JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
VERICA TRSTENJAK
13 päivänä tammikuuta 2011[1]

Sisällys

I Johdanto ..... I - 5674

II Asiaa koskevat oikeussäännöt ..... I - 5675

A Unionin oikeus ..... I - 5675

B Kansallinen oikeus ..... I - 5676

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisupyyntö ..... I - 5676

A Tosiseikat ..... I - 5676

B Ensimmäinen ennakkoratkaisupyyntö ja 6.3.2007 annettu tuomio ..... I - 5677

C Toinen ennakkoratkaisupyyntö ..... I - 5678

IV Asian käsittely unionin tuomioistuimessa ..... I - 5680

V Asianosaisten lausumat ..... I - 5680

A Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys ..... I - 5680

B Toinen ennakkoratkaisukysymys ..... I - 5681

C Kolmas ennakkoratkaisukysymys ..... I - 5683

D Neljäs ennakkoratkaisukysymys ..... I - 5684

VI Oikeudellinen arviointi ..... I - 5686

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

A Alustavat huomautukset ..... I - 5686

B Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys ..... I - 5687

C Toinen ennakkoratkaisukysymys ..... I - 5693

D Kolmas ennakkoratkaisukysymys ..... I - 5695

E Neljäs ennakkoratkaisukysymys ..... I - 5701

1. Osakysymys 4 b ..... I - 5702

2. Osakysymys 4 a ..... I - 5704

VII Ratkaisuehdotus ..... I - 5709

I Johdanto

1. Finanzgericht Köln kääntyy nyt käsiteltävällä ennakkoratkaisupyynnöllä jo toisen kerran unionin tuomioistuimen puoleen kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan ulkomailta saatujen osinkojen verotusta koskevan asian yhteydessä. Finanzgericht Köln pyytää selvennystä lähinnä siihen, miten sen pitäisi oikeuskäytännön mukaisesti toteuttaa vaatimukset, jotka esitettiin asiassa Meilicke ym.[2] 6.3.2007 annetussa tuomiossa vastauksena sen ensimmäiseen pääasiaa koskeneeseen ennakkoratkaisupyyntöön.

2. Pääasiassa ovat vastakkain kantajina 3.5.1997 kuolleen Heinz Meilicken perilliset Wienand Meilicke, Heidi Christa Weyde ja Marina Stöffler ja vastaajana Finanzamt Bonn-Innenstadt. Riidassa on kyse muun muassa kansallisen lainsäädännön, jonka tarkoituksena on kaksinkertaisen verotuksen välttäminen, soveltamisesta Tanskaan ja Alankomaihin sijoittautuneiden yhtiöiden vuosina 1995–1997 Heinz Meilickelle maksamiin osinkoihin.

3. Edellä mainitussa asiassa Meilicke ym. annetussa tuomiossa todettiin, että kansallista lainsäädäntöä, jonka tarkoituksena on kaksinkertaisen verotuksen välttäminen ja jonka mukaan jaettavasta osingosta maksettava yhteisövero kompensoidaan myöntämällä Saksan liittotasavallassa asuville tuloverovelvollisille osakkeenomistajille jo maksettua yhteisöveroa vastaava hyvitys tuloverosta, on sovellettava samalla tavalla Saksasta saataviin osinkoihin ja muista Euroopan unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin.

4. Vaikka tämä vastaus on antanut ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle selkeämmän käsityksen pääasiassa

2 – Asia C-292/04, tuomio 6.3.2007 (Kok., s. I-1835).

sovellettavista säännöistä, se katsoo, että nyt on ongelmana se, että muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettua yhteisöveroa on käytännössä vaikea todeta. Tästä syystä se pyytää unionin tuomioistuimelta lisäselvennystä siihen, miten ja mitkä prosessuaaliset säännöt huomioon ottaen muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettua yhteisöveroa vastaava tuloverosta myönnettävä hyvitys pääasian oikeudenkäynnissä käytännössä on myönnettävä.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin oikeus* [3]

5. Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY [4] kohteena on yhteisön jäsenvaltioiden veroviranomaisten yhteistyö.

6. Edellä mainitun direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi pyytää toisen jäsenvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta kaikkia sellaisia tietoja, jotka voivat olla hyödyksi tulo- ja varallisuusverojen asianmukaisessa määräämisessä. Säännöksen mukaan sen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen, jolta tietoja pyydetään, ei tarvitse täyttää tätä pyyntöä, jos on ilmeistä, ettei tietoja pyytävän jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen ole täysin hyödyntänyt omia tavanomaisia tietolähteitään, vaikka tämä pyydetyt tiedot saadakseen olisi kyseisissä olosuhteissa voinut sen tehdä vaarantamatta tavoitellun tuloksen saavuttamista.

7. Direktiivin 77/799 2 artiklan 2 kohdan mukaan sen jäsenvaltion, jolta tietoja pyydetään, toimivaltaisen viranomaisen on tietojen antamiseksi järjestettävä tarvittaessa näiden tietojen saamiseksi tarvittavat selvitykset. Pyydettyjen tietojen saamiseksi pyynnön vastaanottavan viranomaisen tai hallintoviranomaisen, jonka käsiteltäväksi se on asian saattanut, on toimittava kuin se toimisi omaan lukuunsa tai oman maansa jonkin toisen viranomaisen pyynnöstä.

3 – Käsitettä ”unionin oikeus” käytetään unionisopimuksessa ja EUT-sopimuksessa käytettyjen nimitysten mukaisesti yhteisön oikeuden ja unionin oikeuden yhteiskäsitteenä. Siltä osin kuin jäljempänä on kysymys yksittäisistä primaarioikeudellisista määräyksistä esitetään ajallisesti voimassa olevat säännökset.

4 – EYVL L 336, s. 15, sellaisena kuin se on muutettuna tiettyjen direktiivien mukauttamisesta verotuksen alalla Bulgarian ja Romanian liittymisen johdosta 20.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/98/EY (EUVL L 363, s. 129).

B *Kansallinen oikeus*

8. Saksan 7.9.1990 annetun tuloverolain (Einkommensteuergesetz, jäljempänä EStG),[5] sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisina vuosina, 1, 2 ja 20 §:n mukaan Saksassa asuvan ja siellä tuloverovelvollisen henkilön pääomayhtiöistä saamia osinkoja verotetaan Saksassa pääomatuloina.

9. Saksan 11.3.1991 annetun yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz, jäljempänä KStG),[6] sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisina vuosina, 27 §:n 1 momentin mukaan yhteisöveron alaisesta omasta pääomasta, jonka Saksassa yleisesti yhteisöverovelvolliset pääomayhtiöt jakavat osinkoina, peritään 30 prosentin suuruinen voitonjaosta kannettava vero.

10. EStG:n 36 §:n 2 momentin 3 kohdan, luettuna yhdessä EstG:n 20 §:n kanssa, mukaan verovelvolliset voivat vähentää tuloverovelastaan Saksan verottajalle 3/7 Saksassa yleisesti yhteisöverovelvollisten yhteisöjen tai henkilöyhteenliittymien jakamista osingoista, sikäli kuin ne ovat peräisin yhteisöveron alaisista osingonjaoista ja sikäli kuin hyvitettävä yhteisövero otetaan tuloverotuksessa huomioon verotettavana tulona.

11. EStG:n 36 §:n 2 momentin 3 kohdan b alakohdan mukaan yhteisöveron hyvitys edellyttää KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitetun yhteisöverotodistuksen esittämistä.

12. Yleisistä verosäännöksistä 16.3.1976 annetun lain (Abgabenordnung, jäljempänä AO), sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisina vuosina, 175 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan verotuspäätös on tehtävä, kumottava tai sitä on muutettava, jos tapahtuu jotakin, joka vaikuttaa verotukseen taannehtivasti (taannehtivasti vaikuttava tapahtuma). Direktiivien saattamisesta osaksi kansallista oikeusjärjestystä 9.12.2004 annetulla lailla (jäljempänä 9.12.2004 annettu muutoslaki)[7] AO:n 175 §:ää muutettiin 29.10.2004 lähtien siten, että jälkikäteen tapahtuvaa todistuksen tai vahvistuksen antamista tai esittämistä ei enää katsota taannehtivasti vaikuttavaksi tapahtumaksi. Siirtymäsäännöstä ei annettu.

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisupyyntö

A *Tosiseikat*

13. Saksassa asunut Saksan kansalainen Heinz Meilicke sai vuosina 1995–1997 osinkotuloja omistamiensa alankomaalaisten ja

5 – BGBl. I 1990, s. 1898.
6 – BGBl. I 1991, s. 638.
7 – BGBl. I 2004, s. 3310.

tanskalaisten yhtiöiden osakkeiden perusteella. Näistä pääomatuloista kannettiin Saksassa tuloveroa, hyvittämättä Alankomaissa ja Tanskassa yhtiön osinkoina maksetuista voitoista kannettua yhteisöveroa.

14. Heinz Meilickeä koskeva tuloveropäätös annettiin jälkitarkastusta koskevin varauksin vuoden 1995 osalta 16.2.1998 ja vuoden 1996 osalta 7.9.1998. Tuloveropäätös vuoden 1997 osalta annettiin 26.7.2000, eikä se sisällä jälkitarkastusta koskevaa varausta.

15. Pääasian kantajat ovat 1997 kuolleen Heinz Meilicken perillisiä.

16. Pääasian kantajat vaativat 30.10.2000 päivätyllä kirjeellään vastaajaa myöntämään yhteisöveron hyvityksen Heinz Meilicken vuosina 1995–1997 alankomaalaisten ja tanskalaisten osakkeiden perusteella saamien osinkotulojen tuloverosta.

17. Pääasian vastaaja hylkäsi tämän yhteisöveron hyvitystä koskevan hakemuksen 30.11.2000 tekemällään päätöksellä. Pääasian kantajat tekivät tästä päätöksestä oikaisuvaatimuksen 16.1.2001. Oikaisuvaatimus hylättiin 25.3.2002 tehdyllä päätöksellä. Pääasian vastaaja katsoi tällöin itse asiassa, että senhetkisen oikeustilan mukaan ainoastaan sellainen yhteisövero, joka Saksassa yleisesti yhteisöverovelvollisten yhtiöiden oli maksettava, voitiin vähentää osakkeenomistajien maksettavaksi kuuluvasta tuloverosta. Pääasian kantajat katsovat, että tämä tarkoittaa pääomien vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden kiellettyä rajoittamista, joten he nostivat kanteen ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa.

B *Ensimmäinen ennakkoratkaisupyyntö ja 6.3.2007 annettu tuomio*

18. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on lykännyt asian käsittelyä ensimmäisen kerran päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.7.2004 ja jossa se esitti ennakkoratkaisukysymyksen, joka koski sitä, onko EStG:n 36 §:n 2 momentin 3 kohta, jonka mukaan ainoastaan Saksassa yleisesti yhteisöverovelvollisen yhteisön yhteisövero hyvitetään tuloverosta, jolloin hyvitys on suuruudeltaan 3/7 EStG:n 20 §:n 1 momentin 1 tai 2 kohdassa tarkoitetuista tuloista, yhteensopiva EY 56 artiklan 1 kohdan ja EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan kanssa.

19. Edellä mainitussa asiassa Meilicke ym.[8] annetussa tuomiossa tähän kysymykseen

8 – Mainittu edellä alaviitteessä 2.

vastattiin, että EY 56 ja EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle verolainsäädännölle, jonka mukaan pääomayhtiön osinkojen jakamisen yhteydessä jäsenvaltiossa yleisesti verovelvolliselle osakkeenomistajalle myönnetään jaettuun voittoon sovellettavan yhteisöveron verokannan perusteella laskettava yhteisöveron hyvitys, jos osinkoja jakava yhtiö on sijoittautunut samaan jäsenvaltioon, mutta ei myönnetä silloin, jos tämä yhtiö on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon.

tuloverotuksessa – ja jos on, niin miten – jos todellisuudessa maksettavaksi tullutta tai maksettua ulkomaista yhteisöveroa ei voida käytännössä selvittää ja se voi olla jopa suurempi kuin kotimaasta saatuihin osinkoihin kohdistuva yhteisövero. Lopuksi se pohtii, voidaanko muissa unionin jäsenvaltioissa jo maksettu yhteisövero hyvittää lainvoimaisista tuloveropäätöksistä huolimatta jälkikäteen, ja jos voidaan, niin millä ehdoilla.

C *Toinen ennakkoratkaisupyyntö*

21. Edellä esitetyistä syistä ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on päättänyt uudelleen lykätä vireillä olevan asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

20. Ottaen huomioon 6.3.2007 annettuun tuomioon sisältyvät unionin oikeuden vaatimukset ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo nyt, että pääasian kantajat täyttävät lähtökohtaisesti tanskalaisten ja alankomaalaisten yhtiöiden osingonjaosta maksettavan yhteisöveron tuloverotuksessa hyvityksen edellytykset. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ei ole kuitenkaan selvillä siitä, miten ja mitkä prosessuaaliset säännöt ja ehdot huomioon ottaen tämä hyvitys on käytännössä myönnettävä. Erityisesti se haluaa selvittää, millä tavalla ja kenen toimesta selvitys jo maksetusta ulkomaisesta yhteisöverosta on esitettävä. Toinen kysymys, johon ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyytää selvennystä, on se, onko muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin kohdistuva yhteisövero hyvitettävä

”1) Ovatko EY 56 artiklan 1 kohdassa sekä EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 3 kohdassa määrätty pääomien vapaa liikkuvuus, tehokkuusperiaate ja effet utile -periaate esteenä sellaiselle säännökselle – kuten tuloverolain (EStG) (sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisina vuosina) 36 §:n 2 momentin toisen virkkeen 3 kohta – jonka mukaan tuloverosta hyvitetään yhteisövero, joka on suuruudeltaan 3/7 brutto-osingoista, mikäli ne eivät ole peräisin osingon jaosta, johon on katsottu käytetyn yhteisöverolain (KStG) (sellaisena kuin se oli voimassa

riidanalaisina vuosina) 30 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettua omaa pääomaa, vaikka yhtiöltä, jonka kotipaikka on jossain Euroopan yhteisöjen muussa maassa, saaduista osingoista todellisuudessa maksettua yhteisöveroa ei voida tosiasiallisesti selvittää ja vaikka se voisi olla suurempi?

