YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

15 päivänä heinäkuuta 2004 *

Asiassa C-315/02,

jonka Verwaltungsgerichtshof (Itävalta) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

**Anneliese Lenz**

vastaan

**Finanzlandesdirektion für Tirol**

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 73 b ja 73 d artiklan (joista on tullut EY 56 ja EY 58 artikla) tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit A. Rosas, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta ja K. Lenaerts (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: A. Tizzano,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M.-F. Contet,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— A. Lenz, asiamiehinään Wirtschaftsprüfer, Steuerberater C. Huber ja Wirtschaftsprüfer, Steuerberater R. Leitner,

— Itävallan hallitus, asiamiehenään H. Dossi,

— Tanskan hallitus, asiamiehenään J. Molde,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja P. Boussaroque,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään K. Manji, avustajanaan barrister M. Hoskins,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään K. Gross ja R. Lyal,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan A. Lenzin, edustajanaan R. Leitner ja Steuerberater G. Toifl, Itävallan hallituksen, asiamiehenään J. Bauer, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään M. Hoskins, ja komission, asiamiehinään K. Gross ja R. Lyal, 29.1.2004 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.3.2004 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

**tuomion**

1 Verwaltungsgerichtshof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 27.8.2002 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 6.9.2002, EY 234 artiklan nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä EY:n perustamissopimuksen 73 b ja 73 d artiklan (joista on tullut EY 56 ja EY 58 artikla) tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jonka Lenz on saattanut mainitun tuomioistuimen käsiteltäväksi ja jossa tämä on väittänyt, että Itävallan pääomatulojen verotusta koskevat verosäännökset eivät sovellu yhteen yhteisön oikeuden kanssa.

## Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Itävallan verojärjestelmässä Itävaltaan sijoittautuneista yhtiöistä saatuja tuloja verotetaan kahdella tasolla: yhtiötä verotetaan sen tuottamasta voitosta 34 prosentin suhteellisen verokannan mukaan ja osakkeenomistajaa verotetaan pääomatuloista, eli osingoista ja muusta yhtiön jakamasta voitosta.

4 Osakkeenomistajien verotuksessa sovellettava menettely vaihtelee sen mukaan, onko kyse Itävallasta saaduista tuloista vai ulkomailta saaduista tuloista.

### *Itävallasta saatujen pääomatulojen verotus*

5 Einkommensteuergesetz 1988:n (vuoden 1988 tuloverolaki; BGBl. 1988/400; jäljempänä EStG) 93 §:n 2 momentin mukaan "pääomatulot ovat kotimaisia, jos pääomatulojen suoritusvelvollisen asuinpaikka, liikkeenjohto tai kotipaikka on Itävallassa tai jos suoritusvelvollinen on luottolaitoksen kotimainen sivuliike — —" (BGBl. 1996/201:ssä julkaistu versio).

6 EStG:n 93 §:n 1 momentissa (BGBl. 1996/201:ssä julkaistu versio) säädetään, että "kotimaisten pääomatulojen osalta — — tuloveroa kannetaan pidätyksenä pääomatuloista ('Kapitalertragsteuer')", jonka määrä on EStG 95 §:n 1 momentin mukaan 25 prosenttia.

7 EStG:n 97 §:n 1 momentin (BGBl. 1996/797:ssä julkaistu versio) säädetään, että pääomatulovero "katsotaan suoritetuksi lopullisesti veronpidätyksellä". Pääomatulot eivät siten enää ole tuloveron alaisia.

8 Jos lopullista veroa ei voida periä tulon lähteellä tapahtuvan pidätyksen muodossa (eli yhtiöiden toimesta), EStG:n 97 §:n 2 momentin mukaan vero peritään siten, että "tulon maksajalle maksetaan oma-aloitteisesti pääomatuloveroa vastaava määrä" (BGBl. 1996/767:ssä julkaistu versio).

9 Jos verovelvollinen päättää olla vaatimatta lopullisen 25 prosentin veron soveltamista Itävallasta saamiinsa pääomatuloihin, verovelvolliseen sovelletaan EStG:n 37 §:n 1 ja 4 momentin (BGBl. 1996/797:ssä julkaistu versio) mukaan "puolitetun verokannan" järjestelmää (Halbsatzverfahren).

