Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

26 päivänä lokakuuta 2017 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteisövero – Direktiivi 90/435/ETY – 1 artiklan 2 kohta ja 4 artiklan 2 kohta – Eri jäsenvaltioissa asuvat emo- ja tytäryhtiöt – Yhteinen verojärjestelmä – Mahdollisuus tehdä vähennys emoyhtiön veronalaisesta voitosta – Kansalliset säännökset, joilla pyritään poistamaan tytäryhtiöiden jakamien voittojen kaksinkertainen verotus – Huomioon ei oteta lainakorkojen ja osinkojen maksamisen perusteena olevan omistusosuuden rahoituksen välillä vallitsevaa yhteyttä

Asiassa C-39/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Antwerpenin alioikeus, Belgia) on esittänyt 8.1.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 25.1.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Argenta Spaarbank NV

vastaan

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça, varapresidentti A. Tizzano (esittelevä tuomari) sekä tuomarit E. Levits, A. Borg Barthet ja M. Berger,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 30.3.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Argenta Spaarbank NV, edustajinaan B. De Cock ja K. Van Duyse, advocaten,

– Belgian hallitus, asiamiehinään J.-C. Halleux, P. Cottin ja M. Jacobs,

– Euroopan komissio, asiamiehenään W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.4.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY (EYVL 1990, L 225, s. 6) 1 artiklan 2 kohdan ja 4 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Argenta Spaarbank NV ja Belgian valtio ja jossa on kyse mainitulle yhtiölle osoitettujen, verovuosia 2000 ja 2001 koskevien yhteisöverotuspäätösten laillisuudesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 90/435 johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”jäsenvaltioiden nykyiset eri jäsenvaltioissa sijaitsevien emo- ja tytäryhtiöiden välisiä suhteita sääntelevät verosäännökset eroavat toisistaan huomattavasti ja ovat yleisesti ottaen vähemmän edullisia kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien emo- ja tytäryhtiöiden välisiin suhteisiin sovellettavat säännökset; eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö saatetaan tällä tavoin epäedullisempaan asemaan kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö; tämä epäedullisuus olisi poistettava ottamalla käyttöön yhteinen järjestelmä ja helpottamalla näin yhtiöiden ryhmittymistä [unionissa]”.

4 Kyseisen direktiivin 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Kunkin jäsenvaltion on sovellettava tätä direktiiviä

– kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseville yhtiöille jaettuihin voittoihin, jotka ovat peräisin niiden muissa jäsenvaltioissa sijaitsevista tytäryhtiöistä,

– kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien tytäryhtiöiden muissa jäsenvaltioissa sijaitseville emoyhtiöilleen jakamiin voittoihin.

2. Tämä direktiivi ei estä sellaisten kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamista, jotka ovat välttämättömiä veropetosten ja väärinkäytösten estämiseksi.”

5 Kyseisen direktiivin 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tätä direktiiviä sovellettaessa

a) emoyhtiön asema on tunnustettava ainakin niille jäsenvaltiossa sijaitseville yhtiöille, jotka täyttävät 2 artiklassa säädetyt edellytykset ja joilla on vähintään 25 prosentin osuus samat edellytykset täyttävän toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan yhtiön pääomasta;

b) ’tytäryhtiöllä’ tarkoitetaan yhtiötä, jonka pääomasta toinen yhtiö omistaa a kohdan mukaisen osuuden.

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, jäsenvaltiot voivat:

– kahdenvälisin sopimuksin korvata pääomaosuutta koskevan edellytyksen äänioikeuksien hallintaa koskevalla edellytyksellä,

– olla soveltamatta tätä direktiiviä kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseviin yhtiöihin, joilla ei keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan ole hallussaan emoyhtiön asemaan oikeuttavaa osuutta, sekä sellaisiin yhtiöihin, joista toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalla yhtiöllä ei keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan ole tällaista osuutta.”

6 Saman direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos emoyhtiölle tytäryhtiönsä osakkaana jaetaan voittoa muutoin kuin tämän selvitystilaan joutumisen yhteydessä, emoyhtiön sijaintivaltion on:

– joko oltava verottamatta tätä voittoa,

– tai verotettava voittoa mutta samalla valtuutettava tämä yhtiö vähentämään veronsa määrästä tytäryhtiön tästä voitosta maksamaa veroa vastaava osuus, ja tarvittaessa määrä, jonka tytäryhtiön sijaintivaltio 5 artiklan poikkeussäännöksiä soveltaen on kantanut ennakonpidätyksenä [oikeammin: lähdeverona], vastaavan kansallisen veron määrän rajoissa.

