JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS ANTONIO TIZZANO

29 päivänä tammikuuta 2002 [1]

1. Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenlandin viides Berufungssenat (jäljempänä valitusjaosto) on esittänyt 21.12.1999 tekemällään päätöksellä yhteisöjen tuomioistuimelle kaksi ennakkoratkaisukysymystä EY:n perustamissopimuksen 73 b ja 73 d artiklan (joista on tullut EY 56 ja EY 58 artikla) tulkinnasta. Pääasiallisesti valitusjaosto pyytää 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.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeussäännöt

2. Nyt esillä olevassa asiassa merkitykselliset yhteisön oikeussäännöt ovat 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 to-

1 — Alkuperäinen kieli: italia.

teuttaa 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

3. 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.

4. 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 "pääomatuloa pidetään kotimaisena, jos suoritusvelvollisen asuinpaikka, liikkeenjohto tai kotipaikka on Itävallassa tai jos suoritusvelvollinen on luottolaitoksen kotimainen sivukonttori — — ".[2]

a) Kotimaisten pääomatulojen verotus

5. Itävallan lainsäädännön mukaan verovelvolliset voivat tällaisten tulojen osalta valita kahdesta vaihtoehdosta; verovelvolliset voivat valita joko lopullisen erityisveron, jonka suhteellinen verokanta on 25 prosenttia, tai yleisen tuloveron, jolloin pääomatulojen verokantaa alennetaan 50 prosentilla.

6. 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

2 — Einkommensteuergesetzin 1988/400 (tuloverolaki; jäljempänä EStG) 93 §:n 2 momentti.

kannetaan pääsääntöisesti siten, että se pidätetään lähteellä (eli yhtiössä);[3] eräiden sellaisten tapausten varalta, joissa tällainen lähdeveron pidätys ei ole mahdollinen, on kuitenkin säädetty, että vero voidaan suorittaa siten, että "osingonmaksajalle maksetaan oma-aloitteisesti pääomatuloveroa vastaava määrä".[4]

7. Jos verovelvollinen päättää olla käyttämättä hyväkseen lopullista erityisveroa, häneen sovelletaan yleistä tuloveroa, jonka verokantaa alennetaan pääomatulojen osalta 50 prosentilla.[5] Tässä tapauksessa pääomatulot otetaan huomioon verotettavaa kokonaistuloa määritettäessä, jolloin kokonaistuloon sovellettava veroprosentti todennäköisesti nousee; tämän kompensoimiseksi näin määritettyä veroprosenttia kuitenkin alennetaan pääomatulojen osalta 50 prosentilla.

8. Selvyyden vuoksi on vielä huomautettava, ettei ole mahdollista vahvistaa etukäteen, kumpi edellä kuvailluista verotusjärjestelmistä on yksittäistapauksessa edullisempi verovelvolliselle. Vaikka jälkimmäisessä järjestelmässä pääomatuloihin kohdistuva vero on alempi tai enintään sama kuin lopullisessa verotuksessa (koska Itävallassa korkein mahdollinen veroprosentti on 50), verovelvollisen muihin tuloihin kohdistuva veroprosentti voi nousta. Tämä johtuu siitä, että toisin kuin lopullisessa verotuksessa, yleisessä tuloverojärjestelmässä pääomatulot otetaan huomioon verotettavaa kokonaistuloa määritettäessä, jolloin kokonaistuloon sovellettava veroprosentti todennäköisesti nousee, kuten edellä on todettu.

b) Ulkomaisten pääomatulojen verotus

9. Kuten edellä on todettu, juuri 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 veroprosentti todennäköisesti nousee, ja että ne ovat säännönmukaisesti tuloveron alaisia (kuten edellä on todettu, tulovero voi Itävallassa olla korkeimmillaan 50 prosenttia) ilman mitään alennuksia. Näihin tuloihin ei siis sovelleta lopullista erityisveroa, jonka suhteellinen verokanta on 25 prosenttia, eikä niihin sovellettavaa veroprosenttia myöskään voida alentaa 50 prosentilla.

II Tosiseikasto ja asian käsittelyn vaiheet

10. Walter Schmid asuu Itävallassa. Vuonna 1997 hänen tulonsa muodostuivat

3 — EStG:n 93 §:n 7 momentti.
4 — EStG:n 97 §:n 2 momentti.
5 — EStG:n 37 §.

suurimmaksi osaksi sellaisilta yhtiöiltä kertyneistä osingoista, joiden kotipaikka oli Saksassa, erityisesti MAN AG:ltä kertyneistä osingoista.

11. Veroviranomainen laski Schmidin tuloihin kyseisenä vuonna sovellettavan veroprosentin Itävallasta peräisin olevien tulojen, pääomatulojen ja ulkomailta peräisin olevien tulojen yhteismäärän perusteella. Kun säädetyt vähennykset oli tehty, veroprosentiksi vahvistettiin 27,17, ja myös saksalaisista osakkeista saatuja tuloja verotettiin kokonaisuudessaan tällä verokannalla.

12. Schmid valitti 3.12.1998 vuoden 1997 verotuksesta valitusjaostoon väittäen erityisesti, että MAN AG:n etuoikeudettomista osakkeista kertyneitä osinkoja olisi pitänyt verottaa 50 prosentilla alennetulla verokannalla.

