YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

26 päivänä kesäkuuta 2008 *

Asiassa C-284/06,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 22.2.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 29.6.2006, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Hamburg-Am Tierpark

vastaan

Burda GmbH, aiemmin Burda Verlagsbeteiligungen GmbH,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit G. Arestis (esittelevä tuomari), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ja T. von Danwitz,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: P. Mengozzi,
kirjaaja: hallintovirkamies J. Swedenborg,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 13.6.2007 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Burda GmbH, aiemmin Burda Verlagsbeteiligungen GmbH, edustajinaan Rechtsanwalt H. Geißler, Rechtsanwalt B. von Winterfeld ja Rechtsanwalt J. Lüdicke,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Mölls,

kuultuaan julkisasiamiehen 31.1.2008 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä direktiivi 90/435), ja EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) sekä 73 b ja 73 d artiklan (joista on tullut EY 56 ja EY 58 artikla) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Burda GmbH -niminen yhtiö, aiemmin Burda Verlagsbeteiligungen GmbH (jäljempänä Burda), ja Finanzamt Hamburg-Am Tierpark (jäljempänä Finanzamt), ja se koskee tilikausilta 1996 ja 1997 jaetun sen voiton verottamista, jonka tämä yhtiö jakoi vuonna 1998 yhdelle emoyhtiölleen, RCS International Services BV -nimiselle yhtiölle (jäljempänä RCS), jonka kotipaikka on Alankomaissa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Direktiivillä 90/435 pyritään sen ensimmäisen perustelukappaleen mukaan ottamaan käyttöön ”kilpailun kannalta tasapuolisia verosäännöksiä, joilla yrityksille tehtäisiin mahdolliseksi mukautua yhteismarkkinoiden vaatimuksiin, lisätä tuottavuuttaan ja vahvistaa kansainvälistä kilpailukykyään”.

4 Direktiivin kolmannen perustelukappaleen mukaan sillä pyritään muun muassa poistamaan ne verotukselliset rajoitukset, joita eri jäsenvaltioissa sijaitsevista yhtiöistä muodostuville konserneille aiheutuu suhteessa samassa jäsenvaltiossa sijaitsevista yhtiöistä muodostuville konserneille.

5 Direktiivin 90/435 1–7 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1 artikla

1. Kunkin jäsenvaltion on sovellettava tätä direktiiviä:

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

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

– –

2 artikla

Tässä direktiivissä ’jäsenvaltiossa sijaitsevalla yhtiöllä’ tarkoitetaan yhtiötä:

a) jolla on jokin liitteessä luetelluista yhtiömuodoista;

b) jolla jonkin jäsenvaltion verolainsäädännön mukaan katsotaan olevan tässä jäsenvaltiossa verotuksellinen kotipaikka ja jolla kolmannen valtion kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan ei katsota olevan verotuksellista kotipaikkaa yhteisön ulkopuolella;

c) joka lisäksi on ilman valintamahdollisuutta ja vapautusta velvollinen maksamaan jotakin seuraavista veroista:

– –

– Körperschaftsteuer Saksan liittotasavallassa,

– –

tai muuta veroa, jolla jokin näistä veroista voidaan korvata.

3 artikla

1. Tätä direktiiviä sovellettaessa:

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

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

– –

4 artikla

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

– joko oltava verottamatta tätä voittoa,

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

2. Kukin jäsenvaltio voi kuitenkin säätää, ettei osuuteen liittyviä kuluja tai tytäryhtiön voitonjaosta johtuvia arvonalennuksia saa vähentää emoyhtiön verotettavista voitoista. – –

– –

5 artikla

1. Tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto on vapautettava [lähdeverosta] ainakin, jos emoyhtiöllä on vähintään 25 prosentin osuus tytäryhtiön pääomasta.

– –

3. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, Saksan liittotasavalta voi, niin kauan kuin se kantaa jaetuista voitoista vähintään 11 prosenttiyksikköä alhaisempaa yhtiöveroa kuin jakamattomista voitoista, mutta enintään vuoden 1996 puoliväliin,

[pidättää] korvaavan 5 prosentin [lähdeveron] Saksan liittotasavallassa sijaitsevien tytäryhtiöiden jakamista voitoista.