2. Kukin jäsenvaltio voi kuitenkin säätää, ettei osuuteen liittyviä kuluja tai tytäryhtiön voitonjaosta johtuvia arvonalennuksia saa vähentää emoyhtiön verotettavista voitoista. Jos näissä tapauksissa osuuteen liittyvät hallintokulut vahvistetaan vakiomenetelmällä, vakiomäärä ei saa olla suurempi kuin 5 prosenttia tytäryhtiön jakamista voitoista.”

Belgian oikeus

7 Direktiivi 90/435 on saatettu osaksi Belgian oikeutta 23.10.1991 annetulla lailla (Belgisch Staatsblad 15.11.1991, s. 25619), jolla muutettiin tuolloin voimassa ollutta, lopullisesti verotettuja tuloja koskevaa järjestelmää (jäljempänä RDT-järjestelmä).

8 Vuonna 1992 toteutetun tuloveroalaa koskevan lainsäädännön kodifioinnin jälkeen lopullisesti verotettuja tuloja koskevaan järjestelmään liittyvät merkitykselliset säännökset koottiin yhteen vuoden 1992 tuloverolain, joka sovitettiin yhteen 10.4.1992 annetulla kuninkaan asetuksella ja vahvistettiin 12.6.1992 annetulla lailla (Belgisch Staatsblad, lisäpainos 30.7.1992; jäljempänä vuoden 1992 tuloverolaki), sellaisina kuin nämä on pantu täytäntöön 27.8.1993 vuoden tuloverolain täytäntöönpanosta annetulla kuninkaan asetuksella (Belgisch Staatsblad 13.9.1993, s. 20096), 202, 204 ja 205 §:ään.

9 Kyseisten säännösten mukaan yhtiö voi lopullisesti verotettujen tulojensa perusteella vähentää tuloksestaan 95 prosenttia direktiivissä 90/435 tarkoitetuilta tytäryhtiöiltään saamistaan osingoista (jäljempänä RDT-vähennys).

10 RDT-järjestelmä toimii lyhyesti kuvattuna seuraavalla tavalla. Tytäryhtiön jakama osinko on ensiksi sisällytettävä emoyhtiön veron perusteeseen. Tämän jälkeen nämä osingot vähennetään tästä veron perusteesta mutta ainoastaan niiltä osin kuin tulos jää muiden verosta vapautettujen tulojen vähennyksen jälkeen voitolliseksi kyseessä olevana verokautena.

11 Vuoden 1992 tuloverolakiin lisättiin tässä yhteydessä verosäännöksistä, rahoitussäännöksistä ja muista säännöksistä 20.12.1995 annetulla lailla (wet van 20 december 1995 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen; Belgisch Staatsblad 23.12.1995, s. 34578) 198 §:n 10 kohta. Viimeksi mainitussa, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, säädetään seuraavaa:

”Elinkeinomenoina ei pidetä

– –

10° Jollei [vuoden 1992 tuloverolain] 55 §:n soveltamisesta muuta johdu, korkoja siihen määrään asti, joka vastaa sellaisten [vuoden 1992 tuloverolain] 202–204 §:n nojalla vähennyskelpoisten osinkojen määrää, jotka yhtiö on saanut osakkeista tai yhtiöosuuksista, joita se ei ole omistanut niiden luovutushetkellä keskeytyksettä vähintään yhden vuoden ajan.

[Edellistä] alakohtaa ei kuitenkaan sovelleta toisiinsa sidoksissa olevien tai toistensa osuuksia omistavien yhtiöiden osakkeisiin tai osuuksiin silloinkaan, kun nämä ovat lyhytaikaisten sijoitusten kaltaisia, eikä pysyviin vastaaviin merkittyihin muihin osakkeisiin tai osuuksiin.”

12 Vuoden 1992 tuloverolain 202 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, säädetään seuraavaa:

”1. Verokauden voitosta on myös vähennettävä, siltä osin kuin ne siihen sisältyvät,

1° osingot, poikkeuksena tulot, jotka on saatu luovutettaessa yhtiölle sen omia osakkeita tai osuuksia tai yhtiön omaisuuden täyden ja osittaisen jakamisen yhteydessä

– –

2. Yhtiöllä on oikeus vähentää 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitetut tulot vain, jos sillä on kyseisten tulojen maksamisesta päätettäessä tai tulojen maksuhetkellä vähintään 5 prosentin osuus tuloja jakavan yhtiön yhtiöpääomasta tai jos tämän osuuden sijoitusarvo on vähintään 50 miljoonaa Belgian frangia (BEF) [n. 1 240 000 euroa].

Tämä edellytys ei kuitenkaan koske tuloja,

1° joiden saajina ovat 56 §:n 1 momentissa tarkoitetut luottolaitokset – –”

13 Vuoden 1992 tuloverolain 204 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, säädetään seuraavaa:

”Edellä 202 §:n 1 momentin 1, 3 ja 4 kohdan nojalla vähennyskelpoiset tulot otetaan huomioon verokauden voitossa 95 prosenttiin asti peritystä tai saadusta määrästä, johon on mahdollisesti lisätty irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävä todellinen tai fiktiivinen pidätys tai, 202 §:n 1 momentin 4 ja 5 kohtaan liittyvien tulojen osalta, josta on vähennetty myyjälle hyvitetty korko, jos arvopaperit on hankittu kyseisen verokauden aikana.”

