

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ANTONIO TIZZANO

25 päivänä maaliskuuta 2004 (1)

Asia C-315/02

Anneliese Lenz

vastaan

Finanzlandesdirektion für Tirol

(Verwaltungsgerichtshofin (Itävalta) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

EY 56 ja EY 58 artikla – Pääomien vapaa liikkuvuus – Pääomatulojen verotusta koskeva kansallinen lainsäädäntö

1. Verwaltungsgerichtshof on 27.8.2002 tekemällään päätöksellä esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle kolme ennakkoratkaisukysymystä EY:n perustamissopimuksen 73 b ja 73 d artiklan (joista on tullut EY 56 ja EY 58 artikla) tulkinnasta. Näissä kysymyksissään itävaltalainen tuomioistuin pyytää jälleen kerran yhteisöjen tuomioistuinta ratkaisemaan, onko kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan pääomatuloja verotetaan eri tavalla siitä riippuen, ovatko ne peräisin kotimaisilta vai ulkomaisilta yhtiöiltä, yhteensoveltuva yhteisön oikeuden kanssa.

2. Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenlandin viides Berufungssenat on jo pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua tällaiseen kysymykseen asiassa C-516/99, Schmid, jossa yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin totesi, ettei sillä ole toimivaltaa vastata kysymykseen, koska ennakkoratkaisupyyntö esittäjän oikeudellinen asema ei ollut sellainen, jota tuomioistuimelta edellytetään.(2)

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeussäännöt

3. Nyt esillä olevassa asiassa merkitykselliset yhteisön oikeussäännöt ovat EY:n perustamissopimuksen 73 b ja 73 d artikla. Ensin mainitun artiklan 1 kohdassa määrätään, että "kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä". Jälkimmäisessä artiklassa määrätään kuitenkin seuraavaa:

"1. Mitä 73 b 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.

2. – –

3. Edellä 1 ja 2 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet ja menettelyt eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 73 b artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.”

Kansalliset oikeussäännöt

4. Itävallan verojärjestelmässä itävaltalaisista pääomayhtiöistä saatavia tuloja verotetaan kahdella eri tasolla eli ensinnäkin yhtiön tasolla siten, että yhtiön voittoa verotetaan suhteellisella 34 prosentin verokannalla, ja toiseksi osakkeenomistajan tasolla osinkoihin ja yhtiön jakamaan muuhun voittoon (ns. pääomatuloihin) kohdistuvan verotuksen kautta.

5. Osakkeenomistajien verotuksesta, josta nyt esillä olevassa asiassa on varsinaisesti kysymys, voidaan todeta, että se, mitä järjestelmää sovelletaan, riippuu siitä, ovatko pääomatulot kotimaisia vai ulkomaisia ottaen huomioon, että ”pääomatulot ovat kotimaisia, jos pääomatulojen suoritusvelvollisen asuinpaikka, liikkeenjohto tai kotipaikka on Itävallassa tai jos suoritusvelvollinen on luottolaitoksen kotimainen sivuliike – – ” (Einkommensteuergesetzin 93 §:n 2 momentti; vuoden 1988 tuloverolaki, jäljempänä EStG).(3)

a) Kotimaisten pääomatulojen verotus

6. Itävallan lainsäädännön mukaan verovelvolliset voivat tällaisten tulojen osalta valita kahdesta vaihtoehdosta: verovelvolliset voivat valita joko lopullisen erityisverotuksen, jossa suhteellinen verokanta on 25 prosenttia (jäljempänä myös lopullinen vero), tai yleisen tuloverotuksen, jolloin pääomatulojen verokantaa alennetaan 50 prosentilla (jäljempänä myös puolitettu verokanta).

7. Ensin mainitussa tapauksessa verovelvollisen on maksettava 25 prosentin suuruinen vero pääomatulosta, jota ei veron lopullisuuden vuoksi enää veroteta yleisessä tuloverotuksessa. Pääomatuloja ei näin ollen oteta huomioon määritettäessä yleisessä tuloverotuksessa verotettava tuloa, jolloin sovellettava verokanta, jonka suuruus riippuu tulojen määrästä, todennäköisesti on alempi. Lopullinen vero kannetaan pääsääntöisesti siten, että se pidätetään lähteellä (eli yhtiössä); eräiden sellaisten tapausten varalta, joissa tällainen tulon lähteellä tapahtuva pidätys ei ole mahdollinen, on kuitenkin säädetty, että vero voidaan suorittaa siten, että ”tulon maksajalle maksetaan oma-aloitteisesti pääomatuloveroa vastaava määrä” (EStG:n 97 §).(4)

8. Jos verovelvollinen päättää olla käyttämättä hyväkseen lopullista erityisveroa, häneen sovelletaan yleistä tuloveroa, jonka verokantaa alennetaan pääomatulojen osalta 50 prosentilla. Tässä tapauksessa pääomatulot otetaan huomioon verotettavaa kokonaistuloa määritettäessä, jolloin kokonaistuloon sovellettava verokanta todennäköisesti nousee; tämän kompensoimiseksi ”kokonaistuloon kohdistuvaa keskimääräistä verokantaa” kuitenkin alennetaan pääomatulojen osalta ”50 prosentilla” (EStG:n 37 §).(5)

b) Ulkomaisten pääomatulojen verotus

9. Kuten edellä on todettu, edellä kuvailtua järjestelmää sovelletaan ainoastaan kotimaisiin pääomatuloihin, kun taas tuloja, jotka perustuvat osakkuuteen ulkomaisissa yhtiöissä, verotetaan yleisessä tuloverotuksessa. Tämä tarkoittaa, että ulkomaiset pääomatulot otetaan huomioon verotettavaa kokonaistuloa määritettäessä, jolloin sovellettava verokanta todennäköisesti nousee, ja että ne ovat säännönmukaisesti tuloveron alaisia ilman mitään alennuksia. Näihin tuloihin ei siis sovelleta lopullista erityisveroa, jonka suhteellinen verokanta on 25 prosenttia, eikä niihin sovellettavaa verokantaa voida myöskään alentaa 50 prosentilla.