10 Tässä tapauksessa pääomatulot otetaan huomioon verotettavan tulon kokonaismäärän laskemisessa, mistä voi seurata se, että sovellettavaksi tulee korkeampi verokanta. Tämän verokannan nousemisen vastapainoksi mainittuihin pääomatuloihin sovellettava verokanta on kuitenkin vain puolet yhteenlaskettuihin tuloihin sovellettavasta keskimääräisestä verokannasta.

*Ulkomailta saatujen pääomatulojen verotus*

11 Sellaisen verovelvollisen, jolla on kotipaikka Itävallassa, ulkomailta saamat pääomatulot ovat tavallisen tuloveron alaisia. Ne siis lasketaan mukaan verotettavan tulon kokonaismäärään, ja ne ovat normaalisti tuloveron, jonka korkein mahdollinen verokanta on 50 prosenttia, alaisia.

12 Asiaa koskevia Itävallan oikeussääntöjä muutettiin lailla, joka tuli voimaan 1.4.2002. Tämä laki on tullut voimaan pääasian jälkeen, eikä sitä siis sovelleta tähän tapaukseen.

**Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

13 Saksan kansalainen Lenz, joka on Itävallassa yleisesti verovelvollinen, ilmoitti vuoden 1996 pääomatuloikseen Saksaan sijoittautuneilta osakeyhtiöiltä saamiaan osinkoja. Itävallan veroviranomaiset katsoivat nämä tulot tavallisen tuloveron alaisiksi. EStG:n 37 §:n mukaista puolitettua verokantaa ja EStG:n 97 §:n, jota luetaan yhdessä EStG:n 93 §:n kanssa, mukaista lopullista verotusta (jäljempänä kyseessä olevat veroedut) sovelletaan nimittäin ainoastaan Itävallasta saatuihin pääomatuloihin.

14 Koska Lenz katsoi, että tavallisen progressiivisen tuloverokannan soveltaminen hänen Saksasta saamiinsa pääomatuloihin on perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan mukaisen pääomien vapaan liikkuvuuden vastaista, Lenz teki oikaisuvaa-

timuksen Finanzlandesdirektion für Tirolille (Tirolin alueellinen veroviranomainen). Tämä vaatimus hylättiin 16.4.1999 tehdyllä päätöksellä, josta Lenz on valittanut Verwaltungsgerichtshofiin.

15 Näissä olosuhteissa Verwaltungsgerichtshof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

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

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen vastattaessa merkitystä sillä, miten korkea tulovero kannetaan sellaiselta pääomayhtiöltä, jonka kotipaikka ja liikkeenjohto sijaitsevat toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa ja jonka osakkeita kyseessä oleva verovelvollinen omistaa?

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

## Kaksi ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä

16 Kahdessa ensimmäisessä kysymyksessä, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy, ovatko perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta ja 73 d artiklan 1 ja 3 kohta esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa lopullinen verottaminen 25 prosentin verokannan mukaisesti tai verottaminen puolitetun verokannan mukaisesti on rajattu sellaisiin pääomatuloihin, jotka tähän jäsenvaltioon sijoittautuneet yhtiöt ovat maksaneet, ja suljettu pois sellaisten pääomatulojen osalta, jotka on saatu ulkomailta, ja riippuuko se, soveltuuko tämä lainsäädäntö mainittujen perustamissopimuksen määräysten kanssa yhteen, siitä, miten paljon yhtiöt joutuvat maksamaan yhtiöveroa voitoistaan sijoittautumisvaltiossaan.

17 Siltä osin kuin pääasiassa on kyse siitä, että jäsenvaltion viranomaiset ovat kieltäytyneet myöntämästä kyseessä olevia veroetuja tässä jäsenvaltiossa yleisesti verovelvolliselle henkilölle, joka on saanut osinkoja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta yhtiöltä, esitettyihin kysymyksiin on tarpeen vastata vain siltä osin kuin ne koskevat pääomien vapaata liikkuvuutta jäsenvaltioiden välillä.

