JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

L. A. GEELHOED

6 päivänä huhtikuuta 2006 [1]

I Johdanto

1. Nyt esillä olevassa ennakkoratkaisumenettelyssä Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent (ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin, Gent, Belgia) tiedustelee, onko EY 56 artiklan vastaista, että jäsenvaltio eli tässä tapauksessa Belgia soveltaa kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilta yhtiöiltä ja muualle sijoittautuneilta yhtiöiltä saatuihin osinkoihin samaa verokantaa ilman, että viimeksi mainitussa tapauksessa otetaan huomioon vero, joka on kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa pidätetty lähteellä.

2. Tämä nostaa jälleen kerran esille kysymyksiä EY 56 artiklassa asetetun, pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien rajoitusten kiellon soveltamisalasta suhteessa osinkojen verotukseen, ja välillisesti kysymyksen siitä, edellyttääkö tässä artiklassa asetettu kielto sellaisenaan, että jäsenvaltiot välttävät juridista kaksinkertaista verotusta (eli sitä, että samaa verovelvollista verotetaan samasta tulosta kahdesti).

II Sovellettavat oikeussäännöt

A *Ranskan ja Belgian välinen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus: tausta ja asianomaiset säännökset*

3. Relevanttina ajankohtana Ranskassa sovellettiin osinkojen verotuksessa niin sanottua hyvitysjärjestelmää (eli yhtiöltä kannettu yhtiövero hyvitettiin kokonaan tai osittain osakkeenomistajalta osingoista kannettavasta tuloverosta myöntämällä osakkeenomistajalle avoir fiscal -hyvitys). Järjestelmä sellaisenaan oli tarkoitettu vähentämään taloudellista kaksinkertaista verotusta eli saman tulon verotusta kahteen kertaan eri veronmaksajilta. Tämä voidaan asettaa vastakkain niin sanotun osinkojen eriytetyn verotusjärjestelmän (jossa yhtiön voitoista kannetaan yhtiövero, mutta osinkoja verotetaan erillisenä tulolajina, mikä tarkoittaa sitä, että taloudellista kaksinkertaista verotusta

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

lievennetään jonkin verran), osinkojen klassisen verotusjärjestelmän (jossa yhtiön voitoista kannetaan yhtiöveroa ja jaetusta voitosta kannetaan vielä veroa osakkeenomistajalta, mikä tarkoittaa, ettei taloudellista kaksinkertaista verotusta lievennetä) ja vapautusjärjestelmän kanssa (jossa osinkotulot on vapautettu tuloverotuksesta, mikä tarkoittaa, ettei taloudellista kaksinkertaista verotusta esiinny). [2]

4. Ranskan ja Belgian välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi 10.3.1964 tehdyn sopimuksen, sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä Ranskan ja Belgian välinen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus), 15 artiklan 3 kohdan mukaan Ranskassa asuvan yhtiön maksamien osinkojen, joiden perusteella on oikeus verohyvitykseen (avoir fiscal), jos osingonsaajat asuvat Ranskassa, perusteella myös Belgiassa asuvilla luonnollisilla henkilöillä on oikeus tähän verohyvitykseen, josta vähennetään lähdevero, joka lasketaan soveltamalla 15 prosentin verokantaa brutto-osinkoihin, jotka koostuvat jaetusta osingosta ja verohyvityksestä.

5. Ranskan ja Belgian välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 19 artiklan A kohdan 1 alakohdan toisen alakohdan mukaan silloin, kun Ranskassa asuva yhtiö maksaa osinkoja Belgiassa asuvalle, joka ei ole yhteisöverotuksessa verovelvollinen yhtiö, ja kun osingoista on kannettu lähdevero Ranskassa, osingoista, joista on vähennetty tämä lähdevero, Belgiassa kannettavasta verosta vähennetään 1) yleisellä verokannalla irtaimen omaisuuden tuotosta tehty pidätys (précompte mobilier) ja 2) kiinteämääräinen osuus ulkomaisesta verosta (quotité forfaitaire d'impôt étranger, jäljempänä QFIE), joka on vähennettävissä Belgian lainsäädännössä asetetuilla edellytyksillä ja joka ei saa olla vähemmän kuin 15 prosenttia tästä nettomäärästä.

B *Asiaan sovellettava Belgian lainsäädäntö*

6. Relevanttina ajankohtana Belgiassa sovellettiin edellä selostamaani eriytettyä osinkojen verotusjärjestelmää. Niinpä Belgian vuoden 1992 tuloverokoodeksin 171 §:ssä poiketaan luonnollisiin henkilöihin yleisesti sovellettavasta Belgian tuloverojärjestelmästä (jonka mukaan kaikkia tuloja tarkastellaan kokonaisuutena ja niihin sovelletaan progressiivisia verokantoja) ja siinä säädetään tiettyjen tulolajien osalta kahdesta erilaisesta verokannasta. Kyseisessä 171 §:ssä säädetään erityisesti, että osinkoihin sovelletaan yleisesti [3] erityistä 25 prosentin suuruista verokantaa.

