä kansalaisuuteen perustuvaa erottelua ei voida pitää kiellettyinä syrjäntänä²⁵¹. Jäsenvaltion, jolla on verotusvalta tällaisen määräyksen perusteella, on saamaansa verotusvaltaa käyttäessään kuitenkin noudatettava yhdenvertaisen kohtelun periaatetta.²⁵²

Unionin tuomioistuimen mukaan oikeuskäytäntöä, joka koskee unionin primaarioikeuden ja jäsenvaltioiden välisten kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten välistä suhdetta, on sovellettava analogisesti henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen ja jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton välisten kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten keskinäiseen suhteeseen. Henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen johdanto-osasta, 1 artiklan d alakohdasta ja 16 artiklan 2 kohdasta käy nimittäin ilmi, että sopimuksen

²⁴⁸ C-241/14 Bukovansky, kohta 29.

²⁴⁹ Esimerkiksi C-336/96 Gilly, kohta 30, C-527/06 Renneberg, kohdat 48 - 51 ja C-303/12 Imfeld ja Garcet, kohdat 41 ja 42.

²⁵⁰ C-241/14 Bukovansky, kohta 37.

²⁵¹ C-336/96 Gilly, kohta 30.

²⁵² C-241/14 Bukovansky, kohta 38.

tarkoituksena on toteuttaa Euroopan unionin jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton kansalaisille henkilöiden vapaa liikkuvuus kyseisen sopimuksen osapuolten alueella unionissa sovellettavien säännösten, joiden käsitteitä on tulkittava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisella tavalla, perusteella.²⁵³

Unionin tuomioistuin toi ratkaisussaan esiin sen, että henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklassa määrätään tosin, että tämän sopimuksen määräykset eivät vaikuta unionin jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisen sopimusten määräyksiin. Kyseinen artikla ei kuitenkaan voi olla merkitykseltään ristiriidassa sen sopimuksen taustalla olevien periaatteiden kanssa, jonka osa se on. Edellä mainittua artiklaa ei voida näin ollen ymmärtää siten, että siinä sallittaisiin unionin jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton haitata henkilöiden vapaan liikkuvuuden toteuttamista siten, että ne vievät edellä mainitun sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohdalla tehokkaan vaikutuksen käyttäessään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyissä kahdenvälisissä sopimuksissa niille jaettuina verotusvaltoja.²⁵⁴

Näin ollen, vaikka henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen määräykset eivät 21 artiklan mukaan vaikuta Sveitsin ja Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisen sopimusten määräyksiin, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten määräykset eivät kuitenkaan saa olla unionin oikeudessa vahvistettujen syrjintäkieltojen vastaisia. Siten kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten soveltamisessa on noudatettava henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevassa sopimuksessa määräytyistä perusvapauksista johtuvia velvollisuuksia. Jos Sveitsin ja jäsenvaltioiden välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen sellaiseen määräykseen, jonka tarkoituksena on jakaa verotusvalta, on otettu kansalaisuuskriteeri, tätä kansalaisuuteen perustuvaa erottelua ei voida pitää kiellettynä syrjintänä. Sopimuspuolella, jolla on verotusvalta tällaisen määräyksen perusteella, on saamaansa verotusvaltaa käyttäessään kuitenkin noudatettava yhdenvertaisen kohtelun periaatetta. Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 21 artikla ei voi olla merkitykseltään ristiriidassa sen sopimuksen taustalla olevien periaatteiden kanssa, jonka osa se on. Siten kyseinen artikla ei voi sallia unionin jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton haitata henkilöiden vapaan liikkuvuuden toteuttamista siten, että ne vievät edellä mainitun sopimuksen liitteessä I palkkatyöntekijöitä ja itsenäisiä ammatinharjoittajia koskevan yhdenvertaisen kohtelun oikeuden tehokkaan

²⁵³ C-241/14 Bukovansky, kohdat 39 ja 40.

²⁵⁴ C-241/14 Bukovansky, kohta 41.

vaikutuksen käyttäessään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyissä kahdenvälisissä sopimuksissa niille jaettuja verotusvaltoja.

Suomen ja Sveitsin välillä solmitussa verosopimuksessa ei ole artikloja, joiden voitaisiin katsoa olevan ristiriidassa henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen tai unionin oikeudessa vahvistettujen syrjäntäkieltojen vastaisia.