– –

6 artikla

Emoyhtiön sijaintijäsenvaltio ei saa [pidättää lähdeveroa] tämän yhtiön tytäryhtiöstään saamista voitoista.

7 artikla

1. Tässä direktiivissä käytetty ilmaisu [lähdevero] ei käsitä emoyhtiölle suoritetun voitonjaon yhteydessä maksettua tytäryhtiön sijaintijäsenvaltion yhtiöveron etukäteis- tai ennakkomaksua (précompte).

2. Tämä direktiivi ei vaikuta osinkojen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tai vähentämiseksi tarkoitettujen kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamiseen, erityisesti jos säännökset tai määräykset koskevat verohyvitysten maksua osingonsaajille.”

6 Direktiivin 90/435 liitteen mukaan tämä direktiivi koskee ”Aktiengesellschaft-”, ”Kommanditgesellschaft auf Aktien”-, ”Gesellschaft mit beschränkter Haftung”- ja ”bergrechtliche Gewerkschaft” -nimisiä, Saksan oikeuden mukaan perustettuja yhtiöitä.

Kansallinen säännöstö

Vuoden 1996 KStG

7 Yhteisöverosta vuonna 1996 annetun lain (Körperschaftsteuergesetz 1996) 1 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (BGBl. 1996 I, s. 340; jäljempänä vuoden 1996 KStG), säädetään muun muassa, että pääomayhtiöt, joiden johto tai kotipaikka on Saksassa, ovat yleisesti yhteisöverovelvollisia.

8 Vuoden 1996 KStG:n 2 §:n mukaan rajoitetusti eli Saksassa saamistaan tuloista yhteisöverovelvollisia ovat yhteisöt, henkilöyhteenliittymät ja omaisuusmassat, joiden liikkeenjohto tai kotipaikka ei sijaitse Saksan alueella.

9 Vuoden 1996 KStG:n 23 §:n mukaan tavanomainen yhteisöverokanta on 45 prosenttia verotettavasta tulosta.

10 Vuoden 1996 KStG:n 27 §:n 1 momentissa säädetään, että jos ”yleisesti verovelvollinen pääomayhtiö jakaa voittoa, yhteisöveron määrä kasvaa tai vähenee pääomayhtiön siitä omasta pääomasta, joka 28 §:n mukaan katsotaan käytetyksi voitonjakoon, kannetun veron (tavanomaisesti kannettu vero) ja sen veron välisen erotuksen mukaisesti, joka määräytyy sovellettaessa 30 prosentin verokantaa jaettavaan voittoon ennen yhteisöveron vähentämistä (voitonjaosta kannettu vero)”.

11 Vuoden 1996 KStG:n 28 §:n 3 ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”3. Oman pääoman käytettävissä oleva osa katsotaan käytetyksi voitonjakoon 30 §:ssä esitetyssä järjestyksessä, jollei 4, 5 ja 7 momentista muuta johdu. Käytetyksi katsotun osuuden määrä on määritettävä siitä tavanomaisesti kannetun veron mukaan.

4. Jos 30 §:n 1 momentin kolmannen virkkeen 1 ja 2 alakohdassa tarkoitettuja, jaettavissa olevan oman pääoman osuuksia on ensin katsottu käytetyn, mutta ne eivät lopulta ole riittäneet voitonjaon kattamiseen, tämä voitonjako on vähennettävä 30 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitetusta pääoman osuudesta, vaikka tämä osuus muuttuisi sen vuoksi negatiiviseksi.”

12 Vuoden 1996 KStG:n 29 §:n 2 momentissa säädetään, että pääomayhtiön oma pääoma on kunkin tilikauden lopussa jaoteltava voitonjakoon käytettävissä olevaan omaan pääomaan ja muuhun omaan pääomaan ja että jaettavissa oleva oma pääoma on se osa omasta pääomasta, joka jää yli yhtiön nimellispääoman erottamisen jälkeen.