13. Valitusjaosto on valitusta tutkiessaan todennut, että on painavia syitä epäillä, onko kansallinen lainsäädäntö yhteensoveltuva yhteisön oikeuden kanssa, koska kotimaisten ja ulkomaisten pääomatulojen erilainen kohtelu voi estää perustamissopimuksessa taattua pääomien vapaata liikkuvuutta. Tämän vuoksi valitusjaosto on 21.12.1999 tekemällään päätöksellä päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta) yhdessä 73 d artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan ja 3 kohdan (joista on tullut EY 58 artiklan 1 kohdan a ja b alakohta ja 3 kohta) kanssa esteenä vuoden 1988 EStG:n 97 §:n (BGBl. 1988/400, sellaisena kuin se on julkaistuna BGBl:ssa 1996/797) kaltaiselle lainsäädännölle, jossa säädetään (Endbesteuerungsgesetzin [lopullista verotusta koskeva laki; BGBl. 1993/11] 1 §:n 1 momentin 1 kohdan c alakohdan perusteella), että osinkoihin, korkoihin ja muihin ulkomaisista osakkeista saatuihin tuloihin ei sovelleta lopullista veroa, jolloin kotimaisiin osakkeisiin sovellettava verokanta on 25 prosenttia mutta ulkomaisiin osakkeisiin sovellettava verokanta saattaa olla jopa 50 prosenttia?

2) Onko EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta) yhdessä 73 d artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan ja 3 kohdan (joista on tullut EY 58 artiklan 1 kohdan a ja b alakohta ja 3 kohta) kanssa esteenä vuoden 1988 EStG:n 37 §:n 1 ja 4 momentin (BGBl. 1988/400) kaltaiselle lainsäädännölle, jonka mukaan kaikenlaisten voitto-osuuksien, jotka perustuvat osakkuuteen kotimaisessa pää-

omayhtiössä, verotusta on helpotettu niin, että niihin sovelletaan verokantaa, joka on puolet kokonaistuloon kohdistuvasta keskimääräisestä verokannasta, mutta vastaava helpotus ei koske voitto-osuuksia, jotka perustuvat osuuteen pääomayhtiössä, jonka kotipaikka ja liikkeenjohto ovat toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa?"

III Tapauksen oikeudellinen erittely

Tutkittavaksi ottaminen

Asianosaisten ja muiden osapuolten väitteet ja niiden perustelut

14. Yhteisöjen tuomioistuimessa tämän jälkeen käydyssä menettelyssä huomautuksia ovat Itävallan tasavallan lisäksi esittäneet Ranskan tasavalta ja komissio. Itävallan tasavalta ja Ranskan tasavalta ovat katsoneet, että kansallinen lainsäädäntö on yhteensoveltuva asiassa merkityksellisten yhteisön oikeussääntöjen kanssa; komissio sitä vastoin on toista mieltä, sillä sen mukaan kansallinen lainsäädäntö on ristiriidassa pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa.

15. Yhteisöjen tuomioistuin on työjärjestyksensä 104 artiklan 5 kohdan nojalla esittänyt 5.6.2001 päivätyllä kirjeellään valitusjaostolle joitakin kysymyksiä, jotta tämä selventäisi ja täsmentäisi pääomatulojen verotusta koskevaa monimutkaista kansallista lainsäädäntöä. Valitusjaosto on vastannut yhteisöjen tuomioistuimen kysymyksiin 27.6.2001 päivätyllä kirjeellään esittäen laajoja ja yksityiskohtaisia selvennyksiä, joiden perusteella on pystytty saamaan tarkempi käsitys edellä hyvin lyhyesti kuvaillusta lainsäädännöstä.

16. Ennen kuin ryhdytään tarkastelemaan ennakkoratkaisukysymysten asiasisältöä, on selvitettävä, onko valitusjaosto EY 234 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin ja onko yhteisöjen tuomioistuimella siten toimivalta ratkaista kysymykset. Sekä komissio että Itävallan hallitus ovat nimittäin ilmaisseet tältä osin joitakin epäilyjä, vaikka molemmat ovatkin lopulta päätyneet katsomaan, että kyseessä oleva toimielin on tuomioistuin. Valitusjaosto on itsekin ollut tietoinen ongelmasta, koska se on ennakkoratkaisupyynnössä tuonut esiin ne syyt, joiden perusteella sitä on — sen oman käsityksen mukaan — pidettävä EY 234 artiklassa tarkoitettuna tuomioistuimena.

17. Epäilyt eivät kuitenkaan kohdistu kaikkiin niihin tekijöihin, joita yhteisöjen tuomioistuin yleensä ottaa huomioon tätä kysymystä ratkaistessaan. On nimittäin tunnettua, että "vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että arvioidessaan sitä, onko ennakkoratkaisua pyytävä toimielin EY 234 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin, mikä ratkaistaan yksinomaan yhteisön oikeuden perusteella, yhteisöjen

tuomioistuin ottaa huomioon muun muassa kyseisen toimielimen lakisääteisyyden, pysyvyyden, sen tuomiovallan pakottavuuden, menettelyn kontradiktorisuuden, toimimisen oikeussääntöjen soveltajana ja riippumattomuuden". [6] Nyt esillä olevassa asiassa epäselvyys koskee ainoastaan valitusjaoston "erillisyyttä" (yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tämä edellytys näyttää sulautuneen toimielimen riippumattomuutta koskevaan edellytykseen) ja siinä noudatettavan menettelyn kontradiktorisuutta. Toimielimen lakisääteisyydestä, pysyvyydestä ja tuomiovallan pakottavuudesta ei sen sijaan ole mitään epäilyjä eikä myöskään siitä, että se soveltaa oikeussääntöjä. Jäljempänä rajoitutaan siis selvittämään, täyttääkö valitusjaosto myös ensin mainitut kaksi edellytystä.