18 Ensin on arvioitava sitä, rajoittavatko sellaiset verosäännökset, jotka ovat kyseessä pääasiassa, perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan mukaista pääomien vapaata liikkuvuutta, niin kuin Lenz ja Euroopan yhteisöjen komissio väittävät.

19 On todettava, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen (ks. asia C-80/94, Wielockx, tuomio

11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta; asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok. 2000, s. I-4071, 32 kohta ja asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, Kok. 2004, s. I-2229, 21 kohta).

20 On siis todettava, että kyseessä olevat verosäännökset vaikuttavat siten, että Itävallassa asuvien verovelvollisten kiinnostus sijoittaa pääomiaan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneisiin yhtiöihin vähenee. Nämä säännökset antavat nimittäin Itävallassa asuvalle verovelvolliselle mahdollisuuden valita Itävallasta saatujen pääomatulojensa verotuksessa 25 prosentin suhteellisen verokannan mukaisen lopullisen veron ja tavallisen tuloveron, jonka verokanta puolitetaan, välillä, kun taas hänen toisesta jäsenvaltiosta saamansa pääomatulot ovat tavallisen veron alaisia ja verokanta voi olla jopa 50 prosenttia.

21 Mainitut säännökset rajoittavat samalla myös muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yhtiöiden mahdollisuuksia kerätä pääomaa Itävallassa. Siltä osin kuin toisesta jäsenvaltiosta saatuja pääomatuloja kohdellaan verotuksessa vähemmän edullisella tavalla kuin Itävallasta saatuja pääomatuloja, muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeiden hankkiminen on Itävallassa asuville sijoittajille vähemmän houkuttelevaa kuin sellaisten yhtiöiden osakkeiden hankkiminen, jotka ovat sijoittautuneet tähän jäsenvaltioon (ks. vastaavasti em. asia Verkooijen, tuomion 35 kohta ja em. asia komissio v. Ranska, tuomion 24 kohta).

22 Edellä esitetystä seuraa, että sellaiset säännökset, jotka ovat kyseessä pääasiassa, muodostavat sellaisen pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen, joka on lähtökohtaisesti kielletty perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdassa.

23 On kuitenkin arvioitava sitä, voidaanko tätä pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta pitää perusteltuna perustamissopimuksen määräysten nojalla.

24 Tältä osin on todettava, että perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan mukaan "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".

25 Itävallan, Tanskan, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten mukaan tästä määräyksestä ilmenee selvästi, että jäsenvaltioilla on oikeus soveltaa kyseessä olevia veroetuja ainoastaan niihin pääomatuloihin, joita niiden alueelle sijoittautuneet yhtiöt ovat maksaneet.

26 Tältä osin on todettava, että perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohtaa, jota on poikkeuksena pääomien vapaan liikkuvuuden perusperiaatteeseen tulkittava suppeasti, ei voida tulkita siten, että kaikki verolainsäädäntö, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella, soveltuisi automaattisesti yhteen perustamissopimuksen kanssa. Perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan mukaista poikkeusta itseäänkin rajoittaa perustamissopimuksen 73 d artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset säännökset "eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 73 b artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista".

27 Perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdassa sallittu erilainen kohtelu on siis erotettava perustamissopimuksen 73 d artiklan 3 kohdassa kielletystä mielivaltaisesta syrjinnästä. Oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta sellaisten kansallisten verosäännösten, jotka tässä ovat kyseessä ja joissa kyseessä olevan jäsenvaltion alueelle sijoittautuneiden yhtiöiden maksamia pääomatuloja ja toisesta jäsenvaltiosta saatuja pääomatuloja kohdellaan eri tavoin, voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka ovat objektiivisesti katsoen erilaisia, tai erilaisen kohtelun on oltava perusteltu yleistä etua koskevista pakottavista syistä,

kuten verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämisen tarve, taistelu veronkiertoa vastaan tai verovalvonnan tehokkuus (em. asia Verkooijen, tuomion 43 kohta; asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002, Kok. 2002, s. I-10829, 49 ja 72 kohta ja em. asia komissio v. Ranska, tuomion 27 kohta). Lisäksi, jotta erilainen kohtelu olisi perusteltua, ero eri ryhmiin kuuluvien pääomatulojen verokohtelussa ei saa ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseessä olevilla säännöksillä tavoiteltavan päämäärän saavuttamisen kannalta.