14 Vuoden 1992 tuloverolain täytäntöönpanosta 27.8.1993 annetun kuninkaan asetuksen 106 §:n 5 momentissa, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, säädetään seuraavaa:

”Irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävästä pidätyksestä luovutaan kokonaan sellaisten osinkojen osalta, joiden maksaja on belgialainen tytäryhtiö ja saaja muussa Euroopan talousyhteisön jäsenvaltiossa sijaitseva emoyhtiö.

Vapautusta ei kuitenkaan sovelleta, jos osingonmaksun perusteena oleva emoyhtiön omistusosuus ei ole vähintään 25:tä prosenttia tytäryhtiön pääomasta eikä 25 prosentin vähimmäisosuus ole tai ole ollut emoyhtiöllä keskeytyksettä vähintään yhtä vuotta.

Edellä olevaa 1 ja 2 momenttia sovellettaessa tytäryhtiöllä ja emoyhtiöllä tarkoitetaan tytäryhtiöitä ja emoyhtiöitä siten kuin ne määritellään [direktiivissä 90/435].”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Argenta Spaarbank on Belgian oikeuden mukaan perustettu hyväksytty luottolaitos, joka sai tilivuosina 1999 ja 2000 (verovuosina 2000 ja 2001) osinkoa osuuksista, jotka se omisti Belgiaan ja muihin unionin jäsenvaltioihin sijoittautuneissa yhtiöissä ja jotka olivat tietyissä tapauksissa olleet sen omistuksessa alle vuoden ja toisissa yli vuoden kyseisten osinkojen maksuajankohtana.

16 Vuoden 1992 tuloverolain 202 ja 204 §:n, sellaisina kuin niitä sovelletaan pääasiassa, perusteella Argenta Spaarbankille myönnettiin emoyhtiönä kyseisistä osingoista RDT-vähennys 95 prosentin määrään asti.

17 Luottolaitosasemansa vuoksi se maksoi kyseisten tilikausien aikana korkoja 11 702 186 712 BEF:n (n. 290 090 000 euroa) ja 13 322 033 492 BEF:n (n. 330 245 000 euroa) määrään asti, ja nämä korot kirjattiin kyseisen yhtiön tuloslaskelmaan otsikon ”korot ja vastaavat kulut” alle.

18 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, kyseiset korot eivät liittyneet tytäryhtiön pääomaosuuksien hankintaa varten otettuihin lainoihin. Sitä vastoin ne liittyivät sellaisiin säästö-, avista- ja määräaikaistalletuksiin sekä muihin sijoitusvälineisiin, joita Argenta Spaarbank luottolaitoksena piti asiakkaidensa puolesta ja jotka olisi tällä perusteella voitu vähentää elinkeinotoiminnan harjoittamisesta aiheutuneina menoina.

19 Vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohdan mukaan vähennyskelvottomia ovat kuitenkin kaikki ne korot, jotka vastaavat sellaisten vuoden 1992 tuloverolain 202–204 §:n nojalla vähennyskelpoisten tulojen määrää, jotka emoyhtiö on saanut hankkimistaan osakkeista tai osuuksista, joita se ei ole luovutushetkellä keskeytyksettä omistanut vähintään yhden vuoden ajan, eikä siinä edellytetä, että näiden korkojen ja niiden osinkojen, joihin on sovellettu RDT-vähennystä, välillä olisi syy-yhteys.

20 Argenta Spaarbank sai tilikautena 1999 (verovuosi 2000) 3 059 292 BEF (n. 75 838 euroa) ja tilikautena 2000 (verovuosi 2001) 11 960 419 BEF (n. 296 490 euroa) osinkoja niiden maksamisajankohtana vähemmän kuin vuoden ajan omistetuista osuuksista.

21 Verohallinto osoitti näin ollen vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohdan perusteella Argenta Spaarbankille kaksi verokausia 2000 ja 2001 koskevaa oikaistua verotuspäätöstä, joissa ilmoitettiin, että ”hyväksymättä jääneisiin menoihin” oli lisätty 75 837,87 euron ja 296 491,04 euron suuruiset korot, joita ei tästä syystä voitu vähentää kyseisen emoyhtiön veronalaisesta voitosta.

22 Nationale Controlecentrum I van de administratie voor de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (yritys- ja tuloverotukseen liittyviä asioita käsittelevä kansallinen valvontaviranomainen I, Belgia) hylkäsi Argenta Spaarbankin näistä verotuspäätöksistä tekemät oikaisuvaatimukset.