18. Valitusjaostojen "erillisyyden" osalta nyt esillä olevassa asiassa esiin tuodut epäilyt johtuvat siitä, että nämä toimielimet käsittelevät verohallinnon päätöksiä, vaikka ne ovat itse osa verohallintoa, kuten komissio ja Itävallan hallitus ovat huomauttaneet. Myös ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että valitusjaostot ovat Finanzlandesdirektionien (osavaltioiden verohallinnon) toimielimiä ja että kunkin Finanzlandesdirektionin presidentti pääsääntöisesti toimii myös valitusjaostojen puheenjohtajana, jollei hän päätä nimetä hallintovirkamiestä hoitamaan tehtävää puolestaan. Yksityiskohtaisemmin voidaan todeta, että kussakin Finanzlandesdirektionissa on Berufungskomission (jäljempänä valituslautakunta), jonka jäsenistä osa on toimialajärjestöjen valtuuttamia edustajia ja osa liittovaltion valtiovarainministerin tai Finanzlandesdirektionin presidentin nimittämiä; Finanzlandesdirektionin presidentti muodostaa näistä lautakunnista viisijäsenisiä valitusjaostoja; valitusjaostoon kuuluu presidentti, yksi verohallinnon virkamies ja kolme toimialajärjestöjen edustajaa. Sen lisäksi, että valitusjaostoilla on tällainen rakenteellinen yhteys hallintoon, komission mielestä myös se, että valitusjaostot ovat vastaajan asemassa oikeudenkäynneissä, joita niiden päätöksistä mahdollisesti pannaan vireille hallintotuomioistuimessa, herättää epäilyjä valitusjaostojen "erillisyydestä".

19. Näistä toteamuksista huolimatta komissio katsoo kuitenkin, että "erillisyyttä" koskeva edellytys täyttyy nyt esillä olevassa asiassa, koska

— perustuslaintasoisen säännöksen (Bundesabgabenordnungin [verotusmenettelystä annettu liittovaltion laki; jäljempänä BAO] 271 §:n 1 momentti) mukaan mitkään määräykset tai ohjeet eivät sido valitusjaostojen jäseniä heidän hoitaessa tehtäviään;

— on säädetty, että valitusjaostojen jäsenet vannovat valan, jossa he vakuuttavat toimivansa puolueettomasti (BAO:n 271 §:n 2 momentti);

— laissa on säädetty jääviystapauksista, joissa valitusjaostojen jäsenet eivät saa

6 — Asia C-17/00, De Coster, tuomio 29.11.2001 (Kok. 2001, s. I-9445, 10 kohta).

osallistua asian käsittelyyn ja asianosaiset voivat jäävätä heidät (BAO:n 76 § ja 283 §);

— valitusjaostojen jäsenistä enemmistö on toimialajärjestöjen nimeämiä eikä verohallinnon virkamiehiä;

— Finanzlandesdirektionien presidentit voivat valittaa valitusjaostojen päätöksistä hallintotuomioistuimeen, mikä osoittaa, että valitusjaostot voivat tehdä myös verohallinnolle epäedullisia päätöksiä.

20. Itävallan hallitus puolestaan muistuttaa aluksi, että osassa kansallista oikeuskirjallisuutta epäillään valitusjaostojen "erillisyyttä" pääasiallisesti kahdesta syystä; ensimmäinen syy on Finanzlandesdirektionien presidenttien "kaksoisrooli", sillä sen lisäksi, että presidentit johtavat kyseisiä viranomaisia, he osallistuvat valitusjaostojen muodostamiseen ja periaatteessa toimivat niiden puheenjohtajina; toinen syy on valitusjaostoihin kuuluvien virkamiesten "sekatyö", sillä sen ohella, että virkamiehet toimivat valitusjaostoissa, he hoitavat ne tehtävät, jotka heille yleensä kuuluvat verohallinnossa. Osassa oikeuskirjallisuutta nämä väitteet on kuitenkin hylätty vetoamalla siihen yleisesti noudatettuun käytäntöön, että Finanzlandesdirektionien presidentit eivät toimi suoraan valitusjaostojen puheenjohtajina ja että valitusjaostoihin kuuluvat virkamiehet eivät käsittele niissä kysymyksiä ja asioita, joita he tavanomaisesti käsittelevät verohallinnossa. Itävallan hallitus katsoo nämä käytännöt ja virkamiesten jääviyttä koskevat edellä mainitut säännökset huomioon ottaen, että on perusteita väittää, että valitusjaostot ovat EY 234 artiklassa tarkoitettuja tuomioistuimia.

21. Kuten edellä on todettu, myös ennakkoratkaisua pyytänyt toimielin on nimenomaisesti puoltanut tätä käsitystä vedoten edellä mainittuun BAO:n 271 §:n 1 momenttiin, jonka mukaan mitkään ulkoiset määräykset tai ohjeet eivät sido valitusjaostojen jäseniä.

22. Kontradiktorisuutta koskevan vaatimuksen osalta valitusjaosto toteaa, ettei siinä noudatettavan menettelyn kontradiktorisuutta voida epäillä, koska asianosaisille (eli verovelvollisille) on laajasti tunnustettu oikeus esittää kantansa kirjallisesti ja osallistua mahdolliseen suulliseen käsittelyyn (BAO:n 115 §:n 2 momentti, 161 §:n 3 momentti, 183 §:n 4 momentti, 279 § ja 284 §:n 1 momentti). Vain komissio on ollut tältä osin epäröivä, koska "ensimmäisen asteen" verohallinnon osallistumisesta menettelyyn ei ole säädetty. Komissio kuitenkin katsoo, että kun otetaan huo-

mioon Finanzlandesdirektionien presidenteille annettu toimivalta hakea muutosta valitusjaostojen päätöksiin, kyseessä olevaa menettelyä voidaan kaikesta huolimatta pitää kontradiktorisena etenkin, jos otetaan huomioon, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan "kontradiktorista menettelyä koskeva edellytys ei ole ehdoton". [7]

Asian arviointi

23. Kun nyt ryhdyn tarkastelemaan tätä ongelmaa, voin uskoakseni tyytyä käsittelemään niitä kahta seikkaa, joista nyt esillä olevassa asiassa vallitsee erimielisyys, jättäen siis muut yhteisöjen tuomioistuimen asettamat edellytykset tarkastelun ulkopuolelle; vielä suuremmalla syyllä on mielestäni katsottava, ettei tässä yhteydessä ole syytä aloittaa uudelleen keskustelua siitä, soveltuvatko edellytykset — yksinään tai yhdessä tarkasteltuina — arviointiperusteiksi, joiden avulla ratkaistaan ennakkoratkaisuja esittäneiden toimielinten luonne.