4.10 EVL 52 f §:n 3 momentti ja sijoittautumisoikeuden soveltuminen

Suomen kansallisessa osakevaihdon maastapoistumisverotusta koskevassa lainsäädännössä ei ole erityissääntelyä koskien Sveitsiin asuinpaikkansa siirtäviä verovelvollisia. Näin ollen tilanteessa, jossa osakevaihtoon osallistunut verovelvollinen siirtää asuinpaikkansa Sveitsiin ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut, hänen verotukseensa sovelletaan EVL 52 f §:n 3 momenttia. Suomen kansallinen lainsäädäntö ei siten huomioi mitenkään sitä, että Euroopan unionin ja Sveitsin valaliiton välillä on solmittu henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus.

Ensin on todettava, että Suomessa osakevaihtoon osallistunut verovelvollinen, joka siirtää asuinpaikkansa Sveitsiin ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut, ja joka ei harjoita taloudellista toimintaa Sveitsissä, ei voi vedota henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sijoittautumisoikeutta koskeviin määräyksiin. Näin ollen ei-taloudellista toimintaa harjoittavan verovelvollisen kohdalla, määrä, joka olisi ollut veronalaista tuloa, jos siihen ei olisi sovellettu 2 momenttia, luetaan sen verovuoden tuloksi, jona henkilö siirtyy Sveitsissä asuvaksi. Mielestäni edellytyksenä realisoitumattomien arvonnousujen verotukselle on se, että tapaukseen soveltuu perusvapauksista nimenomaisesti sijoittautumisvapaus. Vaikka verovelvollinen ei voi vedota henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen takaamaan sijoittautumisoikeuteen, unionin oikeuden SEUT 63 artikla on välittömästi vaikuttava myös kolmansiin valtioihin suuntautuvien pääomanliikkeiden kannalta. Kappaleessa 3.3.2 on käsitelty sellaisten tilanteiden verotusta, joihin soveltuu sijoittautumisvapauden sijaan pääomien vapaa liikkuvuus.

Suomessa osakevaihtoon osallistunut verovelvollinen, joka siirtää asuinpaikkansa Sveitsiin ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut, ja joka harjoittaa asuinpaikan siirron jälkeen Sveitsissä taloudellista toimintaa itsenäisenä am-

matinharjoittajana, voi vedota henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sijoittautumisoikeutta koskeviin määräyksiin. Sopimuksen mukaisen sijoittautumisoikeuden rajoitus on kansallinen verojärjestelmä, jossa kahta samanlaisessa asemassa olevaa eri sopimusvaltion kansalaista kohdellaan eri tavalla tai jos kahta erilaisessa asemassa olevaa eri sopimusvaltion kansalaista kohdellaan samalla tavalla sillä seurauksella, että toinen joutuu epäedullisempaan asemaan. Sijoittautumisoikeuden vastaisia ovat myös kansalliset säännökset, jotka estävät niiden omia kansalaisia sijoittautumasta sopimusosapuolena olevaan toiseen valtioon.

Edellä käsitellyn tulkinnan mukaan Suomen kansallinen lainsäädäntö, joka kohtelee osakevaihdon jälkeen Sveitsiin muuttanut itsenäistä ammattia harjoittavaa luonnollista henkilöä verotuksellisesti epäedullisemmin kuin sellaisia Suomen kansalaisia, jotka omistavat osakevaihdossa saatuja osakkeita ja eivät ole siirtäneet kotipaikkaansa Suomen ulkopuolelle ennen kuin osakevaihdosta on kuulunut viisi vuotta, on henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 9 ja 15 artikloiden yhdenvertaisen kohtelun vastainen ja rajoittaa näin ollen sopimuksen sijoittautumisoikeutta koskevia määräyksiä. Tämä erilainen kohtelu, joka merkitsee Sveitsiin muuttavalle kansalaiselle kassatilanteeseen kohdistuvaa haittaa, on omiaan tekemään henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyyn sopimukseen perustuvan sijoittautumisoikeuden tosiasiallisen käytön vähemmän houkuttelevaksi. Näin ollen EVL 52 f §:n 3 momentti on omiaan rajoittamaan henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdystä sopimuksessa taattua itsenäisen ammatinharjoittajan sijoittautumisoikeutta.

