JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JÁN MAZÁK

25 päivänä kesäkuuta 2009 [1]

1. Finanzgericht Kölnin (Saksa) esittämät ennakkoratkaisukysymykset kiinnittävät jälleen kerran yhteisöjen tuomioistuimen huomion eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annettuun neuvoston direktiiviin 90/435/ETY. [2]

2. Tällä kertaa kyse on direktiivin 90/435 2 artiklan a alakohdan, luettuna yhdessä direktiivin liitteen kanssa, tulkinnasta sekä tähän ensimmäiseen kysymykseen annettavasta vastauksesta riippuen siitä, että tämä direktiivi saattaa olla yhteisön primaarioikeuden vastainen.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.
2 – EYVL L 225, s. 6.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön oikeus*

Direktiivi 90/435

3. Direktiivin 90/435 2 artiklan mukaan direktiivissä tarkoitetaan ”jäsenvaltiossa sijaitsevalla yhtiöllä” kaikkia yhtiötä, jotka täyttävät kolme kumulatiivista edellytystä. Yhtiöllä on ensimmäiseksi oltava jokin direktiivin 90/435 liitteessä luetelluista yhtiömuodoista. Yhtiöllä on toiseksi jonkin jäsenvaltion verolainsäädännön mukaan katsottava olevan verotuksellinen kotipaikka tässä jäsenvaltiossa eikä sillä katsota kolmannen valtion kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan olevan verotuksellista kotipaikkaa Euroopan yhteisön ulkopuolella. Yhtiö on kolmanneksi ilman valintamahdollisuutta ja vapautusta velvollinen maksamaan jotakin direktiivin 90/435 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa mainituista veroista tai muuta veroa, jolla jokin näistä veroista voidaan korvata.

4. Ranskan osalta direktiivin 90/435 liitteen alkuperäisessä toisinnossa olevassa f kohdassa mainittiin ”société anonyme”, ”société en commandite par actions” ja ”société à responsabilité limitée” -yhtiöt sekä teollis- ja kaupallisluonteiset julkiset laitokset ja yritykset.

Ranskaa koskevassa f kohdassa [4] säädetään seuraavaa:

”f) Ranskan lainsäädännön mukaiset ’société anonyme’, ’société en commandite par actions’, ’société à responsabilité limitée’, ’sociétés par actions simplifiées’, ’sociétés d’assurances mutuelles’,’caisses d’épargne et de prévoyance’, ’sociétés civiles’, jotka ovat automaattisesti yhtiöverotuksen alaisia, ’coopératives’,’unions de coopératives’ -nimiset yhtiöt, teollis- ja kaupallisluonteiset julkiset laitokset ja yritykset sekä muut Ranskan lainsäädännön mukaiset yhtiöt, jotka ovat Ranskan yhtiöveron alaisia;”

5. Direktiivin 90/435 3 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltiossa sijaitsevalla yhtiöllä, jolla on vähintään 25 prosentin osuus toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan yhtiön pääomasta, on tätä direktiiviä sovellettaessa ”emoyhtiön” asema. Tämän johdosta tytäryhtiön tälle yhtiölle jakama voitto on direktiivin 5 artiklan 1 kohdan nojalla vapautettava lähdeverosta.

7. Direktiivin 2003/123 johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan direktiivin 90/435 muuttamisesta seuraavaa:

Direktiivi 2003/123/EY

6. Jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annetun direktiivin 90/435/ETY muuttamisesta 22.12.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/123/EY [3] 1 artiklan 6 alakohdan mukaan direktiivin 90/435 liite on korvattu direktiivin 2003/123 liitteellä. Tämän muutoksen jälkeen mainitun liitteen

”(4) Direktiivin 90/435/ETY 2 artiklassa määritellään yhtiöt, jotka kuuluvat sen soveltamisalaan. Sen liitteessä on luettelo yhtiöistä, joihin direktiivin säännöksiä sovelletaan. Tiettyjä yhtiömuotoja ei ole sisällytetty tässä liitteessä olevaan luetteloon, vaikka yrityksen verotuksellinen kotipaikka on jäsenvaltiossa ja se on yritysverovelvollinen kyseisessä jäsenvaltiossa. Direktiivin

3 – EUVL 2004, L 7, s. 41.