24. Aloitan tarkastelun kontradiktorisuusedellytyksestä ja totean heti aluksi, etten pidä komission esiin tuomia epäilyjä perusteltuina. Katson nimittäin, että kyseessä olevan menettelyn kontradiktorisuus on riittävissä määrin taattu sillä, että verohallinnon päätöksiä riitauttaville verovelvollisille on annettu laajat mahdollisuudet tuoda kantansa esiin valitusjaostossa. Se, ettei verohallinto ole muodollisesti edustettuna eräässä sen omassa toimielimessä käytävissä menettelyissä, voi enintään herättää epäilyjä siitä, onko asiaa käsittelevä toimielin todella "erillinen", mitä tarkastellaan heti seuraavaksi, mutta mielestäni tämä seikka ei riitä osoittamaan, etteivät nämä menettelyt ole kontradiktorisia.

25. Se, ovatko valitusjaostot "erillisiä", ja siis se, voidaanko niiden todella katsoa olevan ulkopuolisen asemassa yhtäältä muutosta hakeneisiin verovelvollisiin nähden ja toisaalta riitautetun päätöksen tehneeseen veroviranomaiseen nähden, on sitä vastoin vaikeampi ja kiistanalaisempi kysymys.

26. Muistutan tältä osin, että yhteisöjen tuomioistuin on eräissä aikaisemmissa ratkaisuissaan nimenomaisesti ja erityisesti pitänyt ennakkoratkaisua pyytäneen toimielimen "erillisyyttä" välttämättömänä edellytyksenä sille, että toimielintä voidaan pitää EY 234 artiklassa tarkoitettuna tuomioistuimena, ja se on tehnyt näin erityisesti asioissa, joissa ennakkoratkaisua pyytänyt toimielin on ollut osa viranomaista, joka on tehnyt kyseisessä toimielimessä riitautetun päätöksen. [8] Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Corbiau 30.3.1993 antamassaan tuomiossa näin ollen toden-

7 — Yhdistetyt asiat C-110/98—C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1577, 37 kohta). Komissio viittaa samassa tarkoituksessa myös asiassa C-54/96, Dorsch Consult, 17.9.1997 annettuun tuomioon (Kok. 1997, s. I-4961, 31 kohta).

8 — Yhteisöjen tuomioistuin ei sitä vastoin ole mitenkään erityisesti tarkastellut tätä edellytystä eräissä sellaisissa tapauksissa, joissa ennakkoratkaisupyyntö oli peräisin hallintoelimeltä, joka ei ollut osa riitautetusta päätöksestä vastuussa ollutta viranomaista ja jonka riippumattomuus yleensä kiistettiin (ks. esim. em. asia Dorsch Consult ja asia C-103/97, Köllensperger, tuomio 4.2.1999, Kok. 1999, s. I-551).

nut selvästi, "että tuomioistuimen käsite on yhteisön oikeuden oma käsite ja että se voi luonteensa perusteella tarkoittaa ainoastaan sellaista elintä, joka on ulkopuolinen siihen viranomaiseen nähden, joka on tehnyt tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetun päätöksen". [9] Kyseisessä tapauksessa todettiin erityisesti, ettei Luxemburgissa välittömästä ja välillisestä verotuksesta vastaavan hallintoviraston johtaja ollut "ulkopuolinen", koska "hallintoviraston johtajana hänellä o[li] *ilmeisen läheinen organisatorinen yhteys* sen verotusratkaisun tehneisiin yksiköihin, joka o[li] riidan kohteena ja jota hänen johtamassaan virastossa vireille saatettu oikaisuvaatimus kosk[i]". Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan tämän toteamuksen paikkansapitävyyttä tuki myös "se seikka, että jos muutosta asiassa [olisi] haett[u] Conseil d'État'lta, mainittu johtaja olisi [ollut] *asiassa asianosaisena*". [10]

27. Yhteisöjen tuomioistuin on yhdistetyissä asioissa Gabalfrisa ym. antamassaan tuomiossa vastaavasti pitänyt tarpeellisena arvioida, olivatko Espanjan Tribunal Económico-Administrativot "kolmannen osapuolen ominaisuu[dessa] suhteessa niihin yksiköihin, jotka o[li]vat tehneet valituksen kohteena olevan päätöksen, sekä riittävän riippumattom[ia], jotta niitä voit[iin] pitää perustamissopimuksen 177 artiklassa tarkoitettuina tuomioistuimina". [11] Kyseisissä yhdistetyissä asioissa kysymys nousi esiin erityisesti siitä syystä, että — kuten julkisasiamies Saggio korosti — "Tribunal Económico-Administrativot eivät virallisesti kuulu[neet] oikeushallintoon vaan ne kuulu[i]vat kiinteästi talous- ja raha-asiainministeriön (Ministerio de Economia y Hacienda) hallinnonalaan, kuten Espanjan hallitus o[li] itse myöntänyt", toisin sanoen "sama[aan] hallinnonala[an], jolla tehdyistä päätöksistä yksityiset oikeussubjektit voivat valittaa Tribunaliin". [12] Yhteisöjen tuomioistuimen mielestä sen perusteella, että ennakkoratkaisupyynnön esittäneellä toimielimellä oli tällainen organisatorinen yhteys valtiovarainministeriöön, ei kuitenkaan vielä voitu katsoa, ettei kyseinen toimielin ollut "kolmannen osapuolen asemassa", koska Espanjan lainsäädännössä oli taattu "verojen ja maksujen hallinnoinnista, perinnästä ja tilityksestä vastuussa olevien elinten *toiminnallinen erottaminen* Tribunal Económico-Administrativoista, jotka ratkais[i]vat edellä mainittujen yksiköiden päätöksistä tehdyt valitukset ilman veroviranomaisten ohjeita". Tässä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin ei siis antanut merkitystä niinkään sille, että ennakkoratkaisua pyytänyt toimielin ja riidanalaisen päätöksen tehneet yksiköt kuuluivat samaan hallinnonalaan, vaan pikemminkin sille, että kyseisessä tapauksessa oli taattu, että ne oli selvästi erotettu toisistaan toiminnallisesti. [13]