10. Lopuksi on muistutettava siitä, että edellä kuvailtua järjestelmää on esillä olevassa asiassa muutettu 1.4.2002 voimaan tulleeella lailla, joka annettiin kyseessä olevien tapahtumien jälkeen ja jota ei voida soveltaa esillä olevaan asiaan.

II Tosiseikasto ja asian käsittelyn vaiheet

11. Anneliese Lenz on Saksan kansalainen, joka asuu Itävallassa, johon hän on vuodesta 1994 lähtien maksanut veronsa.

12. Vuonna 1996 Lenzin tulot muodostuivat kokonaan osingoista, jotka kertyivät yhtiöistä, joiden kotipaikka on Saksassa.

13. Näin ollen kyseiseltä vuodelta Itävallan veroviranomainen laski Lenziltä kannettavan tuloveron henkilökohtaisiin tuloihin kohdistuvan tavanomaisen verokannan perusteella soveltamatta EStG:n 37 ja 97 §:ssä tarkoitettua lopullista erityisveroa tai puolitettua verokantaa.

14. Lenz valitti päätöksestä Finanzlandesdirektion für Tiroliin väittäen, että lopullisen veron ja puolitetun verokannan soveltamatta jättäminen muiden jäsenvaltioiden yhtiöissä olevista osakkuuksista peräisin oleviin tuloihin on ristiriidassa EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklassa taatun pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa. Koska valitus hylättiin, Lenz nosti seuraavaksi kanteen Verwaltungsgerichtshofissa. Tämän tuomioistuimen epäiltyä kansallisten verosäännösten yhteensoveltuvuutta yhteisön oikeuden kanssa se esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta ja 73 d artiklan 1 kohdan a ja b alakohta sekä 3 kohta (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta sekä EY 58 artiklan 1 kohdan a ja b alakohta ja 3 kohta) esteenä sellaiselle sääntelylle, joka EStG:n 97 §:n 1 ja 4 momentissa ja 37 §:n 1 ja 4 momentissa ja jonka mukaan verovelvollinen voi kotimaisista osakkeista saamiensa osinkojen osalta valita, kannetaanko näistä osingoista kertaluonteisesti ja lopullisesti vero 25 prosentin verokannan mukaisesti vai sovelletaanko näihin osinkoihin sellaista verokantaa, joka on puolet kokonaistuloon sovellettavasta keskimääräisestä verokannasta, kun taas ulkomaisista osakkeista saatavista osingoista kannetaan aina tavallisen tuloverokannan mukainen vero?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen vastattaessa merkitystä sillä, miten korkea tulovero kannetaan sellaiselta pääomayhtiöltä, jonka kotipaikka ja liikkeenjohto sijaitsevat toisessa

jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa ja jonka osakkeita kyseessä oleva verovelvollinen omistaa?

3) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan mukainen lopputulos saavuttaa niin, että yhtiövero, jonka ovat maksaneet sijoittautumisvaltiossaan osakeyhtiöt, joiden kotipaikka ja liikkeenjohto sijaitsevat toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa, vähennetään osuutensa mukaisesti asianomaiselta osingonsaajalta Itävallassa kannettavasta tuloverosta.”

15. Näin vireille pannussa menettelyssä ovat kirjallisia huomautuksia esittäneet pääasian kantaja ja Itävallan, Tanskan, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio. Pääasian kantaja, Itävalta, Yhdistynyt kuningaskunta ja komissio ovat lisäksi osallistuneet 29.1.2004 pidettyyn suulliseen käsittelyyn.

16. Yhteisöjen tuomioistuin on asian valmistelun yhteydessä esittänyt kysymyksen Itävallan hallitukselle vuonna 1996 voimassa olleen verolainsäädännön sisällön selvittämiseksi.

III Tapauksen oikeudellinen erittely

Kaksi ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä

17. Kahdessa ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä, joita on syytä käsitellä yhdessä, Verwaltungsgerichtshof kysyy, onko sellainen lainsäädäntö yhteensoveltuva pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, jonka mukaan ainoastaan kotimaisia pääomatuloja saavat henkilöt voivat valita joko lopullisen erityisverotuksen tai yleisen tuloverotuksen, jolloin verokantaa alennetaan 50 prosentilla, kun taas ulkomaisia pääomatuloja verotetaan välttämättä yleisessä tuloverotuksessa verokantaa alentamatta. Lisäksi kyseinen tuomioistuin tiedustelee sitä, riippuuko tähän kysymykseen annettava vastaus siitä, miten korkea vero kannetaan muissa jäsenvaltioissa tai kolmansissa maissa niiltä yhtiöiltä, joista mainitut tulot ovat peräisin.