4 – 20.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/98/EY (EUVL L 363, s. 129) direktiiviin 90/435 tehtyjen muutosten jälkeen sama luettelo on liitteen j kohdassa.

90/435/ETY soveltamisalaa olisi näin ollen laajennettava muihin yhtiöihin, joilla on rajat ylittävää toimintaa yhteisössä ja jotka täyttävät kaikki direktiivissä asetetut ehdot.”

8. Direktiivin 2003/123 2 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden oli pantava tämä direktiivi täytäntöön 1.1.2005 mennessä.

B *Kansallinen säännöstö*

Saksan tuloverolaki

9. Saksan tuloverolain (Einkommensteuergesetz), sellaisena kuin sitä sovelletaan nyt esillä olevassa asiassa (jäljempänä vuoden 1999 EStG) 44 d § sisältää seuraavat säännökset:

”1. Verovelvollisen hakemuksesta pääomatuloveroa ei peritä emoyhtiön, jonka koti- ja johtopaikka eivät sijaitse Saksassa, saamasta pääomatulosta [– –], joka saadaan yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz) 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetun yleisesti verovelvollisen pääomayhtiön jakaman voiton muodossa tai yhteisöveron palautuksena.

2. Edellä 1 momentissa tarkoitetulla ’emoyhtiöllä’ tarkoitetaan yhtiötä, joka täyttää tämän lain liitteessä 7 kuvatut direktiivin 90/435 2 artiklan vaatimukset ja joka omistaa todistettavasti silloin, kun pääomatuloveron peruste 44 §:n 1 momentin toisen virkkeen mukaisesti syntyy, välittömästi vähintään neljänneksen yleisesti verovelvollisen pääomayhtiön nimellispääomasta. Lisäksi on osoitettava, että omistus on jatkunut keskeytyksettä 12 kuukauden ajan.”

10. Vuoden 1999 EStG:n liitteessä toistetaan direktiivin 90/435 2 artiklan sekä direktiivin liitteen sisältö.

II Asian tosiseikat

11. Gaz de France – Berliner Investissement SA -yhtiö (jäljempänä pääasian kantaja), jonka kotipaikka on Ranskassa, oli vuoteen 2002 saakka yhtiö, jonka oikeudellinen muoto oli ”société par actions simplifiée” (jäljempänä SAS).[5] Vuodesta 2002 lähtien se on ”société anonyme” (jäljempänä SA). Se on Gaz de France Deutschland GmbH:n (jäljempänä G-GmbH), jonka kotipaikka on Berliinissä, ainoa omistaja.

5 – Oikeudellinen muoto SAS otettiin Ranskan yhtiölainsäädäntöön vasta vuonna 1994.

12. Vuonna 1999 G-GmbH jakoi pääasian kantajalle voittoa. G-GmbH pidätti tästä voitonjaosta pääomatuloveron (Kapitalertragsteuer) ja solidaarisuusmaksun (Solidaritätszuschlag) sekä tilitti mainitut pidätykset toimivaltaiselle verovirastolle.

13. Pääasian kantaja teki seuraavaksi Bundesamt für Finanzenille (liittovaltion verovirano-mainen, jäljempänä BfF) [6] hakemuksen näin pidätettyjen pääomatuloveron ja solidaarisuusmaksun palauttamisesta.

14. BfF hylkäsi 6.9.1999 tekemällään päätöksellä haetun palautuksen sillä perusteella, että pääasian kantaja ei ollut vuoden 1999 EStG:n 44 d §:n 2 momentissa ja direktiivin 90/435 2 artiklassa tarkoitettu emoyhtiö, koska SAS:n oikeudellista muotoa ei ollut mainittu niiden yhtiöiden luettelossa, jotka kuuluvat direktiivin 90/435 2 artiklan a alakohdan soveltamisalaan, ja koska oikeudellisten muotojen luettelo on tyhjentävä.