28. Ilman, että olisi tässä vaiheessa tarpeen lausua siitä, ovatko edellä tarkastellut aikaisemmat tapaukset todellakin johdonmukaisia ja onko yhdistetyissä asioissa

9 — Asia C-24/92, Corbiau, tuomio 30.3.1993 (Kok. 1993, s. I-1277, 15 kohta; Kok. Ep. XIV, s. 117).

10 — Em. asia Corbiau, tuomion 16 kohta (kursivointi tässä).

11 — Em. yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 40 kohta.

12 — Ratkaisuehdotuksen 16 kohta.

13 — On syytä huomauttaa, että Espanjan verohallinnossa toteutettu *toiminnallinen erottaminen* merkitsi tässä tapauksessa, etteivät Tribunal Económico-Administrativojen jäsenet voineet samaan aikaan toimia "verojen ja maksujen hallinnoinnista, perinnästä ja tilityksestä vastuussa olevi[ssa] eli[missä]". Mielestäni tältä osin syytä korostaa myös, että yhteisöjen tuomioistuin on em. asiassa De Coster antamassaan tuomiossa pitänyt Collège juridictionnel de la Région de Bruxelles-Capitalea riippumattomana ja puolueettomana muun muassa siitä syystä, etteivät Collègen jäsenet voineet kuulua kunnallisiin viranomaisiin, jotka vastasivat Collègessa riitautettavista päätöksistä (tuomion 19 kohta).

Gabalfrisa ym. omaksuttua joustavampaa lähestymistapaa aiheellista harkita uudelleen, kuten on ehdotettu,[14] totean, että edellä esiin tuodun perusteella on mielestäni ilmeistä, että edellä tarkastelluissa kahdessa tuomiossa noudatettujen arviointiperusteiden mukaan valitusjaostot eivät kuitenkaan ole "erillisiä".

29. Totean tältä osin ensinnäkin, että valitusjaostot ovat Finanzlandesdirektionien toimielimiä eli niiden viranomaisten toimielimiä, joilla on toimivalta tehdä niiden käsiteltäväksi saatettavat päätökset. Kuten Itävallan hallitus on korostanut, tätä valitusjaostojen rakenteellista yhteyttä verohallintoon vahvistavat lisäksi seuraavat seikat:

i) Finanzlandesdirektionien presidenteille uskottu erityinen rooli, sillä sen lisäksi, että presidentit toimivat kyseisten viranomaisten johtajina, he toimivat (ainakin periaatteessa) myös valitusjaostojen puheenjohtajina ja osallistuvat niiden muodostamiseen valitsemalla harkintansa mukaan, ketkä valituslautakuntien jäsenet kuuluvat kuhunkin valitusjaostoon;[15]

ii) se, että myös valitusjaoston toinen verohallinnosta tuleva jäsen edelleen hoitaa normaalisti tehtäviään, joita hänellä on verohallinnossa.

30. Nyt esillä olevassa asiassa ei pelkästään ole olemassa sellaista "*ilmeisen läheistä organisatorista yhteyttä*" verohallintoon, jonka perusteella edellä mainitussa asiassa Corbiau katsottiin, ettei verojohtaja ollut tuomioistuin, vaan sen lisäksi on todettava, ettei verohallinnosta tulevien valitusjaostojen jäsenten (presidentti mukaan lukien) osalta myöskään ole säädetty sellaisesta "*toiminnallisesta erottamisesta*", joka edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Gabalfrisa ym. annetun tuomion mukaan voisi kaikesta huolimatta taata asian ratkaisevan toimielimen "erillisyyden". Tällaisia periaatteellisen tason väitteitä ei myöskään pystytä kumoamaan vetoamalla Itävallan hallituksen mainitsemaan käytäntöön, jonka mukaan Finanzlandesdirektionien presidentit eivät toimi suoraan valitusjaostojen puheenjohtajina ja että valitusjaostoihin kuuluvat virkamiehet eivät käsittele niissä kysymyksiä ja asioita, joita he tavanomaisesti käsittelevät verohallinnossa. On nimittäin selvää, että arvioitaessa, ovatko ennakkoratkaisua pyytäneet toimielimet tuomioistuimia, on otettava huomioon jäsenvaltioissa voimassa oleva lainsäädäntö eikä pelkkiä kansallisia käytäntöjä, joita voidaan vapaasti muuttaa ja joista yhteisöjen tuomioistuimen on vaikea varmistua.

31. Käsitykseni mukaan vielä kaksi muutakin seikkaa osoittaa, etteivät valitusjaos-

14 — Tyydyn tältä osin toteamaan, että julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomer on em. asiassa De Coster 28.6.2001 esittämänsä ratkaisuehdotuksen 26—28 kohdassa avoimesti ja ankarasti arvostellut em. yhdistetyissä asioissa Gabalfrisa ym. noudatettuja arviointiperusteita.