18. Kuten olen edellä todennut, vastaavanlainen kysymys on jo esitetty yhteisöjen tuomioistuimelle asiassa Schmid, jossa ei kuitenkaan tehty päätöstä, koska ennakkoratkaisupyynnön esittäjä (Berufungssenat) ei ollut EY 234 artiklassa edellytetty lainkäyttöelin. Puolsin mainitussa asiassa 29.1.2002 antamassani ratkaisuehdotuksessa itsekin sitä, ettei ennakkoratkaisupyynnön oteta tutkittavaksi.(6) Samassa yhteydessä tarkastelin kuitenkin toissijaisesti juuri sitä asiakysymystä, jonka nyt esillä olevassa asiassa Verwaltungsgerichtshof esittää sisällöllisesti uudelleen. Jäljempänä viitataan siis varsin laajasti tähän ratkaisuehdotukseen.

19. Edellä esitetyn kysymyksen ratkaisemiseksi on, kuten asiassa Schmid, ensiksi selvitettävä, voiko nyt tarkasteltavana olevan tyyppinen lainsäädäntö olla EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklassa tarkoitettu pääomanliikkeitä koskeva rajoitus, ja jos tähän vastataan myöntävästi, on seuraavaksi arvioitava, voiko lainsäädäntö olla perusteltu siten kuin 73 d artiklassa tarkoitetaan.

i) Voidaanko kyseessä olevaa lainsäädäntöä pitää rajoituksena

20. Ensiksi tarkasteltavan näkökohdan osalta on heti aluksi muistutettava, että "[EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklassa] tarkoitettuja pääomanliikkeiden rajoituksia ovat – – jäsenvaltion toteuttamat sellaiset toimenpiteet, joiden vuoksi sen alueella asuvat henkilöt voivat olla vähemmän halukkaita – – tekemään sijoituksia toisissa jäsenvaltioissa".(7) Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on erityisesti todennut, että "kyseessä on – – pääomanliikkeitä koskeva rajoitus, jos osakkeenomistajana olevan luonnollisen henkilön tuloverotukseen liittyvän veroedun, kuten osinkojen verovapautuksen, saamisen edellytykseksi asetetaan se, että osakkeita

maksavan yhtiön kotipaikan on oltava kyseisessä jäsenvaltiossa".(8)

21. Näin on silloin, kun tällainen lainsäädäntö

- yhtiältä johtaa siihen, "etteivät [asianomaisessa jäsenvaltiossa] asuvat – – jäsenvaltion kansalaiset halua sijoittaa pääomiaan yhtiöihin, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa", ja
- toisaalta "rajoit[taa] sellaisten yhtiöiden, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, mahdollisuuksia kerätä pääomaa [asianomaisessa jäsenvaltiossa], kun näiden yhtiöiden [asianomaisessa jäsenvaltiossa] asuville henkilöille maksamia osinkoja kohdellaan verotuksessa epäedullisemmin kuin osinkoja, joita jakavat yhtiöt, joiden kotipaikka on [asianomaisessa jäsenvaltiossa], minkä vuoksi niiden osakkeet tai yhtiöosuudet eivät ole [asianomaisessa jäsenvaltiossa] asuvien sijoittajien kannalta yhtä houkuttelevia kuin sellaisten yhtiöiden osakkeet tai yhtiöosuudet, joiden kotipaikka on [asianomaisessa jäsenvaltiossa]".(9)

22. Kuten olen asiassa Schmid aiemmin todennut, jos hyväksytään tällaisena 73 b artiklassa tarkoitettu käsite "pääomanliikkeitä koskevasta rajoituksesta", on kiistatonta, että nyt tarkasteltavana olevan tyyppisessä lainsäädännössä, jonka mukaan kotimaisten pääomatulojen osalta saadaan valita joko lopullinen verotus suhteellisella 25 prosentin verokannalla tai yleinen tuloverotus, jossa veroprosenttia alennetaan 50 prosentilla, mutta jonka mukaan ulkomaisia pääomatuloja verotetaan yleisessä tuloverotuksessa veroprosenttia alentamatta, on kysymys tällaisesta rajoituksesta. Ei nimittäin ole epäilystä siitä, että tässä lainsäädännössä kohdellaan kotimaisia pääomatuloja edullisemmin ja heikennetään siten kotimaisten sijoittajien halukkuutta hankkia osakkeita muiden jäsenvaltioiden yhtiöistä ja vaikeutetaan näiden yhtiöiden osalta pääomien keräämistä asianomaisessa jäsenvaltiossa.

23. Olen samoin kuin asiassa Schmid näin ollen sitä mieltä, että koska tarkasteltavana olevassa lainsäädännössä kotimaisia pääomatuloja kohdellaan verotuksessa edullisemmin kuin ulkomaisia pääomatuloja, kyseessä on pääomanliikkeitä koskeva rajoitus, jolla on pääsääntöisesti kielletty EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklassa.

ii) Onko kyseessä olevalle lainsäädännölle jokin 73 d artiklan mukainen oikeuttamisperuste?

24. Edellä mainittu johtopäätös ei kuitenkaan välttämättä tarkoita sitä, että kyseessä oleva lainsäädäntö on ristiriidassa pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien oikeussääntöjen kanssa.