15. BfF hylkäsi pääasian kantajan edellä mainitusta BfF:n päätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen 27.5.2002 tekemällään päätöksellä perusteettomana.

16. Pääasian kantaja katsoi, että SAS oli vain SA:n alatapaus ja kuului siten direktiivin 90/435 2 artiklan a alakohdan ja liitteen f kohdan soveltamisalaan, vaikka sitä ei ollut nimenomaisesti mainittu direktiivin 90/435 liitteessä, ja nosti BfF:n 27.5.2002 tekemästä päätöksestä kanteen Finanzgericht Kölnissä.

III Ennakkoratkaisukysymykset ja oikeudenkäynti yhteisöjen tuomioistuimessa

17. Finanzgericht Köln on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle EY 234 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko direktiivin 90/435 2 artiklan a alakohtaa yhdessä sen liitteen f kohdan kanssa tulkittava niin, että myös ranskalaista oikeudellisessa muodossa société par actions simplifiée toimivaa yhtiötä voidaan jo vuotta 2005 edeltävinä vuosina pitää direktiivissä tarkoitettuna ’jäsenvaltiossa sijaitsevana yhtiönä’, minkä vuoksi tämän yhtiön saksalaisen tytäryhtiön sille vuonna 1999 jakama voitto on direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdan mukaan vapautettava lähdeverosta?

6 – 1.1.2006 lähtien Bundeszentralamt für Steuern.

2) Siinä tapauksessa, että vastaus kysymykseen 1 on kieltävä:

Onko direktiivin 90/435 2 artiklan a alakohta yhdessä sen liitteen f kohdan kanssa ristiriidassa EY 43 ja EY 48 artiklan tai EY 56 artiklan 1 kohdan ja EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan kanssa, kun siinä yhdessä direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdan kanssa säädetään, että ranskalainen emoyhtiö, jonka oikeudellinen muoto on société anonyme, société en commandite par actions tai société à responsabilité limitée, vapautetaan saksalaisen tytäryhtiön sille jakaman voiton lähdeverotuksesta, mutta oikeudellisessa muodossa société par actions simplifiée toimivaa ranskalaista emoyhtiötä ei vapauteta?”

18. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet pääasian kantaja, Saksan, Italian ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio.

19. Pääasian kantaja, Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio olivat edustettuina istunnossa, joka pidettiin 30.4.2009.

IV Oikeudellinen arviointi

A *Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen*

20. Italian hallitus väittää, että ennakkoratkaisupyyntö on mahdollisesti jätettävä tutkimatta sillä perusteella, että yhteisöjen tuomioistuimella ei ole tiedossaan olennaisia seikkoja, joiden avulla se voi arvioida sen, onko ennakkoratkaisupyyntö merkityksellinen pääasian ratkaisun kannalta. Ennakkoratkaisukysymykset perustuvat lähtökohtaan, jonka mukaan SAS sisältää samankaltaisia tunnuspiirteitä kuin Ranskan lainsäädännön mukaiset yhtiöt, joilla on aina ollut oikeus osingoista perittävän lähdeveron vapautukseen direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdan nojalla. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ei kuitenkaan esitä lainkaan oikeudellisia seikkoja eikä tosiseikkoja koskevia täsmennyksiä SAS:n rakenteesta tai oikeudellisesta sääntelystä eikä muista yhtiömuodoista, joihin SAS:ää verrataan.