15 — Finanzlandesdirektionien presidentit voivat muodostaa valitusjaostot harkintansa mukaan ja valita niiden jäsenet vapaasti valituslautakuntien lukuisista jäsenistä ainoana velvollisuutenaan noudattaa säädettyä suhdetta verohallinnon virkamiesten ja toimialajärjestöjen nimeämien edustajien välillä. Finanzlandesdirektionien presidenttien harkintavaltaa näyttää sitä paitsi kasvattavan se, että — kuten on käynyt ilmi — valitusjaostoja ei muodosteta ennalta määrätyksi ajaksi vaan tilapäisesti eri asioita varten.

tot ole "erillisiä" riitautettuja päätöksiä tehneisiin verohallinnon yksiköihin nähden. Nämä verohallinnon yksiköt eivät ensinnäkään ole "asianosaisia" valitusjaostoissa käytävissä menettelyissä, sillä näihin voivat osallistua ainoastaan verohallinnon päätöksiä riitauttavat verovelvolliset. Se, etteivät riitautetusta päätöksestä vastaavat yksiköt osallistu menettelyyn, on ristiriidassa sen ajatuksen kanssa, että valitusjaostot olisivat "erillisiä" asiassa vastapuolina oleviin asianosaisiin nähden, ja se näyttää päinvastoin perustuvan ajatukseen, että tässä menettelyssä valitusjaostot valvovat verohallinnon etuja. Toiseksi edellä todettua tukee mielestäni myös se, että valitusjaostot ovat vastaajan asemassa oikeudenkäynneissä, joita niiden ratkaisujen johdosta mahdollisesti pannaan vireille hallintotuomioistuimessa, kuten komissio on todennut. Jos toimielin voi puolustaa omaa päätöstään hallintotuomioistuimessa ja jos se on asianosaisen asemassa hallintotuomioistuimessa käytävässä oikeudenkäynnissä, on mielestäni vaikea katsoa, että toimielimellä olisi sellaista "erillisyyttä", jonka pitäisi olla tunnusomaista lainkäyttötoiminnalle. Tämä käy kaiken lisäksi selvästi ilmi edellä mainitussa asiassa Corbiau annetusta tuomiosta, jonka mukaan sen, ettei verojohtaja ole "ulkopuolinen", "vahvistaa — — se seikka, että jos muutosta asiassa haettaisiin Conseil d'État'lta, mainittu johtaja olisi asiassa asianosaisena". [16]

32. Edellä tarkasteltujen kahden seikan perusteella on mielestäni katsottava, että valitusjaostoissa käytävät menettelyt ovat tosiasiassa hallinnon sisäisiä oikeussuojakeinoja, joiden avulla verovelvolliset pystyvät hakemaan oikaisua verohallinnon päätöksiin hallinnonalan sisällä tätä tarkoitusta varten muodostetuissa toimielimissä (joihin kuuluu myös ulkopuolisia henkilöitä), joille on annettu erityinen itsenäinen asema. Totean lisäksi, että koska näitä toimielimiä ei ole selvällä tavalla toiminnallisesti erotettu riitautettuja päätöksiä tehneistä viranomaisista, pelkästään se seikka, etteivät näiden hallinnollisten toimielinten jäsenet ole esimiestensä valvonnan ja ohjeiden alaisia, riitä takaaman kyseisten toimielinten "erillisyyttä". [17]

33. Katson edellä todetun perusteella, etteivät valitusjaostot ole "erillisiä" yhtäältä muutosta hakeneisiin verovelvollisiin nähden ja toisaalta riitautetut päätökset tehneeseen veroviranomaiseen nähden. Tästä seuraa, ettei niitä voida pitää EY 234 artiklassa tarkoitettuina tuomioistuimina ja ettei yhteisöjen tuomioistuimella näin ollen ole toimivaltaa ratkaista niiden esittämiä ennakkoratkaisukysymyksiä. On syytä kuitenkin tähdentää, ettei tämä ratkaisu millään tavalla vaaranna yhteisön oikeuden yhdenmukaista soveltamista, koska valitusjaostojen päätöksiin voidaan

16 — Tuomion 16 kohta.

17 — Tältä osin on syytä huomauttaa, että julkisasiamies Darmon on em. asiassa Corbiau esittämässään ratkaisuehdotuksessa katsonut, ettei verojohtaja ollut "ulkopuolinen", vaikka yhteisöjen tuomioistuimelle oli ilmoitettu, että hoitaessaan "tehtäväänsä johtamansa viranomaisen ja tämän viranomaisen jonkin yksikön päätöksen riitauttaneen verovelvollisen välisen erimielisyyden ratkaisijana" verojohtaja "oli täysin riippumaton sekä oman hallinnonalansa ministeriöstä että johtamastaan viranomaisesta" (ratkaisuehdotuksen 29 kohta).

hakea muutosta hallintotuomioistuimessa, jonka osalta ei ole mitään epäilyjä siitä, että se on EY 234 artiklassa tarkoitettu tuomioistuin.

Asiakysymys

34. Kun otetaan huomioon, mihin ratkaisuun olen päätynyt tämän ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottamisen osalta, tarkastelen yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyjä ennakkoratkaisukysymyksiä vain toissijaisesti.

35. Muistutan tältä osin, että valitusjaoston ensimmäinen kysymys koskee varsinaisesti sitä, onko kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan edellä kuvailtua lopullista erityisveroa voidaan soveltaa ainoastaan kotimaisiin pääomatuloihin, yhteensoveltuva yhteisön oikeuden ja erityisesti pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa. Toinen kysymys puolestaan koskee sitä, onko kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan silloin, kun päätuloja verotetaan yleisessä tuloverotuksessa, sovellettavaa verokantaa voidaan alentaa 50 prosentilla vain kotimaisten pääomatulojen osalta, yhteensoveltuva yhteisön oikeuden kanssa.

36. Koska (vain) henkilöt, joilla on kotimaisia pääomatuloja, voivat valita niiden verotusjärjestelmien välillä, joita ennakkoratkaisukysymyksissä tarkoitetaan, järjestelmiä on mielestäni syytä käsitellä yhdessä, jotta sitä, onko kyseessä oleva lainsäädäntö yhteensoveltuva yhteisön oikeuden kanssa, pystyttäisiin tarkastelemaan kokonaisvaltaisesti. Katson siis, että on arvioitava, onko se, että kotimaisia pääomatuloja saaville annetaan mahdollisuus valita jompikumpi edellä kuvailluista verotusjärjestelmistä mutta ulkomaisia pääomatuloja verotetaan vain yleisessä tuloverotuksessa veroprosenttia alentamatta, pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten mukaista.