25. Muistutan nimittäin jälleen siitä, että EY:n perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan mukaan se, "mitä 73 b artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta – – soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin – – heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella", eikä jäsenvaltioiden oikeutta "toteuttaa kaikki toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä, jotta estetään – – jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkominen".(10)

26. Jotta Verwaltungsgerichtshofin kahteen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen voidaan vastata, on vielä arvioitava sitä, voiko kyseessä olevalle lainsäädännölle olla jokin EY:n perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan mukainen oikeuttamisperuste.

27. Tältä osin on ensinnäkin muistutettava, että koska tässä määräyksessä sallitaan poikkeaminen pääomien vapaan liikkuvuuden perusperiaatteesta,(11) sitä on tulkittava suppeasti, eikä se voi tehdä perustelluksi kansallisia säännöksiä ja toimenpiteitä, jotka ovat "keino mielivaltaiseen syrjintään" taikka "73 b artiklassa tarkoitetun pääomien – – vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista" (EY:n perustamissopimuksen 73 d artiklan 3 kohta).

28. Tästä seuraa, että rajoitukset, jotka johtuvat nyt tarkasteltavana olevan tyyppisestä

lainsäädännöstä, voivat olla sallittuja 73 d artiklan 1 kohdan perusteella vain, jos erot kotimaisten ja ulkomaisten pääomatulojen kohtelussa ovat objektiivisesti perusteltuja tilanteiden erojen vuoksi tai yleistä etua koskevista pakottavista syistä.(12)

29. Muistutan lisäksi, että sellaisten toimenpiteiden osalta, joilla on tarkoitus estää kansallisen verolainsäädännön rikkominen, yhteisöjen tuomioistuin on jo aiemmin voinut todeta seuraavaa: "Jotta toimenpiteeseen voidaan soveltaa perustamissopimuksen 73 d artiklaa, toimenpiteellä on noudatettava suhteellisuusperiaatetta siten, että sillä on voitava taata sen tavoitteen toteuttaminen, johon sillä pyritään, eikä sillä saa ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi."(13) Loppujen lopuksi toimenpiteen on oltava "tavoitteiden turvaamisen edellyttämä", ja näiden tavoitteiden on oltava sellaisia, ettei niitä voida saavuttaa "pääomanliikkeitä vähemmän rajoittavilla keinoilla".(14)

30. Sen ratkaisemiseksi, voivatko kyseessä olevasta verolainsäädännöstä johtuvat pääomanliikkeiden rajoitukset olla sallittuja EY:n perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan perusteella, on siis arvioitava, ovatko erot kotimaisten ja ulkomaisten pääomatulojen kohtelussa objektiivisesti perusteltuja – kuten huomautuksia esittäneet hallitukset ovat väittäneet – ja ovatko ne siis sellaisia, etteivät ne aiheuta mielivaltaista syrjintää tai rajoita pääomien vapaata liikkuvuutta peitellysti.

31. Yhdistynyt kuningaskunta toteaa tältä osin, että esillä olevaan lainsäädäntöön sisältyvät veroedut koskevat ainoastaan kotimaisten yhtiöiden jakamia osinkoja, koska Itävallan veroviranomaiset pidättävät niihin liittyvän veron suoraan osinkoja jakavissa yhtiöissä. Koska tällainen pidättäminen ei ole mahdollista pääomatulojen ollessa peräisin muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneista yhtiöistä, näiden etujen ulottaminen koskemaan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneita yhtiöitä olisi teknisesti mahdotonta.

32. Muistutan tältä osin aluksi siitä, että ainoastaan lopullinen vero pidätetään voittoa jakavassa yhtiössä, joka pidättää veron sen lähteellä verovelkana. Vain tämäntyyppisestä verotuksesta voidaan väittää, että veron pidättämiselle on teknisiä esteitä, joista Yhdistyneen kuningaskunnan mielestä seuraa se, että ulkomaiset pääomatulot ovat kotimaisiin pääomatuloihin verrattuna objektiivisesti erilaisessa asemassa, mikä puolestaan oikeuttaa niiden erilaisen kohtelun.

33. Kun tämä asia on tehty selväksi, muistutan siitä, että jo asiassa Schmid olin sitä mieltä, että nämä väitteet ja perustelut eivät ole vakuuttavia. On totta, että Itävallassa lähteellä tehtävä veronpidätys edellyttää, että Itävallassa on olemassa joku, joka maksaa veron verovelvollisen puolesta, mutta se, että lopullinen vero edellyttäisi väistämättä veron pidättämistä lähteellä, ei sitä vastoin ole totta. Katson nimittäin, että tämäntyyppisen veron (jolle on tunnusomaista suhteellinen 25 prosentin verokanta ja lopullisuus) kantamiseksi voitaisiin säätää erilaisia teknisiä menettelytapoja, jotka olisivat sellaisia, että niitä voitaisiin soveltaa vaikeuksista myös ulkomaisista yhtiöistä peräisin oleviin tuloihin.