Sopimuksen tulkinnassa on kuitenkin huomioitava myös 21. artiklan rajoitus, jonka mukaan 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. On pohdittava ovatko asuinpaikkansa Sveitsiin siirtävien verovelvollisten objektiiviset tilanteet rinnastettavissa kotipaikkansa Suomessa säilyttävien verovelvollisten tilanteisiin siltä osin, kuin kyse on heidän varojensa sellaisten realisoimattomien arvonnousujen verotuksesta, jotka ovat syntyneet Suomessa ennen kotipaikan siirtoa. Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään katsonut, että kun on kyse sellaisesta jäsenvaltion lainsäädännöstä, jonka tarkoituksena on verottaa kyseisen jäsenvaltion alueella syntyneitä arvonnousuja, kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon siirtävän verovelvollisen tilanne vastaa kotipaikkansa kyseisessä jäsenvaltiossa säilyttävän verovelvollisen tilannetta siltä

osin, kun kyse on heidän varojensa sellaisten arvonnousujen verotuksesta, jotka ovat syntyneet ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa ennen kotipaikan siirtoa.²⁵⁵

Lisäksi on vielä selvitettävä, voidaanko Suomen kansallinen lainsäädäntö olla perusteltavissa yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään katsonut, että verotusvallan jaon säilyttäminen ei ole hyväksyttävä oikeuttamisperuste, kun kyse on maastamuuttohetkellä realisoituvasta maastapoistumisverotuksesta. Kyseisellä tavoitteella ei voida perustella sitä, ettei kyseisen veron maksua ole mahdollista lykätä. Suomen ja Sveitsin välisen verosopimuksen²⁵⁶ 26 artikla mahdollistaa valtioiden välisen tietojenvaihdon tuloverojen osalta, joten tarpeella turvata verovalvonnan tehokkuus ei voida myöskään perustella Suomen sijoittautumisoikeutta rajoittavaa lainsäädäntöä. Suomen veroviranomaisella on mahdollisuus 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.

Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään katsonut, että tarve taata veronkannon tehokkuus verotulojen menetyksen estämiseksi voi toimia oikeuttamisperusteena sijoittautumisoikeutta rajoittavalle kansalliselle lainsäädännölle tilanteissa, joissa on olemassa riski maksettavan veron kantamatta jäämisestä etenkin siitä syystä, ettei ole olemassa keskinäisen avunannon järjestelmää verosaatavien perinnän alalla. Suomen ja Sveitsin väliseen verosopimukseen ei ole sisällytetty avunantoa verojen perinnässä koskevaa 27 artiklaa. Sveitsi ei myöskään ole osallisena unionin jäsenvaltioiden kesken solmitussa perintädirektiivissä²⁵⁷. Sveitsi on kuitenkin 15.10.2013 allekirjoittanut Euroopan neuvoston sekä Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) laatiman yleissopimuksen veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta²⁵⁸. Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan ole antanut kyseiselle yleissopimukselle merkitystä ratkaisseessaan sitä, onko Sveitsin ja toisen henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuspuolen välillä mahdollisuus tehokkaaseen verojen perintään (katso edellä kappale 4.7). Näin ollen ei voida katsoa, että Suomen ja Sveitsin välillä olisi tehokasta keskinäisen avunannon järjestelmää verosaatavien perinnän

²⁵⁵ C-371/10 National Grid Indus, kohta 38 ja C-646/15 Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, kohta 49.

²⁵⁶ Sopimus Suomen tasavallan ja Sveitsin valaliiton välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (SopS 90/1993).

²⁵⁷ Neuvoston direktiivi 2010/24/EU, annettu 16 päivänä maaliskuuta 2010, keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä.

²⁵⁸ Yleissopimus veroasioissa annettavasta keskinäisestä virka-avusta (SopS 217/1995).

alalla. Siten EVL 52 f §:n 3 momentti voidaan oikeuttaa tarpeella taata veronkannon tehokkuus verotulojen menetyksen estämiseksi.