37. Tätä selvitettäessä on ensiksi ratkaistava, voiko nyt tarkasteltavana olevan tyyppinen lainsäädäntö olla 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.

Voidaanko kyseessä olevaa lainsäädäntöä pitää rajoituksena?

38. Ensiksi tarkasteltavan näkökohdan osalta on heti aluksi muistutettava, että "[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". [18] 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". [19] Näin on silloin, kun tällainen lainsäädäntö

— yhtäältä 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]". [20]

39. Kun 73 b artiklassa käytettyä "pääomanliikkeitä koskevan rajoituksen" käsitettä on täsmennetty tällä tavalla, on mielestäni ilmeistä, 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.

40. Se, että kyseessä olevassa Itävallan lainsäädännössä kohdellaan kotimaisia pääomatuloja edullisemmin kuin ulkomaisia pääomatuloja, käy sitä paitsi selvästi ilmi juuri pääasian vireilletuloon johtaneesta tapauksesta.

41. Schmidin saksalaisilta yhtiöiltä saamat pääomatulot on otettu huomioon hänen verotettavaa tuloaan määritettäessä ja niitä

18 — Asia C-478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000 (Kok. 2000, s. I-7587, 18 kohta); 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).

19 — Asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4071, 36 kohta).

20 — Em. asia Verkooijen, tuomion 34 ja 35 kohta.

on verotettu yleisessä tuloverotuksessa 27,17 prosentin verokannalla alentamatta niihin sovellettavaa veroprosenttia. Jos samat tulot olisivat sitä vastoin olleet peräisin itävaltalaiselta yhtiöltä, Schmid olisi voinut valita jommankumman seuraavista vaihtoehdoista: i) kyseisten tulojen verotuksen lopullisessa verotuksessa, jolloin niitä ei olisi otettu huomioon verotettavaa tuloa määritettäessä (ja muiden tulojen veroprosentti olisi laskenut) ja niihin olisi sovellettu suhteellista 25 prosentin verokantaa, tai ii) kyseisten tulojen verotuksen yleisessä tuloverotuksessa, jolloin niihin sovellettavaa veroprosenttia olisi alennettu 50 prosentilla. On siis selvää, että Schmidin saksalaisilta yhtiöiltä saamien pääomatulojen verotuskohtelu on Itävallassa ollut epäedullisempi kuin siinä tapauksessa, että tulot olisivat olleet peräisin itävaltalaisilta yhtiöiltä.

42. Edellä todetun perusteella on siis katsottava, että koska tarkasteltavana olevan lainsäädännön mukaan kotimaisiin pääomatuloihin sovelletaan edullisempaa verotuskohtelua kuin ulkomaisiin pääomatuloihin, kyseessä on pääomanliikkeitä koskeva rajoitus, jotka on pääsääntöisesti kielletty perustamissopimuksen 73 b artiklassa.

Onko kyseessä olevalle lainsäädännölle jokin 73 d artiklan mukainen oikeuttamisperuste?

43. Vaikka nyt tarkasteltavana olevan tyyppinen kansallinen lainsäädäntö merkitsisi perustamissopimuksen 73 d artiklassa tarkoitettua pääomanliikkeitä koskevaa rajoitusta, se ei välttämättä ole ennakoidulla tavalla ristiriidassa pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien oikeussääntöjen kanssa. Muistutan nimittäin uudelleen, että 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". [21] Jotta valitusjaoston kysymyksiin voitaisiin vastata, on siis vielä arvioitava, voiko kyseessä olevalle lainsäädännölle olla jokin perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdassa tarkoitettu oikeuttamisperuste.

44. Tältä osin on ensinnäkin muistutettava, että koska tässä määräyksessä sallitaan poikkeaminen pääomien vapaan liikkuvuuden perusperiaatteesta, [22] 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" (perustamissopimuksen 73 d artiklan 3 kohta). 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 pää-

21 — Perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a ja b alakohta.

22 — Asia C-54/99, Eglise de scientologie, tuomio 14.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1335, 17 kohta).

omatulojen kohtelussa ovat objektiivisesti perusteltuja tilanteiden erojen vuoksi tai yleistä etua koskevista pakottavista syistä.[23] Muistutan lisäksi, että sellaisten toimenpiteiden osalta, joilla on tarkoitus estää kansallisen verolainsäädännön rikkominen, yhteisöjen tuomioistuimella on jo ollut tilaisuus 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";[24] tämän vuoksi toimenpiteen on kaiken lisäksi oltava "tavoitteiden turvaamisen edellyttämä", ja näiden tavoitteiden on oltava sellaisia, ettei niitä voida saavuttaa "pääomanliikkeitä vähemmän rajoittavilla keinoilla".[25]

45. Sen ratkaisemiseksi, voivatko kyseessä olevasta verolainsäädännöstä johtuvat pääomanliikkeiden rajoitukset olla sallittuja perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan perusteella, on siis arvioitava, ovatko erot kotimaisten ja ulkomaisten pääomatulojen kohtelussa objektiivisesti perusteltuja — kuten Itävallan ja Ranskan hallitukset ovat väittäneet — ja ovatko ne siis sellaisia, etteivät ne aiheuta mielivaltaista syrjintää tai rajoita vapaata liikkuvuutta peitellysti.

