

Asia C-513/04

Mark Kerckhaert ja Bernadette Morres

vastaan

Belgian valtio

(Rechtbank van eerste aanleg te Gentin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Tulovero – Osingot – Toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeiden tai yhtiöosuuksien perusteella saatujen osinkojen verorasitus – Toisessa jäsenvaltiossa lähteellä pidätetyn tuloveron hyvittämättä jättäminen asuinvaltiossa

Julkisasiamies L. A. Geelhoedin ratkaisuehdotus 6.4.2006

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (suuri jaosto) 14.11.2006

Tuomion tiivistelmä

Pääomien vapaa liikkuvuus – Rajoitukset

(EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta))

Perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta) ei ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa tuloveron yhteydessä sovelletaan samaa yhtenäistä verokantaa kyseiseen valtioon sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeiden perusteella saatuihin osinkoihin ja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeiden perusteella saatuihin osinkoihin ilman mahdollisuutta hyvittää tässä toisessa jäsenvaltiossa pidätettyä lähdeveroa.

Kielteiset seuraukset, joita tällaisen tuloverojärjestelmän soveltaminen voi merkitä, perustuvat siihen, että kaksi jäsenvaltiota käyttää samanaikaisesti verotusvaltaansa. Yhteisön oikeudessa ei sen nykytilassa vahvisteta tällaisen tilanteen osalta yleisiä perusteita toimivallan jakamiseksi jäsenvaltioiden välillä, kun on kyse kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta yhteisössä. Näin ollen jäsenvaltioiden asiana on toteuttaa tarvittavat toimenpiteet kaksinkertaista verotusta koskevien tilanteiden estämiseksi käyttämällä esimerkiksi kansainvälisessä verokäytännössä noudatettuja jakoperusteita kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyissä sopimuksissa.

(ks. 20–24 kohta ja tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

14 päivänä marraskuuta 2006 (*)

Tulovero – Osingot – Toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeiden tai yhtiöosuuksien perusteella saatujen osinkojen verorasitus – Toisessa jäsenvaltiossa lähteellä pidätetyn tuloveron hyvittämättä jättäminen asuinvaltiossa

Asiassa C-513/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Rechtbank van eerste aanleg te Gent (Belgia) on esittänyt 1.12.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 15.12.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Mark Kerckhaert ja

Bernadette Morres

vastaa

Belgian valtio,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, jaostojen puheenjohtajat P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts ja E. Juhász sekä tuomarit J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, A. Borg Barthet ja E. Levits (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: L. A. Geelhoed,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.1.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Kerckhaert ja Morres, edustajinaan advocaat L. De Broe ja advocaat P. Wytinck,
- Belgian hallitus, asiamiehinään E. Dominkovits ja M. Wimmer,
- Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja U. Forsthoff,
- Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato P. Gentili,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehenään H. G. Sevenster,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään C. Jackson, avustajanaan barrister S. Moore,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Wils,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.4.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Kerckhaert ja Morres (jäljempänä Kerckhaert-Morresin pariskunta) ja toisaalta Gewestelijke Directie Antwerpen I (jäljempänä Belgian veroviranomainen) ja joka koskee sitä, että tämä jälkimmäinen kieltäytyi hyvittämästä näille Ranskan ja Belgian välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja molemminpuolista hallinnollista ja oikeudellista avunantoa tuloverojen alalla koskevien sääntöjen vahvistamiseksi 10.3.1964 tehdyn sopimuksen, sellaisena kuin se on muutettuna 15.2.1971 allekirjoitetulla täydennyksellä (jäljempänä Ranskan ja Belgian välinen sopimus), 19 artiklan A kohdan 1 alakohdan toisessa alakohdassa määrättyä 15 prosentin kiinteämääräistä osuutta ulkomaisesta verosta.

Belgian verolainsäädäntö

Tuloverokoodeksi

3 Tuloverokoodeksin (Wetboek op de inkomstenbelastingen) 171 §:n 3 momentin nojalla osinkoihin sovelletaan 25 prosentin suuruista verokantaa.