3) Jos KStG:n (sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisina vuosina) 44 §:ssä tarkoitettua yhteisöverotodistusta ei voida tosiasiallisesti esittää eikä ulkomaisista osingoista todellisuudessa maksettua yhteisöveroa selvittää, edellyttääkö EY 56 artiklan 1 kohdassa sekä EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 3 kohdassa määrätty pääomien vapaa liikkuvuus, että yhteisöveron määrä arvioidaan ja että tässä yhteydessä otetaan mahdollisesti huomioon myös osingoista välillisesti maksetut yhteisöverot?

2) Ovatko EY 56 artiklan 1 kohdassa sekä EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 3 kohdassa määrätty pääomien vapaa liikkuvuus, tehokkuusperiaate ja effet utile -periaate esteenä sellaiselle säännökselle – kuten EStG:n (sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisina vuosina) 36 §:n 2 momentin toisen virkkeen 3 kohdan neljännen virkkeen b alakohta – jonka mukaan yhteisöveron hyvitys edellyttää KStG:n (sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisina vuosina) 44 ja 45 §:ssä tarkoitetun sellaisen yhteisöverotodistuksen esittämistä, jossa mainitaan muun muassa hyvitettävän yhteisöveron määrä sekä suorituksen koostumus jaoteltuna KStG:n (sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisina vuosina) 30 §:ssä tarkoitetun erityisen oman pääoman ryhmittelyn perusteella käytettävissä olevan oman pääoman eri osien mukaan, vaikka todellisuudessa maksettua hyvitettävää ulkomaista yhteisöveroa ei voida tosiasiallisesti selvittää ja ulkomailta saatuja osinkoja koskevaa todistusta on käytännössä mahdotonta esittää?

4) a) Mikäli toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi ja yhteisöverotodistus on välttämätön:

Onko tehokkuusperiaatetta ja effet utile -periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle säännökselle – kuten yleisistä verosäännöksistä annetun lain (AO) 175 §:n 2 momentin toinen virke, luettuna yhdessä yleisistä verosäännöksistä annetun lain käyttöönotosta annetun lain (Einführungsgesetz

zur Abgabenordnung, jäljempänä EGAO) 97 §:n 9 momentin 3 kohdan kanssa – jonka mukaan muun muassa yhteisöverotodistuksen esittämistä ei 29.10.2004 lähtien enää katsota taannehtivasti vaikuttavaksi tapahtumaksi, minkä vuoksi ulkomaista yhteisöveroa ei voida menettelysäännöjen vuoksi hyvittää lainvoimaisten tuloveropäätösten osalta, ilman, että ulkomaisen yhteisöveron hyvityksen vaatimiseen olisi myönnetty siirtymäaikaa?

b) Mikäli toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi eikä yhteisöverotodistus ole välttämätön:

Onko EY 56 artiklassa määrättyä pääomien vapaata liikkuvuutta, tehokkuusperiaatetta ja effet utile -periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle säännökselle – kuten AO:n 175 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 2 kohta – jonka mukaan veropäätöstä on muutettava taannehtivasti vaikuttavan tapahtuman, esimerkiksi yhteisöverotodistuksen esittämisen, perusteella, jolloin kotimaisten osinkojen osalta yhteisövero voidaan hyvittää myös silloin, kun kyse on lainvoimaisista tuloveropäätöksistä, vaikka se ei olisi mahdollista sellaisten ulkomaisten osinkojen osalta, joiden osalta ei ole esitetty yhteisöverotodistusta?”

IV Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

22. Ennakkoratkaisupyyntö, joka on päivätty 14.5.2009, saapui unionin tuomioistuimen kirjaamoon 13.7.2009. Kirjallisessa käsittelyssä ovat esittäneet lausumia pääasian kantajat, pääasian vastaaja, Saksan hallitus sekä komissio. Istuntoon, joka järjestettiin 27.10.2010, osallistuivat pääasian kantajien, pääasian vastaajan, Saksan hallituksen ja komission edustajat.

V Asianosaisten lausumat

A *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

23. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koskee sitä, onko kansallinen lainsäädäntö, jonka tarkoituksena on välttää yhtiön osinkoina jakamien voittojen

kaksinkertainen verotus, yhteensopiva unionin oikeuden kanssa, jos jaetuista osingoista maksettu yhteisövero hyvitetään tämän lainsäädännön mukaan sekä kotimaisten että muista unionin jäsenvaltioista saatujen osinkojen osalta siten, että tuloverosta hyvitetään suuruudeltaan kiinteänä hyvityksenä 3/7 saaduista brutto-osingoista, vaikka muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettua yhteisöveroa ei voida tosiasiallisesti selvittää ja vaikka se voisi olla suurempi kuin kotimaisiin osinkoihin kohdistuva kiinteä voitonjaosta kannettu 30 prosentin vero.

24. Komission mukaan ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa ensimmäisellä kysymyksellään selvittää, pitääkö ulkomaisen yhteisöveron määrän, joka on hyvitettävä edellä mainitussa asiassa Meilicke ym. annetussa tuomiossa esitettyjen periaatteiden mukaisesti, perustua lähtökohtaisesti osingosta tosiasiallisesti kannettuun yhteisöveroon vai pikemminkin laissa säädettyyn osuuteen eli 3/7:aan brutto-osingoista. Siltä varalta, että periaatteena on, että hyvitys perustuu tosiasiallisesti kannettuun yhteisöveroon, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaisi lisäksi tietää, voidaanko soveltaa muita perusteita, jos ulkomaisista osingoista maksettua yhteisöveroa on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikea selvittää.

25. Komissio katsoo, että hyvitettävän ulkomaisen yhteisöveron on perustuttava osingosta tosiasiallisesti kannettuun ulkomaiseen yhteisöveroon. Sen ei kuitenkaan tarvitse olla suurempi kuin kotimaisten yhtiöiden osingonjaon yhteydessä hyvitettävä osuus osingosta. Vaikka tosiasiallista veroa on tietyissä tapauksissa mahdotonta tai suhteettoman vaikea todeta, se ei muuta sitä, että tosiasiallinen vero muodostaa asiaan liittyvän viitearvon. Se ei varsinkaan johda siihen, että pitäisi soveltaa vaihtoehtoisia viitearvoja, kuten EstG:n 36 §:n 2 momentin 3 kohdassa mainittua 3/7:aa jaetun osingon määrästä.

26. Saksan hallituksen ja pääasian vastaajan mukaan ulkomainen yhteisövero on hyvitettävä tosiasiallisen veron mukaan, ottamatta huomioon välillisesti maksettuja veroja. Lisäksi hyvitettävää määrää rajoittaa osakkeenomistajan ulkomailta saatuun osinkoon kohdistuva tuloverovelka.

27. Pääasian kantajat toteavat, että hyvitettävä yhteisövero on laskettava osinkoja jakavan yhtiön maksettavaksi teoreettisesti kuuluvan veron perusteella, joka välittömästi tai välillisesti kohdistuu jaettuihin osinkoihin. Hyvitettävää määrää ei missään tapauksessa saa rajoittaa osakkeenomistajan ulkomailta saatuun osinkoon kohdistuvaan tuloverovelkaan.

B *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

28. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen toinen ennakkoratkaisukysymys koskee sitä, voidaanko viranomaisten

määräämän mallin mukaisen yhteisöverotodistuksen esittäminen, jota lain mukaan vaaditaan kotimaisista osingoista maksetun yhteisöveron hyvittämiseksi osakkeenomistajalta perittävästä tuloverosta, asettaa myös muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksetun yhteisöveron hyvittämisen ehdoksi.

29. Komissio katsoo, että kun vastataan toiseen ennakkoratkaisukysymykseen eli siihen, voidaanko verovelvolliselta vaatia muista unionin jäsenvaltioista saatujen osinkojen osalta KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitettua yhteisöverotodistusta, on tehtävä ero tarvittavien todisteiden ja KStG:n 44 ja 45 §:n ja yksityiskohtaisten säännösten välillä. Unionin oikeus ei yleensä velvoita jäsenvaltioita myöntämään veroetuja ilman tarvittavia tositteita. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että jäsenvaltio voisi riita-asian kaltaisessa tilanteessa millä tavoin tahansa määrätä asian selvittämisen yhteydessä noudatettavista muodoista ja käytettävistä keinoista. Sen on rajoituttava siihen, mikä asiaa koskevan kansallisen säännöksen tavoitteen vuoksi on tosiasiassa tarpeen ja mikä sen vuoksi vastaa oikeutettua tiedontarvetta. Tästä syystä kyseinen jäsenvaltio ei voi vaatia, että kaikkien merkityksellisten tietojen on käytävä ilmi yhtiön laatimasta ja KStG:n 44 §:n mallia tarkkaan noudattavasta asiakirjasta. Asiaa koskevien tositteiden ja tietojen esittämisen veroviranomaisille käyttökelpoisessa muodossa pitää riittää. Lisäksi kyseinen jäsenvaltio ei voi vaatia esittämään tietoja ja tositteita, joiden tiedetään varmasti olevan merkityksettömiä kyseisen asian kannalta. Sellainenkin vaatimus olisi suhteeton.

30. Saksan hallitus katsoo, ettei ole EY 56 ja EY 58 artiklan eikä vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteen vastaista vaatia verotustodistusta tai muita vastaavia ulkomaista yhteisöveroa koskevia todistuksia verovelvolliselta, joka haluaa saada verohyvityksen. Vaikka todisteiden ei tarvitse olla tietyn mallin mukaisia, hyvityksen perustaksi on periaatteessa hyväksyttävä ainoastaan todiste, joka antaa selvällä ja ymmärrettävällä tavalla tietoa saaduista osingoista tosiasiallisesti maksetuista yhteisöveroista. Veroviranomaisilla ei ole velvollisuutta käyttää verovelvollisen puuttuvien tietojen ja todistusten täydentämiseen direktiivissä 77/799 tarkoitetun rajojen yli annettavan keskinäisen virka-avun keinoja.

31. Pääasian vastaaja on todennut kirjallisissa huomautuksissaan toisesta ennakkoratkaisukysymyksestä, että EY 56 ja EY 58 artikla, tehokkuusperiaate ja tehokkaan vaikutuksen periaate eivät ole sellaisen kansallisen säännöksen esteenä, jonka mukaan muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksetun yhteisöveron hyvittäminen tuloverotuksessa edellyttää KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitetun yhteisöverotodistuksen esittämistä. Kun asiaa tiedusteltiin suullisessa käsittelyssä, pääasian vastaaja kuitenkin muutti kantaansa ja yhtyi itse asiassa komission näkemykseen.

32. Pääasian kantajat väittävät, että KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitetun yhteisöverotodistuksen esittämistä ei saa asettaa ulkomailta saaduista osingoista maksetun yhteisöveron tuloverotuksessa hyvittämisen ehdoksi.

Tällaisista arviointia koskevista kansallisista säännöksistä riippumatta veroviranomaisen pitää EY 56 artiklan mukaan hyvittää maksettu vero aina siinä laajuudessa, jossa verovelvollinen on todistanut maksun riittävän hyvin, vaikka maksetun veron tarkkaa määrää ei voitaisi määrittää.

C *Kolmas ennakkoratkaisukysymys*

33. Kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyytää selvennystä siihen, edellyttävätkö EY 56 ja EY 58 artikla, että kansallinen tuomioistuin arvioi muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron, jos KStG:n 44 §:ssä tarkoitetun yhteisöverotodistuksen esittäminen ei ole mahdollista ja maksettua yhteisöveroa ei voida selvittää todellisuudessa. Lisäksi ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy, onko tämän arvioinnin yhteydessä otettava huomioon mahdollisesti myös osinkoa välillisesti rasittavat yhteisöverot.

34. Komission käsityksen mukaan velvollisuus arvioida muissa unionin jäsenvaltioissa sijaitsevista yhtiöistä saaduista osingoista maksettu yhteisövero voi johtua unionin oikeudesta sekä kansallisen lainsäädännön verotusperusteita koskevista yleisistä säännöksistä. Tällainen velvollisuus on olemassa, jos verovelvollisen vero arvioidaan myös vastaavassa pelkästään kotimaisessa tilanteessa.

35. Muissa unionin jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden osinkoja välillisesti rasittavien yhteisöverojen huomioon ottamisesta komissio toteaa, että EY 56 artiklan mukaan verovelvollisella osakkeenomistajalla on oikeus osinkoa jakavan yhtiön tytäryhtiöiden osinkoja rasittavien yhteisöverojen hyvitykseen, jos verovelvollinen saa hyvityksen jo kannetuista yhteisöveroista myös kotimaisten yhtiöiden osinkojen tapauksessa.

36. Saksan hallitus toteaa yhtäältä, että muissa unionin jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden osinkoja välillisesti rasittavia yhteisöveroja ei voida ottaa huomioon, koska Saksan aikaisemman yhteisöverojärjestelmän tarkoituksena oli välttää osinkojen kaksinkertainen verotus seuraavaksi ylemmällä osakkaiden tasolla. Ainoastaan osinkoja jakavan yhtiön yhteisövero hyvitetään. Kotimaisten yhtiöiden osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron hyvitys osakkeenomistajan tuloverosta edellyttää lisäksi aina yhteisöverotodistuksen esittämistä. Ulkomailla maksettu yhteisövero voidaan

näin ollen hyvittää osakkeenomistajan tuloverosta ainoastaan, jos tämä esittää todisteita, joista käy selvästi ja ymmärrettävästi ilmi todellisuudessa maksettu yhteisövero.