2 – Ks. tarkemmin komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle, "Yksityishenkilöiden osinkoverotus sisämarkkinoilla", KOM/2003/0810 lopullinen ja 23.2.2006 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, ratkaisuehdotuksen 4–7 kohta (ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

3 – Lukuun ottamatta vuoden 1992 tuloverokoodeksin 269 §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettuja osinkoja.

7. Vuoden 1992 tuloverokoodeksin 285 §:ssä säädettiin muun muassa, että kiinteämääräinen osuus ulkomaisesta verosta hyvitetään osinkojen osalta vain silloin, kun kyse on sijoitusyhtiöiden jakamista tai maksamista osingoista.

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

8. Kerckhaert-Morresin pariskunta oli kaikkina relevantteina ajankohtina Belgiassa asuvina Belgiassa yleisesti verovelvollisia kaikista tuloistaan, mukaan lukien osinkotuloista.

9. Vuosina 1995 ja 1996 Kerckhaert-Morresin pariskunta sai osinkoja Ranskaan sijoittautuneelta yhtiöltä Eurofers S.A.R.L:ltä ja lisäksi verohyvityksen (avoir fiscal) Ranskan veroviranomaisilta näistä osingoista. Ranskan ja Belgian välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 15 artiklan 3 kohdan mukaan verohyvitystä pidettiin osinkotulona, josta vähennettiin Ranskan 15 prosentin verokannan mukainen lähdevero. Tämän lähdeveron vähentämisen jälkeen saadun verohyvityksen määrä oli 34 566 204 Belgian frangia (856 873,81 euroa) vuonna 1995 ja 7 137 702 Belgian frangia (177 831,43 euroa) vuonna 1996. Tästä tulosta ei tehty irtaimen omaisuuden tuoton perusteella tehtävää belgialaista ennakonpidätystä.

10. Ilmoittaessaan tämän tulon vuosien 1996 ja 1997 veroilmoituksissaan Kerckhaert-Morrisin pariskunta vaati veroilmoitustensa liitteessä (Ranskan ja Belgian välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 19 artiklan A kohdan 1 alakohdan toisessa alakohdassa tarkoitetun) QFIE:n hyvittämistä 15 prosentin suuruisena.

11. Vuoden 1992 tuloverokoodeksin 171 §:n mukaan tätä tuloa verotettiin 25 prosentin verokannalla. QFIE:tä ei hyvitetty.

12. Kerckhaert-Morresin pariskunta riitautti Belgian veroviranomaisten (Gewestelijke Directie Antwerpen I) tämän päätöksen Rechtbank van Eerste Aanleg, Gent -nimisessä tuomioistuimessa muun muassa sillä perusteella, että päätös oli ristiriidassa Ranskan ja Belgian välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 19 artiklan A kohdan 1 alakohdan toisen alakohdan ja EY 56 artiklan kanssa.

13. Rechtbank van Eerste Aanleg esitti 1.12.2004 tekemällään päätöksellä yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko EY:n perustamissopimuksen 56 artiklan 1 kohtaa (joka riidassa kyseessä olevien tosiseikkojen tapahtumahetkellä oli EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta)

tulkittava siten, että siinä kielletään rajoitus, joka on seurausta jäsenvaltion (nyt esillä olevassa tapauksessa Belgia) tuloverolainsäädännön säännöksestä, jonka mukaan tähän jäsenvaltioon sijoittautuneilta yhtiöiltä saatuihin osinkoihin ja johonkin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilta yhtiöiltä saatuihin osinkoihin sovelletaan samaa yhtenäistä verokantaa ilman, että viimeksi mainitussa tapauksessa tässä toisessa jäsenvaltiossa kannettu lähdevero hyvitetään?"

IV Tapauksen tarkastelu

14. Alustavana huomautuksena esitän, että kansallisen tuomioistuimen kysymys koskee ainoastaan sitä, onko kyseessä oleva belgialainen lain säännös sopusoinnussa EY 56 artiklan kanssa, eikä sitä, onko se sopusoinnussa EY 43 artiklan kanssa. Ennakkoratkaisupyynnön perusteella ei ole selvää, millainen Kerckhaert-Morresin pariskunnan osakkeenomistus Eurofersistä relevanttina ajankohtana oli luonteeltaan. Huomautan kuitenkin, että kuten yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti todennut, yhdessä jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen henkilö, joka omistaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneesta yhtiöstä osuuden tai sellaisen määrän osakkeita, joka antaa hänelle "selvää vaikutusvaltaa yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta", käyttää EY 43 artiklassa tarkoitettua sijoittautumisoikeuttaan. [4] Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on ratkaista, täyttyykö tämä kriteeri pääasian kantajien osalta. Jos kriteeri ei täyty, kyseessä olevaa lainsäädäntöä on tarkasteltava siltä kannalta, onko se sopusoinnussa EY 56 artiklan kanssa.