34. Kuten komissio on myös nyt esillä olevassa asiassa korostanut, tällainen esimerkki löytyy edellä kuvaillusta Itävallan lainsäädännöstä, jonka mukaan eräissä tapauksissa, joissa veroa ei voida pidättää lähteellä, lopullinen vero voidaan suorittaa siten, että "osingonmaksajalle maksetaan oma-aloitteisesti pääomatuloveroa vastaava määrä".(15) Ulkomaisilta yhtiöiltä peräisin olevien tulojen osalta voitaisiin siten säätää samanlaisesta "oma-aloitteisesta veron maksamisesta" verohallinnolle, jolloin myös näihin tuloihin voitaisiin soveltaa lopullista veroa ja havaitut pääomanliikkeitä koskevat rajoitukset voitaisiin poistaa.

35. Siitä 50 prosentin alennuksesta, joka tehdään verokantaan silloin, kun kotimaisia pääomatuloja verotetaan yleisessä tuloverotuksessa, kaikki väliintulijoina olleet hallitukset toteavat, että alennus on välttämätön kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden

turvaamiseksi ja että asiassa Bachmann ja asiassa komissio vastaan Belgia annettujen tuomioiden(16) mukaan tällä tavoitteella voidaan "perustella perustavanlaatuisia vapauksia rajoittavia säännöksiä".(17) Näiden hallitusten mukaan kyseessä oleva lainsäädäntö on perusteltu erityisesti sen vuoksi, että Itävaltaan sijoittautuneiden yhtiöiden voittoja on Itävallassa jo verotettu 34 prosentin suhteellisella verokannalla, joten olisi epäasianmukaista, jos samoja voittoja verotettaisiin uudelleen, kun ne jaetaan osakkeenomistajille, ja alistettaisiin ne kokonaisuudessaan tuloverotukseen.

36. Pääasian kantaja ja komissio ovat sitä vastoin päätyneet vastakkaiseen käsitykseen, sillä niiden mukaan se, että osinkoja kohdellaan eri tavalla siitä riippuen, ovatko ne peräisin kotimaisilta vai ulkomaisilta yhtiöiltä, ei ole perusteltua. Pääasian kantaja ja komissio toteavat erityisesti, että yhtiövero ja pääomatulovero kohdistuvat eri verovelvollisiin, joten nyt tarkasteltavana olevaa lainsäädäntöä ei voida osoittaa perustelluksi vetoamalla siihen, että kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus on turvattava (taloudellisen) kahdenkertaisen verotuksen erään muodon välttämiseksi.

37. Kuten olen asiassa Schmid jo todennut, myös oma käsitykseni on, että nyt esillä olevassa asiassa ei voida vedota edellä mainitussa asiassa Bachmann ja edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Belgia annetuissa tuomioissa esiin tuotuun vaatimukseen. Muistutan nimittäin, että näissä asioissa "tietyn, yhden ja saman verovelvollisen kohdalla *veroedun saamisen ja tätä etua kompensoivan, saman verojärjestelmän puitteissa kannetun veron välillä oli suora yhteys*". Näissä asioissa oli kyse vakuutusmaksujen vähennysoikeuden ja vakuutusyhtiöiden eläke- ja henkivakuutus sopimusten mukaisesti maksamien määrien veronalaisuuden välisestä yhteydestä, joka oli säilytettävä kyseessä olleen verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämiseksi".(18) Nyt esillä olevassa asiassa ei sitä vastoin ole olemassa suoraa yhteyttä yhtiöveron ja pääomatuloveron välillä, koska – samoin kuin asiassa Verkooijen – "kyseessä on kaksi erillistä, eri verovelvollisilta kannettavaa veroa" (eli yhtiöltä ja osakkeenomistajilta).(19)

38. Olen asiassa Verkooijen annetun tuomion mukaisesti sitä mieltä, ettei nyt tarkasteltavana olevasta lainsäädännöstä johtuvia pääomanliikkeiden rajoituksia voida osoittaa perustelluiksi vetoamalla kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden turvaamista koskevaan vaatimukseen.

39. Lisäksi olen sitä mieltä, että toisin kuin Tanskan hallitus on toisen ennakkoratkaisukysymyksen osalta huomauttanut, nyt esillä olevan asian kaltaisissa tapauksissa verojärjestelmän johdonmukaisuusvaatimukseen ei voida vedota edes silloin, kun yhtiöiden, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, tuloa verotetaan tässä valtiossa lievästi.

40. Kuten komissio on perustellusti huomauttanut, on tosiaan aiheetonta olla soveltamatta ulkomaisiin pääomatuloihin lopullista veroa ja puolitettua verokantaa yhtiöverorasituksen tason perusteella. Tällaisen soveltamatta jättämisen edellytyksenä olisi oltava se, että yhtiöveron ja osakkeenomistajilta kannettavan veron välillä on suora yhteys, jota Itävallan verojärjestelmässä ei voida havaita, kuten on todettu. Ei siis ole johdonmukaista luoda tämäntyyppistä yhteyttä ainoastaan ulkomaisista yhtiöistä peräisin olevien tulojen verottamista varten.

41. Mainittujen helpotusten epääminen ulkomaisten yhtiöiden lievemmän verorasituksen perusteella olisi aiheetonta myös siksi, että tällä tavalla osakkeenomistajista tulisi yhtiöille myönnetyn mahdollisen veroedun maksajia, vaikka he voisivat itse hyötyä siitä ainoastaan välillisesti ja hypoteettisesti eli vain siinä tapauksessa, että lievempi verotus johtaa suurempaan voitonjakoon.