D *Neljäs ennakkoratkaisukysymys*

39. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen neljäs ennakkoratkaisukysymys koskee yhtäältä sitä, onko AO:n 175 §:n, sellaisena kuin se oli voimassa 28.10.2004 asti, sellainen tulkinta, jonka mukaan jo lainvoimaiseksi tullutta tuloveropäätöstä voidaan oikaista, jos jälkikäteen esitetään KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitettu yhteisöverotodistus, kun taas tällaista oikaisua ei voi tehdä sellaisten ulkomaisten selvitysten tai todistusten perusteella, jotka eivät vastaa KStG:n 44 ja 45 §:ssä esitettyjä muodollisia vaatimuksia, yhteensopiva unionin oikeuden kanssa (neljännen ennakkoratkaisukysymyksen b kohta). Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy lisäksi, onko AO:n 175 §:n mukaisen lainvoimaisten tuloveropäätösten oikaisumahdollisuuden taannehtiva poistaminen yhteensopivaa unionin oikeuden kanssa (neljännen ennakkoratkaisukysymyksen a kohta).

37. Myös pääasian vastaaja katsoo, ettei muista unionin jäsenvaltioista maksettuja osinkoja välillisesti rasittavia yhteisöveroja voida ottaa huomioon. Välittömien yhteisöverojen todisteeksi tarvitaan lisäksi rajat ylittävien tilanteiden yhteydessäkin yhteisöverotodistus. Siihen kysymykseen, onko niiden kansallisten veroviranomaisten, jotka kantoivat veroa osingonsaajalta, direktiivin 77/799 mukaan käännyttävä toisen jäsenvaltion viranomaisten puoleen puuttuvien tietojen saamiseksi, on vastattava kieltävästi.

40. Komission käsityksen mukaan AO:n 175 § muodostaa menettelyä koskevan säännöksen, jonka on näin ollen oltava vastaavuusperiaatteen mukainen. Sen vuoksi AO:n 175 §:n kaltainen kansallinen säännös ei ole yhteensopiva unionin oikeuden kanssa, jos se mahdollistaa jo maksetun yhteisöveron hyvittämisen kotimaisten yhtiöiden osinkojen tapauksessa vielä kyseisen tuloveropäätöksen lainvoimaiseksi tulemisen jälkeen, kun oikeuden yhteisöveron hyvittämiseen todistava yhteisöverotodistus esitetään jälkikäteen, mutta ei salli samaa lainvoimaiseksi tulleiden tuloveropäätösten muutosta, kun on kyse muissa

38. Pääasian kantajat kannattavat mahdollisuutta ulkomaisten yhtiöiden osinkoja rasittavan sellaisen yhteisöveron arvioimiseen, jota ei voida selvittää. Tällöin on otettava huomioon myös välittömästi osinkoa rasittava yhteisövero.

unionin jäsenvaltioissa sijaitsevista yhtiöistä saaduista osingoista, vaikka oikeus hyvitykseen todistetaan esittämällä jälkikäteen muut sopivat asiakirjat.

41. Unionin oikeus on lisäksi esteenä ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen esittämälle AO:n 175 §:n mukaiselle taannehtivasti vaikuttavalle muutokselle, siltä osin kuin siitä seuraa, että yhteisöveron hyvittämiseksi tarvittavien asiakirjojen esittäminen jälkikäteen ei voi enää johtaa lainvoimaisten tuloveropäätösten oikaisemiseen muista unionin jäsenvaltioista saatujen osinkojen osalta, ilman että säädettäisiin siirtymäsäännöksestä, joka sisältää kohtuullisen määräajan, jonka kuluessa näitä asiakirjoja voitaisiin esittää hyvityksen saamiseksi.

42. Saksan hallituksen ja pääasian vastaajan mukaan kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitetun yhteisöverotodistuksen esittäminen jälkikäteen muodostaa lainvoimaisen tuloveropäätöksen oikaisun menettelyllisen perustan mutta jonka mukaan tällaista oikaisua ei voi tehdä sellaisten ulkomaisten todistusten tai selvitysten jälkikäteen esittämisen perusteella, jotka eivät vastaa KStG:n 44 ja 45 §:ssä esitettyjä muodollisia vaatimuksia, on ilman muuta yhteensopiva unionin oikeuden kanssa. Tämän säännöksen taannehtiva kumoaminen pääasian kaltaisissa erityisolosuhteissa on yhteensopivaa unionin oikeuden kanssa myös, vaikka sen myötä katoaisi taannehtivasti ja ilman siirtymäsäännöstä myös muissa unionin jäsenvaltioissa maksetun yhteisöveron jälkikäteen tapahtuvan hyvittämisen menettelyllinen perusta. Tällöin on otettava huomioon erityisesti se, että pääasiassa ajallisesti sovellettava verosäännös osinkoja rasittavan yhteisöveron hyvittämisestä – niin sanottu täysi hyvitys – oli voimassa ainoastaan vuoteen 2001 asti. Näin ollen ei ole unionin oikeuden kannalta kyseenalaista, että Saksan lainsäätäjä on tehnyt lähes neljä vuotta täyden hyvityksen menettelyn voimassaolon päättymisen jälkeen tiettyjä menettelyoikeudellisia muutoksia, jotka vaikuttavat myös tähän järjestelmään.

43. Pääasian kantajat katsovat, että neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen vastaamisessa on ratkaisevaa, että Saksan liittotasavalta ei ole tähän asti tarjonnut käytettäväksi ulkomaisia osinkoja koskevaa virallisen mallin mukaista yhteisöverotodistusta. Koska Saksan liittotasavalta on vaatinut tällaisen todistuksen esittämistä muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksetun yhteisöveron hyvittämiseksi, unionin oikeudessa taattujen oikeuksien toteuttaminen olisi käytännössä suhteettoman vaikeaa tai mahdotonta, jos AO:n 175 §:n muutoksen siirtymäaika määritettäisiin sellaiseksi, että ulkomaisia osinkoja koskevan virallisen mallin mukaisen yhteisöverotodistuksen esittäminen ei voi enää johtaa lainvoimaisten tuloverotuspäätösten oikaisuun, ennen kuin tällaista todistusta edes on annettu käytettäväksi.

VI Oikeudellinen arviointi

A *Alustavat huomautukset*

44. Ne neljä ennakkoratkaisukysymystä, joihin nyt esillä olevassa ennakkoratkaisumenettelyssä on vastattava, on muotoiltu siten, että niissä viitataan erilaisiin kansallisiin verosäännöksiin, ja ne ovat näin ollen erityisen teknisiä. Kysymysten ymmärtämisen helpottamiseksi on paikallaan valottaa lyhyesti niiden kansallista vero-oikeudellista taustaa. Tämä mahdollistaa myös ennakkoratkaisukysymysten tarkastelun supistamisen niiden unionin oikeuden kannalta merkityksellisiin kohtiin.

45. Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa esitetään kysymyksiä sellaisten osinkojen verotuksesta, joita yleisesti yhteisöverovelvolliset pääomayhtiöt jakavat Saksan liittotasavallassa tuloverovelvollisille osakkeenomistajille. Ennakkoratkaisupyynnöstä ja asianosaisten esittämistä huomautuksista käy ilmi, että ajallisesti sovellettavan kansallisen oikeuden mukaan kotimaiset osingot katsotaan suoritetuiksi näiden yhtiöiden osingonjakoon käytettävissä olevasta omasta pääomasta. Osinkoihin kohdistuu ennen jakoa yleensä yhtiöltä perittävä yhteisövero, ja tuloverovelvolliselle osakkeenomistajalle jakamisen jälkeen niihin kohdistuu tulovero.

46. Tällaisten osingonjakojen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi merkitykselliseinä ajankohtana sovellettava kansallinen vero-oikeus sisältää monimutkaisen järjestelmän, jonka mukaan yritysten jakamistaan osingoista maksama yhteisövero hyvitetään tuloverovelvollisille osakkeenomistajille tuloverosta tehtävänä hyvityksenä, joka on suuruudeltaan 3/7 brutto-osingosta. [9]

47. Tämän hyvitysjärjestelmän tärkeä tuntomerkki on se, että vaihtelevat yhteisöverokannat, joita osingonjakoon käytettävissä olevaan omaan pääomaan voidaan soveltaa, sovitetaan kiinteään tuloverosta tehtävään hyvitykseen, joka on suuruudeltaan 3/7 brutto-osingosta. Tämä tapahtuu lähtökohtaisesti niin, että osinkoja jaettaessa jo perittyä yhteisöveroa korotetaan tai vähennetään, jotta tulokseksi saadaan yhteisöverotuksessa voitonjaosta kannettu vero, jonka suuruus on 30 prosenttia brutto-osingosta. Yhteisöverosta vapautettujen osingonjakojen tietyt osasummat on jätetty tämän voitonjaosta kannettavan veron ulkopuolelle, ja ne on itse asiassa vapautettu yhteisöverosta. Jos tällaista omaa pääomaa jaetaan osinkoina, osakkeenomistajille ei periaatteessa

9 – Tämä hyvitys johtaa itse asiassa siihen, että osinkoihin kohdistuvaa yhteisöveroa käsitellään osakkeenomistajan etukäteen maksettuna tuloverona, joka on otettava osakkeenomistajan verotuksessa täysimääräisesti huomioon. Ks. tästä Mössner, J., "Rückgewähr europarechtswidrig erhobener Steuern", teoksessa *Europa im Wandel: Festschrift für Hans-Werner Rengeling*, Köln, 2008, s. 339, 341 ja 342. Osa tätä järjestelmää on se, että tuloverosta tehtävä hyvitys on luokiteltava tuloveron alaiseksi tuloksi. Ks. tästä Gosch, D., "Anrechnung ausländischer Steuern nach dem EuGH-Urteil in der Rechtssache 'Manninen' trotz Bestandskraft?", DStR 2004, 1988, 1989.

myönnetä hyvitystä tuloverotuksessa. Näin ollen yhteisöveron hyvitys, joka on suuruudeltaan 3/7 osingosta, vastaa yleensä osinkoja jakavan yhtiön todellisuudessa maksamaa yhteisöveroa. [10]

48. Jotta yksittäisten osakkeenomistajien tuloveroilmoituksista vastaavien verovirastojen olisi mahdollista todeta tuloverotuksessa myönnettävän hyvityksen tarkka määrä, osakkeenomistajien on esitettävä yhteisöverotodistus, joka osinkoja jakavan yrityksen on laadittava viranomaisten määräämän mallin mukaisesti. Tämän todistuksen avulla voidaan määrittää jaetuista osingoista tosiasiallisesti jo maksettu yhteisövero. Jos tätä yhteisöverotodistusta ei esitetä, osinkoihin perustuvaa yhteisöveron hyvitystä ei voi lain mukaan saada.

49. Tämän lainsäädännön toisena tuntomerkkinä on se, että maksettava yhteisövero hyvitetään sen tosiasiallisesta maksamisesta riippumatta. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen esityksen mukaan Saksan verolainsäädäntö johtaa kuitenkin käytännössä yleensä siihen tulokseen, että yhteisöveron hyvitys, joka on suuruudeltaan 3/7 brutto-osingosta, vastaa osinkoja jakavan yhtiön todellisuudessa maksamaa yhteisöveroa.

B *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

50. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koskee pääasiassa sitä, pitääkö tai voidaanko muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettu yhteisövero hyvittää osakkeenomistajille tuloverosta tehtävän hyvityksen muodossa, joka on suuruudeltaan sama kuin kotimaisten osinkojen yhteydessä käytettävä kiinteä suhdeluku eli 3/7 brutto-osingosta, jos muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista tosiasiallisesti maksettua yhteisöveroa ei voida selvittää ja se voi sen vuoksi olla jopa suurempi kuin kotimaasta saatuihin osinkoihin kohdistuva kiinteä voitonjaosta kannettu 30 prosentin vero.

51. Tähän kysymykseen vastaamiseksi muistutan aluksi, että edellä mainitussa asiassa

10 – Näin ilmaisee nimenomaan ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin, ennakkoratkaisupyynnön s. 30 ja 43. Sikäli kuin pääasian kantajien kirjallisissa huomautuksissa ja suullisissa käsittelyissä esittämät näkemykset täydentävät tai asettavat kyseenalaiseksi ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen päätelmiä, on viitattava siihen, että unionin tuomioistuimen on unionin tuomioistuinten ja jäsenvaltioiden tuomioistuinten välisen toimivallanjaon mukaisesti lähtökohtaisesti otettava huomioon ennakkoratkaisukysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat sellaisina kuin ne on määritetty ennakkoratkaisupyynnössä. Ks. asia C-409/06, Winner Wetten, tuomio 8.9.2010 (Kok., s. I-8015, 35 kohta); asia C-115/08, ČEZ, tuomio 27.10.2009 (Kok., s. I-10265, 57 kohta); asia C-360/06, Heinrich Bauer Verlag, tuomio 2.10.2008 (Kok., s. I-7333, 15 kohta) sekä yhdistetyt asiat C-482/01 ja C-493/01, Orfanopoulos ja Oliveri, tuomio 29.4.2004 (Kok., s. I-5257, 42 kohta).

Meilicke ym. [11] annetun tuomion mukaan verolainsäädäntö, jonka mukaan pääomayhtiön osinkojen jakamisen yhteydessä Saksan liittotasavallassa yleisesti verovelvolliselle osakkeenomistajalle myönnetään jaettuun voittoon sovellettavan yhteisöveron verokannan perusteella laskettava yhteisöveron hyvitys, jos osinkoja jakava yhtiö on sijoittautunut samaan jäsenvaltioon, mutta hyvitystä ei myönnetä silloin, jos tämä yhtiö on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, ei ole yhteensopiva EY 56 ja EY 58 artiklan kanssa. [12]

52. Asiassa Meilicke ym. annetusta tuomiosta käy näin ollen ilmi, että muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettu yhteisövero pitää vähentää tuloverovelvollisten osakkeenomistajien maksamasta tuloverosta samalla tavalla kuin kotimaisista osingoista maksettu yhteisövero.

53. Tämä velvollisuus voidaan täyttää useiden verotusmenettelyoikeuden mukaisten ratkaisujen avulla. [13] Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen lähtökohtana kysymyksenasettelussa on se, että kotimaisiin osinkoihin sovellettavaa tuloverotuksessa myönnettäviin hyvityksiin perustuvaa järjestelmää voidaan soveltaa myös muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin. Tällainen menettelytapa on lähtökohtaisesti unionin oikeuden mukainen.