15. Nyt esillä olevassa tapauksessa tarkastelussa sovellettavat periaatteet ovat mielestäni kuitenkin samat, sovelletaanpa EY 43 tai EY 56 artiklaa. Vaikka jäljempänä tulen tarkastelemaan lähinnä sitä, onko kyseessä oleva belgialainen lainsäädäntö sopusoinnussa EY 56 artiklan kanssa (mikä on kansallisen tuomioistuimen esittämä kysymys), sama päättely soveltuu tämän vuoksi tarkasteltaessa EY 43 artiklaa.

16. Kysymys kuuluu, onko EY 56 artiklan vastaista, että Belgia soveltaa 25 prosentin suuruista yleistä verokantaa kaikkiin osinkoihin, joita Belgiassa asuvat saavat, ovatpa ne peräisin mistä tahansa, ja näin kieltäytyy nyt esillä olevassa tapauksessa ottamasta huomioon 15 prosentin suuruista lähdeveroa, joka lähdevaltiossa eli Ranskassa on kannettu osingoista.

17. Yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta jäsenvaltioiden on käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen. [5] Kuten huo-

4 – Ks. asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2787, 22 kohta) ja asiassa C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 23.2.2006 esittämäni ratkaisuehdotuksen 26–30 kohta.

5 – Ks. esim. asia C-446/03, Marks & Spencer plc v. David Halsey, tuomio 13.12.2005, (Kok. 2005, s. I-10837, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

mautin asiassa Test Claimants in the ACT Group Litigation ja asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation esittämissäni ratkaisuehdotuksissa, [6] EY 43 ja EY 56 artiklaa rikotaan, kun jäsenvaltion verovelvollisiinsa soveltama erilainen kohtelu ei johdu suoraan ja loogisesti siitä, että yhteisön oikeuden nykytilassa verovelvollisiin voidaan soveltaa rajat ylittävissä tilanteissa eri verovelvoitteita kuin maan sisäisissä tilanteissa.

18. Toisin sanoen näissä artikloissa kielletään sellaiset sijoittautumisvapautta tai pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat rajoitukset, jotka eivät johdu väistämättä siitä, että verojärjestelmät ovat kansallisia, elleivät nämä rajoitukset ole perusteltuja ja oikeasuhteisia. [7] Tämä tarkoittaa erityisesti sitä, että jotta haitallinen verokohtelu kuuluisi perustamissopimuksen vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten piiriin, sen on aiheuduttava yhden verotusvallan käyttäjän säännöistä johtuvasta suorasta tai peitellystä syrjinnästä eikä pelkästään kahden tai useamman jäsenvaltion verojärjestelmien välisestä eroavuudesta tai verotusvallan jaosta eikä kansallisten verohallintojen rinnakkaiselosta. [8]

19. Kun kyse on jäsenvaltiosta, joka käyttää maailmanlaajuisesti (kotivaltion) verotusvaltaa, tämä periaate merkitsee pääasiallisesti sitä, että tällaisen valtion on kohdeltava omien asukkaidensa ulkomailla ansaitsemia tuloja johdonmukaisesti siihen nähden, miten se on jakanut veropohjansa. Jos valtio on jakanut veropohjansa siten, että siihen sisältyvät ulkomailla ansaitut tulot – eli näitä tuloja kohdellaan verotettavana tulona –, se ei saa harjoittaa syrjintää sen perusteella, onko tulot ansaittu ulkomailla vai kotimaassa. [9] Erityisesti on todettava, että kyseisen jäsenvaltion lainsäädännöllä ei pitäisi olla sitä vaikutusta, että ulkomailla ansaittua tuloa kohdellaan epäedullisemmin kuin kotimaassa ansaittua tuloa. Esimerkiksi silloin, jos kotivaltio päättää lieventää asukkaidensa osinkojen taloudellista kaksinkertaista verotusta, sen on tarjottava ulkomailta saataville osingoille sama lievennys kuin kotimaisille osingoille, ja sen on otettava tässä huomioon ulkomailla maksetut yhtiöverot. [10]

20. Koska nyt esillä olevassa tapauksessa relevanttina ajankohtana Kerckhaert-Morresin pariskunta asui Belgiassa, Belgia toimi kotivaltion ominaisuudessa käyttäessään verotusvaltaa heihin nähden.