28 Tässä asiassa huomautuksia esittäneet hallitukset tuovat esiin, että ensinnäkin Itävallan viranomaiset kantavat osittain yhtiön tasolla ja osittain osakkeenomistajien tasolla veroa voitosta, jonka Itävaltaan sijoittautuneet yhtiöt jakavat osakkeenomistajilleen. Itävallan viranomaiset eivät edes voi kantaa yhtiöveroa samalla tavalla alueensa ulkopuolelle sijoittautuneilta yhtiöiltä. Kyseessä olevat verosäännökset ovat näiden tahojen mukaan siis perusteltuja, koska tilanteet ovat objektiivisesti katsoen erilaisia, mikä voi perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan olla perusteena erilaiselle verokohtelulle (asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 30–34 ja 37 kohta sekä em. asia Verkooijen, tuomion 43 kohta).

29 On siis arvioitava, liittyykö Itävallassa yleisesti verovelvollisen henkilön erilainen kohtelu sen mukaan, saako hän pääomatuloja tähän jäsenvaltioon sijoittautuneilta yhtiöiltä vai muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta yhtiöiltä, perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti objektiivisesti katsoen erilaisiin tilanteisiin.

30 Asiakirjoista ilmenee, että Itävallan verosäännösten tarkoituksena on lieventää yhtiöiden voittojen kahdenkertaisen verotuksen taloudellisia vaikutuksia, jotka aiheutuisivat yhtiöveron kantamisesta yhtiön tuottamasta voitosta ja siitä, että samasta voitosta, joka on jaettu osinkoina osakkeenomistajille, kannettaisiin tulovero osakkeenomistajan verotuksessa.

31 On kuitenkin huomattava, että sekä Itävallasta saadut pääomatulot että toisesta jäsenvaltiosta saadut pääomatulot voivat joutua kahdenkertaisen verotuksen kohteeksi. Kummassakin tapauksessa nimittäin tulot ovat ensin lähtökohtaisesti yhtiöveron alaisia ja sitten, jos ne jaetaan osinkoina, tuloveron alaisia.

32 Itävallassa yleisesti verovelvolliset osakkeenomistajat, jotka saavat pääomatuloja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta yhtiöltä, ovat siis vastaavassa tilanteessa kuin ne Itävallassa yleisesti verovelvolliset osakkeenomistajat, jotka saavat pääomatuloja Itävaltaan sijoittautuneelta yhtiöltä, kun tarkastellaan sellaista verosäännöstä, jonka tarkoituksena on lieventää niiden yhtiöiden, joihin sijoitus on tehty, jakamien voittojen kaksinkertaisen verotuksen vaikutuksia.

33 Tästä seuraa, että Itävallan verosäännökset, joiden mukaan lopullisen 25 prosentin verokannan mukaisen verotuksen tai pääomatulojen puolitetun verokannan soveltamisen edellytyksenä on, että nämä tulot on saatu Itävallasta, eivät liity perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuun erilaiseen tilanteeseen Itävallasta saatujen pääomatulojen ja toisesta jäsenvaltiosta saatujen pääomatulojen välillä (ks. vastaavasti asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996, Kok. 1996, s. I-3089, 41–49 kohta ja asia C-234/01, Gerritse, tuomio 12.6.2003, Kok. 2003, s. I-5933, 47–54 kohta).

34 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksia esittäneet hallitukset väittävät toiseksi, että Itävallan verosäännökset ovat objektiivisesti perusteltuja siksi, että on tarpeen taata kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus (asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1 ja asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-305). Ne tuovat tähän liittyen esiin sen, että kyseessä olevien veroetujen tarkoitus on lieventää yhtiöiden voittojen

kahdenkertaisen verotuksen vaikutuksia. Niiden mukaan yhtiöiden voittojen ja näiden veroetujen välillä on suora taloudellinen yhteys. Näin ollen, koska ainoastaan Itävaltaan sijoittautuneet yhtiöt ovat velvollisia maksamaan yhtiöveroa tässä jäsenvaltiossa, on niiden mukaan perusteltua myöntää mainitut veroedut ainoastaan niille henkilöille, jotka saavat pääomatuloja Itävallasta.