54. Kaksinkertainen verotus vältetään kotimaisten osinkojen osalta pääasiassa siten, että osingoista maksettu yhteisövero kompensoidaan tuloverotuksessa myönnettävän hyvityksen avulla, jonka suuruus määräytyy jaettaviin voittoihin tosiasiallisesti sovellettavan yhteisöverokannan mukaan: ”kiinteä” hyvitys, jonka suuruus on 3/7 kotimaisista bruttoosingoista, vastaa lähtökohtaisesti tosiasiallisesti maksettua 30 prosentin yhteisöveroa. [14] Tästä seuraa välittömästi, että myös hyvitysten myöntämisen muissa unionin jäsenvaltioissa tapahtuvien voitonjakojen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi on liityttävä

11 – Mainittu edellä alaviitteessä 2.

12 – Itse asiassa yhteisöjen tuomioistuin vahvisti asiassa Meilicke ym. antamassaan tuomiossa vakiintuneen oikeuskäytäntönsä, jonka mukaan välittömät verot kuuluvat tosin jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta niiden on käytettävä toimivaltaansa unionin oikeutta noudattaen; ks. asia C-233/09, Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, tuomio 1.7.2010 (Kok., s. I-6649, 20 kohta); asia C-487/08, komissio v. Espanja, tuomio 3.6.2010 (Kok., s. I-4843, 37 kohta); asia C-182/08, Glaxo Wellcome, tuomio 17.9.2009 (Kok., s. I-8591, 34 kohta); asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004 (Kok., s. I-7477, 19 kohta) ja asia C-311/97, Royal Bank of Scotland, tuomio 29.4.1999 (Kok., s. I-2651, 19 kohta).

13 – Ks. asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006 (Kok., s. I-11753), jossa yhteisöjen tuomioistuin päätyi siihen tulokseen, että jäsenvaltio, jonka tarkoituksena on välttää kotimaisten osinkojen kaksinkertainen verotus verovapautusjärjestelmän avulla, voi saavuttaa ulkomaisten osinkojen osalta vaadittavan tasavertaisen kohtelun veronhyvitysjärjestelmän avulla, kunhan ulkomaisiin osinkoihin ei sovelleta korkeampaa verokantaa kuin kotimaisiin osinkoihin ja ulkomailla maksettu summa hyvitetään kotimaisten verojen määrään asti. Periaatekysymystä vapautus- ja hyvitysmenetelmien samanarvoisuudesta osinkojen kaksinkertaisen verotuksen välttämisessä analysoidaan perusteellisemmin julkisasiamies Kokottin vireillä olevissa yhdistetyissä asioissa C-436/08 ja C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, 11.11.2010 antamassa ratkaisuehdotuksessa (15 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

14 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 46 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

näistä osingoista tosiasiallisesti maksettuun yhteisöveroon. Tosiasiallisesti maksettu yhteisövero tarkoittaa tässä yhteydessä osinkoja jakavan yhtiön osingonjaosta todellisuudessa maksamaa tai sen maksettavaksi todellisuudessa tulevaa yhteisöveroa.

55. Jos muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista tosiasiallisesti maksettu yhteisövero on 30 prosenttia tai vähemmän, näistä pohdinnoista seuraa, että tuloverotuksessa on myönnettävä hyvitys tämän jo maksetun yhteisöveron perusteella. Jos muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettu yhteisövero on todistettavasti 20 prosenttia, riittää näin ollen, että tuloverovelvollisille osakkeenomistajille myönnetään tuloverotuksessa hyvitys, jonka suurus on 2/8 brutto-osingoista. Jos yhteisövero on todistettavasti 25 prosenttia, se on kompensoitava tuloverotuksessa hyvityksellä, jonka suuruus on 25/75 brutto-osingoista.

56. Edellä esitetyn perusteella vain todistettavasti tosiasiallisesti jo maksettu 30 prosentin yhteisövero oikeuttaa osinkoja muista unionin jäsenvaltioista saavan tuloverovelvollisen saamaan unionin oikeuden nojalla kotimaisia tilanteita nimellisesti vastaavan tuloverotuksessa myönnettävän hyvityksen, jonka suuruus on 3/7 brutto-osingoista. Tämä on loogista, sillä pääomien vapaa liikkuvuus ei edellytä ulkomaisten yhtiöiden osinkojen asettamista vero-oikeudellisesti edullisempaan asemaan.

57. Pääomien vapaa liikkuvuus ei kuitenkaan myöskään estä muissa unionin jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden osinkojen asettamista vero-oikeudellisesti edullisempaan asemaan, joten tilanteessa, jossa muista unionin jäsenvaltioista maksettavista osingoista maksettu yhteisövero on 30 prosenttia tai vähemmän, on itse asiassa katsottava unionin oikeuden mukaisiksi sekä maksettua yhteisöveroa tarkkaan vastaava hyvitys että kiinteämääräinen hyvitys, jonka suuruus on 3/7 jaettavasta osingosta.

58. Tapaus, jossa muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista tosiasiallisesti maksettu yhteisövero on todistettavasti yli 30 prosenttia, on sitä vastoin arvioitava nyansoidusti.

59. Perusvapauksien vaikutusta yksipuolisesti korostavan analyysin yhteydessä voitaisiin väittää, että tuloverotuksessa myönnettävä hyvitys, jonka suuruus on 3/7 kotimaisista osingoista, vastaa periaatteessa aina täysimääräisesti osingoista maksettua 30 prosentin yhteisöveroa, joten kotimaisista osingoista maksettu yhteisövero voidaan hyvittää tuloverosta ilman oikeudellista ylärajaa. Siitä puolestaan voitaisiin päätellä, ettei myöskään muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksetun yhteisöveron hyvittämisellä saa olla oikeudellista ylärajaa. Tämän logiikan mukaan muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista tosiasiallisesti maksettu 40 prosentin yhteisövero oikeuttaisi tuloverovelvollisen osingonsaajan saamaan unionin

oikeuden nojalla tuloverotuksessa hyvityksen, jonka suuruus on 4/6 näistä osingoista. [15]

60. Tällainen analyysi jättäisi kuitenkin huomiotta sen, että Saksan veronhyvitysjärjestelmä perustuu lopulta Saksan liittotasavallan verotusvaltaansa harjoittaessaan tekemään päätökseen, jonka mukaan osingonjakoon käytettävään omaan pääomaan sovelletaan yhdenmukaisesti yhteisöverotuksen mukaista voitonjaosta kannettavaa 30 prosentin veroa. Koska osakkeenomistajille tuloverotuksessa myönnettävän hyvityksen, jonka suuruus on 3/7 jaetusta osingosta, tavoitteena on itse asiassa osingonjakoihin perustuvan yhteisöveron kompensoiminen, se on sen Saksan liittotasavallan tekemän periaatepäätöksen mukainen, että osingonjakoihin sovelletaan yhdenmukaista 30 prosentin yhteisöverokantaa.

61. Jos Saksan liittotasavallan pitäisi nyt kompensoida myös sellainen muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettava yhteisövero, jonka verokanta on yli 30 prosenttia, tämä merkitsisi sitä, että sen pitäisi nostaa muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksetun yhteisöveron taso kotimaista yhteisöveroa korkeammaksi. Se johtaisi siihen, että Saksan liittotasavallan pitäisi kompensoida tuloverotuksessaan seuraukset, joita aiheuttaa toisen jäsenvaltion verotusvaltaansa käyttäessään tekemä päätös, jonka mukaan osingonjakoon kohdistuu yli 30 prosentin yhteisövero.

62. Perusvapauksista ei voi päätellä näin laajalle ulottuvaa velvollisuutta. Vaikka muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin kohdistuisi yli 30 prosentin yhteisövero, kotimaassa tuloverovelvollisella osakkeenomistajalla on unionin oikeuden mukaan tuloverotuksessaan oikeus ainoastaan hyvitykseen, jonka suuruus on 3/7 jaetusta osingosta. Tuloverotuksessa myönnettävän yhteisöveron hyvityksen erot kotimaisiin osinkoihin verrattuna on tässä yhteydessä luokiteltava haitoiksi, jotka johtuvat asianomaisten jäsenvaltioiden yhteisöverolainsäädännön eroista. Kun otetaan huomioon jäsenvaltioille välittömän verotuksen alalla jäänyt toimivalta, [16]

15 – Näin toteaa esim. Stuhrmann, G. artikkelissa ”§ 36 EStG, Rz. 29a”, teoksessa *Blümich – Kommentar EStG · KStG GewStG* (toim. Heuermann, B.), Verlag Franz Vahlen, München, 106. täydennyspainos, toukokuu 2010, jonka mukaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä on tulkittava siten, että ulkomainen yhteisövero on hyvitettävä sen verokannan mukaan, joka on voimassa osinkoja jakavan yrityksen sijaintivaltiossa. Tämän johdosta voi syntyä hyvityssumma, joka ylittää tai alittaa 3/7:n osuuden brutto-osingosta. Ks. vastaavasti myös Lüdicke, J., ”Pending Cases Filed by German Courts I: The Meilicke, CLT-UFA, Keller Holding, Lasertec, Rewe Zentralfinanz, Ritter-Coulais, Kolumbus Container Services, and Stauffer Cases”, teoksessa Lang/Schuch/Staringer (toim.), *ECJ: recent developments in direct taxation*, Wien, 2006, s. 113 ja 119.

16 – Ks. jäsenvaltioille välittömän verotuksen alalla jääneestä toimivallasta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä Lenaerts, K., ”Die Entwicklung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften auf dem Gebiet der direkten Besteuerung”, EuR 2009, s. 728, 737 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

asianomaisten verovelvollisten on hyväksyttävä tällaiset haitat. [17]

63. Tässä yhteydessä on viitattava erityisesti asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annettuun tuomioon, [18] jossa käsiteltiin muun muassa kansallista verojärjestelmää, jonka tarkoituksena oli maassa asuvan yhtiön saamien osinkojen ketjuverotuksen välttäminen. Mainitussa järjestelmässä sovellettiin sääntöjä, joiden mukaan tällaiset osingot vapautettiin verosta silloin, kun maassa asuva yhtiö jakoi kyseiset osingot, mutta vältettiin mainittujen osinkojen ketjuverotus hyvitysjärjestelmän avulla silloin, kun kyseiset osingot jakoi ulkomailla asuva yhtiö. Tuomion mukaan tällainen järjestelmä on perusvapauksien mukainen, mikäli ulkomaisiin osinkoihin ei sovelleta kyseisessä jäsenvaltiossa korkeampaa verokantaa kuin kotimaisiin osinkoihin ja toisaalta vältetään ulkomaisten osinkojen ketjuverotus vähentämällä ulkomailla asuvan osinkoa jakavan yhtiön maksama vero maassa asuvaan saajayhtiöön sovellettavasta verosta tämän veron määrän rajoissa. [19] Hyvityksen konkreettisesta toteutuksesta tuomiossa todettiin, että kun voitoista, joista ulkomainen osinko on jaettu, kannetaan osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossa vero, joka on osingon saavan yhtiön sijaintivaltiossa kannettavaa veroa pienempi, saajayhtiön sijaintivaltion on myönnettävä veronhyvitys, joka vastaa kokonaismäärältään veroa, jonka osinkoa jakava yhtiö on maksanut asuinvaltiossaan. Kun näistä voitoista kannetaan osinkoa jakavan yhtiön asuinvaltiossa vero, joka on osingon saavan yhtiön asuinvaltiossa kannettavaa veroa korkeampi, viimeksi mainitulla jäsenvaltiolla on velvollisuus myöntää veronhyvitys ainoastaan osingon saavan yhtiön maksettavaksi tulevan yhteisöveron määrän rajoissa. [20]

64. Asiassa Test Claimants in the FII Group Litigation annetussa tuomiossa todettiin pääasian erityinen asiayhteys huomioon ottaen, että perusvapauksista johtuva velvollisuus kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen ei saa mennä niin pitkälle, että ulkomaisia osinkoja saavalle maassa asuvalle yhtiölle on korvattava myös kotimaisen verokannan ylittävä ulkomailla kannettu vero. Unionin oikeuden mukaan kaksinkertainen verotus on tässä

17 – Ks. julkisasiamies Geelhoedin antama ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 13 mainitussa asiassa C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, 45 kohta, ja 23.2.2006 antama ratkaisuehdotus asiassa C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Kok., s. I-11673, 43 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

18 – Mainittu edellä alaviitteessä 13. Tuomion sisältö vahvistettiin 23.4.2008 annetulla määräyksellä C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (Kok., s. I-2875).

19 – Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 48 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

20 – Ibid., tuomion 51 ja 52 kohta.

yhteydessä estettävä vain kotimaisen verotustason mukaisesti. [21]

65. Mielestäni myös nyt esillä olevassa asiassa on oltava lähtökohtana se, että pääomien vapaasta liikkuvuudesta johtuva velvollisuus muista unionin jäsenvaltioista saatujen osinkojen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen ei saa mennä niin pitkälle, että Saksassa tuloverovelvolliselle ulkomaisten osinkojen saajalle on myönnettävä verohyvitys, joka ylittää ulkomailla maksetun yhteisöveron ja vastaavan tuloverotuksessa myönnettävän hyvityksen kansallisesti yhdenmukaisen tason.

66. Tästä syystä päädyn siihen tulokseen, että Saksassa tuloverovelvollisilla ulkomaisten osinkojen saajilla, joiden saamista osingoista tosiasiallisesti maksettu yhteisövero ylittää 30 prosenttia, on oikeus tämän yhteisöveron hyvitykseen kotimaassa voimassa olevan 30 prosentin yhteisöverokannan mukaan. Tällaisessa tapauksessa hyvityksen, jonka suuruus on 3/7 jaetusta osingosta, myöntäminen tuloverotuksessa on katsottava unionin oikeuden mukaiseksi.