21. Tältä osin on todettava, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vakiintuneesti todettu, että silloin kun kansallisen tuomioistuimen esittämät kysymykset koskevat yhteisön oikeuden tulkintaa, yhteisöjen tuomioistuimen on lähtökohtaisesti ratkaistava ne.[7] Yhteisöjen tuomioistuin voi hylätä ennakkoratkaisupyynnön vain poikkeustapauksissa eli muun muassa silloin, jos

7 – Ks. viimeaikainen asia C-544/07, Rüffler, tuomio 23.4.2009 (Kok., s. I-3389, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

yhteisöjen tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin. [8]

22. Katson, että tästä ei ole kyse nyt esillä olevassa asiassa. Kuten olen jo tämän ratkaisuehdotuksen 2 kohdassa maininnut, esitetyt ennakkoratkaisukysymykset koskevat direktiivin 90/435 2 artiklan a alakohdan, luettuna yhdessä direktiivin liitteen kanssa, tulkintaa. Yhteisöjen tuomioistuimella on tiedossaan riittävästi tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja ratkaisun antamiseksi. Italian hallituksen mainitsema vertailu SAS:n ja niiden muiden Ranskan lainsäädännön mukaisten yhtiömuotojen välillä, joilla on aina ollut oikeus osingoista perittävän lähdeveron vapautukseen direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdan nojalla, edellyttää kansallisen oikeuden tulkintaa, joka ei kuulu yhteisöjen tuomioistuimelle.

23. Edellä esitetystä seuraa, että ennakkoratkaisupyyntö on otettava tutkittavaksi.

8 – Ks. asia C-545/07, Apis-Hristovich, tuomio 5.3.2009 (Kok., s. I-1627, 30 kohta) ja edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Rüffler (tuomion 38 kohta).

B *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

24. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee tällä kysymyksellä sitä, voidaanko SAS:ää, joka otettiin Ranskan lainsäädäntöön vasta vuonna 1994, pitää direktiivin 90/435 2 artiklan a alakohdassa tarkoitettuna jäsenvaltiossa sijaitsevana yhtiönä, vaikka pääasian tapahtuma-aikana eli vuonna 1999 sitä ei ollut nimenomaisesti mainittu direktiivin 90/435 liitteen f kohdassa.

25. Saksan, Italian ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset katsovat, että tähän kysymykseen on vastattava kieltävästi. Nämä kaikki kolme hallitusta lähtevät lähtökohtaisesti siitä olettamasta, että direktiivin 90/435 liitteessä oleva luettelo yhtiöistä on oikeusvarmuuden yleisperiaatteen mukaisesti tyhjentävä.

26. Pääasian kantaja ja komissio ehdottavat sen sijaan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa myöntävästi ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen. Ne ovat yhtä mieltä siitä, että myöntävää vastausta ei voida antaa pelkästään direktiivin 90/435 sanamuotoon pitäytyvän tulkinnan perusteella. Direktiivin 90/435 tarkoitus, tavoitteet ja systematiikka edellyttävät kuitenkin sellaista tulkintaa, jonka mukaan SAS kuuluu tämän direktiivin soveltamisalaan.

Arviointi

27. Jotta tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto voidaan direktiivin 90/435 5 artiklassa tarkoitetulla tavalla vapauttaa lähdeverosta, yhtiöiden on täytettävä direktiivin 90/435 2 artiklassa tarkoitetut kolme kumulatiivista edellytystä. Nyt esillä oleva asia koskee edellytystä siitä, onko kyseessä jokin direktiivin 90/435 liitteessä luetelluista yhtiömuodoista.

28. On kiistatonta, että SAS:n oikeudellinen muoto ei ole direktiivin 90/435 liitteen alkuperäisessä toisinnossa Ranskan osalta mainittujen oikeudellisten muotojen joukossa, koska se otettiin Ranskan yhtiölainsäädäntöön vasta vuonna 1994. On myös kiistatonta, että tämä oikeudellinen yhtiömuoto otettiin nimenomaisesti liitteen sanamuotoon direktiivillä 2003/123. Kyse on siitä, onko näistä seikoista huolimatta mahdollista todeta tulkitsemalla direktiivin 90/435 2 artiklan a alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin liitteen f kohdan kanssa, että SAS kuuluu myös tämän direktiivin alkuperäisen toisinnon soveltamisalaan.