6 – Em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, ratkaisuehdotuksen 32 kohta ja sitä seuraavat kohdat sekä asiassa C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, 6.4.2006 esittämäni ratkaisuehdotuksen 37 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

7 – Ks. tätä koskevien laajojen perustelujen osalta edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation esittämäni ratkaisuehdotuksen 31–54 kohta.

8 – Ibid., ratkaisuehdotuksen 55 kohta.

9 – Ibid., ratkaisuehdotuksen 58 kohta.

10 – Ibid., ratkaisuehdotuksen 58 kohta. Ks. asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004 (Kok. 2004, s. I-7477); asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4071) ja asia C-315/02, Lenz, tuomio 15.7.2004 (Kok. 2004, s. I-7063).

21. On selvää, että kyseessä olevissa belgialaisissa oikeussäännöissä ei suoraan syrjitä ulkomailta peräisin olevia osinkoja suhteessa kotimaisiin osinkoihin: tuloverokoodeksin 171 §:n mukaan kaikista osingoista kannettiin erityinen tulovero, jonka verokanta oli 25 prosenttia. [11] Haluaisin lisätä, että toisin kuin asioiden Manninen, Verkooijen ja Lenz [12] kaltaisissa asioissa, nyt kyse ei ole siitä, että Belgia olisi päättänyt lieventää kotimaasta peräisin olevien osinkojen taloudellista kaksinkertaista verotusta ilman, että se myöntäisi samanlaisen lievennyksen ulkomailta peräisin oleville osingoille: Belgian käyttöön ottamassa osinkojen eriytetyssä verotusjärjestelmässä yhtiön voitoista kannetaan yhtiövero ja (kotimaisista ja ulkomaisista) osingoista kannetaan lisää veroa, koska ne muodostavat eri tulolajin.

22. Tämä jättää kuitenkin avoimeksi kysymyksen siitä, merkitseekö Belgian lainsäädäntö välillistä syrjintää – eli onko sillä siitä huolimatta, että sitä oikeudellisesti sovelletaan samalla tavalla ulkomailta peräisin oleviin osinkoihin, tosiasiassa syrjivä vaikutus. Toisin sanoen rajoittavatko kyseiset oikeussäännöt pääomien vapaata liikkuvuutta tavalla, joka menee pidemmälle kuin rajoitukset, jotka väistämättä seuraavat siitä seikasta, että verotusjärjestelmät ovat kansallisia?

11 – Kun kyse oli Belgiasta peräisin olevista osingoista, lopullinen 25 prosentin suuruinen osinkovero kannettiin siten, että osinkoja jakava yhtiö teki irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävän pidätyksen (précompte mobilier). Ulkomaisista ja kotimaisista osingoista perityn osinkoveron lopullinen verokanta oli kuitenkin sama.

12 – Ks. esim. edellä alaviitteessä 10 mainitut asiat Manninen, Verkooijen ja Lenz.

23. Tämän seikan osalta Kerckhaert-Morresin pariskunta väittää, että Ranskasta peräisin olevien osinkojen kokonaisverorasitus on tosiasiassa suurempi kuin Belgiasta peräisin oleviin osinkoihin kohdistuva kokonaisverorasitus, sillä ensiksi mainituista on (Ranskassa) kannettu 15 prosentin suuruinen lähdevero, minkä lisäksi niistä kannetaan belgialainen 25 prosentin suuruinen yleinen osinkovero. Heidän mielestään tämä rajoittaa EY 56 artiklan vastaisesti pääomien vapaata liikkuvuutta.

24. En pidä tätä perustelua vakuuttavana seuraavista syistä.

25. Ensinnäkin mielestäni on nyt esillä olevassa asiassa esitettyjen tosiseikkojen perusteella mahdotonta ymmärtää, kuinka voidaan väittää, että Belgian verotusjärjestelmän, kun sitä tarkastellaan taustalla olevan Ranskan verotusjärjestelmän yhteydessä, seurauksena Belgiassa asuvaa henkilöä, joka saa Ranskasta peräisin olevia osinkoja, kohdeltaisiin epäedullisemmin kuin Belgiassa asuvaa henkilöä, joka saa vastaavia Belgiasta peräisin olevia osinkoja. Pikemminkin päinvastainen pitää paikkansa. Ranskan ja Belgian välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 15 artiklan 3 kohdan mukaan Ranskaan sijoittautuneen yhtiön maksamien osinkojen, joiden perusteella syntyisi oikeus avoir fiscal -hyvitykseen, jos osingon saaja on Ranskassa asuva henkilö, myös Belgiassa asuvilla luonnollisilla henki-