21 – Ks. vastaavasti julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 13 mainituissa yhdistetyissä asioissa Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, 153 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

67. Mikäli unionin tuomioistuin päätyisi, toisin kuin tässä ehdotetaan, siihen tulokseen, että myös muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettu yli 30 prosentin yhteisövero on hyvitettävä täysimääräisesti, tämä merkitsisi sitä, että tosiasiallisesti maksettava 40 prosentin yhteisövero oikeuttaisi tuloverotuksessa myönnettävään hyvitykseen, jonka suuruus on 4/6 jaetuista osingoista. Maksettava 50 prosentin yhteisövero oikeuttaisi hyvitykseen, jonka suuruus on 1/2 jaetuista osingoista.

68. Kun otetaan huomioon tällaisen ratkaisun mahdolliset vakavat vaikutukset, olisi arvioitava myös sitä, heikentääkö muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksetun yhteisöveron rajoittamaton hyvittämisvelvollisuus kansallisen verojärjestelmän yhtenäisyyttä, ja jos heikentää, mitä päätelmiä siitä pitäisi tehdä.

69. Tässä yhteydessä olisi tutkittava muun muassa sitä, johtaako Saksassa vahvistettu voitonjaosta kotimaisten osinkojen osalta kannettu 30 prosentin vero ja sitä vastaava tuloverotuksessa myönnettävä hyvitys, joka on suuruudeltaan 3/7 brutto-osingoista, tavallisesti siihen, että tämä hyvitys alittaa osinkoihin kohdistuvan tuloverovelan. Jos näin on, muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksetun yhteisöveron konkreettisten hyvitysmenetelmien yhteydessä olisi aina tutkittava, ylittääkö tuloverotuksessa myönnettävä hyvitys osakkeenomistajan osinkoihin

kohdistuvan tuloverovelan. Niissä tapauksissa, joissa veronhyvitys olisi tosiasiallisesti verovelkaa suurempi, olisi mahdollisesti kysymys Saksan verojärjestelmän yhtenäisyyteen puuttumisesta. Kansallisen verojärjestelmän yhtenäisyyden säilyttämisen muodostaman yleisen oikeuttamisperusteen [22] nojalla tällöin olisi tutkittava lisäksi, pitäisikö Saksan liittotasavallalle antaa tällaisessa tapauksessa oikeus rajoittaa muista unionin jäsenvaltioista saatuja osinkoja rasittavaan yhteisöveroon perustuva, tuloverotuksessa myönnettävä hyvitys osakkeenomistajan siihen tuloverovelkaan, joka kohdistuu näihin muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin.

70. Yhteenvetona päädyn kaiken edellä esitetyn perusteella siihen, että EY 56 artiklaa ja EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että niiden noudattamiseksi pääasian kaltaisessa tapauksessa muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettu yhteisövero on hyvitettävä osakkeenomistajan maksettavaksi kuuluvasta tuloverosta tehtävän sellaisen hyvityksen muodossa, joka lasketaan näistä osingoista tosiasiallisesti maksetun yhteisöveron mukaisesti. Hyvityksen määrän ei kuitenkaan tarvitse ylittää kotimaisiin osinkoihin sovellettavaa yhteisöverokantaa.

22 – Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavat kansalliset toimenpiteet voivat olla oikeutettuja EY 58 artiklassa mainituista syistä tai yleistä etua koskevista pakottavista syistä edellyttäen, että toimenpiteet ovat omiaan takaamaan niillä tavoiteltavan päämäärän toteutumisen ja että niillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi. Ks. edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, tuomion 49 kohta. Kansallisen verojärjestelmän yhtenäisyyden säilyttämisen luokittelusta yleistä etua koskevaksi pakottavaksi syyksi ks. asia C-418/07, Papillon, tuomio 27.11.2008 (Kok., s. I-8947, 43 kohta); edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Meilicke ym., tuomion 26 kohta ja sitä seuraavat kohdat; edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Manninen, tuomio 42 kohta ja asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok., s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 21 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

C *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

71. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyytää toisella ennakkoratkaisukysymyksellään selvennystä siihen, voidaanko muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksetun yhteisöveron osakkeenomistajalta perittävästä tuloverosta hyvittämisen ehdoksi asettaa se, että osinkoja jakava yritys esittää viranomaisten määräämän mallin mukaisen yhteisöverotodistuksen, jos tällainen esittämisvelvollisuus koskee myös kotimaisista osingoista maksetun yhteisöveron hyvittämistä.

72. Kysymykseen vastaamiseksi muistutan aluksi siitä, että asiassa Meilicke ym. annetusta tuomiosta seuraa, että Saksassa tuloverovelvolliselle osakkeenomistajalle, joka saa osinkoja yhtiöistä, joiden kotipaikat ovat muissa unionin jäsenvaltioissa, on EY 56 ja EY 58 artiklan mukaan ja asiaa ajallisesti koskeva kansallinen lainsäädäntö huomioon ottaen myönnettävä lähtökohtaisesti jaettuun voittoon sovellettavan yhteisöverokannan perusteella laskettava yhteisöveron hyvitys osakkeenomistajan tuloverotuksessa.

73. Tämän unionin oikeudesta johtuvan osakkeenomistajan oikeuden toteutuminen edellyttää kuitenkin sitä, että osinkoja tosiasiallisesti rasittava yhteisövero siinä jäsenvaltiossa, jossa osinkoja jakava yhtiö on verovelvollinen, voidaan selvittää.

74. Tästä syystä toinen ennakkoratkaisukysymys on ymmärrettävä siten, että unionin tuomioistuimelta pyydetään selvennystä siihen, onko kansallinen menettelysäännöstö, jonka mukaan muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettu yhteisövero voidaan todistaa ainoastaan osinkoja jakavien yhtiöiden yksityiskohtaisten, laissa säädetyn mallin mukaisesti laatimien yhteisöverotodistusten avulla, yhteensopiva unionin oikeuden kanssa.

75. Tähän kysymykseen vastattaessa on otettava huomioon unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä kehitetyt jäsenvaltioiden menettelyllistä itsemääräämisoikeutta koskevat periaatteet.

76. Mainitun oikeuskäytännön mukaan on niin, että koska unioni ei ole antanut alaa koskevia säännöksiä, kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, kuitenkin siten, etteivät kyseiset menettelysäännöt saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia luonteeltaan jäsenvaltion sisäisiä oikeussuojakeinoja (vastaavuusperiaate), eivätkä sellaisia, että unionin oikeusjärjestyksessä myönnettyjen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate). [23]

77. Tässä yhteydessä on kysyttävä erityisesti, seuraako siitä, että muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron todistaminen edellyttää KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitetun yhteisöverotodistuksen esittämistä, että tämän yhteisöveron tuloverotuksessa hyvitystä koskevan – unionin oikeusjärjestyksessä myönnetyn – oikeuden käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa, jolloin on kysymys tehokkuusperiaatteen loukkaamisesta.

78. Vaikka kysymykseen vastaaminen on lopulta ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen asia, ennakkoratkaisupyynnössä esitetään tietoja, jotka viittaavat siihen, että se, että muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron todistaminen edellyttää KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitetun yhteisöverotodistuksen esittämistä, on hyvin todennäköisesti tehokkuusperiaatteen vastaista. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kuvaa nimittäin perusteellisesti sitä, että KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitettu yhteisöverotodistus liittyy erottamattomasti monimutkaiseen järjestelmään, jonka avulla muodostetaan voitonjaosta kannettu vero, jonka suuruus on 30 prosenttia brutto-osingosta ja jossa tunnetaan puolestaan eräitä poikkeuksia. Koska yhteisöverotodistus heijastaa tätä monimutkaista yhteisöverojärjestelmää, todistuksen voivat normaalisti esittää ainoastaan yritykset, joihin sovelletaan tätä järjestelmää.

79. Edellä esitetyn perusteella toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava siten, että kansallinen säännöstö, jonka mukaan

23 – Asia C-246/09, Bulicke, tuomio 8.7.2010 (Kok., s. I-7003, 25 kohta); asia C-2/06, Kempter, tuomio 12.2.2008 (Kok., s. I-411, 57 kohta); yhdistetyt asiat C-222/05-C-225/05, van der Weerd ym., tuomio 7.6.2007 (Kok., s. I-4233, 28 kohta) ja asia C-432/05, Unibet, tuomio 13.3.2007 (Kok., s. I-2271, 43 kohta).

muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron hyvitys tuloverotuksessa edellyttää aina KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitetun yhteisöverotodistuksen esittämistä, on tehokkuusperiaatteen vastainen, mikäli tämän vaatimuksen seurauksena muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksetun yhteisöveron hyvittäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa. Tämän toteaminen on ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen asia.

D *Kolmas ennakkoratkaisukysymys*

80. Kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa tietää, edellyttävätkö EY 56 ja EY 58 artikla – ja jos edellyttävät, niin millä edellytyksillä –, että muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin kohdistuva yhteisövero on arvioitava hyvitystä varten, jos todellisuudessa maksettua yhteisöveroa ei voida selvittää. Lisäksi ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy, onko tämän arvioinnin yhteydessä otettava huomioon mahdollisesti myös välillisesti osinkoa rasittavat yhteisöverot.

81. Vaikka ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaisi tämän kysymyksen avulla tietää ainoastaan sen, voidaanko tai pitääkö – ja jos voidaan tai pitää, niin millä edellytyksillä ja millä tavalla – muissa unionin jäsenvaltioissa sijaitsevista yrityksistä saatuihin osinkoihin kohdistuva yhteisövero selvittää arvioimalla, minusta vaikuttaa siltä, että järkevän vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisupyyntöön on paikallaan, että tätä kysymystä analysoitaessa käsitellään kokonaisuutena selvitysvelvollisuuteen ja -riskiin sekä selvitysaineiston arviointiin pääasian kaltaisessa tapauksessa liittyviä ongelmia. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on nimittäin esittänyt ennakkoratkaisupyyntönsä useissa kohdissa epäilyksensä useista pääasian selvitysvelvollisuuteen ja selvitysaineiston arviointiin liittyvistä näkökohdista, minkä seurauksena myös asianosaiset ovat esittäneet näitä kohtia koskevia näkemyksiä. Unionin tuomioistuin ei voi itse arvioida pääasian kohteena olevan oikeusriidan tosiseikkoja, mutta se voi antaa pyytämättäkin ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle tosiseikkojen erityispiirteitä koskevia hyödyllisiä ohjeita, jotka helpottavat pääasian kohteena olevan oikeusriidan ratkaisua.

82. Kysymykseen siitä, millä tavalla tuloverovelvollisen ja kansallisten veroviranomaisten on pääasian kaltaisessa tapauksessa osallistuttava muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista tosiasiallisesti maksetun yhteisöveron selvittämiseen, sekä kysymykseen kansallisen tuomioistuimen roolista asian selvittämisen ja selvitysaineiston arvioinnin yhteydessä, on vastattava jäsenvaltioiden menettelyllisen itsemääräämisoikeuden periaatteiden nojalla.

83. Kuten jo olen todennut, jäsenvaltioiden menettelyllisen itsemääräämisoikeuden periaate on ymmärrettävä siten, että kunkin

jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, kunhan noudatetaan vastaavuusperiaatetta ja tehokkuusperiaatetta. [24]

84. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että tuloverovelvollisen osakkeenomistajan on todistettava kotimaisiin osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron maksaminen ja suuruus esittämällä yhteisöverotodistus. Jos tällaista todistusta ei voida esittää, hyvitystä ei myönnetä. Näin ollen verovelvollinen ei Saksan verolainsäädännön mukaan ole pelkästään selvitysvelvollinen vaan kantaa myös riskin selvittämättä jättämisestä. Verovelvollisella on lisäksi käytettävissään lähtökohtaisesti ainoastaan yksi todistuskeino eli KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitettu yhteisöverotodistus.

85. Kuten jo totesin toiseen ennakkoratkaisukysymykseen antamassani vastauksessa, se, että muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron todistaminen edellyttää KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitetun yhteisöverotodistuksen esittämistä, on tehokkuusperiaatteen vastaista, mikäli unionin oikeusjärjestyksessä myönnetyn oikeuden, joka koskee maksetun yhteisöveron hyvittämistä tuloverotuksessa, toteuttaminen on sen vuoksi käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa. [25] Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että myös tämän Saksan verolainsäädännön perustana oleva rajat ylittäviin tilanteisiin liittyvä selvitysvelvollisuuden ja -riskin jako itsessään olisi luokiteltava unionin oikeuden vastaiseksi.

86. Lähtökohtana on pikemminkin oltava se, että säännöstö, jonka mukaan kotimaassa tuloverovelvollinen osakkeenomistaja voi vedota muista unionin jäsenvaltioista saamiinsa osinkoihin kohdistuvaan yhteisöveroon ainoastaan siinä tapauksessa, jos hän todellisuudessa todistaa tosiasiallisesti maksetun yhteisöveron, on tehokkuusperiaatteen mukainen. Selvitysvelvollisuuden ja -riskin tällainen jako tuloverovelvollisen osakkeenomistajan osalle ei sinänsä johda siihen, että hänen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa käyttää oikeuttaan saada tuloverotuksessa hyvitystä muista unionin jäsenvaltioista saamistaan osingoista maksetusta yhteisöverosta. [26]

24 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 76 kohta.

25 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 79 kohta.

26 – Ks. asia C-318/07, Persche, tuomio 27.1.2009 (Kok., s. I-359), jossa yhteisöjen tuomioistuin päätyi siihen päätelmään, että EY 56 artiklan kanssa on ristiriidassa sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka nojalla oikeus vähentää verotuksessa yleishyödyllisiksi tunnustetuille laitoksille annetut lahjoitukset annetaan vain kyseessä olevan jäsenvaltion alueelle sijoittautuneille laitoksille annettujen lahjoitusten osalta ilman, että verovelvolliselle annettaisiin mitään mahdollisuutta osoittaa, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle laitokselle annettu lahjoitus täyttää kyseisessä lainsäädännössä tällaisen edun myöntämiselle asetetut edellytykset (72 kohta ja tuomiolauselma). Yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin korosti myös sitä, että vaikka verovelvollisen toimittamien tietojen tarkistaminen osoittautuisikin vaikeaksi, mikään ei estä kyseessä olevia veroviranomaisia epäämästä vaadittua verovähennystä, jos verojen asianmukaiseksi määräämiseksi tarpeellista näyttöä ei ole esitetty (69 kohta). Ks. viimeksi mainitusta seikasta asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007 (Kok., s. I-11531, 58 ja 59 kohta); asia C-451/05, ELISA, tuomio 11.10.2007 (Kok., s. I-8251, 95 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja asia C-150/04, komissio v. Tanska, tuomio 30.1.2007 (Kok., s. I-1163, 54 kohta).

87. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo, että selvitysvelvollisuuden ja -riskin tällainen jako johtaa pääasian kaltaisessa tapauksessa kuitenkin tosiasiallisesti siihen, että osakkeenomistajat eivät saa milloinkaan yhteisöveron hyvitystä. [27] Kun otetaan huomioon riidanalaisina vuosina sovelletut Alankomaiden ja Tanskan yhteisöverojärjestelmät, oli nimittäin käytännössä mahdotonta tai vasta kohtuuttomien esteiden voittamisen jälkeen mahdollista todistaa kyseessä olevien alankomaalaisten ja tanskalaisten yhtiöiden osingonjaoista tosiasiallisesti maksettu yhteisövero.

88. Minun käsitykseni mukaan nämä ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen käytännön huolenaiheet eivät ole esteenä sille, että hyvitysjärjestelmä, jonka mukaan tuloverovelvollinen osakkeenomistaja on sekä velvollinen selvittämään muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron että kantaa riskin selvittämättä jäämisestä, on unionin oikeuden mukainen. Nämä käytännön huolenaiheet perustuvat nimittäin Alankomaiden ja Tanskan yhteisöverojärjestelmien muotoon, joka ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kuvauksen mukaan tekee osingoista tosiasiallisesti maksetun yhteisöveron selvittämisen vaikeaksi. Koska unionin oikeutta ei ole yhdenmukaistettu tällä välittömän verotuksen alalla, jäsenvaltiot voivat määrittää yksipuolisesti yhteisöverojärjestelmänsä edellä mainitut näkökohdat, kunhan ne noudattavat unionin oikeutta. Haitat, joita saattaa aiheutua siitä, että eri jäsenvaltiot käyttävät samanaikaisesti verotusvaltaansa toimiaan yhteen sovittamatta, eivät ole primaarioikeudessa kiellettyjä rajoituksia, kunhan tämä verotusvallan käyttö ei ole syrjivää. [28] Unionin oikeus ei pakota jäsenvaltioita sovittamaan kansallisia verosääntöjään toisiinsa myös sellaisilla aloilla, joilla niillä on verotuksellinen itsemääräämisoikeus yhdenmukaistamisen nykyisessä vaiheessa. [29]

89. Koska kyseessä oleva saksalainen selvitysvelvollisuuden ja -riskin jakoon liittyvä säännös on mielestäni tehokkuusperiaatteen mukainen [30] eikä sen voida sinänsä arvioida syrjivän muissa unionin jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden osakkeenomistajia, ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen huoli siitä, että muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista tosiasiallisesti maksetun yhteisöveron todistaminen on Alankomaiden ja Tanskan yhteisöverojärjestelmien konkreettisen muodon vuoksi käytännössä mahdotonta, voidaan katsoa tuloverovelvollisten osakkeenomistajien

27 – 14.5.2009 päivätty ennakkoratkaisupyyntö, s. 44.

28 – Ks. edellä alaviitteessä 12 mainittu asia komissio v. Espanja, tuomion 56 kohta, jossa yhteisöjen tuomioistuin korosti jäsenvaltioiden keskenään yhteensovittamattomasta verotusvallan käytöstä nimenomaan, että haitat, joita saattaa aiheutua siitä, että eri jäsenvaltiot käyttävät samanaikaisesti verotusvaltaansa, eivät ole perustamissopimuksessa kiellettyjä rajoituksia, kunhan tämä verotusvallan käyttö ei ole syrjivää. Ks. vastaavasti myös asia C-128/08, Damseaux, tuomio 16.7.2009 (Kok., s. I-6823, 27 kohta); asia C-194/06, Orange European Smallcap Fund, tuomio 20.5.2008 (Kok., s. I-3747, 41, 42 ja 47 kohta) ja asia C-513/04, Kerckhaert ja Morres, tuomio 14.11.2006 (Kok., s. I-10967, 19, 20 ja 24 kohta).

29 – Ks. tässä yhteydessä asia C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, tuomio 23.10.2008 (Kok., s. I-8061, 50 kohta); asia C-293/06, Deutsche Shell, tuomio 28.2.2008 (Kok., s. I-1129, 43 kohta) ja asia C-298/05, Columbus Container Services, tuomio 6.12.2007 (Kok., s. I-10451, 51 kohta).

30 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 86 kohta.

kokemiksi haitoiksi, jotka unionin oikeuden tämänhetkisessä tilanteessa eivät ole kiellettyjä rajoituksia.

90. Pääasiassa herää kysymys myös siitä, voidaanko direktiivistä 77/799 johtaa selvitysvelvollisuuden siirtyminen rajat ylittävissä tapauksissa tuloverovelvollisilta osakkeenomistajilta veroviranomaisille. Mielestäni tähänkin kysymykseen on vastattava kieltävästi.

91. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltio *voi* tukeutua direktiiviin 77/799 saadakseen toisen jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta kaikki tiedot, jotka se tarvitsee voidakseen määrätä asianmukaisesti kyseisen direktiivin soveltamisalaan kuuluvien verojen määrän. [31] Direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään muun muassa, että jäsenvaltion toimivaltainen veroviranomainen *voi* pyytää toisen jäsenvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta kaikkia sellaisia tietoja, joita ne eivät voi itse saada. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ilmaisu ”voi” osoittaa, että vaikka viranomaisilla on mahdollisuus pyytää tietoja toisen jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta, niillä ei ole velvollisuutta siihen. Tästä syystä jokaisen jäsenvaltion on arvioitava tapauskohtaisesti, puuttuuko siltä tietoja sen alueelle sijoittautuneiden verovelvollisten liiketoimista, ja päätettävä, onko näissä tapauksissa perusteltua pyytää tietoja toiselta jäsenvaltiolta. [32]

92. Tehdessään päätöksiä direktiivin 77/799 mukaisen keskinäisen virka-avun pyytämisestä jäsenvaltioiden on kuitenkin aina otettava huomioon vastaavuusperiaate. Mikäli kansalliset viranomaiset, jotka ovat vastuussa tuloveron perinnästä kotimaisista osingonjaoista, pyytävät vakiintuneen käytännön mukaisesti tietoja viranomaisilta, jotka ovat vastuussa yhteisöveron perimisestä jaetuista voitoista, jos maksetun yhteisöveron suuruus on jostain syystä epäselvä, vastaavuusperiaate edellyttää, että tuloveron perimisestä vastaavat viranomaiset pyytävät direktiivin 77/799 mukaisesti myös rajat ylittävissä epäselvissä tilanteissa tietoja kyseisistä osingoista maksetusta yhteisöverosta sen jäsenvaltion, jonne osinkoja jakava yhtiö on sijoittautunut, niiltä viranomaisilta, jotka ovat vastuussa yhteisöveron perimisestä.

93. Siitä kysymyksestä, miten tuloverovelvollisen osakkeenomistajan on todistettava muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin kohdistuva yhteisövero, olen jo

31 – Edellä alaviitteessä 26 mainitut asia ELISA, tuomion 92 kohta ja 26 asia komissio v. Tanska, tuomion 52 kohta.

32 – Edellä alaviitteessä 26 mainittu asia Persche, tuomion 65 kohta ja asia C-184/05, Twoh International, tuomio 27.9.2007 (Kok., s. I-7897, 32 kohta).

todennut, että se, että muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron todistaminen edellyttää KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitetun yhteisöverotodistuksen esittämistä, on hyvin todennäköisesti tehokkuusperiaatteen vastaista.

94. Tehokkuusperiaate edellyttää lisäksi, että tuloverovelvolliselle osakkeenomistajalle myönnetään pääasian kaltaisessa tapauksessa menettelylliset mahdollisuudet todisteiden tosiasialliseen esittämiseen. [33]

95. Siihen kysymykseen, minkälainen todiste pääasian kaltaisessa tapauksessa edellä esitetyn perusteella pitää hyväksyä, ei voida vastata abstraktisti. Tavallisesti lähtökohtana pitäisi varmaankin olla se, että toiseen unionin jäsenvaltioon sijoittautuneen pääomayhtiön osakkeenomistajan yhteisöveron toteen näyttämistä vaikeuttaisi suhteettomasti, mikäli tämän yrityksen antamia selvityksiä tai todistuksia ei milloinkaan hyväksyttäisi todisteeksi. Veroviranomaisten ulkomaisten todisteiden oikeaksi toteamiseen liittyvät hallinnolliset hankaluudet eivät ole riittävä peruste sille, että viranomaiset kieltäytyvät tässä yhteydessä kokonaan hyväksymästä tällaisia todisteita. [34] Jäsenvaltiot voivat kuitenkin edellyttää sellaisten pitävien tositteiden esittämistä, jotka tarjoavat veroviranomaisille käytännössä mahdollisuuden tutkia riittävän tarkasti, onko osinkoja jakavan yhtiön muissa unionin jäsenvaltioissa jakamista osingoista peritty yhteisöveroa ja jos on, niin kuinka paljon. [35]

96. Todisteiden arviointi jää tässä yhteydessä kansallisten tuomioistuinten tehtäväksi, ja tällöin on otettava huomioon tehokkuus- ja vastaavuusperiaate.

97. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymykseen siitä, edellyttävätkö EY 56 ja EY 58 artikla, että muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin kohdistuva yhteisövero on arvioitava, jos todellisuudessa maksettua yhteisöveroa ei voida selvittää, voidaan vastata tyhjentävästi ainoastaan ottamalla huomioon kansallisen tuomioistuimen tehtävät ja toimivalta todisteiden arvioinnissa pelkästään kansallisia tosiseikkoja koskevissa vastaavissa verotusmenettelyissä. Kansallisen tuomioistuimen olisi arvioitava muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettua yhteisöveroa vastaavuusperiaatteen mukaan, jos kansallinen tuomioistuin olisi myös ainoastaan kotimaisia tosiseikkoja koskevissa vastaavissa

33 – Ks. tässä yhteydessä myös asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006 (Kok., s. I-8203, 49 kohta), jossa yhteisöjen tuomioistuin korosti, että kansallista järjestelmää, jolla ehdottomasti estetään verovelvollisia esittämästä rajat ylittävässä verotustilanteessa verovapautuksen toteamisen kannalta merkityksellistä näyttöä muista unionin jäsenvaltioista, ei voida perustella verotarkastusten tehokkuuden muodostamalla yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä.

34 – Ks. edellä alaviitteessä 26 mainittu asia Persche, tuomion 55 kohta ja edellä alaviitteessä 33 mainittu asia Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomion 48 kohta.

35 – Ks. edellä alaviitteessä 26 mainittu asia Persche, tuomion 54 ja 60 kohta; edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Heinrich Bauer Verlag, tuomion 41 kohta; asia C-464/05, Geurts ja Vogten, tuomio 25.10.2007 (Kok., s. I-9325, 28 kohta) ja edellä alaviitteessä 26 mainittu asia ELISA, tuomion 95 kohta.

verotusmenettelyissä velvollinen arvioimaan yhteisöveron, mikäli sitä ei voitaisi selvittää konkreettisesti.

98. Jos kansallinen tuomioistuin ei ole merkityksellisen kansallisen verotusmenettelyoikeuden mukaan velvollinen tekemään tällaisia arviointeja, velvollisuutta ei voida johtaa myöskään tehokkuusperiaatteesta. Sillä kuten jo olen todennut,[36] kansallinen säännös, jonka mukaan kotimaassa tuloverovelvollinen osakkeenomistaja voi vedota muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin kohdistuvaan yhteisöveroon ainoastaan siinä tapauksessa, jos hän todellisuudessa todistaa tosiasiallisesti maksetun yhteisöveron, on sinänsä tehokkuusperiaatteen mukainen. Tästä seuraa suoraan, että tehokkuusperiaate ei edellytä tuomioistuimen arvioivan muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettua yhteisöveroa, jos tätä maksettua yhteisöveroa ei voida selvittää.

99. Siihen kysymykseen, onko muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksetun yhteisöveron hyvityksen yhteydessä otettava huomioon myös välillisesti maksetut verot, ei voi vastata abstraktisti. Kuten jo olen todennut, asiassa Meilicke ym.[37] annettua tuomiota on tulkittava siten, että Alankomaista ja Tanskasta saatuihin osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron hyvityksen on pääasian kaltaisessa tapauksessa tapahduttava lähtökohtaisesti samalla tavalla kuin Saksasta saatuihin osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron hyvityksenkin.[38] Tästä syystä muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista välillisesti maksetut yhteisöverot on otettava huomioon tuloverotuksessa myönnettävän hyvityksen suuruutta määritettäessä, jos myös kotimaasta saaduista osingoista välillisesti maksetut yhteisöverot vaikuttavat osakkeenomistajille tuloverotuksessa myönnetyn hyvityksen suuruuteen.

100. Edellä esitetyn perusteella kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava siten, että koska unioni ei ole antanut alaa koskevia säännöksiä, kunkin jäsenvaltion asiana on antaa selvitysvelvollisuuden ja -riskin jakoa sekä tuomioistuinten todistusharkintaa koskevat säännöt, joita sovelletaan muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettujen yhteisöverojen määrityksessä, jolloin jäsenvaltioiden on otettava huomioon vastaavuusperiaate ja tehokkuusperiaate. Tehokkuusperiaatteesta ei seuraa tuomioistuimille velvollisuutta arvioida muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettua yhteisöveroa, jonka suuruutta ei voida selvittää. Vastaavuusperiaatteen mukaan tällainen velvollisuus kuitenkin on olemassa, jos kansallinen tuomioistuin olisi velvollinen vastaavaan arviointiin myös vastaavassa täysin kotimaisessa tilanteessa. Siltä osin kuin kotimaasta saaduista osingoista välillisesti maksetut yhteisöverot vaikuttavat

36 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 86 kohta.