42. Tärkeintä kuitenkin on se, että tällä tavoin heikennetään yksityishenkilöiden halukkuutta sijoittaa pääomiaan yhtiöihin, joiden markkinaolosuhteet ovat paremmat muissa jäsenvaltioissa ja

jotka voivat siten antaa sijoitukselle paremman tuoton. Tämä on seurausta siitä, että yritysten erilaisesta välittömästä verotuksesta aiheutuvat edut menetetään epäedullisen verokohtelun vuoksi, jolloin sillä, että yksityishenkilöt voivat vapaasti sijoittaa pääomiaan yhteisössä, ei ole lopulta merkitystä.(20)

43. Ranskan hallitus väittää lopuksi esillä olevan itävaltalaisen lainsäädännön oikeuttamiseksi, että jos lopullinen verotus tai alennettu verokanta ulotettaisiin koskemaan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yhtiöiden jakamia osinkoja, osakkeenomistajan asuinvaltion veroviranomaiset eivät pystyisi tehokkaasti valvomaan yhtiön voittoa. Ranskan hallituksen mukaan nyt tarkasteltavana oleva lainsäädäntö voi näin ollen olla perusteltu siten kuin EY:n perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetaan, sillä tämän määräyksen mukaan se, mitä 73 b artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta "toteuttaa kaikki toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä, jotta estetään – – jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkominen".

44. Mielestäni tällaisia väitteitä ja perusteluja ei voida kuitenkaan hyväksyä. Kuten olen asiassa Schmid aiemmin tähdentänyt, on selvää, että nyt tarkasteltavana olevalla lainsäädännöllä ei mitenkään pystytä takaamaan verotarkastusten tehokkuutta, koska se, että ulkomaisia pääomatuloja kohdellaan epäedullisemmin, ei todellakaan mahdollista sen valvomista, että nämä tulot ilmoitetaan Itävallan veroviranomaisille sääntöjenmukaisesti yleisen tuloverotuksen toteuttamiseksi.

45. Edellä todetusta seuraa näin ollen, etteivät seikat, joihin huomautuksia esittäneet hallitukset ovat vedonneet, voi tehdä nyt tarkasteltavana olevasta lainsäädännöstä johtuvia pääomanliikkeiden rajoituksia perustelluiksi siten kuin EY:n perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdassa tarkoitetaan.

46. On siis katsottava, että EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta luettuna yhdessä saman sopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan kanssa on esteenä nyt tarkasteltavana olevan tyyppiselle lainsäädännölle, jonka mukaan vain ne, jotka saavat kotimaisia pääomatuloja, voivat valita joko lopullisen erityisveron tai yleisen tuloveron, jonka verokantaa alennetaan 50 prosentilla, mutta jonka mukaan ulkomaisiin pääomatuloihin sovelletaan väistämättä yleistä tuloveroa, jonka verokantaa ei alenneta.

47. Sitä, että ulkomaisten pääomatulojen saajat eivät voi edellä esitetysti valita kahden erilaisen verotusmuodon välillä, ei voi perustella sillä, että niiden yhtiöiden, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, tuloa verotetaan tässä maassa lievästi.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

48. Kolmannessa ennakkoratkaisukysymyksessään kansallinen tuomioistuin kysyy, onko EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta) esteenä sellaiselle kansalliselle verolainsäädännölle, jonka mukaan ulkomaisilta yhtiöiltä osinkoja saava verovelvollinen voi luonnollisiin henkilöihin kohdistuvassa kansallisessa tuloverotuksessa vähentää yhtiöveron osuuden mukaisesti sellaisen yhtiöveron, jonka on maksanut ulkomaisella yhtiöllä, jonka osakas verovelvollinen on.

49. Pääasian kantaja ja komissio ovat väittäneet, että tämä kysymys ei täytä tutkittavaksi ottamiselle asetettuja edellytyksiä. Mainittujen tahojen mukaan kyse on pelkästään hypoteettisesta kysymyksestä, koska itävaltalaiseen järjestelmään ei sisälly tämäntyyppistä vähennystä.

50. Pääasian kantaja huomauttaa siitä, että vaikka tällainen vähennys sisältyisi järjestelmään, ulkomaisilta yhtiöiltä osinkoja saavien henkilöiden syrjintä ei sitä kautta kuitenkaan poistuisi, koska

ainakin tietyissä tilanteissa näitä tuloja verotettaisiin edelleen raskaammin kuin kansallisia pääomatuloja.

51. Komission mukaan mainitussa tapauksessa yhteisön oikeus ei sitä vastoin ole esteenä kansallisen tuomioistuimen mainitseman vähennyksen käyttönotolle sillä edellytyksellä, että sitä sovelletaan samalla tavalla kotimaisiin ja ulkomaisiin osinkoihin.

52. Sen sijaan Itävallan ja Tanskan hallitukset katsovat, että mainittu vähennys on yhteensoveltuva EY:n perustamissopimuksen 73 b ja 73 d artiklan kanssa, vaikka sitä sovellettaisiin ainoastaan ulkomaisiin pääomatuloihin. Tällaisten tulojen mahdollista epäedullista verokohtelua voitaisiin nimittäin perustella kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden turvaamista koskevalla vaatimuksella ja vaatimuksella, jonka mukaan on vältettävä kilpailun vääristyminen niiden valtioiden eduksi, jotka soveltavat alhaisia veroja yhtiöihin, joiden kotipaikka on niiden alueella.