29. Tulkittaessa direktiiviä 90/435 pelkästään sen sanamuodon mukaisesti vastaus olisi kieltävä. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan sanamuodon mukainen tulkinta ei ole kuitenkaan riittävä. Jotta kansallisen tuomioistuimen esittämään kysymykseen voidaan vastata, on otettava huomioon sekä säännöksen, jonka tulkinnasta on kysymys, sanamuoto että direktiivin tavoitteet ja sen systematiikka. [9]

30. Yhteisöjen tuomioistuin on direktiivin 90/435 johdanto-osan perusteella kuvaillut useasti tämän direktiivin tavoitteita. Se on todennut, kuten erityisesti direktiivin kolmannesta perustelukappaleesta käy ilmi, että direktiivillä pyritään yhteisen järjestelmän käyttöönottamisella poistamaan se, että eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö saatettaisiin epäedullisempaan asemaan kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö, ja helpottamaan näin yhtiöiden ryhmittymistä yhteisön tasolla. [10]

31. Direktiivin 90/435 tarkoituksena ei kuitenkaan ole ottaa käyttöön tätä yhteistä järjestelmää jäsenvaltioissa sijaitsevien kaikkien yhtiöiden kohdalla. Direktiivin 90/435 2 artikla toimii tältä osin eräänlaisena suodattimena. Komissio selittää huomautuksissaan tämän suodattimen tarkoituksen. Sen mukaan direktiivin 90/435 2 artiklan a alakohdan, luettuna yhdessä direktiivin liitteen alkuperäisen toisinnon f kohdan kanssa, tarkoituksena on jättää henkilöyhtiöt direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle.

9 – Ks. asia C-27/07, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, tuomio 3.4.2008 (Kok., s. I-2067, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

10 – Ks. asia C-48/07, Les Vergers du Vieux Tauves, tuomio 22.12.2008 (Kok., s. I-10627, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32. On mahdollista pohtia sen lainsäädäntötekniikan tarkoituksenmukaisuutta, jossa eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden konkreettiset oikeudelliset muodot luetellaan ja jonka direktiivin laatijat valitsivat edellä mainitun tavoitteen saavuttamiseksi, vaikka direktiivin laatijat ovat valinneet tämän ”luettelointia koskevan lainsäädäntötekniikan” sen välttämiseksi, että ilmaisuja ”pääomayhtiö” ja ”henkilöyhtiö” tulkitaan eri jäsenvaltioissa eri tavalla.

33. Luettelointia koskeva lainsäädäntötekniikka ei nimittäin ole tyydyttävä tulevaisuudessa tapahtuvan yhteisön säännöstön soveltamisen kannalta. Se ei ole tarpeeksi eteenpäin suuntautuva, koska se ei salli yhteisön säännöstön mukautuvan kansallisen lainsäädännön muutoksiin. Tässä lainsäädäntötekniikassa ei oteta huomioon sitä, että jäsenvaltioiden sisäinen oikeusjärjestys kehittyy jatkuvasti.

34. Tätä puutetta luettelointia koskevassa lainsäädäntötekniikassa, joka omaksuttiin direktiivissä 90/435, ei voida näkemykseni mukaan korjata tulkinnalla eikä myöskään analogialla. Täten jokaisen kansallisen oikeuden merkityksellisten sääntöjen muutoksen yhteydessä on muutettava yhteisön sääntöjä. Päinvastaisen kannan hyväksyminen johtaisi mielestäni lainsäädäntömenettelyn korvaamiseen tulkintamenetelmällä.

35. Näyttää siltä, että direktiivin laatijat huomasivat omaksutun luettelointia koskevan lainsäädäntötekniikan rajat, koska saatettaessa direktiivi 90/435 ajan tasalle direktiivillä 2003/123 direktiivin 90/435 liitteen f kohtaan ei lisätty ainoastaan uusia oikeudellisia yhtiömuotoja vaan myös ilmaisu ”sekä muut Ranskan lainsäädännön mukaiset yhtiöt, jotka ovat Ranskan yhtiöveron alaisia”, [11] jonka ansioista tulevaisuudessa on mahdollista välttyä samankaltaisilta vaikeuksilta, joita SAS on kohdannut nyt esillä olevassa asiassa.