37 – Mainittu edellä alaviitteessä 2.

38 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 52 kohta.

osakkeenomistajille tuloverotuksessa myönnetyn hyvityksen suuruuteen, on otettava huomioon myös muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista välillisesti maksetut yhteisöverot.

E *Neljäs ennakkoratkaisukysymys*

101. Neljännen ennakkoratkaisukysymyksen lähtökohtana on se toteamus, että Heinz Meilicken 26.7.2000 päivätty vuotta 1997 koskeva tuloveropäätös ei sisällä jälkitarkastusta koskevaa varausta, joten päätös on tällä välin tullut lainvoimaiseksi. AO:n 175 §:n mukaan, sellaisena kuin se oli voimassa 28.10.2004 asti, tällainen tuloverotuspäätös voitiin oikaista lainvoimaiseksi tulon jälkeenkin, jos tapahtui jotakin, joka vaikutti verotukseen taannehtivasti (taannehtivasti vaikuttava tapahtuma), ja jälkikäteen tapahtuva KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitetun yhteisöverotodistuksen esittäminen katsottiin taannehtivasti vaikuttavaksi tapahtumaksi. Direktiivien saattamisesta osaksi kansallista oikeusjärjestystä 9.12.2004 annetulla lailla [39] AO:n 175 §:ää muutettiin 29.10.2004 lähtien ilman siirtymäaikaa siten, että jälkikäteen tapahtuvaa todistuksen tai vahvistuksen antamista tai esittämistä ei enää katsota taannehtivasti vaikuttavaksi tapahtumaksi. Näin poistettiin taannehtivasti 29.10.2004 lähtien mahdollisuus murtaa tuloveropäätösten lainvoimaisuus jälkikäteen esitettävän yhteisöverotodistuksen avulla.

102. Siltä varalta, että unionin tuomioistuin vastaisi toiseen ennakkoratkaisukysymykseen siten, että muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin perustuva yhteisöveron hyvitys voitaisiin tehdä riippuvaiseksi KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitetun yhteisöverotodistuksen esittämisestä, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaisi tietää, onko AO:n 175 §:n taannehtiva muutos yhteensopiva unionin oikeuden kanssa (neljännen ennakkoratkaisukysymyksen a kohta).

103. Siltä varalta, että unionin tuomioistuin vastaisi toiseen ennakkoratkaisukysymykseen siten, että muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettu yhteisövero voitaisiin todistaa muillakin tavoilla kuin esittämällä KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitettu todistus, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaisi tietää, onko 28.10.2004 voimassa ollut AO:n 175 §, jonka mukaan jo lainvoimaiseksi tullutta tuloveropäätöstä voidaan oikaista, jos jälkikäteen esitetään KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitettu yhteisöverotodistus, kun taas tällaista oikaisua ei voi tehdä sellaisten muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin liittyvien selvitysten

39 – BGBl. I 2004, s. 3310.

tai todistusten perusteella, jotka eivät vastaa KStG:n 44 ja 45 §:ssä esitettyjä muodollisia vaatimuksia, yhteensopiva unionin oikeuden kanssa (neljännen ennakkoratkaisukysymyksen b kohta).

104. Koska toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on mielestäni vastattava siten, että muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettu yhteisövero voidaan todistaa muillakin tavoilla kuin esittämällä KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitettu todistus, käsittelen jäljempänä aluksi neljännen ennakkoratkaisukysymyksen b kohtaa. Sen jälkeen käsittelen sitä koskevan analyysin perusteella neljännen ennakkoratkaisukysymyksen a kohdassa mainittuja taannehtivaan muutokseen liittyviä ongelmia. Vaikka tämä osakysymys esitettiin nimenomaan ainoastaan siltä varalta, että muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin kohdistuva yhteisövero on todistettava esittämällä KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitettu todistus, sillä on merkitystä siinäkin tapauksessa, että veron voi todistaa muillakin tavoilla.

1. Osakysymys 4 b

105. Osakysymykseen 4 b, joka koskee sitä, onko sellainen kansallinen säännös yhteensopiva unionin oikeuden kanssa, jonka mukaan jo lainvoimaiseksi tullutta tuloveropäätöstä voidaan oikaista verotettuihin osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron hyvittämiseksi,[40] jos yhteisövero todistetaan esittämällä jälkikäteen KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitettu yhteisöverotodistus, kun taas tällaista oikaisua ei voi tehdä muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettuun yhteisöveroon liittyvien jälkikäteen esitettyjen selvitysten tai todistusten perusteella, jotka eivät vastaa KStG:n 44 ja 45 §:ssä esitettyjä muodollisia vaatimuksia, on vastattava uudelleen jäsenvaltioiden menettelyllisen itsemääräämisoikeuden periaatteiden nojalla.

106. Tällöin on viitattava aluksi siihen, että säännöstö, jonka mukaan jo lainvoimaiseksi tulleita tuloveropäätöksiä voidaan oikaista jälkikäteen verotettuihin osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron hyvittämiseksi ainoastaan kotimaisista yhtiöistä saatujen osinkojen muttei muissa unionin jäsenvaltioissa sijaitsevista yhtiöistä saatujen osinkojen osalta, on luokiteltava pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavaksi muista unionin jäsenvaltioista saatujen osinkojen epäedullisemmaksi

40 – Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on nähdäkseni katsonut, että tässä yhteydessä on menettelyyn liittyvänä ongelmana muun muassa se, että osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron hyvittäminen tuloverotuksessa edellyttää sitä, että hyvitettävä yhteisövero verotetaan osakkeenomistajalta tuloverotukseen liittyvänä tulona. Osingonjakoihin liittyvän lainvoimaisen tuloveropäätöksen osalta tämä edellyttää sitä, että tätä päätöstä voidaan sen lainvoimaisuudesta huolimatta muuttaa hyvitettävän yhteisöveron verotuksen vuoksi.

kohteluksi ja näin ollen lähtökohtaisesti kielletyksi. [41] Tästä syystä lähtökohtana on oltava se, että unionin oikeusjärjestyksessä myönnetään muista unionin jäsenvaltioista osinkoja saaville tuloverovelvollisille pääasian kaltaisessa tapauksessa oikeus siihen, että lainvoimaisissa tuloveropäätöksissä vahvistettua osinkojen verotusta oikaistaan jälkikäteen osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron hyvittämiseksi, mikäli myös tuloverovelvolliset kotimaisten osinkojen saajat voivat hakea tällaista jälkikäteen tapahtuvaa oikaisua.

107. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä kehitettyjen jäsenvaltioiden menettelylliseen itsemääräämisoikeuteen liittyvien periaatteiden mukaan on niin, että koska unioni ei ole antanut alaa koskevia säännöksiä, kunkin jäsenvaltion asiana on antaa tämän oikeuden toteuttamiseksi säädettyihin menettelyihin liittyvät säännöt, kunhan ne ottavat huomioon vastaavuusperiaatteen ja tehokkuusperiaatteen. [42] Tässä yhteydessä on erityisen kyseenalaista, onko tehokkuusperiaatteen mukaista, että kotimaisiin osinkoihin sovellettavaa edellytystä KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitetun todistuksen esittämisestä jälkikäteen sovelletaan myös muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksetun yhteisöveron todistamiseen.

108. Tähän tehokkuusperiaatteen mahdolliseen loukkaamiseen liittyvään kysymykseen vastaaminen on lopulta ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen asia. Ennakkoratkaisupyyntö sisältää kuitenkin joukon tietoja, jotka viittaavat siihen, että se, että muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron todistaminen edellyttää KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitetun todistuksen esittämistä, on tehokkuusperiaatteen vastaista. Kuten jo toisen ennakkoratkaisukysymyksen vastauksen yhteydessä totesin, KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitettu yhteisöverotodistus liittyy erottamattomasti monimutkaiseen järjestelmään, jonka avulla muodostetaan voitonjakoon kohdistuva vero, jonka suuruus on 30 prosenttia brutto-osingosta, minkä seurauksena muissa unionin jäsenvaltioissa toimivat yritykset, joihin ei sovelleta tätä järjestelmää, eivät voi tavallisesti myöskään laatia tällaista todistusta. [43]

109. Mikäli ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa tehokkuusperiaatetta loukatun, tämä periaate edellyttää lisäksi,

41 – Tällainen kotimaisten ja muista unionin jäsenvaltioista saatujen osinkojen erilainen kohtelu voitaisiin näin ollen katsoa pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perussopimusten määräysten mukaiseksi ainoastaan, jos se koskee tilanteita, joita ei voi objektiivisesti rinnastaa toisiinsa, tai jos se on perusteltua yleistä etua koskevien pakottavien syiden vuoksi (ks. edellä alaviitteessä 12 mainittu asia komissio v. Espanja, tuomion 47 kohta; asia C-379/05, Amurta, tuomio 8.11.2007, Kok., s. I-9569, 32 kohta ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Manninen, tuomion 29 kohta). Nyt esillä olevassa asiassa ei ole nähtävissä seikkoja, jotka voisivat johtaa kotimaisista yhtiöistä saatuja osinkoja ja muissa unionin jäsenvaltioissa toimivista yhtiöistä saatuja osinkoja koskevien lainvoimaisten tuloveropäätösten jälkikäteen tapahtuvaan oikaisuun liittyvien tilanteiden erilaisuuteen. Lisäksi ei ole nähtävissä yleiseen etuun liittyviä pakottavia syitä, jotka voisivat oikeuttaa käsittelemään eri tavalla kotimaisiin osinkoihin ja muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin liittyvien lainvoimaisten tuloveropäätösten oikaisemista jälkikäteen.

42 – Ks.edellä tämän ratkaisuehdotuksen 76 kohta.

43 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 78 kohta.

että osinkoja muista unionin jäsenvaltioista saaneelle tuloverovelvolliselle myönnetään menettelylliset mahdollisuudet todisteiden esittämiseen ulkomailla maksetusta yhteisöverosta lainvoimaisten tuloveropäätösten oikaisemiseksi jälkikäteen. [44]

110. Siihen kysymykseen, minkälainen todiste tässä tapauksessa pitää hyväksyä, ei voida vastata abstraktisti. Tavallisesti lähtökohtana pitäisi varmaankin olla se, että muuhun unionin jäsenvaltioon sijoittautuneen pääomayhtiön osakkeenomistajan yhteisöveron toteennäyttämistä vaikeuttaisi suhteettomasti, mikäli tämän yrityksen antamia selvityksiä tai todistuksia ei tässä yhteydessä milloinkaan hyväksyttäisi todisteeksi. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin edellyttää pitävien tositteiden esittämistä. Todisteiden arviointi jää taas kansallisten tuomioistuinten asiaksi, ja niiden on otettava huomioon tehokkuus- ja vastaavuusperiaatteet. [45]

111. Edellä esitetyn perusteella neljännen ennakkoratkaisukysymyksen b osaan n vastattava siten, että kansallinen säännöstö, jonka mukaan lainvoimaisessa tuloveropäätöksessä vahvistettua kotimaisista ja muissa unionin jäsenvaltioissa toimivista yrityksistä saatujen osinkojen verotusta voidaan oikaista näihin osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron hyvittämiseksi ainoastaan, jos esitetään KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitettu yhteisöverotodistus, loukkaa tehokkuusperiaatetta, jos muista unionin jäsenvaltioista saatujen osinkojen verotuksen oikaiseminen on sen vuoksi käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa. Tämän toteaminen on ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen asia.

2. Osakysymys 4 a

112. Osakysymyksellään 4 a ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa saada tietoa pääasiassa siitä, onko kansallisen verotusmenettelyoikeuden säännöksen sellainen muutos unionin oikeuden vastainen, joka johtaa siihen, että lainvoimaisessa tuloveropäätöksessä vahvistetun kotimaisista ja muissa unionin jäsenvaltioissa toimivista yrityksistä saatujen osinkojen verotuksen oikaiseminen KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitetun yhteisöverotodistuksen avulla ei ole taannehtivasti enää mahdollista.

113. Kun otetaan huomioon vastausehdotukseni osakysymykseen 4 b, ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen viittaus KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitetun yhteisöverotodistuksen esittämiseen on tässä yhteydessä ymmärrettävä viittaukseksi unionin oikeuden mukaiseen vaatimukseen luotettavan

44 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 94 kohta.
45 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 95 kohta.

todisteen esittämisestä maksetusta yhteisöverosta. Ainoastaan tämä uudelleenmuotoilu mahdollistaa hyödyllisen vastauksen antamisen tähän ennakkoratkaisukysymykseen.

114. Lisäksi on korostettava, että ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen lähtökohtana tämän ennakkoratkaisukysymyksen muotoilussa on ollut nimenomaan se, että kyseessä oleva lakimuutos on laadittu niin yleisesti, että sen tarkoituksena ei ole pelkästään ulkomaisten yhteisöverojen hyvityksen välttäminen ja että se koskee samalla tavalla sekä ulkomaisia että kotimaisia verovelvollisia. Asiakirjoista ei käy ilmi yksiselitteisiä tietoja, jotka eivät tukisi tätä ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen arviota.

115. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen epäilys, joka koskee 9.12.2004 annetulla lailla muutetun Saksan verotusmenettelyoikeuden, jonka mukaan lainvoimaisen tuloveropäätöksen oikaiseminen esittämällä jälkikäteen luotettavia todisteita yhteisöverosta ei ole 29.10.2004 lähtien eli taannehtivasti enää mahdollista, unionin oikeuden mukaisuutta, johtuu siitä, että tämän lainmuutoksen seurauksena muista unionin jäsenvaltioista osinkoja saavat tuloverovelvolliset menettivät ilman siirtymäaikaa vanhan oikeustilan mukaisen menettelyoikeudellisen mahdollisuuden vedota oikeuteen saada hyvitystä verotettuihin osinkoihin kohdistuvasta yhteisöverosta kyseisen tuloveropäätöksen lainvoimaisuudesta huolimatta.