23 Argenta Spaarbank riitautti 3.8.2004 kyseisen päätöksen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, rechtbank van eerste aanleg te Antwerpenissä (Antwerpenin alioikeus, Belgia) saadakseen kyseiset kaksi verotuspäätöstä kumotuiksi. Se vetosi muun muassa siihen, että vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohta ei sovellu yhteen direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohdan kanssa, sillä viimeksi mainitun säännöksen mukaan jäsenvaltion on yksinomaan sallittua katsoa vähennyskelvottomiksi sellaiset korot, jotka ovat syy-yhteydessä niihin osinkoihin, joihin on sovellettu RDT-vähennystä.

24 Tässä tilanteessa rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Rikotaanko vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohdalla, sellaisena kuin sitä sovelletaan verovuosiin 2000 ja 2001, [direktiivin 90/435] 4 artiklan 2 kohtaa siltä osin kuin siinä säädetään, että korkojen määrää, joka vastaa sellaisten vuoden 1992 tuloverolain 202–204 §:n nojalla verosta

vapautettavien osinkojen määrää, jotka yhtiö on saanut osakkeista tai yhtiöosuuksista, joita se ei ole omistanut niiden luovutushetkellä vähintään yhden vuoden ajan keskeytyksettä, ei pidetä elinkeinomenoina, jolloin ei tehdä mitään eroa sen mukaan, liittyvätkö nämä korkomenot sellaiseen osakkeenomistukseen (tai sen rahoitukseen), josta verosta vapautettavat osingot on saatu, vai eivät?

2) Onko [vuoden 1992 tuloverolain] 198 §:n 10 kohta, sellaisena kuin sitä sovelletaan verovuosiin 2000 ja 2001, [direktiivin 90/435] 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu säännös, joka koskee veropetosten ja väärinkäytösten estämistä, ja mikäli näin on, ylitetäänkö vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohdalla se, mikä on tarpeen tällaisten veropetosten ja väärinkäytösten estämiseksi, siltä osin kuin siinä säädetään, että korkojen määrää, joka vastaa sellaisten [vuoden 1992 tuloverolain] 202–204 §:n nojalla verosta vapautettavien osinkojen määrää, jotka yhtiö on saanut osakkeista tai yhtiöosuuksista, joita se ei ole omistanut niiden luovutushetkellä keskeytyksettä vähintään yhden vuoden ajan, ei pidetä elinkeinomenoina, jolloin ei tehdä mitään eroa sen mukaan, liittyvätkö nämä korkomenot sellaiseen osakkeenomistukseen (tai sen rahoitukseen), josta verosta vapautettavat osingot on saatu, vai eivät?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

25 Belgian hallitus katsoo, ettei nyt käsiteltävänä olevaa ennakkoratkaisupyyntöä voida ottaa tutkittavaksi. Tämän oikeudenkäyntiväitteen tueksi se muistuttaa, että vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohdassa sallitaan se, että Belgian veroviranomaiset hylkäävät vähennyskelvottomina kuluina kaikki emoyhtiön asianomaisen verokauden aikana maksamat korot niiden osinkojen määrään asti, jotka on saatu tytäryhtiön pääomasta vähemmän kuin vuoden ajan omistettujen sellaisten osuuksien perusteella ja joihin sovelletaan RDT-vähennystä.

26 Tässä tilanteessa Belgian hallitus väittää, että mainittu pykälä tosin muistuttaa direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohtaa, koska sillä tarjotaan keino torjua väärinkäytösmenettely, jossa laina tytäryhtiöiden osuuksien – joista saatavat osingot ovat vähennyskelpoisia – hankkimiseksi otetaan sen vuoksi, että emoyhtiön veron perustetta voitaisiin alentaa lainasta aiheutuvilla myöskin vähennyskelpoisilla koroilla.

27 Koska vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohta vaikuttaa kuitenkin välillisesti siten, että vuoden 1992 tuloverolain 202–204 §:ään perustuva vähennys neutralisoidaan lyhytaikaisista omistusosuuksista saatavien osinkojen osalta, kyseisen säännöksen pitäisi Belgian hallituksen mukaan katsoa olevan direktiivin 90/435 3 artiklan 2 kohdan, jonka mukaan jäsenvaltioilla on mahdollisuus olla soveltamatta kyseisellä direktiivillä käyttöön otettua, voittoja koskevaa vähennysjärjestelmää ”yhtiöihin, joilla ei keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan ole hallussaan emoyhtiön asemaan oikeuttavaa osuutta”, mukainen. Kyseinen hallitus nimittäin katsoo viimeksi mainitun säännöksen tarkoittavan sitä, ettei jäsenvaltioilla ole siinä tarkoitetussa tilanteessa velvollisuutta noudattaa direktiiviä 90/435. Sen lisäksi, että niillä on mahdollisuus olla myöntämättä kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädettyjä etuja, ne voivat näin ollen myös pitää kuluja vähennyskelvottomina kyseisen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan säännöksiä vastaamattomin osin ja edellytyksin taikka vielä soveltaa saman direktiivin 1 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen väärinkäytösten välttämiseksi annettua säännöstä, jolla ylitetään se, mikä olisi välttämättä tarpeen tällaisten veropetosten ja väärinkäytösten estämiseksi.