53. Itse muistutan ensinnäkin siitä, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ”ennakkoratkaisupyynnön perusteena ja siten yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaisuuden perusteena ei ole neuvoa-antavien lausuntojen esittäminen yleisistä tai teoreettisista kysymyksistä vaan riita-asian todelliseen ratkaisemiseen erottamattomasti liittyvä tarve”.(21)

54. Muistutan lisäksi siitä, että jotta ennakkoratkaisupyynnöllä säilyisi tällainen tehtävä, yhteisöjen tuomioistuin on jättänyt kansallisten tuomioistuinten sille esittämien kysymysten tarpeellisuudesta ja merkityksestä tekemien arviointien osalta itselleen niin laajan harkintavallan, että se voi joissakin tapauksissa jopa katsoa, etteivät ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottamisen edellytykset täyty.(22)

55. Tämän todettuani katson, että ennakkoratkaisupyynnössä mainituissa säännöksissä ei säädetä mahdollisuudesta vähentää toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa maksettu yhtiövero Itävallassa. Ennakkoratkaisupyynnön perusteella ei voida selvittää myöskään sitä, voidaanko tämä vähennys johtaa muista säännöksistä tulkitsemalla.

56. Toisaalta yhteisöjen tuomioistuimen kehoitettua Itävallan hallitusta antamaan asiasta selvityksen kyseinen hallitus vahvisti itse, että pääasian tosiasioiden tapahtumishetkellä voimassa olleesta verolainsäädännöstä ei ollut edes lakia laajasti tulkitsemalla mahdollista johtaa kansallisen tuomioistuimen mainitsemaa vähennystä.

57. Jos, kuten Itävallan hallitus on itsekin todennut, tällaista vähennystä ei voida perustellusti johtaa kansallisesta lainsäädännöstä, pääasian kantaja ja komissio ovat silloin oikeassa väittäessään, että kolmas ennakkoratkaisukysymys on kysymyksenä puhtaasti hypoteettinen.

58. Jos Itävallan hallituksen käsitys on oikea, tähän kysymykseen vastatessaan yhteisöjen tuomioistuimen vastaus on neuvoa-antava lausunto niistä menettelytavoista, joita jäsenvaltio voisi teoriassa noudattaa poistaakseen sen omasta verolainsäädännöstä aiheutuvat pääoman vapaan liikkuvuuden rajoitukset. Tällöin yhteisöjen tuomioistuin ratkaisee ainoastaan hypoteettista ongelmaa, jolla ei ole minkäänlaista yhteyttä pääasian oikeudenkäynnin kohteeseen.

59. Näin ollen katson, että yhteisöjen tuomioistuimella ei ole toimivaltaa antaa ratkaisua Verwaltungsgerichtshofin esittämästä kolmannesta ennakkoratkaisukysymyksestä.

60. Siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin katsoo kuitenkin, että kysymykseen vastaaminen on tarpeellista, kun otetaan huomioon tarkasteltavana olevien verosäännösten monimutkaisuus ja itävaltalaisen tuomioistuimen epäröinti, vastauksen olisi mielestäni oltava kielteinen.

61. Olen siis sitä mieltä, että kansallinen verolainsäädäntö, jonka mukaan ulkomaisilta yhtiöiltä osinkoja saava verovelvollinen voi luonnollisiin henkilöihin kohdistuvassa kansallisessa tuloverotuksessa vähentää yhtiöveron osuuden mukaisesti sellaisen yhtiöveron, jonka on maksanut ulkomailla yhtiö, jonka osakas verovelvollinen on, merkitsee EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklassa pääsääntöisesti kiellettyä pääomanliikkeiden rajoittamista, jos tällaisella lainsäädännöllä suositaan verotuksellisesti kotimaisia pääomatuloja. On kuitenkin kansallisen tuomioistuimen tehtävänä selvittää, tarkoittaako nyt esillä olevassa asiassa tämäntyyppisen vähennyksen soveltaminen ulkomaisten pääomatulojen saattamista epäedulliseen asemaan.

62. Lopuksi totean vielä, että mahdollista erilaista kohtelua, toisin kuin Itävallan ja Tanskan hallitukset väittävät, ei voida perustella verojärjestelmän johdonmukaisuutta koskevalla vaatimuksella, eikä vaatimuksella, jonka mukaan on vältettävä kilpailun vääristyminen niiden valtioiden eduksi, jotka verottavat yhtiöitä kevyemmin. Tämän perusteena olevia syitä olen käsitellyt edellä 39–42 kohdassa.

IV Ratkaisuehdotus

63. Edellä esitetyn perusteella ehdotan näin ollen, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Verwaltungsgerichtshofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta, luettuna yhdessä saman sopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan kanssa (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta ja EY 58 artiklan 1 kohta) on esteenä sellaiselle lainsäädännölle, josta säädetään vuoden 1988 EStG:n 37 ja 97 §:ssä (BGBl. 1988/400), sellaisena kuin se on julkaistuna BGBl:ssa 1996/797, ja jonka mukaan vain ne, jotka saavat kotimaisia pääomatuloja, voivat valita joko lopullisen erityisveron tai yleisen tuloveron, jonka verokantaa alennetaan 50 prosentilla, mutta jonka mukaan ulkomaisiin pääomatuloihin sovelletaan väistämättä yleistä tuloveroa, jonka verokantaa ei alenneta.