4 Tuloverokoodeksin 187 §:ssä säädettiin alun perin, että kun oli kyse osakkeiden tai yhtiöosuuksien ja investoidun pääoman perusteella saadusta tulosta, joka oli ollut toisessa valtiossa tuloveron, yhtiöveron tai toisessa valtiossa asuvan verotuksen alaista, veroa alennettiin ennakkoon kiinteämääräisellä osuudella tästä ulkomaisesta verosta.

5 Lainmuutosten jälkeen luonnolliset henkilöt eivät enää voi vaatia tätä verohyvitystä, kun he saavat toiseen valtioon sijoittautuneiden yritysten osinkoja, jotka perustuvat tuloihin, jotka ovat jo olleet kyseisessä valtiossa tuloveron alaisia, joten näistä tuloista pidätetään lähdevero kyseisessä valtiossa ja niihin sovelletaan tuloverokoodeksin 171 §:n 3 momentissa säädettyä 25 prosentin suuruista verokantaa.

Ranskan ja Belgian välinen sopimus

6 Ranskan ja Belgian välisellä sopimuksella pyritään muun muassa välttämään kaksinkertaista verotusta koskevat tilanteet, jotka liittyvät saman henkilön tuloverotukseen Ranskassa ja Belgiassa.

7 Sen 15 artiklan 3 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Ranskassa asuvan yhtiön maksamien osinkojen, jotka oikeuttavat verohyvitykseen, jos osingonsaajat asuvat Ranskassa, perusteella myös Belgiassa asuvilla luonnollisilla henkilöillä on oikeus tähän verohyvitykseen lähdeveron, joka lasketaan soveltamalla 15 prosentin verokantaa brutto-osinkoihin, jotka koostuvat jaetusta osingosta ja verohyvityksestä, vähentämisen jälkeen.”

8 Tämän saman sopimuksen 19 artiklan A kohdan 1 alakohdassa määrätään, että kun Ranskassa asuva yhtiö maksaa osinkoja Belgiassa asuvalle, joka ei ole yhtiöverotuksessa verovelvollinen yhtiö, ja kun osingoista on pidätetty lähdevero Ranskassa, osingoista, joista on vähennetty tämä Ranskan lähdevero, Belgiassa kannettavasta verosta vähennetään yhtäältä yleisellä verokannalla irtaimen omaisuuden tuotosta tehty pidätys (précompte mobilier) ja toisaalta kiinteämääräinen osuus ulkomaisesta verosta, joka on vähennettävissä Belgian lainsäädännössä asetetuilla edellytyksillä ja joka ei saa olla vähemmän kuin 15 prosenttia tästä nettomäärästä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