28 Vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohta koskee Belgian hallituksen mukaan tältä osin direktiivin 90/435 soveltamisalaan kuulumatonta tilannetta.

29 Direktiivin 90/435 3 artiklan 2 kohdan toisen luetelmakohdan mukaan poiketen siitä, mitä saman artiklan 1 kohdassa säädetään, jäsenvaltiot ”voivat olla soveltamatta” tätä direktiiviä kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseviin yhtiöihin, joilla ei keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan ole hallussaan emoyhtiön asemaan oikeuttavaa osuutta, sekä sellaisiin yhtiöihin, joista toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalla yhtiöllä ei keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan ole tällaista osuutta.

30 Kyseisellä säännöksellä ei sen nimenomaisen sanamuodon mukaan oteta käyttöön yleisluonteista poikkeusta direktiivin 90/435 soveltamisesta, vaan siinä säädetään pelkästään, että ne jäsenvaltiot, jotka haluavat panna sen täytäntöön kansallisessa oikeudessaan, voivat näin menetellä. Tässä suhteessa on syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin säännökset on pantava täytäntöön kiistattoman sitovasti sekä yksilöidysti, täsmällisesti ja selvästi, jotta oikeusvarmuuden vaatimus täyttyy (ks. tuomio 15.10.2015, komissio v. Saksa, C-137/14, EU:C:2015:683, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Tältä osin on tärkeää mainita, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää vuoden 1992 tuloverolain järjestelmästä ja erityisesti sen 198 §:n 10 kohdasta tulkinnan, joka eroaa Belgian hallituksen unionin tuomioistuimessa esittämästä tulkinnasta.

32 Kyseinen tuomioistuin nimittäin toteaa, että Belgian lainsäätäjä saattoi alun perin direktiivin 90/435 kansallisen oikeuden osaksi siten, että se sovelsi sitä kokonaisuudessaan kotimaisiin emoyhtiöihin eikä nimenomaisesti säätänyt minkäänlaisesta vähimmäisajasta, jonka yhtiön oli omistettava ne osakkeet, jotka soisivat sille sen tytäryhtiön emoyhtiön aseman, josta osuuksia omistettiin, ja joiden nojalla sen olisi mahdollista vaatia, että kyseisistä osakkeista saatavat osingot vähennetään.

33 Kyseisen tuomioistuimen mukaan Belgian kuningaskunta ei näin vuoden 1992 tuloverolakia antaessaan ole käyttänyt jäsenvaltioille direktiivin 90/435 3 artiklan 2 kohdan toisen luetelmakohdan ensimmäisessä osassa annettua mahdollisuutta.

34 Tarkasteltuaan yksityiskohtaisesti vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohdan valmistelutöitä, kohdetta ja tarkoitusta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo sitä vastoin, että kyseisellä säännöksellä pannaan Belgian oikeudessa täytäntöön direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohta, koska sillä pyritään estämään se, että belgialaiset emoyhtiöt tekisivät kaksinkertaisen verovähennyksen hankkiessaan ulkopuolisella vähennyskelpoisella rahoituksella tytäryhtiöiden osakkeita, joista saatavat osingot ovat nekin vähennyskelpoisia.

35 Syynä siihen, ettei vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohdassa säädetä minkäänlaisesta yhteydestä tällaisten osakkeiden hankinnan ja tämän hankinnan rahoituksen välillä, on näin ollen ollut se, ettei Belgian lainsäätäjä ole halunnut neutralisoida lyhytaikaisista osuuksien omistuksesta saatavista osingoista tehtäviä vähennyksiä käyttämällä direktiivin 90/435 3 artiklan 2 kohdan toisen luetelmakohdan ensimmäisessä osassa säädettyä mahdollisuutta, vaan se on halunnut välttää ne käytännön vaikeudet, joita verohallinnolla on, kun tämä kyseisen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua poikkeussääntöä soveltaessaan konkreettisesti tarkastelee tietyn liiketoimen ja hankitun omaisuuden välistä yhteyttä.

36 Juuri tämän vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohtaa koskevan tulkinnan perusteella ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on pitänyt käsiteltävänään olevan asian ratkaisemisen kannalta tarpeellisena esittää nyt esillä olevan ennakkoratkaisupyynnön.