löillä on itse asiassa oikeus tähän hyvitykseen. Ranskan myöntämä avoir fiscal -hyvitys, joka muodosti osan Ranskan hyvitysjärjestelmästä, jolla vähennettiin osinkojen taloudellista kaksinkertaista verotusta, oli suuruudeltaan 50 prosenttia jaetuista osingoista. Vaikka Ranska kohdisti jaettuihin osinkoihin ja avoir fiscal -hyvitykseen kumpaankin 15 prosentin suuruisen lähdeveron, Ranskan järjestelmän toiminnan todellinen vaikutus oli tämän vuoksi se, että Belgiassa asuvat osakkeenomistajat saivat suuremman summan Ranskasta peräisin olevista osingoista kuin siinä tapauksessa, että kyse oli täsmälleen samansuuruisista belgialaisen yhtiön jakamista osingoista. Tämä voidaan havainnollistaa seuraavalla Belgian hallituksen esittämällä esimerkillä:

	Ranskasta peräisin olevat osingot	Belgiasta peräisin olevat osingot
Osingon bruttomäärä	1 000,00	1 000,00
15 %:n suuruinen ranskalainen lähdevero	– 150,00 850,00	
50 %:n suuruinen avoir fiscal -hyvitys	500,00	
15 %:n suuruinen ranskalainen lähdevero	– 75,00 425,00	
Kokonaismäärä, josta kannetaan 25 %:n suuruinen belgialainen osinkovero	1 275,00	1 000,00
25 %:n suuruinen belgialainen osinkovero	– 318,75	– 250,00
Netto-osinko verojen jälkeen	956,25	750,00

26. Edellä esitetyn perusteella on selvää, että Belgiassa asuva henkilö, joka saa Ranskasta peräisin olevia osinkoja, ei ole huonommassa asemassa kuin sellainen Belgiassa asuva henkilö, joka saa Belgiasta peräisin olevia osinkoja; päinvastoin, Ranskan ja Belgian verotusjärjestelmien yhteisvaikutuksesta hän on yleisesti ottaen paremmassa asemassa. Kyse ei tämän vuoksi voi olla EY 56 artiklassa tarkoitetusta syrjinnästä tai rajoituksesta. Nyt esillä oleva asia on pikemminkin hyvä esimerkki niistä vaaroista, joita voi esiintyä, kun arvioidessa, täyttääkö jonkin jäsenvaltion lainsäädäntö perustamissopimuksen vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset, tarkastellaan yksityisen taloudellisen toimijan tilannetta pelkästään yhden valtion lainsäädännön puitteissa tai tarkastellaan ainoastaan yhtä tämän lainsäädännön puolista. Tällaisessa lähestymistavassa on vaarana, että sen taloudellisen asiayhteyden, jossa kyseinen toimija toimii, todellisuus sekä kotivaltion ja lähdevaltion välisessä verotusvallan jaossa saavutettu kokonaistasapaino jää huomiotta. [13]

27. Koska kyseessä olevan lainsäädännön todellinen (myönteinen) vaikutus Kerckhaert-Morresin pariskunnan kannalta on mielestäni ratkaiseva nyt esillä olevan asian tosiseikkojen perusteella, haluaisin esittää seuraavan lisähuomautuksen.

28. Siinä tapauksessa, että Ranskan järjestelmässä ei olisi säädetty avoir fiscal -hyvityksen myöntämisestä Belgiassa asuville henkilöille, jotka saavat Ranskasta peräisin olevia osinkoja, tästä olisi seurannut – vastaavanlaisissa tilanteissa – Belgiassa asuvien henkilöiden juridinen kaksinkertainen verotus, mikä mahdollisesti olisi merkinnyt tällaisiin Belgiassa asuviin henkilöihin kohdistuvaa yleisesti ottaen suurempaa verorasitusta verrattuna sellaisiin Belgiassa asuviin henkilöihin, jotka saavat Belgiasta peräisin olevia osinkoja.

29. Tällainen mahdollinen Belgiassa asuville henkilöille, jotka saavat Ranskasta peräisin olevia osinkoja, koituva haitta ei kuitenkaan johtuisi siitä, että Belgia olisi rikkonut perustamissopimuksen jotain vapaata liikkuvuutta koskevaa määräystä.

30. Tässä suhteessa haluaisin muistuttaa, että perustamissopimuksen vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset eivät sellaisenaan velvoita kotivaltioita lieventämään juridista kaksinkertaista verotusta, joka on seurausta siitä, että veropohja jaetaan kahden jäsenvaltion välillä.