- 9 Kerckhaert-Morresin pariskunta, joka asuu Belgiassa, sai vuosina 1995 ja 1996 osinkoja Ranskaan sijoittautuneelta Eurofers SARL -nimiseltä yhtiöltä.
- 10 Osa saaduista summista eli 50 prosenttia maksetuista osingoista muodostui verohyvityksestä, jonka Ranskan veroviranomaiset myönsivät Ranskan ja Belgian välisen sopimuksen 15 artiklan 3 kohdan nojalla yhtiöveron korvauksena. Tämän määräyksen mukaisesti tätä verohyvitystä pidettiin osinkotulona. Brutto-osingoista pidätettiin 15 prosentin tulovero Ranskassa tulon lähteellä.
- 11 Kerckhaert-Morresin pariskunta ilmoitti saaneensa Eurofers SARL:ltä 34 566 204 BEF:n (856 873,81 euroa) tulon vuonna 1995 ja 7 173 702 BEF:n (177 831,43 euroa) tulon vuonna 1996. Pariskunta vaati veroilmoituksessaan Ranskan ja Belgian välisen sopimuksen 19 artiklan A kohdan 1 alakohdassa vahvistettua verohyvitystä, joka vastasi Ranskan lähdeveroa.
- 12 Koska Belgian lainsäätäjät oli poistanut tämän verotuksellisen edun, vaatimus hylättiin.
- 13 Koska Kerckhaert-Morresin pariskunta katsoi, että kun heiltä evättiin pääasiassa kyseessä oleva verotuksellinen etu, Ranskasta peräisin oleviin osinkoihin kohdistettiin suurempi verorasitus kuin Belgiaan sijoittautuneiden yhtiöiden osinkoihin, se saattoi asian Rechtbank van eerste aanleg te Gentin käsiteltäväksi Belgian veroviranomaisen sen päätöksen kumoamiseksi, jolla oli hylätty pariskunnan vaatimus, ja vetosi muun muassa perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan rikkomiseen.
- 14 Koska Rechtbank van eerste aanleg te Gent katsoi, että sen käsiteltävänä oleva asia edellytti yhteisön oikeuden tulkintaa, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko EY 56 artiklan 1 kohtaa (joka riidassa kyseessä olevien tosiseikkojen tapahtumahetkellä oli EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta) tulkittava siten, että siinä kielletään rajoitus, joka on seurausta jäsenvaltion (nyt esillä olevassa tapauksessa Belgia) tuloverolainsäädännön säännöksestä, jonka mukaan tähän jäsenvaltioon sijoittautuneilta yhtiöiltä saatuihin osinkoihin ja johonkin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilta yhtiöiltä saatuihin osinkoihin sovelletaan samaa yhtenäistä verokantaa ilman, että viimeksi mainitussa tapauksessa tässä toisessa jäsenvaltiossa kannettu lähdevero hyvitetään?”

Ennakkoratkaisukysymys

- 15 Aluksi on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta niiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään kuitenkin noudatettava yhteisön oikeutta (asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta; asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok. 2000, s. I-4071, 32 kohta; asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, Kok. 2004, s. I-2229, 21 kohta; asia C-315/02, Lenz, tuomio 15.7.2004, Kok. 2004, s. I-7063, 19 kohta ja asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok. 2004, s. I-7477, 19 kohta).
- 16 Edellä mainituissa asioissa Verkooijen, Lenz ja Manninen yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että asianomaisten jäsenvaltioiden lainsäädännössä ei kohdeltu yhdenvertaisesti asianomaisen verovelvollisen asuinjäsenvaltioon sijoittautuneilta yhtiöiltä saamia osinkotuloja ja osinkotuloja, jotka hän sai sellaisilta yhtiöiltä, joiden kotipaikka oli toisessa jäsenvaltiossa, koska näiden jälkimmäisten osinkojen saajilta evättiin muille myönnettyt verotukselliset edut. Todettuaan, että

toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta yhtiöltä osinkoja saavien verovelvollisten tilanne ei poikennut objektiivisesti tarkasteltuna niiden verovelvollisten tilanteesta, jotka saivat kyseisten verovelvollisten asuinjäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden osinkoja, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että asianomaiset lainsäädännöt merkitsivät perustamissopimuksessa vahvistettujen vapautusten rajoittamista.

17 Kerckhaert-Morresin pariskunnan esittämän päättelyn vastaisesti tilanne pääasiassa kuitenkin poikkeaa tilanteista edellä mainituissa asioissa, koska Belgian verolainsäädännössä ei tehdä minkäänlaista eroa Belgiaan sijoittautuneiden yhtiöiden osinkojen ja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden osinkojen välillä, koska kumpiakin verotetaan Belgian lain mukaan samansuuruisen 25 prosentin tuloverokannan mukaan.

18 Ei myöskään voida hyväksyä väitettä, jonka mukaan käsiteltävänä olevassa asiassa Belgiassa asuvat osakkeenomistajat ovat eri tilanteessa sen mukaan, saavatko he osinkoja tähän samaan jäsenvaltioon vai toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta yhtiöltä, joten heidän samanlainen kohtelunsa eli yhtenäisen tuloverokannan soveltaminen merkitsee syrjintää.