35 On muistettava, että edellä mainitussa asiassa Bachmann annetun tuomion 28 kohdassa sekä edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Belgia annetun tuomion 21 kohdassa, joissa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että tarve taata verojärjestelmän johdonmukaisuus voi oikeuttaa perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittamiseen, oli olemassa suora yhteys vanhuuden ja kuoleman varalta otettavia vakuutuksia koskevien sopimusten vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden ja vakuutuksenantajan sopimusten täyttämiseksi suorittamien rahamäärien verotuksen välillä, ja tämä yhteys oli säilytettävä kyseisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamiseksi (ks. erityisesti asia C-55/98, Vestergaard, tuomio 28.10.1999, Kok. 1999, s. I-7641, 24 kohta ja em. asia X ja Y, tuomion 52 kohta).

36 Pääasiassa on sen lisäksi, että luonnollisten henkilöiden tulovero ja yhtiövero ovat kaksi eri veroa, jotka koskevat eri verovelvollisia (ks. asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000, Kok. 2000, s. I-2787, 40 kohta; em. asia Verkooijen, tuomion 57 ja 58 kohta ja asia C-168/01, Bosal, tuomio 18.9.2003, Kok. 2003, s. I-9409, 30 kohta), todettava, että Itävallan verosäännökset eivät edellytä kyseessä olevan veroedun, jonka Itävallassa asuvat verovelvolliset saavat Itävallasta saamiensa pääomatulojen osalta, saamiseksi, että yhtiöiden voitoista on kannettu yhtiövero.

37 On myös muistutettava, että verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämisen tarpeeseen perustuvan väitteen osalta on tarkistettava, mitä päämääriä kyseessä olevilla verosäännöksillä tavoitellaan (ks. asia C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, tuomio 11.3.2004, Kok. 2004, s. I-2409, 67 kohta).

38 Itävallan verosäännöksillä tavoiteltuun päämäärään eli kahdenkertaisen verotuksen lieventämiseen ei mitenkään vaikuttaisi se, että myös toisesta jäsenvaltiosta pääomatuloja saaneet henkilöt voisivat hyötyä Itävallan verosäännöksistä. Päinvastoin se seikka, että lopullinen vero 25 prosentin suhteellisen verokannan mukaisesti ja puolitetun verokannan soveltaminen on ulotettu vain niihin, jotka ovat saaneet pääomatuloja Itävallasta, on omiaan kasvattamaan itävaltalaisten yhtiöiden voittoihin ja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden voittoihin kohdistuvan yhteenlasketun veron määrän välistä eroa.

39 Itävallan verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämisen tarpeeseen perustuvia väitteitä ei siis voida hyväksyä.

40 On tosin todettava, että kyseessä olevan veroedun myöntäminen myös toisesta jäsenvaltiosta pääomatuloja saaneille henkilöille johtaisi kyseessä olevan jäsenvaltion kannalta sen verotulojen vähenemiseen. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä kuitenkin ilmenee, että verotulojen vähentymistä ei voida pitää yleisen edun mukaisena pakottavana syynä, jolla voitaisiin perustella toimenpide, joka lähtökohtaisesti rajoittaa perusvapautta (em. asia Verkooijen, tuomion 59 kohta; asia C-136/00, Danner, tuomio 3.10.2002, Kok. 2002, s. I-8147, 56 kohta sekä em. asia X ja Y, tuomion 50 kohta).

41 Lisäksi toisin kuin Itävallan ja Tanskan hallitukset väittävät, toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden verotuksen tasolla ei ole merkitystä, kun arvioidaan Itävallan verosäännöksiin liittyen, onko kansallinen lainsäädäntö perustamissopimuksen 73 b artiklan ja 73 d artiklan 1 ja 3 kohdan kanssa yhteensopivaa.

42 Tältä osin on todettava, että Itävallasta saatujen pääomatulojen osalta kyseessä olevissa verosäännöksissä ei ole minkäänlaista suoraa yhteyttä yhtiöiden voitoista kannettavan yhtiöveron ja Itävallassa asuvien verovelvollisten tuloverotuksessa saamien veroetujen välillä. Näin ollen Itävallan alueen ulkopuolelle sijoittautuneiden yhtiöiden verotuksen tasolla ei voida perustella sitä, että näiden yhtiöiden maksamien pääomatulojen saajille ei myönnetä näitä samoja veroetuja.