37 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklassa käyttöön otetussa unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisessä yhteistyössä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen

unionin tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta (tuomio 22.12.2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, 16 kohta ja tuomio 21.12.2016, Vervloet ym., C-76/15, EU:C:2016:975, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Lisäksi on tärkeää täsmentää, että unionin tuomioistuimen tehtävänä ennakkoratkaisumenettelyssä ei ole lausua kansallisten säännösten tulkinnasta eikä antaa ratkaisua siitä, onko ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tulkinnut näitä säännöksiä oikein. Unionin tuomioistuimen tehtävänä on näet unionin tuomioistuinten ja kansallisten tuomioistuinten välisen toimivallanjaon mukaisesti ottaa huomioon ennakkoratkaisukysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat sellaisina kuin ne on määritelty ennakkoratkaisupyynnössä (tuomio 23.4.2009, Angelidaki ym., C-378/07–C-380/07, EU:C:2009:250, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Edellä lausutusta seuraa, että Belgian hallituksen esittämää oikeudenkäyntiväitettä tutkittaessa on otettava huomioon yksinomaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohdasta esittämä tulkinta, sellaisena kuin tämä ilmenee tämän tuomion 32–35 kohdasta.

40 Kun kyseinen tulkinta ja tämän tuomion 30 kohdassa mieleen palautettu oikeuskäytäntö otetaan huomioon, on katsottava, että vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohdan kaltainen säännös kuuluu direktiivin 90/435 soveltamisalaan, sillä sen sisältöä ei voida ymmärtää siten, että se voisi suoraan tai – sitä suuremmallakaan syyllä – välillisesti kuulua Belgian hallituksen esittämällä tavalla kyseisen direktiivin 3 artiklan 2 kohdan toisen luetelmakappaleen ensimmäisessä osassa säädetyn valinnanvaraisen poikkeuksen alaan.

41 Näin ollen ennakkoratkaisupyyntö on otettava tutkittavaksi.

Asiakysymys

Ensimmäinen kysymys

42 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohta esteenä vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohdan kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jonka perusteella emoyhtiön lainakorot eivät ole vähennettävissä kyseisen emoyhtiön veronalaisesta voitosta siihen määrään asti, joka on yhtä suuri kuin kyseisen emoyhtiön tytäryhtiönsä pääomasta alle vuoden ajan omistaman osuuden tuottamat, verotuksessa jo vähennyskelpoiset osingot, vaikkei kyseisten korkojen maksamisella olisi yhteyttä näiden omistusosuuksien rahoittamiseen.

43 Jotta tähän kysymykseen voitaisiin antaa hyödyllinen vastaus, unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan huomioon on otettava direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohdan sanamuodon lisäksi myös kyseisen direktiivin tavoitteet ja systematiikka (ks. vastaavasti tuomio 3.4.2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, 22 kohta; tuomio 1.10.2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, 26 kohta ja tuomio 8.3.2017, Wereldhave Belgium ym., C-448/15, EU:C:2017:180, 24 kohta).

44 Aluksi on syytä todeta, että direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohdan sanamuoto on selkeä ja yksiselitteinen siltä osin kuin kyseisessä säännöksessä säädetään, että jäsenvaltion on yksinomaan mahdollista säätää, ettei emoyhtiön tytäryhtiön pääomasta omistamaan ”osuuteen liittyviä kuluja” saada vähentää emoyhtiön veronalaisesta voitosta.

45 Itse kyseisen säännöksen sanamuodosta ilmenee näin ollen, ettei se mahdollista menettelyä, jossa jäsenvaltiot sulkevat tällaisen vähennyskelpoisuuden ulkopuolelle kaikki emoyhtiön ottamien lainojen korot siihen määrään asti, joka vastaa sen tytäryhtiöistä omistamista osuuksista saatuja tuloja.

46 Tällaista sananmukaista tulkintaa tukevat direktiivin 90/435 sisäinen rakenne ja sen tavoite.

47 Tältä osin on syytä muistuttaa, että – kuten direktiivin 90/435 johdanto-osan kolmannesta perustelukappaleesta ilmenee – direktiivillä pyritään ottamalla käyttöön yhteinen verojärjestelmä estämään se, että eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö saatettaisiin epäedullisempaan asemaan kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö, ja helpottamaan näin yhtiöiden ryhmittymistä Euroopan unionin tasolla. Kyseisellä direktiivillä pyritään näin turvaamaan jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle emoyhtiölleen suorittaman voitonjaon verotuksen neutraalisuus (tuomio 1.10.2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, 27 kohta ja tuomio 8.3.2017, Wereldhave Belgium ym., C-448/15, EU:C:2017:180, 25 kohta).