13 Vuoden 1996 KStG:n 30 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Kunkin tilikauden lopussa jaettavissa oleva oma pääoma jaotellaan tavanomaisesti kannetun veron mukaisesti. Kukin osuus määräytyy edellisen tilikauden jaottelun perusteella. Jaottelussa on esitettävä erikseen osuudet, jotka vastaavat

1) tuloja, joihin on sovellettu 31.12.1993 jälkeen yhteisöverokantaa täysimääräisenä;

– –

3) varallisuuden lisäyksiä, joista ei kanneta yhteisöveroa tai jotka ovat kasvattaneet pääomayhtiön omaa pääomaa 1.1.1977 edeltävinä tilikausina.

2. Edellä 1 momentin 3 kohdassa mainittu määrä jaotellaan edelleen

1) ulkomaisista tuloista saatuun omaan pääomaan 31.12.1976 jälkeen päättyneillä tilikausilla – –;

2) muihin varallisuuden lisäyksiin, joista ei kanneta yhteisöveroa ja jotka eivät kuulu 3 ja 4 kohdan soveltamisalaan;

3) ennen 1.1.1977 päättyneen viimeisen tilikauden loppuun mennessä syntyneeseen jaettavissa olevaan omaan pääomaan;

4) pääomasijoituksiin, jotka ovat kasvattaneet omaa pääomaa 31.12.1976 jälkeen päättyneiden tilikausien aikana.”

14 Vuoden 1996 KStG:n 30 §:n 1 momentin 1 kohdassa mainitusta tulojen osuudesta, johon sovelletaan täysimääräistä eli 45 prosentin yhteisöverokantaa, käytetään nimitystä EK 45.

15 Vuoden 1996 KStG:n 30 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetuista varallisuuden lisäyksistä, jotka eivät ole yhteisöveron alaisia, käytetään nimitystä EK 0 ja vuoden 1996 KStG:n 30 §:n 2 momentissa tarkoitetun neljän alaluokan mukaan nimitystä EK 01–EK 04.

16 Vuoden 1996 KStG:n 40 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Edellä 27 §:n perusteella yhteisöveroa ei koroteta

1) jos voitonjakoon on katsottu käytetyn 30 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettu osuus [EK 01];

2) jos voitonjakoon on katsottu käytetyn 30 §:n 2 momentin 4 kohdassa tarkoitettu osuus [EK 04].”

17 Vuoden 1996 KStG:n 44 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Kun yleisesti verovelvollinen yhteisö tekee omaan lukuunsa suorituksia, jotka ovat osakkaalle tuloverolain 20 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettua tuloa, se on velvollinen, jollei 2 momentissa toisin säädetä, toimittamaan osakkaille näiden pyynnöstä virallisella hallinnollisella kaavakkeella todistuksen, jossa on seuraavat tiedot:

1) osakkaan nimi ja osoite;

2) suoritusten määrä;

3) maksun päivämäärä;

4) tuloverolain 36 §:n 2 momentin 3 kohdan ensimmäisen virkkeen perusteella hyvitykseen oikeuttavan yhteisöveron määrä;

5) jäljempänä 52 §:n mukaisesti korvattavan yhteisöveron määrä; riittää, että siinä annetaan tieto yhdestä osakkeesta, osuudesta tai tuotto-oikeudesta;

6) suorituksen se määrä, johon 30 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettu osuus pääomasta katsotaan käytetyksi;

7) suorituksen se määrä, johon 30 §:n 2 momentin 4 kohdassa tarkoitettu osuus pääomasta katsotaan käytetyksi."

18 Vuoden 1996 KStG:n 50 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädetään erityisesti, että lähdeveron alaisista tuloista kannettava yhteisövero katsotaan suoritetuksi tällä lähdeverolla, jos saaja on rajoitetusti verovelvollinen ja jos tulot eivät ole lähtöisin Saksassa harjoitetusta liiketoiminnasta taikka maa- tai metsätaloudesta.

19 Vuoden 1996 KStG:n 51 §:ssä säädetään, että "kun osakas ei ole verovelvollinen tuloverolain 20 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa tai 2 momentin 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetuista tuloista tai jos näitä tuloja ei oteta huomioon verotuksessa 50 §:n 1

momentin 1 tai 2 kohdan mukaisesti, se ei voi saada hyvitystä tai korvausta tuloverolain 36 §:n 2 momentin 3 kohdan mukaan hyvitykseen oikeuttavan yhteisöveron perusteella”.