43 Ei tosin voida sulkea pois sitä, että kyseessä olevien verosäännösten laajentaminen koskemaan toisesta jäsenvaltiosta saatuja pääomatuloja voi aiheuttaa sen, että Itävallassa asuvien sijoittajien kannalta sellaisten yhtiöiden, jotka ovat sijoittautuneet sellaisiin muihin jäsenvaltioihin, joissa yhtiövero on alempi kuin Itävallassa, osakkeiden ostaminen muuttuu edulliseksi. Tämä mahdollisuus ei kuitenkaan millään tavalla ole luonteeltaan sellainen, että sillä voitaisiin perustella sellaisia säännöksiä, jotka ovat kyseessä pääasiassa. Sellaisten verovelvollisten, jotka saavat asuinvaltiossaan pääomatuloja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneista yhtiöistä, mahdollisesti saamaan veroetuun perustuvasta väitteestä on nimittäin riittävää todeta, että vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että perusvapauden vastaista epäedullista verokohtelua ei voida perustella muilla veroeduilla, vaikka tällaisia etuja olisikin olemassa (em. asia Verkooijen, tuomion 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Ranskan hallitus korostaa lisäksi, että Itävallan verosäännökset ovat perusteltuja siksi, että on tarpeen varmistaa verovalvonnan tehokkuus.

45 Tältä osin on todettava, että erityisesti perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan b alakohdasta ilmenee, että verovalvonnan tehokkuuteen voidaan vedota perusteena perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittamiselle (ks. asia C-254/97, Baxter ym., tuomio 8.7.1999, Kok. 1999, s. I-4809, 18 kohta ja asia C-478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000, Kok. 2000, s. I-7587, 39 kohta).

46 Ensinnäkään siltä osin kuin on kyse veroedusta, joka syntyy Itävallasta saatujen pääomatulojen verottamisesta alennetulla verokannalla, ei ole mitenkään osoitettu, että eri verokantojen soveltaminen sen mukaan, mistä pääomatulot on saatu, olisi omiaan tehostamaan verovalvontaa.

47 Toiseksi siltä osin kuin on kyse lopullisesta verosta 25 prosentin verokannalla, on todettava, että Itävaltaan sijoittautuneet yhtiöt perivät tämän suoraan tulon lähteellä. Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 33 ja 34 kohdassa kuitenkin todennut, luonteeltaan lopullisen veron edellytyksenä ei välttämättä ole veron periminen tulon lähteellä. Niinpä myös EStG:n 97 §:n 2 momentissa säädetään, että sellaisissa tapauksissa, joissa veron pidättäminen tulon lähteellä ei ole mahdollista, luonteeltaan lopullinen vero voidaan suorittaa siten, että "tulon maksajalle maksetaan oma-aloitteisesti pääomatuloveroa vastaava määrä". Muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneista yhtiöistä saatuihin tuloihin olisi siis mahdollista soveltaa samantyyppistä menettelyä, jossa vero maksetaan oma-aloitteisesti verohallinnolle.

48 Itävaltaan sijoittautuneiden yhtiöiden suoraan tulon lähteellä suorittama veronpidätys on tosin verohallinnon kannalta helpompi toimintatapa kuin oma-aloitteinen veron maksu. Pelkillä hallinnollisilla hankaluuksilla ei kuitenkaan voida perustella perustamissopimuksen mukaisen perusvapauden, kuten pääomien vapaan liikkuvuuden, rajoittamista (em. asia komissio v. Ranska, tuomion 29 ja 30 kohta).