48 Mainitulla direktiivillä pyritään näin sen 4 artiklan 1 kohdassa ja 5 artiklan 1 kohdassa säädettyjen menetelmien avulla estämään tytäryhtiöiden emoyhtiölle jakamien voittojen kaksinkertainen verotus ja välttämään se, että jaetut voitot joutuvat ensiksi verotuksen kohteeksi tytäryhtiön verotuksessa ja toiseksi emoyhtiön verotuksessa (ks. vastaavasti tuomio 3.4.2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, 27 kohta; tuomio 12.2.2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, 29 kohta; tuomio 1.10.2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, 57 kohta ja tuomio 8.3.2017, Wereldhave Belgium ym., C-448/15, EU:C:2017:180, 36 kohta).

49 Direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdassa säädetään yhtäältä, että jos emoyhtiölle tytäryhtiönsä osakkaana jaetaan voittoa, emoyhtiön sijaintivaltion on joko oltava verottamatta tätä voittoa tai valtuutettava kyseinen emoyhtiö vähentämään veronsa määrästä tytäryhtiön tästä voitosta maksamaa veroa vastaava osuus ja tarvittaessa määrä, jonka tytäryhtiön sijaintivaltio on pidättänyt lähdeverona, vastaavan kansallisen veron määrän rajoissa (tuomio 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, 102 kohta; tuomio 3.4.2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, 25 kohta ja tuomio 8.3.2017, Wereldhave Belgium ym., C-448/15, EU:C:2017:180, 37 kohta).

50 Direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohdalla annetaan jäsenvaltioille siis poikkeuksellisesti mahdollisuus säätää, ettei osuuteen liittyviä kuluja tai tytäryhtiön voitonjaosta johtuvia arvonalennuksia saada vähentää emoyhtiön veronalaisista voitoista.

51 Tässä yhteydessä on yhtäältä korostettava, että kyseistä säännöstä on tulkittava suppeasti eikä sitä siis unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti voida tulkita sen sanamuotoa laajemmin (ks. vastaavasti tuomio 17.10.1996, Denkavit ym., C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, EU:C:1996:387, 27 kohta ja tuomio 25.9.2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, 86 kohta).

52 Toisaalta on tärkeää todeta, että direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohdassa asetetulla säännöllä vietäisiin tehokas vaikutus saman artiklan 1 kohdasta ilmenevältä säännöltä, jos tätä ensin mainittua sääntöä olisi tulkittava siten, että sillä sallitaan jäsenvaltioiden estävän sen, että emoyhtiön veronalaisesta voitosta vähennetään kaikki lainojen korkokulut niiden verosta vapautettujen osinkojen määrää vastaavaan määrään asti, jotka emoyhtiö saa tytäryhtiön pääomasta omistamansa osuuden perusteella, ilman, että tämä vähennyskelvottomuus rajoittuisi kyseisen osuuden, jonka perusteella mainitut osingot maksetaan, rahoittamisesta aiheutuviin korkokuluihin. Tällaisella tulkinnalla päädyttäisiin nimittäin sallimaan se, että jäsenvaltiot voivat välillisesti korottaa emoyhtiön verotettavaa tuloa, ja näin sillä vaikutettaisiin verotuksen neutraalisuuteen, kun kyse on jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle emoyhtiölleen suorittamasta osingonjaosta.

53 Lopuksi on todettava, että direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohdassa asetetun säännön tämän tuomion 44 ja 45 kohdasta ilmenevä sananmukainen tulkinta on ainoa sellainen, joka soveltuu yhteen sen erityisen tavoitteen kanssa, johon kyseisellä säännöksellä pyritään direktiivin 90/435 systematiikassa.

54 Kyseisellä säännöksellä jäsenvaltioille annetulla mahdollisuudella pyritään näet estämään se, että emoyhtiö saisi kaksinkertaisen veroedun, joka aiheutuu yhtäältä direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ensimmäisen luetelmakohdan perusteella verosta vapautetusta voitosta ja toisaalta veron alennuksesta, joka saadaan näiden voittojen jakamisesta johtuvaan osuuden arvon alenemiseen perustuvasta vähennyksestä (ks. vastaavasti tuomio 22.12.2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, 42 kohta).

55 Tältä kannalta katsoen direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohtaa on välttämättä tulkittava siten, että sillä sallitaan jäsenvaltioiden estävän ainoastaan sen, että emoyhtiö saisi edellisessä tuomion kohdassa tarkoitetun kaksinkertaisen veroedun. Tulkinnalla, jolla sallittaisiin jäsenvaltioiden epäävän emoyhtiöiltä sellaisten korkojen vähennysoikeuden, jotka eivät ole sidoksissa kyseiset vapautetut voitot tuottavien osuuksien hankintaan, mentäisiin selvästi pidemmälle kuin tällaisen tavoitteen saavuttamiseksi on tarpeen.