31. Kuten huomautin asiassa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation esittämässäni ratkaisuehdotuksessa, juridisen kaksinkertaisen verotuksen mahdollisuus on asianomaisten valtioiden välisten ensisijaisuussääntöjen puuttuessa väistämätön seuraus kansainvälisessä vero-oikeudessa yleisesti hyväksytystä menetelmästä, jolla verotusvalta jaetaan valtioiden välillä – eli kotivaltion verotuksen (kotimaassa asuvien

13 – Ks. edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation esittämäni ratkaisuehdotuksen 72 kohta.

maailmanlaajuinen verotus) ja lähdevaltion verotuksen (ulkomailla asuvien alueellinen verotus) välisestä erosta. [14] Yhteisön oikeudessa verotusvallan perusteiden valinta ja sen jako ovat täysin jäsenvaltioiden vallassa kansainvälisen vero-oikeuden puitteissa. Voimassa olevassa yhteisön oikeudessa ei ole mitään vaihtoehtoisia perusteita eikä mitään pohjaa tällaisten perusteiden vahvistamiselle.

32. Niinpä huomautettuaan asiassa Gilly 12.5.1998 antamassaan tuomiossa, että verotustoimivallan jakamista kansalaisuuden perusteella ei voida sellaisenaan pitää syrjintänä, yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "koska yhteisössä ei ole ryhdytty yhtenäistäviin taikka yhdenmukaistaviin toimenpiteisiin perustamissopimuksen [293] artiklan toisen luetelmakohdan nojalla, verokohtelun erilaisuus perustuu sopimuspuolten valtaan vahvistaa verotustoimivallan jakoperusteet kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi. Juuri verotustoimivallan jakamiseksi onkin järkevää, että jäsenvaltiot seuraavat kansainvälisiä käytäntöjä ja OECD:n laatimaa mallisopimusta – –". [15] Yhteisöjen tuomioistuin on toistanut tämän päättelyn muun muassa asiassa D 5.7.2005 antamassaan tuomiossa. [16]

33. Koska kansainvälisessä vero-oikeudessa yleisesti hyväksytty verotuksen ensisijaisuussääntö lähtökohtaisesti on "lähdevaltion oikeus" (eli lähdevaltiolla on ensisijainen oikeus verottaa lähdevaltiossa saatuja tuloja), juridisen kaksinkertaisen verotuksen lieventäminen on periaatteessa kotivaltion asia. Kotivaltio voi valita, haluaako se lieventää sitä, ja jos haluaa, niin miten [17] – se voi esimerkiksi käyttää vapautus- tai hyvitysmenetelmää. [18]

34. Tätä varten yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Gilly, että perustamissopimuksen vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset eivät velvoita jäsenvaltiota lieventämään kaksinkertaista verotusta, sillä se totesi kyseisessä tuomiossa seuraavaa:

"Vaikka kaksinkertaisen verotuksen poistaminen yhteisön alueella onkin yksi perustamissopimuksen tavoitteista – – on kuiten-

14 – Ks. edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation esittämäni ratkaisuehdotuksen 48 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

15 – Asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998 (Kok. 1998, s. I-2793, 30 ja 31 kohta). Ks. myös asia C-307/97, Saint-Gobain, tuomio 21.9.1999 (Kok. 1999, s. I-6161, 57 kohta).

16 – Asia C-376/03, D, tuomio 5.7.2005 (Kok. 2005, s. I-5821, 50–53 kohta).

17 – Ks. edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation esittämäni ratkaisuehdotuksen 51 kohta. Ks. myös OECD:n mallisopimus tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, sellaisena kuin se on tarkistettuna, sekä artiklojen selitykset, OECD, Pariisi, 1977.

18 – Vapautusmenetelmää käytettäessä verovelvollisen asuinvaltio vapauttaa verotuksesta siellä asuvien henkilöiden ulkomailta peräisin olevan tulon sillä perusteella, että kyseistä tuloa on jo verotettu "lähdevaltiossa" (eli valtiossa, missä tulo hankittiin). Käytettäessä hyvitysmenetelmää kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi verovelvollisia, jotka hankkivat ulkomailta peräisin olevia tuloja, verotetaan asuinvaltiossaan heidän maailmanlaajuisista tuloista, mukaan lukien ulkomailta peräisin olevat tulot, mutta verovelvolliset voivat vähentää lähdevaltiossa maksetun veron verosta, joka kannetaan kotivaltiossa ja joka kohdistuu tähän ulkomailta peräisin olevaan tuloon.

kin todettava, että tähän päivään mennessä yhteisössä ei ole ryhdytty minkäänlaisiin yhtenäistäviin tai yhdenmukaistaviin toimenpiteisiin kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta tarkistettaessa etuyhteydessä olevien yritysten liiketuloja 23.7.1990 tehtyä sopimusta lukuun ottamatta (EYVL L 225, s. 10), eivätkä jäsenvaltiot ole tehneet perustamissopimuksen [293] artiklan nojalla tätä koskevia monenvälisiä sopimuksia." [19]