46. Itävallan hallitus toteaa tältä osin ensinnäkin, että lopullinen vero on säädetty koskemaan vain kotimaisilta yhtiöiltä saatuja tuloja, koska lopullinen vero edellyttää välttämättä, että on olemassa verovelkoja, joka voidaan Itävallan oikeuden nojalla velvoittaa pidättämään vero lähteellä. Koska vastaavaa velvollisuutta ei voida asettaa silloin, kun pääomatulot ovat peräisin muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta yhtiöiltä, lopullisen veron soveltaminen olisi tällaisessa tapauksessa teknisesti mahdotonta.

47. Mielestäni nämä väitteet ja perustelut eivät kuitenkaan 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 vaikeuksitta myös ulkomaisista yhtiöistä peräisin oleviin tuloihin.

23 — Mielestäni em. asiassa Verkooijen annettu tuomio on ymmärrettävä tällä tavoin; siinä on 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdan osalta muistutettu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, jonka mukaan "jo ennen [tämän määräyksen] voimaantuloa tässä artiklassa tarkoitetut jäsenvaltion verolainsäädännön säännökset, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin muun muassa 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 mukaisten pakottavien syiden ja erityisesti verojärjestelmän johdonmukaisuuden vuoksi (asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-249 ja asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-305)" (tuomion 43 kohta).

24 — Edellä alaviitteessä 18 mainittu asia komissio v. Belgia, tuomion 41 kohta.

25 — 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).

48. Kuten komissio on 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".[26] 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.

49. Siitä 50 prosentin alennuksesta, joka tehdään verokantaan silloin, kun kotimaisia pääomatuloja verotetaan yleisessä tuloverotuksessa, Itävallan ja Ranskan hallitukset toteavat, että alennus on välttämätön kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden turvaamiseksi ja että asiassa Bachmann ja asiassa komissio vastaan Belgia annettujen tuomioiden[27] mukaan tällä tavoitteella voidaan "perustella perustavanlaatuisia vapauksia rajoittavia säännöksiä".[28] 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.

50. Komissio on sitä vastoin päätynyt vastakkaiseen käsitykseen, sillä sen mukaan se, että osinkoja kohdellaan eri tavalla siitä riippuen, ovatko ne peräisin kotimaisilta vai ulkomaisilta yhtiöiltä, ei ole perusteltua. Komissio toteaa 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.

51. Myös oman käsitykseni mukaan nyt esillä olevassa asiassa ei voida lainmukaisesti vedota edellä mainitussa asiassa Bachmann ja edellä mainitussa asiassa C-300/90, komissio vastaan Belgia, 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 henkivakuutussopimusten mukaisesti maksamien määrien veronalaisuuden välisestä yhteydestä, joka oli säilytettävä kyseessä olleen verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämiseksi".[29] Nyt esillä olevassa asiassa ei sitä vastoin ole olemassa suoraa yhteyttä yhtiöveron ja sen välillä, että pääomatuloja verotetaan 50 prosentilla alennetulla verokannalla, koska — samoin kuin asiassa Verkooijen — "kyseessä on kaksi erillistä, eri verovelvollisilta kannettavaa veroa" (eli yhtiöltä ja osakkeenomistajilta).[30] Olen asiassa Verkooijen annetun tuomion

26 — EStG:n 97 §:n 2 momentti.
27 — Mainittu edellä alaviitteessä 23.
28 — Em. asia Verkooijen, tuomion 56 kohta.
29 — Em. asia Verkooijen, tuomion 57 kohta; kursivointi tässä.
30 — Em. asia Verkooijen, tuomion 58 kohta.

mukaisesti sitä mieltä, ettei nyt tarkasteltavana olevasta lainsäädännöstä johtuvia pääomanliikkeiden rajoituksia voida osoittaa perustelluiksi vetoamalla kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden turvaamista koskevaan vaatimukseen.

52. Kolmanneksi Itävallan hallitus katsoo, että kyseessä oleva lainsäädäntö voi olla perusteltu sen vuoksi, että "tulonhankkimiskulujen" vähentäminen on sallittu vain ulkomaisten pääomatulojen osalta ja että nämä kulut eivät siten sisälly verotettavaan kokonaistuloon.

53. Myös tämä väite voidaan kuitenkin helposti hylätä asiassa Verkooijen annetun tuomion perusteella. Alankomaiden vastaavan väitteen, "joka kosk[i] sitä, että verovelvolliset, jotka — — saavat [kyseisessä maassa] osinkoja yhtiöiltä, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, saisivat veroetua", hylkäämiseksi riitti yhteisöjen tuomioistuimen mukaan, että "todeta[an], että vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että epäedullista ja perustavanlaatuisen vapauden vastaista verokohtelua ei voida perustella muilla veroeduilla, vaikka tällaisia etuja olisikin olemassa". [31]

54. Ranskan hallitus väittää lopuksi, 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 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".

55. Mielestäni tämä väite ei kuitenkaan ole perusteltu. On nimittäin 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.

56. Edellä todetusta seuraa näin ollen, etteivät seikat, joihin Itävallan ja Ranskan hallitukset ovat vedonneet, voi tehdä nyt tarkasteltavana olevasta lainsäädännöstä

31 — Em. asia Verkooijen, tuomion 61 kohta.

johtuvia pääomanliikkeiden rajoituksia perustelluiksi siten kuin perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdassa tarkoitetaan. On siis katsottava, että perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta 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.

Ratkaisuehdotus

57. Edellä todetun perusteella ehdotan näin ollen, että yhteisöjen tuomioistuin toteaa, ettei sillä ole toimivaltaa ratkaista valitusjaoston esittämiä ennakkoratkaisukysymyksiä. Siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuimen on katsottava, että se on asiassa toimivaltainen, ehdotan, että se vastaa ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta) on esteenä lain 1988/400 (sellaisena kuin se on julkaistuna BGBl:ssa 1996/797) 37 ja 97 §:n kaltaiselle 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. Tällainen lainsäädäntö ei voi olla perusteltu siten kuin EY:n perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdassa (josta on tullut EY 58 artiklan 1 kohta) tarkoitetaan.