116. Tähänkin ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä kehitettyjen, jäsenvaltioiden menettelylliseen itsemääräämisoikeuteen liittyvien periaatteiden nojalla. Tällöin on itse asiassa vastattava kysymykseen, loukattiinko Saksan verotusmenettelyoikeutta 9.12.2004 annetulla lailla muutettaessa tehokkuusperiaatetta.

117. Tässä yhteydessä on viitattava aluksi siihen, että kansallinen säännöstö, jonka mukaan veropäätökset tulevat lainvoimaisiksi kohtuullisen ajan kuluttua, on lähtökohtaisesti unionin oikeuden mukainen, vaikka säännöstö johtaisi siihen, että aiempia tuloveropäätöksiä ei voi tietyn ajan kuluttua enää riitauttaa ja vaikka se estäisi unionin oikeudesta johtuvien oikeuksien toteuttamisen.

118. Lisäksi on syytä korostaa yhtäältä, että tällainen lainvoimaisuutta koskeva säännöstö lisää oikeusvarmuutta, joka on vakiintuneessa oikeuskäytännössä vahvistettu yhdeksi yhteisön oikeuden yleiseksi periaatteeksi [46] ja joka suojaa sekä verovelvollisia että veroviranomaisia. Toisaalta on viitattava vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan on lähtökohtaisesti unionin oikeuden mukaista, että oikeussuojakeinojen käyttämiselle asetetaan kohtuulliset preklusiiviset määräajat, joilla edistetään oikeusvarmuutta, mistä

46 – Ks. asia C-2/06, Kempter, tuomio 12.2.2008 (Kok., s. I-411, 37 kohta) ja asia C-453/00, Kühne, tuomio 13.1.2004 (Kok., s. I-837, 24 kohta).

seuraa, että näiden määräaikojen päättyminen voi myös estää unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämisen. [47]

119. Tällöin herää kuitenkin erityisesti kysymys siitä, onko sellainen lainmuutos tehokkuusperiaatteen mukainen, jolla kumotaan taannehtivasti ja ilman siirtymäaikaa lainvoimaisten tuloveropäätösten oikaisuun liittyvä säännöstö, jota voidaan soveltaa myös unionin oikeuteen perustuvien veronhyvitysten saamiseen jälkikäteen.

120. Tämän kysymyksen vastauksessa on otettava lähtökohdaksi edellä esitetty toteamus, että kansallinen säännös, jonka mukaan veropäätökset tulevat lainvoimaisiksi kohtuullisen ajan kuluttua, on lähtökohtaisesti unionin oikeuden mukainen. Tästä seuraa välittömästi, että myös lainmuutos, jolla muutetaan ja osittain kumotaan säännöstö, joka tietyillä edellytyksillä mahdollistaa veropäätösten oikaisun niiden lainvoimaisuudesta huolimatta, on lähtökohtaisesti unionin oikeuden mukainen.

121. Tehokkuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate edellyttävät kuitenkin, että tällainen lainmuutos tulee voimaan vasta kohtuullisen siirtymäajan kuluttua.

122. Tässä yhteydessä on muistutettava tehokkuusperiaatteesta, että kansalliset menettelyt, joilla pyritään takaamaan kansalaisten unionin oikeuteen perustuvien oikeuksien suojelu, eivät saa olla sellaisia, että näiden oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa. Jos verotusmenettelyoikeutta muutetaan, jolloin veropäätösten lainvoimaisuutta koskevia säännöksiä tiukentamalla estetään tiettyjen, unionin oikeuteen perustuvien oikeuksien käyttö säätämättä samalla kohtuullisesta siirtymäajasta, tämä vaikeuttaa suhteettomasti mainittujen oikeuksien käyttämistä, joten tällaisessa tapauksessa on lähtökohtaisesti kysymys tehokkuusperiaatteen loukkaamisesta. [48]

47 – Ks. edellä alaviitteessä 23 mainittu asia Bulicke, tuomion 36 kohta; asia C-542/08, Barth, tuomio 15.4.2010 (Kok., s. I-3189, 28 kohta ja sitä seuraavat kohdat); asia C-63/08, Pontin, tuomio 29.10.2009 (Kok., s. I-10467, 48 kohta) ja asia C-445/06, Danske Slagterier, tuomio 24.3.2009 (Kok., s. I-2119, 32 kohta).

48 – Ks. tässä yhteydessä unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka liittyy unionin oikeuden vastaisesti perittyjen rahamäärien palautusta koskevien kansallisten preklusiivisten määräaikojen muuttamiseen: asia C-255/00, Grundig Italiana, tuomio 24.9.2002 (Kok., s. I-8003, 35 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002 (Kok., s. I-6325, 36 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

123. Luottamuksensuojan periaatteesta on todettu oikeuskäytännössä, että kyseisen periaatteen loukkaamisesta voi olla kysymys, jos kansallisen lainsäädännön muuttaminen vie verovelvolliselta taannehtivasti hänellä ennen kyseistä lainmuutosta olleen oikeuden saada takaisin verot ja maksut, jotka on kannettu vastoin unionin oikeutta. [49]

124. Nyt kyseessä oleva 9.12.2004 annettu muutoslaki ei sisällä asianmukaista siirtymäsäännöstä. Lainmuutoksen seurauksena poistui 29.10.2004 lähtien mahdollisuus oikaista lainvoimaisia tuloveropäätöksiä, jos verovelvollinen esittää jälkikäteen luotettavia todisteita muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksetusta yhteisöverosta. Tuloverovelvollisilta osakkeenomistajilta vietiin näin taannehtivasti siihen asti voimassa olleiden säännösten mukainen mahdollisuus vedota oikeuteen saada veronhyvitys kyseisten tuloveropäätösten lainvoimaisuudesta huolimatta. Koska olemassa olleiden, unionin oikeusjärjestyksestä johtuvien oikeuksien käyttäminen oli tämän säännöstön taannehtivan muutoksen seurauksena käytännössä mahdotonta, muutos on tehokkuusperiaatteen vastainen. Samalla se on luottamuksensuojan periaatteen vastainen.

125. Kohtuullisen siirtymäajan puuttuminen 9.12.2004 annetusta muutoslaista ei kuitenkaan johda itsessään siihen, että vanhan säännöstön, joka koskee lainvoimaisissa tuloveropäätöksissä vahvistetun muista unionin jäsenvaltioista saatujen osinkojen verotuksen oikaisemista, pitää saada olla rajoittamattomasti voimassa. [50] Tällainen seuraamus ylittäisi sen, mikä on tarpeen tehokkaan oikeussuojan kannalta, ja olisi sen vuoksi yleisen suhteellisuusperiaatteen vastainen.

126. Edellä esitetystä syystä tehokkuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate edellyttävät pääasian kaltaisessa tapauksessa, että 9.12.2004 annetun muutoslain voimaantulolle säädetään siirtymäaika, jonka aikana tuloverovelvolliset osakkeenomistajat voivat muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettua yhteisöveroa koskevien luotettavien todisteiden nojalla hakea lainvoimaisten tuloveropäätösten oikaisemista.

49 – Edellä alaviitteessä 48 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 46 kohta.

50 – Ks. edellä alaviitteessä 48 mainittu asia Grundig Italiana, tuomion 41 kohta.

127. Siirtymäajan on lähtökohtaisesti oltava sellainen, että tuloverovelvollisille osakkeenomistajille, jotka alun perin ajattelivat, että he voivat rajoittamattoman ajan käyttää oikeuttaan saada hyvitystä muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksetusta yhteisöverosta, jää kohtuullinen aika vedota tähän oikeuteensa. Heidän on joka tapauksessa saatava mahdollisuus valmistella hakemustaan ilman hätiköintiä, joka johtuu velvollisuudesta toimia siinä määrin kiireellisesti, ettei käytettävissä olevan ajan pituus ole missään suhteessa niihin määräaikoihin, jotka heillä alun perin oli käytettävissään. [51]

128. Kun määritetään konkreettisesti nyt kyseessä olevien uusien verotusmenettelysäännösten soveltamista koskevaa siirtymäaikaa, on otettava huomioon yhtäältä se, että 9.12.2004 annettuun muutoslakiin asti ei ollut olemassa määräaikaa, jonka kuluessa lainvoimaisen tuloveropäätöksen oikaisemista koskeva hakemus piti tehdä. Toisaalta lähtökohtana on oltava se, että verovelvolliset osakkeenomistajat eivät voineet ilman muuta pyytää osinkoa jakavista yhtiöistä luotettavaa todistusta muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksetusta yhteisöverosta vaan todistuksen saaminen vaati aluksi tiettyä selvitys- ja vakuuttelutyötä.

129. Edellä esitetyn perusteella päädyn siihen tulokseen, että vähimmäissiirtymäaika, joka tarvitaan siihen, että unionin oikeudessa myönnettyihin oikeuksiin vetoamisen tehokkuus varmistetaan sillä, että osinkoja muista unionin jäsenvaltioista saaville tavanomaisen huolellisille tuloverovelvollisille annettiin mahdollisuus tiedon hankkimiseen 9.12.2004 annetusta muutoslaista ja uudesta säännöstöstä ja mahdollisuus kyseessä olevien lainvoimaisten tuloveropäätösten oikaisemista koskevan hakemuksen valmisteluun ja esittämiseen edellytyksillä, jotka eivät heikennä hakemusten menestymismahdollisuuksia, on järkevästi tarkasteltuna asetettava 12 kuukauteen.

130. Edellä esitetyn perusteella neljännen ennakkoratkaisukysymyksen a kohtaan on vastattava siten, että kansallisen säännöstön muutos, joka johtaa siihen, että muissa unionin jäsenvaltioissa toimivista yrityksistä saatujen osinkojen lainvoimaisessa tuloveropäätöksessä vahvistetun verotuksen oikaiseminen näihin osinkoihin kohdistuvaa yhteisöveroa koskevan luotettavan todisteen perusteella suljetaan pois taannehtivasti ja ilman siirtymäaikaa, jolloin myös tästä yhteisöverosta saatava hyvitys evätään taannehtivasti, on tehokkuusperiaatteen ja luottamuksensuojan periaatteen vastainen. Nämä molemmat periaatteet edellyttävät, että 9.12.2004 annetun muutoslain kaltaisen säännöstön voimaantulon yhteydessä on otettava huomioon kohtuullinen siirtymäaika, joka ei saa alittaa 12:ta kuukautta lain julkaisemisesta.

51 – Ibid., tuomion 38 kohta.

VII Ratkaisuehdotus

131. Edellä esitetyn perusteella esitän, että unionin tuomioistuin vastaa Finanzgericht Kölnin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) EY 56 ja EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että niiden noudattamiseksi pääasian kaltaisessa tapauksessa muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettu yhteisövero on hyvitettävä osakkeenomistajan maksettavaksi kuuluvasta tuloverosta tehtävän sellaisen hyvityksen muodossa, joka lasketaan näistä osingoista tosiasiallisesti maksetun yhteisöveron mukaisesti. Hyvityksen määrän ei kuitenkaan tarvitse ylittää kotimaisiin osinkoihin sovellettavaa yhteisöverokantaa.

2) Kansallinen säännöstö, jonka mukaan muista unionin jäsenvaltioista saatuihin osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron hyvitys tuloverotuksessa edellyttää aina KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitetun yhteisöverotodistuksen esittämistä, on tehokkuusperiaatteen vastainen, mikäli tämän vaatimuksen seurauksena muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksetun yhteisöveron hyvittäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa. Tämän toteaminen on ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen asia.

3) Koska unioni ei ole antanut alaa koskevia säännöksiä, kunkin jäsenvaltion asiana on antaa selvitysvelvollisuuden ja -riskin jakoa sekä tuomioistuimen todistusharkintaa koskevat säännöt, joita sovelletaan muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettujen yhteisöverojen määrityksessä, jolloin jäsenvaltioiden on otettava huomioon vastaavuusperiaate ja tehokkuusperiaate. Tehokkuusperiaatteesta ei seuraa tuomioistuimille velvollisuutta arvioida muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista maksettua yhteisöveroa, jonka suuruutta ei voida selvittää. Vastaavuusperiaatteen mukaan tällainen velvollisuus kuitenkin

on olemassa, jos kansallinen tuomioistuin olisi velvollinen vastaavaan arviointiin myös vastaavassa täysin kotimaisessa tilanteessa. Siltä osin kuin kotimaasta saaduista osingoista välillisesti maksetut yhteisöverot vaikuttavat osakkeenomistajille tuloverotuksessa myönnetyn hyvityksen suuruuteen, on otettava huomioon myös muista unionin jäsenvaltioista saaduista osingoista välillisesti maksetut yhteisöverot.

4) Kansallinen säännöstö, jonka mukaan lainvoimaisessa tuloveropäätöksessä vahvistettua kotimaisista ja muissa unionin jäsenvaltioissa toimivista yrityksistä saatujen osinkojen verotusta voidaan oikaista näihin osinkoihin kohdistuvan yhteisöveron hyvittämiseksi ainoastaan, jos esitetään KStG:n 44 ja 45 §:ssä tarkoitettu yhteisöverotodistus, loukkaa tehokkuusperiaatetta, jos muista unionin jäsenvaltioista saatujen osinkojen verotuksen oikaisu on sen vuoksi käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa. Tämän toteaminen on ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen asia.

5) Kansallisen säännöstön muutos, joka johtaa siihen, että muissa unionin jäsenvaltioissa toimivista yrityksistä saatujen osinkojen lainvoimaisessa tuloveropäätöksessä vahvistetun verotuksen oikaiseminen näihin osinkoihin kohdistuvaa yhteisöveroa koskevan luotettavan todisteen perusteella suljetaan pois taannehtivasti ja ilman siirtymäaikaa, jolloin myös tästä yhteisöverosta saatava hyvitys evätään taannehtivasti, on tehokkuusperiaatteen ja luottamuksensuojan periaatteen vastainen. Nämä molemmat periaatteet edellyttävät, että unionin direktiivien saattamisesta osaksi kansallista oikeusjärjestystä 9.12.2004 annetun muutoslain kaltaisen säännöstön voimaantulon yhteydessä on otettava huomioon kohtuullinen siirtymäaika, joka ei saa alittaa 12:ta kuukautta lain julkaisemisesta.