35. Samoin yhteisöjen tuomioistuin totesi, ettei EY 293 artiklan toisella luetelmakohdalla – jonka mukaan jäsenvaltioiden on ryhdyttävä keskenään tarvittaessa neuvotteluihin taatakseen kansalaistensa hyväksi kaksinkertaisen verotuksen poistamisen yhteisön alueella – ole välitöntä oikeusvaikutusta. Tämä määräys pikemminkin osoitti, että kaksinkertaisen verotuksen poistaminen yhteisössä oli perustamissopimuksen eräs päämäärä, ilman, että määräyksessä olisi asetettu jäsenvaltioille mitään ehdotonta velvollisuutta saavuttaa tämä päämäärä. [20]

36. Niinpä pelkästään se seikka, että kotivaltio eli tässä tapauksessa Belgia ei ehkä ole päätynyt lieventämään osinkojen juridista kaksinkertaista verotusta, ei sellaisenaan ole ristiriidassa EY 43 tai EY 56 artiklan kanssa niin kauan kuin kyseinen valtio on verotusvaltaansa käyttäessään noudattanut edellä hahmottelemaani velvollisuutta olla syrjimättä ulkomailta peräisin olevia osinkoja suhteessa kotimaasta peräisin oleviin osinkoihin. Tällaisesta valinnasta mahdollisesti johtuva taloudellisen toiminnan vääristyminen olisi seurausta siitä, että erilaisten verojärjestelmien on yhteisön oikeuden nykytilassa toimittava rinnakkain, mistä voi joissakin tapauksissa aiheutua haittaa taloudellisille toimijoille, toisissa tapauksissa taas koitua etua. [21]

37. Haluaisin lisätä, että sillä seikalla, onko Belgia rikkonut Ranskan ja Belgian välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaisia velvoitteitaan, kun se ei ole sallinut 15 prosentin suuruisen ranskalaisen lähdeveron vähentämistä, ei mielestäni ole merkitystä edellä mainitun johtopäätöksen kannalta. Sen arviointi, ovatko belgialaiset säännökset sopusoinnussa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kyseisen sopimuksen kanssa, ja rikkomisen kansallisen lain mukaisten mahdollisten vaikutusten arviointi kuuluu yksinomaan kansalliselle tuomioistuimelle. [22] On tarpeetonta todeta, että sillä seikalla, että jäsenvaltion lainsäädäntö saattaa olla sopusoinnussa sovellettavan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen ehtojen kanssa tai että kyseisessä sopimuksessa sen edellytetään olevan tietynlaista, ei

19 – Ks. edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Gilly, tuomion 23 kohta. Ks. myös edellä alaviitteessä 16 mainittu asia D, tuomion 50 ja 51 kohta.

20 – Ks. edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Gilly, tuomion 16 kohta.

21 – Ks. edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation esittämäni ratkaisuehdotuksen 38 kohta.

22 – Ks. vastaavasti julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin edellä alaviitteessä Gilly mainitussa asiassa esittämän ratkaisuehdotuksen 25 kohta, jossa todetaan, että yhteisöjen tuomioistuin ei voi antaa ratkaisua kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen määräysten yhteensoveltuvuudesta yhteisön oikeuden kanssa tai tulkita tällaisia määräyksiä, koska kyseessä on kahdenvälinen sopimus alalla, joka ei kuulu yhteisön toimivaltaan ja jonka sääntely kuuluu yksinomaan jäsenvaltioille.

sellaisenaan merkitse, että tällainen käyttäytyminen olisi sopusoinnussa perustamissopimuksen vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten kanssa; yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut, että käyttäessään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyillä sopimuksilla saamaansa verotusvaltaa jäsenvaltioiden on kuitenkin noudatettava EY 43 ja EY 56 artiklaan sisältyvää syrjintäkieltoa. [23]