56 Tästä seuraa, ettei direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohdassa annettua poikkeussääntöä ole pantu asianmukaisesti täytäntöön vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohdan kaltaisella kansallisella säännöksellä, jolla emoyhtiön ottamiin lainoihin liittyvien korkojen vähentäminen verotuksessa elinkeinotoiminnan harjoittamisesta aiheutuneina kuluina suljetaan yleisesti ja automaattisesti pois siihen määrään asti, joka vastaa kyseisen emoyhtiön tytäryhtiönsä pääomasta omistaman osuuden tuottamia, verotuksessa jo vähennyskelpoisia osinkoja, vaikkei kyseisten korkojen maksamisella ole yhteyttä tällaisen osuuden hankinnan rahoittamiseen.

57 Edellä lausuttu huomioon ottaen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava siten, että direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohdan kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jonka perusteella emoyhtiön lainakorot eivät ole vähennettävissä kyseisen emoyhtiön veronalaisesta voitosta siihen määrään asti, joka on yhtä suuri kuin kyseisen emoyhtiön tytäryhtiönsä pääomasta alle vuoden ajan omistaman osuuden tuottamat, verotuksessa jo vähennyskelpoiset osingot, vaikkei kyseisten korkojen maksamisella olisi yhteyttä näiden omistusosuuksien rahoittamiseen.

Toinen kysymys

58 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa toisella kysymyksellään pääasiallisesti selvittää, onko direktiivin 90/435 1 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että sillä sallitaan jäsenvaltioiden soveltavan vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohdan kaltaista kansallista säännöstä.

59 Tältä osin on syytä muistuttaa, että direktiivin 90/435 1 artiklan 2 kohdassa säädetään, että tämä direktiivi ei estä sellaisten kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamista, jotka ovat välttämättömiä veropetosten ja väärinkäytösten estämiseksi.

60 Kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 51 kohdassa toteaa, direktiivin 90/435 1 artiklan 2 kohta heijastelee unionin oikeuden yleistä periaatetta, jonka mukaan oikeuden väärinkäyttö on kiellettyä (ks. tuomio 5.7.2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, 38 kohta), joten oikeussubjektit eivät saa vedota unionin oikeusnormeihin vilpillisesti tai käyttää niitä väärin (ks. vastaavasti mm. tuomio 21.2.2006, Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121, 69 kohta ja tuomio 28.7.2016, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, 37 kohta).

61 Näin ollen on syytä todeta, että – kuten myös julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 52 kohdassa korostaa – direktiivin 90/435 1 artiklan 2 kohta on periaatteellinen säännös, jonka sisältöä selvennetään yksityiskohtaisesti tämän saman direktiivin muilla säännöksillä, erityisesti sen 4 artiklan 2 kohdalla, jolla pyritään nimenomaisesti estämään emoyhtiöiden tekemän kaksinkertaisen verovähennyksen kaltaiset väärinkäytökset (ks. analogisesti tuomio 17.10.1996, Denkavit ym., C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, EU:C:1996:387, 31 kohta).

62 Ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee, että direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohta on esteenä vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohdan kaltaiselle kansalliselle säännökselle, koska tällä mennään niitä toimenpiteitä pidemmälle, joita unionin lainsäätäjä on pitänyt asianmukaisina sen välttämiseksi, että emoyhtiöt käyttäisivät väärin mahdollisuutta tehdä kaksinkertainen verovähennys.

63 Edellä lausutun perusteella toiseen kysymykseen on vastattava niin, että direktiivin 90/435 1 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, ettei sillä sallita jäsenvaltioiden soveltavan vuoden 1992 tuloverolain 198 §:n 10 kohdan kaltaista kansallista säännöstä, koska tällä mennään pidemmälle kuin veropetosten ja väärinkäytösten estämiseksi on tarpeen.

Oikeudenkäyntikulut

64 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY 4 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä vuoden 1992 tuloverolain, sellaisena kuin tämä on yhteensovitettuna 10.4.1992 annetulla kuninkaan asetuksella ja vahvistettuna 12.6.1992 annetulla lailla, 198 §:n 10 kohdan kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jonka perusteella emoyhtiön lainakorot eivät ole vähennettävissä kyseisen emoyhtiön veronalaisesta voitosta siihen määrään asti, joka on yhtä suuri kuin kyseisen emoyhtiön tytäryhtiönsä pääomasta alle vuoden ajan omistaman osuuden tuottamat, verotuksessa jo vähennyskelpoiset osingot, vaikkei kyseisten korkojen maksamisella olisi yhteyttä näiden osuuksien rahoittamiseen.**

2) **Direktiivin 90/435 1 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, ettei sillä sallita jäsenvaltioiden soveltavan vuoden 1992 tuloverolain, sellaisena kuin tämä on yhteensovitettuna 10.4.1992 annetulla kuninkaan asetuksella ja vahvistettuna 12.6.1992 annetulla lailla, 198 §:n 10 kohdan kaltaista kansallista säännöstä, koska tällä mennään pidemmälle kuin veropetosten ja väärinkäytösten estämiseksi on tarpeen.**

Allekirjoitukset