19 On totta, että syrjintä voi muodostua paitsi erilaisten sääntöjen soveltamisesta samankaltaisissa tilanteissa myös saman säännön soveltamisesta erilaisissa tilanteissa (ks. asiat C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 30 kohta ja C-311/97, Royal Bank of Scotland, tuomio 29.4.1999, Kok. 1999, s. I-2651, 26 kohta). Kun on kyse asuinvaltion verolainsäädännöstä, osinkoja saavan osakkeenomistajan tilanne ei kuitenkaan välttämättä muutu tässä oikeuskäytännössä tarkoitettulla tavalla yksinomaan siksi, että tämä saa osinkoja toiseen jäsenvaltioon, joka verotusvaltaansa käyttäen pidättää näistä osingoista tuloveroa tulon lähteellä, sijoittautuneelta yhtiöltä.

20 Käsiteltävänä olevan asian kaltaisessa tilanteessa kielteiset seuraukset, joita pääasiassa kyseessä olevan Belgian järjestelmän kaltaisen tuloverojärjestelmän soveltaminen voi merkitä, perustuvat siihen, että kaksi jäsenvaltiota käyttää samanaikaisesti verotusvaltaansa.

21 Tämän osalta on muistutettava, että kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyillä sopimuksilla, joista määrätään EY 293 artiklassa, poistetaan edellisessä kohdassa mainittuun kansallisten verojärjestelmien rinnakkaisuuteen perustuvat kielteiset vaikutukset sisämarkkinoiden toimintaan tai lievennetään niitä.

22 Yhteisön oikeudessa ei sen nykytilassa vahvisteta pääasian kaltaisen tilanteen osalta yleisiä perusteita toimivallan jakamiseksi jäsenvaltioiden välillä, kun on kyse kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta yhteisössä. Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emon ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annettua neuvoston direktiiviä 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6), kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 23.7.1990 tehtyä yleissopimusta (EYVL L 225, s. 10) ja säästöjen tuottamien korkotulojen verotuksesta 3.6.2003 annettua neuvoston direktiiviä 2003/48/EY (EUVL L 157, s. 38) lukuun ottamatta yhdenmukaistamista tai yhtenäistämistä koskevaa säädöstä, jolla pyritäisiin poistamaan kaksinkertainen verotus, ei tähän päivään mennessä ole yhteisön oikeudessa annettu.

23 Näin ollen jäsenvaltioiden asiana on toteuttaa tarvittavat toimenpiteet pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten tilanteiden estämiseksi käyttämällä esimerkiksi kansainvälisessä verokäytännössä noudatettuja jakoperusteita. Lähinnä tämä on Ranskan ja Belgian välisen sopimuksen, jossa jaetaan verotusvalta Ranskan ja Belgian välillä näissä tilanteissa, tavoite. Kyseinen sopimus ei kuitenkaan ole tämän ennakkoratkaisupyynnön kohteena.

24 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että

perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta ei ole esteenä Belgian verolainsäädännön kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa tuloveron yhteydessä sovelletaan samaa yhtenäistä verokantaa kyseiseen valtioon sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeiden perusteella saatuihin osinkoihin ja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeiden perusteella saatuihin osinkoihin ilman mahdollisuutta hyvittää tässä toisessa jäsenvaltiossa pidätettyä lähdeveroa.

Oikeudenkäyntikulut

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

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta) ei ole esteenä Belgian verolainsäädännön kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa tuloveron yhteydessä sovelletaan samaa yhtenäistä verokantaa kyseiseen valtioon sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeiden perusteella saatuihin osinkoihin ja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeiden perusteella saatuihin osinkoihin ilman mahdollisuutta hyvittää tässä toisessa jäsenvaltiossa pidätettyä lähdeveroa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.