20 Vuoden 1996 KStG:n 52 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Yhteisövero, jota ei 51 §:n perusteella voida hyvittää, korvataan yleisesti verovelvollisille yhteisöverosta vapautetuille osakkaille, julkisoikeudellisille oikeushenkilöille sekä osakkaille, jotka ovat 2 §:n 1 momentin mukaisesti rajoitetusti yhteisöverovelvollisia, näiden hakemuksesta sikäli kuin veroa korotetaan 27 §:n perusteella, koska 30 §:n 2 momentin 3 kohdassa tarkoitettu oma pääoma katsotaan käytetyksi voitonjakoon tai muuhun vastaavaan suoritukseen.”

Vuoden 1990 EStG

21 Vuoden 1990 tuloverolain (Einkommensteuergesetz 1990, BGBl. 1990 I, s. 1898; jäljempänä vuoden 1990 EStG) 20 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Pääomatuloja ovat

1) voitto-osuudet (osingot);

2) – –

3) 36 §:n 2 momentin 3 kohdan perusteella hyvitykseen oikeuttavan yhteisöveron määrä.”

22 Vuoden 1990 EStG:n 36 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”– –

Tuloveron määrästä hyvitetään seuraavat määrät;

– –

3) yleisesti yhteisöverovelvollisen yhteisön tai henkilöyhteenliittymän suorittaman yhteisöveron perusteella kolme seitsemäsosaa 20 §:n 1 momentin 1 kohdan [osingot] tai 2 kohdan mukaisista tuloista, sikäli kuin mainitut tulot eivät ole lähtöisin voitonjaoista, joihin on käytetty yhteisöverolain 30 §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitettua omaa pääomaa.”

23 Vuoden 1990 EStG:n 43 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Seuraavista Saksassa saaduista pääomatuloista kannetaan tulovero pääomatuloveron (Kapitalertragsteuer) pidätyksen muodossa:

1) 20 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdan mukaisista pääomatuloista – –”

Pääasian taustalla olevat tosiseikat, ennakkoratkaisukysymykset ja asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa

24 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, Burda on Saksan oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö (GmbH), jonka kotipaikka ja johto ovat Saksassa. Pääasian kannalta merkityksellisten vuosien aikana sen omistivat yhtä suurin omistusosuuksin Alankomaihin sijoittautunut RCS-pääomayhtiö ja Saksassa asuva Burda International Holding GmbH -niminen pääomayhtiö (jäljempänä Burda International).

25 Burda päätti vuonna 1998 jakaa tilikausien 1996 ja 1997 voitot tasan RCS:lle ja Burda Internationalille. Tätä voitonjakoa verotettiin vuoden 1996 KStG:n 27 §:n 1 momentin perusteella 30 prosentin verokannan mukaan.

26 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että ainoastaan Burda International sai vuoden 1996 KStG:n 44 §:ssä tarkoitetun todistuksen yhteisöveron hyvityskelpoisuudesta Burdan suorittaman voitonjaon osalta.

27 Kyseisestä pyynnöstä ilmenee myös, että verotarkastuksessa havaittiin, että Burda oli jakanut voittoa määrän, joka oli suurempi kuin verotettavan tulon määrä. Finanzamt pienensi täysimääräisen yhteisöveron alaisen, jaettavissa olevan oman pääoman (EK 45) eri osuuksien määrän 6 049 925 Saksan markasta 4 915 490 Saksan markkaan ja vähensi vuoden 1996 KStG:n 28 §:n 4 momentin mukaisesti voitonjaot, joita veronalainen jaettavissa oleva oma pääoma ei tämän pienennyksen jälkeen enää kattanut, vuoden 1996 KStG:n 30 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitetusta omasta pääomasta (EK 02).

28 Tästä vähentämisestä seurasi yhteisöveron korotuksia pääasiassa kyseessä olevien kahden riidanalaisen vuoden ajalta, ja tästä syystä Finanzamt teki kaksi verotuksen muuttamista koskevaa päätöstä.