49 Kun otetaan huomioon kaikki edellä esitetty, kahteen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että perustamissopimuksen 73 b artikla ja 73 d artiklan 1 ja 3 kohta ovat esteenä sellaiselle lainsäädännölle, jonka mukaan ainoastaan ne henkilöt, jotka ovat saaneet pääomatuloja Itävallasta, voivat valita lopullisen 25 prosentin verokannan mukaisen veron ja tavallisen tuloverotuksen, jossa sovelletaan puolitettua verokantaa, välillä, kun siinä taas säädetään, että toisesta jäsenvaltiosta saadut pääomatulot ovat aina tavallisen tuloveron alaisia ilman verokannan alennusta. Sitä, että toisesta jäsenvaltiosta pääomatuloja saaneille henkilöille ei myönnetä veroetuja, jotka myönnetään Itävallasta pääomatuloja saaneille henkilöille, ei voida perustella sillä seikalla, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden tulojen verotus on tässä toisessa jäsenvaltiossa alhainen.

## Kolmas ennakkoratkaisukysymys

50 Kolmannessa kysymyksessään ennakkoratkaisukysymyksiä esittänyt tuomioistuin kysyy, onko perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta esteenä sellaiselle verolainsäädännölle, jonka mukaan Itävallassa asuvalla verovelvollisella, joka saa pääomatuloja toisesta jäsenvaltiosta, on oikeus vähentää tuloverostaan suhteellinen osuus yhtiöverosta, jonka yhtiö, jonka osakas hän on, on suorittanut.

51 Lenz ja komissio suhtautuvat varauksellisesti siihen, voidaanko tämä kysymys ottaa tutkittavaksi. Kysymys ei näiden tahojen mukaan liity pääasian ratkaisuun, koska se koskee sellaista verojärjestelmää, jollaista Itävallassa ei ole voimassa.

52 Tältä osin on todettava, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisöjen tuomioistuin ei voi vastata kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen, jos on ilmeistä, että yhteisön oikeuden tulkitsemisella, jota kansallinen tuomioistuin on pyytänyt, ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen tai jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen (asia C-83/91, Meilicke, tuomio 16.7.1992, Kok. 1992, s. I-4871, Kok. Ep. XIII, s. I-107, 25 kohta; asia C-36/99, Idéal tourisme, tuomio 13.7.2000, Kok. 2000, s. I-6049, 20 kohta ja asia C-380/01, Schneider, tuomio 5.2.2004, Kok. 2004, s. I-1389, 22 kohta).

53 Säännöksissä, jotka välipäätöksessä, jossa ennakkoratkaisukysymykset on esitetty, tuodaan esiin, ei säädetä mahdollisuudesta vähentää Itävallassa yhtiövero, joka on maksettu toisessa jäsenvaltiossa. Itävallan hallitus on yhteisöjen tuomioistuimen kehotuksesta toimittaa tarkempia tietoja tästä asiasta vahvistanut, että pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana voimassa olleesta lainsäädännöstä ei edes laajentavasti lakia tulkiten löydy sellaista vähennystä, johon ennakkoratkaisukysymykset esittänyt tuomioistuin viittaa.

54 Näin ollen kolmanteen esitettyyn kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

## Oikeudenkäyntikulut

55 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Itävallan, Tanskan, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille sekä komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto)

on ratkaissut Verwaltungsgerichtshofin 27.8.2002 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **EY:n perustamissopimuksen 73 b artikla ja 73 d artiklan 1 ja 3 kohta (joista on tullut EY 56 artikla ja EY 58 artiklan 1 ja 3 kohta) ovat esteenä sellaiselle lainsäädännölle, jonka mukaan ainoastaan ne henkilöt, jotka ovat saaneet pääomatuloja Itävallasta, voivat valita lopullisen 25 prosentin verokannan mukaisen veron ja tavallisen tuloverotuksen, jossa sovelletaan puolitettua verokantaa, välillä, kun siinä taas säädetään, että toisesta jäsenvaltiosta saadut pääomatulot ovat aina tavallisen tuloveron alaisia ilman verokannan alennusta.**

2) **Sitä, että toisesta jäsenvaltiosta pääomatuloja saaneille henkilöille ei myönnetä veroetuja, jotka myönnetään Itävallasta pääomatuloja saaneille henkilöille, ei voida perustella sillä seikalla, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden tulojen verotus on tässä toisessa jäsenvaltiossa alhainen.**

Jann Rosas von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Julistettiin Luxemburgissa 15 päivänä heinäkuuta 2004.

R. Grass

kirjaaja

P. Jann

ensimmäisen jaoston puheenjohtaja