Unionin tuomioistuin on kuitenkin oikeuskäytännössään katsonut, että vaikka veron välitön kantaminen maastamuuttohetkellä voidaan lähtökohtaisesti perustella tarpeella varmistaa verovelkojen tehokas periminen, toimenpiteellä kuitenkin ylitetään se, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi. Siten EVL 52 f §:n 3 momentin kaltainen säännös, jonka perusteella vero peritään välittömästi maastamuuton hetkellä, on suhteellisuusperiaatteen vastainen. Unionin tuomioistuin on ottanut oikeuskäytännössään kannan, jonka mukaan 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. Suomen kansallinen osakevaihdon maastapoistumisverotusta koskeva säännös, EVL 52 f §:n 3 momentti, voisi siten olla henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sijoittautumisoikeutta koskevien määräysten mukainen, jos säännöksessä annettaisiin Sveitsiin muuttavalle verovelvolliselle mahdollisuus lykätä maastamuuton hetkellä määrítettävän veron periminen vakuuden avulla myöhempään osakkeiden luovutushetkeen. Koska tällaista mahdollisuutta ei kyseisessä säännöksessä ole tällä hetkellä annettu, EVL 52 f §:n 3 momentin soveltaminen tilanteessa, jossa verovelvollinen siirtää asuinpaikkansa Sveitsiin ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut, ja joka harjoittaa Sveitsissä muuton jälkeen taloudellista toimintaa, on vastoin henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sijoittautumisoikeutta koskevia määräyksiä. Koska Euroopan unionin solmimat ulkosopimukset ovat suoraan sovellettavaa oikeutta tilanteissa, joissa sopimuksen määräykset sanamuotonsa sekä sopimuksen tarkoituksen ja luonteen perusteella sisältävät selvän ja täsmällisen velvoitteen, kansallisten viranomaisten tulisi olla soveltamatta kyseistä säännöstä viran puolesta.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielmani lopuksi palaan vielä tutkimuskysymyksiini. Tutkielman tavoitteena oli vastata ensinnäkin kysymykseen kumpi perusvapauksista, sijoittautumisvapaus vai pääomien vapaa liikkuvuus, soveltuu kun tarkastellaan sitä, onko EVL 52 f §:n 3 momentti yhteensopiva unionin oikeuden kanssa. Tutkielman kolmannessa kappaleessa olen päätenyt johtopäätökseen, jonka mukaan EVL 52 f §:n mukainen omistusosuudesta riippumaton kansallinen lainsäädäntö voi kuulua sekä sijoittautumisvapauden että pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan. Osakevaihtoon osallistuvan yhtiön osakkeenomistajan verotuksessa sovellettava perusvapaus tulee arvioida asiassa kyseessä olevan osakeomistuksen mukaisesti. Osakkeenomistajan verotuksessa sovellettavaa perusvapautta tulee arvioida suhteessa pääomien vapaata liikkuvuutta koskeviin määräyksiin tilanteissa, joissa osakeomistus ei anna selvän vaikutusvallan säännön mukaista määräysvaltaa kohdeyhtiöön. Vastaavasti siltä osin kuin osakeomistus antaa selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollistaa osallistumisen yhtiön toimintaan, tulisi osakkeenomistajan tilannetta tarkastella sijoittautumisvapautta koskevien määräysten mukaisesti. Koska Suomen kansallisessa osakeyhtiölaissa jo 10 prosentin omistusosuus synnyttää osakkeenomistajalle merkittävää vaikutusvaltaa omistamassaan yhtiössä, mielestäni osakkeenomistajan omistusosuuden tulee olla vähintään 10 prosenttia yhtiön osakekannasta, jotta osakevaihtoon osallistuneiden yhtiöiden osakkeenomistajien verotukseen tulee soveltaa ensisijaisena perusvapautena sijoittautumisvapautta pääomien vapaan liikkuvuuden sijaan.

Tutkielman kolmannessa kappaleessa on esitetty johtopäätös myös toiseen tutkimuskysymykseeni. Tavoitteena oli selvittää, voiko osakevaihtoon osallistunut verovelvollinen, joka siirtää asuinpaikkansa Sveitsiin, vedota perustamissopimuksissa taattuun sijoittautumisvapauteen tai pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, jos hän kokee EVL 52 f §:n 3 momentin olevan syrjivä säännös. Sijoittautumisvapauden osalta unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä on nimittäin todettu se, että kyseisen perusvapauden ainoana tavoitteena on taata sijoittautumis-oikeus ja palvelujen tarjoamisen vapaus jäsenvaltioiden kansalaisille. Ne eivät sisällä määräyksiä kolmansien maiden kansalaisten ensisijaisesta sijoittautumisesta eikä heidän ryhtymisestään itsenäisiksi ammatinharjoittajiksi. Näin ollen osakevaihtoon osallistunut verovelvollinen, joka siirtää asuinpaikkansa Sveitsiin ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut, ja jonka maksettavaksi määrätään maastapoistumisvero heti maastamuuton hetkellä, ei voi vedota SEUT 49 artiklaan.