29 Burda nosti näistä päätöksistä Finanzgericht Hamburgissa kanteen, jossa se riitautti vuoden 1996 KStG:n 28 §:n 4 momentin soveltamisen sillä perusteella, että RCS:lle suoritetut voitonjaot oli virheellisesti vähennetty EK 02:sta.

30 Burda vetosi tältä osin siihen, että sillä oli luokkaan EK 04 kuuluvia pääomasijoituksia, jotka olisivat riittäneet rahoittamaan voitonjaon, ja että sillä ei missään tapauksessa ollut EK 02:een kuuluvia varallisuuden lisäyksiä.

31 Finanzgericht Hamburg hyväksyi Burdan kanteen 29.4.2005 tekemällään päätöksellä katsoen lähtökohtaisesti, että vuoden 1996 KStG:n 28 §:n 3 momentin määräyksiä oli sovellettava niin, että RCS:lle maksettu voitonjaon osa olisi pitänyt vähentää EK 04:stä.

32 Finanzamt teki kyseisestä tuomiosta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin.

33 Bundesfinanzhof on katsonut, että Finanzgericht Hamburgin tulkinta vuoden 1996 KStG:n 28 §:n 4 momentista on hylättävä. Bundesfinanzhofin mukaan tämän säännöksen soveltamisalaa ei voida rajata osakkaisiin, joilla on oikeus hyvitykseen, eikä siitä voida siis sulkea pois RCS:n kaltaisia osakkaita, joilla ei ole oikeutta hyvitykseen.

34 Bundesfinanzhof on kuitenkin esittänyt epäilyksiä siitä, onko EK 02:sta jaetun voiton verottaminen tällä tavoin lähdeveroa pidättämällä yhteensopiva direktiivin 90/435 ja mahdollisesti EY:n perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta koskevien määräysten kanssa.

35 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kaksi ennakkoratkaisukysymystä:

”1) Onko – – direktiivin 90/435 – – 5 artiklan 1 kohdassa, josta on tullut 22.12.2003 annetun neuvoston direktiivin 2003/123/EY (EUVL 2004, L 7, s. 41) 5 artikla, tarkoitettuna lähdeverona pidettävä sellaista kansallisen lain mukaista veroa, jota kannetaan tytäryhtiön jakaessa voittoa emoyhtiölleen pääomayhtiön sellaisista tuloista ja varallisuuden lisäyksistä, joita ei kansallisen lain mukaan verotettaisi, jos ne olisivat jääneet tytäryhtiöön eikä niitä olisi jaettu emoyhtiölle?

2) Jos edelliseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko kansallisen lain säännös, jonka mukaan pääomayhtiön voitonjako on vähennettävä poikkeuksellisesti tuon yhtiön omaan pääomaan kuuluvista osuuksista tästä aiheutuvine veroseuraamuksineen myös silloin, kun kyseinen yhtiö todistaa jakaneensa osinkoja ulkomailla asuville osakkaille, ja vaikka tällainen osakas, toisin kuin maassa asuva osakas, ei kansallisen lain nojalla saa vähentää määrättyä yhteisöveroa omasta verostaan, yhteensoveltuva [perustamissopimuksen 52, 73 b ja 73 d artiklan] kanssa?”

36 Burda on vaatinut yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamoon 18.2.2008 jättämässään asiakirjassa, että yhteisöjen tuomioistuin määräisi työjärjestyksen 61 artiklan nojalla suullisen käsittelyn aloitettavaksi uudestaan ”prosessinjohtotoimien” määräämiseksi.

Vaatimus, joka koskee suullisen käsittelyn aloittamista uudestaan ja prosessinjohtotoimien määräämistä

37 Oikeuskäytännöstä ilmenee, että yhteisöjen tuomioistuin voi omasta aloitteestaan tai julkisasiamiehen ehdotuksesta taikka myös asianosaisten pyynnöstä määrätä työjärjestyksensä 61 artiklan mukaisesti suullisen käsittelyn aloitettavaksi uudestaan, jos se katsoo, että sillä ei ole riittävästi tietoa asiasta tai että asia olisi ratkaistava sellaisen väitteen perusteella, josta asianosaiset eivät ole saaneet tilaisuutta lausua (ks. asia C-210/03, Swedish Match, tuomio 14.12.2004, Kok. 2004, s. I-11893, 25 kohta; asia C-306/05, SGAE, tuomio 7.12.2006, Kok. 2006, s. I-11519, 27 kohta ja asia C-466/03, Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, tuomio 28.6.2007, Kok. 2007, s. I-5357, 29 kohta).