38. En myöskään voi hyväksyä Kerckhaert-Morresin pariskunnan perustelua, jonka mukaan säästöjen tuottamien korkotulojen verotuksesta annetusta direktiivistä [24] seuraa, että se, että Belgia ei ole puuttunut juridiseen kaksinkertaiseen verotukseen, olisi ristiriidassa EY 56 artiklan kanssa. Tämä direktiivi, jonka 14 artiklan 1 kohdassa nimenomaisesti edellytetään, että tosiasiallisen edunsaajan asuinpaikan jäsenvaltion "on huolehdittava [direktiivin] 11 artiklassa tarkoitetun lähdeveron perimisestä mahdollisesti aiheutuvan kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta", on hyvä esimerkki siitä, kuinka yhteisön lainsäätäjä nimenomaisesti poistaa sen, mitä olen muussa yhteydessä kutsunut "kvasirajoitukseksi" (vääristymäksi, joka on seurausta siitä, että erillisten verojärjestelmien on toimittava rinnakkain) erityisellä välittömän verotuksen alalla. Kuten huomautin asiassa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation esittämässäni ratkaisuehdotuksessa, näiden kvasirajoitusten syyt ja luonne ovat sellaisia, että ne voidaan poistaa vain yhteisön lainsäätäjän toimesta, ja tällaisten toimien puuttuessa kvasirajoitusten on siis katsottava jäävän vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalan ulkopuolelle. [25] Nyt esillä olevassa tapauksessa ei ole olemassa relevanttia yhteisön lainsäädäntöä, jolla poistettaisiin kvasirajoitukset.

39. Viimeiseksi haluaisin huomauttaa, että jos Ranskan avoir fiscalia ei olisi myönnetty Belgiassa asuville henkilöille, Ranskalla olisi joka tapauksessa ollut velvollisuus lähdevaltiona varmistaa, että siinä määrin kuin ulkomaille jaettavien osinkojen taloudellinen kaksinkertainen verotus johtuu sen verotusvallan käyttämisestä (esimerkiksi silloin, kun lähdevaltio kantaa yhtiöiden voitoista ensin yhtiöveroa ja sen jälkeen tuloveroa voitonjaon yhteydessä), tällaisten osinkojen osalta olisi myönnetty vastaava hyvitys kuin myönnettäisiin Ranskassa asuville henkilöille maksettujen osinkojen osalta. Tämä on seurausta periaatteesta, jonka mukaan veroetujen, jotka lähdevaltio myöntää ulkomailla asuville henkilöille, on vastattava veroetuja, jotka se myöntää maassa asuville henkilöille, sikäli kuin lähdevaltiolla on samanlainen verotusvalta molempiin ryhmiin nähden. [26]

23 – Ks. esimerkiksi yhteisöjen tuomioistuimen johtopäätökset asiassa C-265/04, Bouanich, tuomio 19.1.2006 (Kok. 2006, s. I-923, 56 kohta); asia C-385/00, De Groot, tuomio 12.12.2002 (Kok. 2002, s. I-11819, 93 ja 94 kohta) ja edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Saint-Gobain (tuomion 57 ja 58 kohta).

24 – Säästöjen tuottamien korkotulojen verotuksesta 3 päivänä kesäkuuta 2003 annettu neuvoston direktiivi 2003/48/EY (EUVL L 157, s. 38).

25 – Ks. edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, ratkaisuehdotuksen 38 kohta.

26 – Ks. edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation esittämäni ratkaisuehdotuksen 69 ja 70 kohta: edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Saint-Gobain; asia C-270/83, komissio v. Ranska (avoir fiscal -tapaus), tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407); asia C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993 (Kok. 1993, s. I-4017, Kok. Ep. XIV, s. I-309) ja asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471). Kuten totesin asiassa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Ranskan asemassa oleva jäsenvaltio voi mielestäni verosopimukseen sisältyvien määräysten kautta varmistaa, että se täyttää perustamissopimuksen vapaata liikkuvuutta koskevista määräyksistä johtuvat velvoitteensa (ks. kyseisessä asiassa esittämäni ratkaisuehdotuksen 70 kohta ja edellä alaviitteessä 23 mainittu asia Bouanich, tuomion 51 kohta). Ei kuitenkaan voitaisi puolustautua väittämällä, että kotivaltio on rikkonut verosopimuksen mukaisia velvoitteitaan, kun se ei ole lieventänyt relevanttia taloudellista kaksinkertaista verotusta (ks. ratkaisuehdotuksen 71 kohta).

V Ratkaisuehdotus

40. Näistä syistä katson, että yhteisöjen tuomioistuimen tulisi antaa seuraava vastaus Rechtbank van Eerste Aanleg te Gentin (Belgia) esittämään kysymykseen:

EY 56 artiklan 1 kohta ei estä rajoitusta, joka on seurausta nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevan Belgian lainsäädännön kaltaisen jäsenvaltion tuloverolainsäädännön säännöksestä, jonka mukaan tähän jäsenvaltioon sijoittautuneilta yhtiöiltä saatuihin osinkoihin ja johonkin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneilta yhtiöiltä saatuihin osinkoihin sovelletaan samaa yhtenäistä verokantaa ilman, että viimeksi mainitussa tapauksessa tässä toisessa jäsenvaltiossa kannettu lähdevero hyvitetään.