Kolmansien valtioiden kansalaisilla on yhtäläinen oikeus vedota pääomien vapaata liikkuvuutta koskeviin artikloihin oikeuksiensa tueksi kuin unionin kansalaisilla, mutta unionin kansalaisten ja kolmansien maiden kansalaisten oikeusasemat eroavat siten, että kolmansien maiden kansalaisiin nähden on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan helpompi oikeuttaa rajoituksia kuin unionin sisäisissä tilanteissa edellyttäen, että rajoitukset ovat suhteellisuusperiaatteen mukaisia. Rajoituksilla ei myöskään saa rajoittaa vapaata liikkuvuutta enempää kuin on välttämätöntä. Suomen ja Sveitsin välisessä tilanteessa pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavan kansallisen verosäännöksen oikeuttamisperusteena voidaan käyttää lähinnä vain tarvetta taata veronkannon tehokkuus verotulojen menetyksen välttämiseksi. Tämänkin oikeuttamisperusteen osalta on kuitenkin huomioitava suhteellisuusperiaate, kuten edellä on esitetty, ja siten EVL 52 f §:n 3 momentin kaltainen säännös, jonka mukaan realisoituman arvonnousun perusteella määräytyvä vero on maksettava heti maastamuuton hetkellä, rajoittaa pääomien vapaata liikkuvuutta enemmän kuin on säännöksen tavoitteen saavuttamiseksi välttämätöntä.

Näin ollen osakevaihtoon osallistunut verovelvollinen, joka siirtää asuinpaikkansa Sveitsiin ennen kuin viisi vuotta on kulunut sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana osakevaihto on tapahtunut, ja jonka maksettavaksi määrätään maastapoistumisvero heti maastamuuton hetkellä, voi vedota SEUT 63 artiklaan. Edellytyksenä kuitenkin on, että verovelvollisen omistusosuus osakevaihtoon osallistuneesta yhtiöstä on alle 10 prosenttia yhtiön osakepääomasta. Suomi voi perustella kansallista lainsäädäntöään tarpeella taata veronkannon tehokkuus verotulojen menetyksen välttämiseksi, mutta välittömästi realisoituva verotus heti maastamuuton hetkellä on unionin oikeuden vastainen. Suomen tulee tällöin EVL 52 f §:n 3 momenttia sovellettaessa antaa verovelvolliselle mahdollisuus asettaa vakuus siten, että osakevaihdossa syntynyt luovutusvoitto verotetaan vasta sitten, kun kyseiset osakkeet luovutetaan.

Kolmannen tutkimuskysymyksen avulla halusin tutkia sitä, muuttuvatko osakevaihdon jälkeen Sveitsiin asuinpaikkansa siirtäneen verovelvollisen oikeudet, kun tarkasteluun otetaan mukaan henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus. Tutkielman neljännessä kappaleessa olen käsitellyt sitä, voiko kyseinen sopimus rajoittaa EVL 52 f §:n 3 momentin soveltamista tilanteessa, jossa osakevaihtoon osallistunut verovelvollinen siirtää asuinpaikkansa Sveitsiin. Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen määräykset takaavat itsenäiselle ammatinharjoittajalle vain sijoittautumisoikeuden, sopimuksessa ei ole määräyksiä koskien pääomien vapaata liikku-

vuutta. Näin ollen osakevaihtoon osallistunut verovelvollinen voi vedota sopimuksen sijoittautumisoikeutta koskeviin määräyksiin vain, kun hänen omistusosuutensa osakevaihtoon osallistuneen yhtiön osakepääomasta on vähintään 10 prosenttia. Lisäksi edellytyksenä on, että itsenäinen ammatinharjoittaja harjoittaa taloudellista toimintaa nimenomaisesti vastaanottavassa valtiossa eli Sveitsissä.

Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen määräykset koskien sijoittautumisoikeutta vastaavat SEUT 49 artiklaa. Näin ollen EVL 52 f §:n 3 momentti, joka asettaa asuinpaikkansa Sveitsiin siirtävän verovelvollisen verotuksellisesti epäedullisempaan asemaan kuin verovelvollisen, joka osakevaihdon jälkeen pysyy Suomessa yleisesti verovelvollisena, on henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen takaaman sijoittautumisoikeuden rajoitus. Koska Suomen ja Sveitsin välillä ei ole solmittu sopimusta, joka mahdollistaisi verojen tosiasiallisen perimisen, Suomi voi kuitenkin oikeuttaa rajoittavan lainsäädäntönsä tarpeella taata veronkannon tehokkuus verotulojen menetyksen välttämiseksi. Verojen välitön periminen heti maastamuuton hetkellä on kuitenkin suhteellisuusperiaatteen vastainen toimi, joten verovelvolliselle on annettava mahdollisuus asettaa vakuus, jonka nojalla maastamuuton hetkellä määrätyn veron tosiasiallinen maksaminen lykkääntyy hetkeen, jolloin osakevaihdossa saadut osakkeet luovutetaan. Näin ollen EVL 52 f §:n 3 momentti on henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen vastainen säännös, sillä sen nojalla vero peritään asuinpaikkansa Sveitsiin siirtävältä verovelvolliselta heti maastamuuton hetkellä.