36. Direktiivin 2003/123 taustalla olevasta komission ehdotuksesta [12] voi myös löytyä hyödyllisiä tietoja ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastaamiseksi. Tämän ehdotuksen perustelujen 12 kohdassa komissio toteaa, että direktiiviä 90/435 sovelletaan vain yrityksiin, jotka on mainittu direktiivin liitteessä olevassa luettelossa. Perustelujen 13 kohdasta ilmenee, että direktiivin 90/435 muuttamisesta annetun direktiiviehdotuksen tarkoituksena on laajentaa direktiivin 90/435 soveltamisalaa täydentämällä direktiivin liitteessä olevaa yhtiömuotojen luetteloa, joka kattaa myös uudet nimenomaisesti mainitut oikeudelliset muodot.

37. Pääasian kantaja ja komissio korostivat väitteissään sitä, että SAS otettiin Ranskan lainsäädäntöön SA:n kaltaiseksi yhtiömuodoksi, joka on aina ollut mainittu direktiivin 90/435 liitteessä, niin, että SAS on SA:n erityismuoto. Katson tältä osin, ettei yhteisöjen tuomioistuimen kuulu lausua tästä, koska tässä on kyse kansallisen lainsäädännön tulkinnasta. Kuitenkin on ehkä syytä huomata, että itse Ranskan oikeuskirjallisuu-

11 – Samankaltainen muutos on tehty myös Belgian ja Alankomaiden osalta.

12 – Jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annetun direktiivin 90/435/ETY muuttamisesta 29.7.2003 annettu ehdotus neuvoston direktiiviksi (KOM(2003) 462 lopullinen).

dessa todetaan, että ”– – uusi yhtiö näyttää jäävän tiukasti yhtiömuotoihin pohjautuvan yhteisön lainsäädännön – numeroidut direktiivit – ulkopuolelle, koska siinä ei milloinkaan viitata yleisesti osakeyhtiöihin (société par actions) vaan ainoastaan société anonyme- ja société en commandite par actions -yhtiöihin. Vaikka uusi yhtiö on todella, kuten sen nimestä käy ilmi, osakeyhtiö, se ei kuitenkaan ole société anonyme- eikä société en commandite par actions -yhtiö”. [13]

38. Edellä esitetystä seuraa, että näkemykseni mukaan yhteisöjen tuomioistuimen on vastattava ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen, että direktiivin 90/435 2 artiklan a alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin liitteen f kohdan kanssa, on tulkittava niin, että direktiivissä tarkoitettu ”jäsenvaltiossa sijaitseva yhtiö” voi olla vain sellainen yhtiö, joka on perustettu jossakin niistä muodoista, jotka on nimenomaisesti mainittu direktiivin liitteen f kohdassa.

C *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

39. Toinen ennakkoratkaisukysymys, joka on esitetty siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa kieltävästi ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen, koskee ennakkoratkaisupyynnön esittäneellä tuomioistuimella olevia epäilyksiä direktiivin 90/435 2 artiklan a alakohdan, luettuna yhdessä direktiivin liitteen f kohdan kanssa, yhteensoveltuvuudesta EY 43 ja EY 48 artiklan tai EY 56 artiklan 1 kohdan ja EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan kanssa, jos tässä 2 artiklan a alakohdassa, luettuna yhdessä direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdan kanssa, säädetään lähdeverosta vapauttamisesta silloin, kun saksalainen tytäryhtiö jakaa voittoja ranskalaiselle emoyhtiölle, jonka oikeudellinen muoto on SA, société en commandite par actions tai société à responsabilité limitée, mutta ei silloin, kun ranskalaisen emoyhtiön oikeudellinen muoto on SAS.