2) Sitä, että ulkomaisten pääomatulojen saajat eivät voi edellä esitetysti valita kahden erilaisen verotusmuodon välillä, ei voi perustella sillä, että niiden yhtiöiden, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, tuloa verotetaan tässä maassa lievästi.

3) Euroopan yhteisöjen tuomioistuimella ei ole toimivaltaa ratkaista Verwaltungsgerichtshofin 27.8.2002 tekemällään päätöksellä sille esittämää kolmatta ennakkoratkaisukysymystä.

1 – Alkuperäinen kieli: italia.

2 – Asia C-516/99, Schmid, tuomio 30.5.2002 (Kok. 2002, s. I-4573).

3 – BGBl. 1988/400, sellaisena kuin tämä laki on julkaistuna BGBl:ssa 1996/201.

4 – Sellaisena kuin tämä laki on julkaistuna BGBl:ssa 1996/797.

5 – Sellaisena kuin tämä laki on julkaistuna BGBl:ssa 1996/797.

6 – Asiassa C-516/99, Schmid, 29.1.2002 antamani ratkaisuehdotus (Kok. 2002, s. I-4573, erityisesti s. I-4575).

7 – Asia C?478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000 (Kok. 2000, s. I–7587, 18 kohta); ks. vastaavasti asia C?484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995 (Kok. 1995, s. I?3955, 10 kohta); asia C?222/97, Trummer ja Mayer, tuomio 16.3.1999 (Kok. 1999, s. I?1661, 26 kohta) ja asia C?439/97, Sandoz, tuomio 14.10.1999 (Kok. 1999, s. I?7041, 19 kohta).

8 – Asia C?35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000 (Kok. 2000, s. I?4071, 36 kohta).

9 – Em. asiassa Verkooijen annettu tuomio, 34 ja 35 kohta.

10 – 73 d artiklan 1 kohdan a ja b alakohta.

11 – Asia C?54/99, Église de scientologie, tuomio 14.3.2000 (Kok. 2000, s. I?1335, 17 kohta).

12 – Mielestäni vastaavasti on luettava asiassa Verkooijen annettu tuomio, jossa painotetaan yhteisöjen tuomioistuimen aikaisemman oikeuskäytännön mukaisesti 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdan osalta seuraavaa: ”jo ennen [tämän määräyksen] voimaantuloa tässä artiklassa tarkoitettut jäsenvaltion verolainsäädännön säännökset, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin mm. heidän asuinpaikkansa perusteella, voivat olla yhteisön oikeuden mukaisia, jos niitä sovelletaan objektiivisesti katsoen erilaisiin tilanteisiin (ks. erityisesti asia C?279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I?225) tai jos ne olivat perusteltuja yleisen edun mukaisista pakottavista syistä ja erityisesti verojärjestelmän johdonmukaisuuden vuoksi (asia C?204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I?249, Kok. Ep. XII, s. I?001 ja asia C?300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I?305)” (43 kohta).

13 – Asia C?478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000 (Kok. 2000, s. I?7587, 41 kohta).

14 – Yhdistetyt asiat C?163/94, C?165/94 ja C?250/94, Sanz de Lera ym., tuomio 14.12.1995 (Kok. 1995, s. I?4821, 23 kohta).

15 – EStG:n 97 §:n 2 momentti.

16 – Edellä alaviitteessä 12 mainitut asia C?204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 ja asia C?300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992.

17 – Asia Verkooijen, tuomion 56 kohta.

18 – Asia Verkooijen, tuomion 57 kohta; kursivointi tässä.

19 – Asia Verkooijen, tuomion 58 kohta.

20 – Siitä, että epäedullista ja perustavanlaatuisen vapauden vastaista verokohtelua ei voida perustella muilla veroeduilla, ks. asia Verkooijen, tuomion 61 kohta. Ks. myös EY 43 artiklan osalta asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 21 kohta); asia C?107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I?3089, 53 kohta) ja erityisesti EY 49 artiklan osalta asia C?294/97, Eurowings Luftverkehrs, tuomio 26.10.1999 (Kok. 1999, s. I?7447, 43–45 kohta).

21 – Ks. esim. yhdistetyt asiat C?422/93–C424/93, Zabala Erasun ym., tuomio 15.6.1995 (Kok. 1995, s. I?1567, 29 kohta) ja asia C?314/96, Djabali, tuomio 12.3.1998 (Kok. 1998, s. I?1149, 17–20 kohta).

22 – Erityisesti yhteisöjen tuomioistuin on useita kertoja ”todennut, että se voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön, jos on ilmeistä, että kansallisen tuomioistuimen

pyytämällä yhteisön oikeussäännön tulkitsemisella tai pätevyyden tutkimisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, tai jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen” (asia C-36/99, *Idéal tourisme*, tuomio 13.7.2000, Kok. 2000, s. I-6049, 20 kohta). Ks. myös asia C-343/90, *Lourenço Dias*, tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4673, Kok. Ep. XIII, s. I-69, 17 ja 18 kohta); asia C-83/91, *Meilicke*, tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4871, Kok. Ep. XIII, s. I-107, 25 kohta); asia C-415/93, *Bosman*, tuomio 15.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4921, 61 kohta) ja asia C-437/97, *EKW ja Wein & Co*, tuomio 9.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1157, 52 kohta).