40. Huomautuksia esittäneistä ainoastaan pääasian kantaja katsoo, että toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava myöntävästi. Se väittää, että direktiivin 90/435 2 artiklan a alakohta, luettuna yhdessä direktiivin liitteen f kohdan kanssa, loukkaa sijoittautumisvapautta siltä osin kuin siinä asetetaan saksalaiselle tytäryhtiölle velvollisuus suorittaa lähdeveroa silloin, kun se jakaa voittoa ranskalaiselle emoyhtiölle, jonka oikeudellinen muoto on mainittu direktiivin 90/435 liitteen f kohdassa, mutta siinä ei säädetä tällaisesta velvollisuudesta, kun kyseessä on ranskalainen emoyhtiö, jonka oikeudellinen muoto on SAS. Pääasian kantajan mukaan SAS:n jättämisellä direktiivin 90/435 soveltamisalan ulkopuolelle asetetaan SAS mielivaltaisesti epäedullisempaan asemaan kuin SA ja société à responsabilité limitée tai direktiivissä mainitut muissa jäsenvaltioissa sijaitsevat osakeyhtiöt tai rajavastuuyhtiöt.

13 – Guyon, Y., ”La société par actions simplifiée et le droit communautaire”, *Société par action simplifiée*, Pariisi 1994, s. 147.

41. Saksan, Italian ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio ovat yhtä mieltä siitä, että toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava kieltävästi. Ne ovat kuitenkin eri mieltä siitä, mitkä ovat nyt esillä olevassa asiassa merkitykselliset EY:n perustamissopimuksen määräykset. Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten mukaan direktiiviä 90/435 on tutkittava sijoittautumisvapauden kannalta eli EY 43 ja EY 48 artiklan kannalta. Italian hallitus katsoo sen sijaan, että ainoastaan pääoman vapaata liikkuvuutta koskeva EY 56 artikla näyttää olevan merkityksellinen. Komissio perustaa arviointinsa sekä sijoittautumisvapauteen että pääoman vapaaseen liikkuvuuteen.

Arviointi

42. Aluksi on todettava, että toinen ennakkoratkaisukysymys koskee direktiivin 90/435 2 artiklan alakohdan, luettuna yhdessä direktiivin liitteen f kohdan kanssa, arviointia perustamissopimuksen merkityksellisten määräysten kannalta eikä, kuten pääasian kantaja väittää, se koske sitä, että olisi tulkittava Saksassa esiintyvää tapausta, joka koskee saksalaisen yhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitseville emoyhtiöilleen, jotka eivät kuulu direktiivin 90/435 soveltamisalaan, jakamien voittojen vapauttamista lähdeverosta. Katson tästä huolimatta, että on tarpeen todeta, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, että EY 43 ja EY 48 artikla ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa syrjitään ulkomailla asuvaa emoyhtiötä,[14] siitä riippumatta, kuuluuko emoyhtiö direktiivin 90/435 soveltamisalaan. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on kuitenkin ratkaistava, onko asia näin nyt esillä olevassa asiassa.

43. Perustamissopimuksen niiden merkityksellisten määräysten osalta, joiden valossa direktiivin 90/435 2 artiklan a alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin liitteen f kohdan kanssa, on tutkittava, yhdyn Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten näkemykseen, jonka mukaan mainittujen 2 artiklan ja liitteen kyseessä olevia säännöksiä on arvioitava vain EY 43 ja EY 48 artiklan kannalta.

44. On totta, että tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamien voittojen vapauttaminen lähdeverosta vaikuttaa myös pääoman vapaaseen liikkuvuuteen, mutta ratkaiseva peruste perustamissopimuksen merkityksellisten määräysten määrittämiselle on oikeuskäytännön[15] mukaan sellaisen osuuden omistaminen, joka antaa emoyhtiölle selvän vaikutusvallan tytäryhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta. Yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että

14 – Ks. asia C-170/05, Denkavit Internationaal ja Denkavit France, tuomio 14.12.2006 (Kok., s. I-11949).

15 – Ks. asia C-284/06, Burda, tuomio 26.6.2008 (Kok., s. I-4571, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

säännös, jonka mukaan emoyhtiön on omistettava vähintään 25 prosentin osuus tytäryhtiöstä, kuten direktiivin 90/435 mukaisessa tilanteessa, kuuluu sijoittautumisvapauden soveltamisalaan. [16]

45. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, että sijoittautumisvapauden tarkoituksena on varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, siten, että yhtiöiden kotipaikkaan perustuva syrjintä kielletään. [17]

46. Ei ole epäilystä siitä, että direktiivin 90/435 alkuperäisessä toisinnossa varataan etuja tietyntyyppisille yhtiöille, joilla on tietty oikeudellinen muoto. Tämä seikka yksinään ei kuitenkaan tarkoita sitä, että direktiivillä 90/435 estetään jäsenvaltioita myöntämästä kansallista kohtelua ulkomailla asuville emoyhtiöille, jotka eivät kuulu direktiivin 90/435 soveltamisalaan. Tämän ratkaisuehdotuksen edellä 42 kohdassa jo mainitusta yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa sen sijaan, että jos kansallisessa lainsäädännössä säädetään saksalaisen yhtiön Saksassa asuville emoyhtiöilleen jakamien voittojen vapauttamisesta lähdeverosta, siinä on myös säädettävä saksalaisen yhtiön ulkomailla asuville emoyhtiöilleen jakamien voittojen vapauttamisesta lähdeverosta.

47. Lisäksi on kiistatonta, ettei voida puhua yhtiöiden kotipaikkaan perustuvasta syrjinnästä, kun direktiivin 90/435 alkuperäisessä toisinnossa säädetään lähdeverosta vapauttamisesta silloin, kun saksalainen tytäryhtiö jakaa voittoa ranskalaiselle emoyhtiölle, jonka oikeudellinen muoto on SA, société en commandite par actions tai société à responsabilité limitée, mutta ei silloin, kun kyseessä on ranskalainen emoyhtiö, jonka oikeudellinen muoto on SAS.

48. Edellä esitetyn perusteella katson, että yhteisöjen tuomioistuimen on vastattava toiseen ennakkoratkaisukysymykseen, että direktiivin 90/435 2 artiklan a alakohta, luettuna yhdessä direktiivin liitteen f kohdan kanssa, ei ole ristiriidassa EY 43 ja EY 48 artiklan kanssa, kun siinä säädetään lähdeverosta vapauttamisesta silloin, kun tytäryhtiö jakaa voittoa ranskalaiselle emoyhtiölle, jonka oikeudellinen muoto on nimenomaisesti mainittu tämän direktiivin liitteen f kohdassa.

16 – Ks. asia C-492/04, Lasertec, määräys 10.5.2007 (Kok., s. I-3775, 20–26 kohta).

17 – Ks. asia C-282/07, Truck Center, tuomio 22.12.2008 (Kok., s. I-10767, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

V Ratkaisuehdotus

49. Kaikkien edellä esitettyjen päätelmien perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Finanzgericht Kölnin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavalla tavalla:

1) Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY 2 artiklan a alakohtaa, luettuna yhdessä direktiivin liitteen f kohdan kanssa, on tulkittava niin, että direktiivissä tarkoitettu ”jäsenvaltiossa sijaitseva yhtiö” voi olla vain sellainen yhtiö, joka on perustettu jossakin niistä muodoista, jotka on nimenomaisesti mainittu direktiivin liitteen f kohdassa.

2) Direktiivin 90/435 2 artiklan a alakohta, luettuna yhdessä direktiivin liitteen f kohdan kanssa, ei ole ristiriidassa EY 43 ja EY 48 artiklan kanssa, kun siinä säädetään lähdeverosta vapauttamisesta silloin, kun tytäryhtiö jakaa voittoa ranskalaiselle emoyhtiölle, jonka oikeudellinen muoto on nimenomaisesti mainittu tämän direktiivin liitteen f kohdassa.