38 Vaatimuksensa tueksi Burda toteaa ensinnäkin, ettei julkisasiamies ole ratkaisuehdotuksessaan ottanut huomioon Saksassa yhteisöverosta annetun hallinnollisen soveltamisohjeen (Körperschaftsteuerrichtlinien, jäljempänä KStR) 78 §:n 5 momenttia.

39 Tältä osin on todettava, ettei yhteisöjen tuomioistuimen tehtäviin EY 234 artiklan nojalla vireille pannussa menettelyssä kuulu todeta, mitkä ovat pääasiassa sovellettavat merkitykselliset kansalliset säännökset. Tämä tehtävä kuuluu yksin kansalliselle tuomioistuimelle, joka esittää sovellettavat kansalliset säännökset mutta samalla jättää yhteisöjen tuomioistuimelle mahdollisuuden esittää kaikki sellaiset yhteisön oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joiden avulla kansallinen tuomioistuin voi arvioida kansallisen lainsäädännön yhteensopivuutta yhteisön lainsäädännön kanssa.

40 On kiistatonta, ettei kansallinen tuomioistuin ennakkoratkaisupyynnössään mainitse KStR:n 78 §:n 5 momenttia.

41 Burda arvostelee lausumillaan todellisuudessa kannanottoa, jonka julkisasiamies on esittänyt vuoden 1996 KStG:n 28 §:n 4 momentista, ja sitä, ettei tämä ole noudattanut sen näkemystä.

42 Oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei yhteisöjen tuomioistuimen perussäännössä eikä yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksessä määrätä asianosaisten mahdollisuudesta esittää huomautuksia vastaukseksi julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen (ks. mm. em. asia SGAE, tuomion 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Toiseksi Burda väittää, että toisin kuin julkisasiamies katsoo, sillä ei ollut sellaista jaettavissa olevaa voittoa, jota olisi voitu verottaa 30 prosentin verokannan mukaan, ja että voitonjako merkitsi osakkaiden tekemien pääomasijoitusten verovapaata takaisinmaksua osakkaille.

44 Näillä lausumillaan Burda väittää pääasiallisesti, että julkisasiamiehen tarkastelun perustana olevat tietyt tosiseikkoja koskevat olettamat ovat vääriä tai epätäydellisiä.

45 Tältä osin on todettava, että yksinomaan kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on määrittää esittämiinsä kysymyksiin liittyvät tosiseikat tai ainakin selostaa ne tosiseikkoja koskevat lähtökohdat, joihin nämä kysymykset perustuvat.

46 Ennakkoratkaisukysymyksestä ilmenee, että kansallinen tuomioistuin ei ole tuonut esiin Burdan vaatimuksessa mainittuja tosiseikkoja.

47 Tästä seuraa, että tämän tuomion 43 kohdassa mainituilla lausumilla ei voida perustella myöskään suullisen käsittelyn uudestaan aloittamista, kun yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 61 artiklassa asetetut edellytykset otetaan huomioon.

48 Näin ollen yhteisöjen tuomioistuin katsoo julkisasiamiestä kuultuaan, että sillä on käytettävissään kaikki tarpeelliset tiedot, jotta se voi vastata ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin.

49 Suullista käsittelyä ei tästä syystä ole tarpeen määrätä aloitettavaksi uudestaan, ja tästä seuraa, että prosessinjohtotoimien määräämistä koskeva liitännäisvaatimus on sekin hylättävä.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

50 Kansallinen tuomioistuin kysyy ensimmäisessä kysymyksessään yhteisöjen tuomioistuimelta, onko direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna lähdeverona pidettävä sellaista kansallisen lain mukaista veroa, jota kannetaan tytäryhtiön jakaessa voittoa emoyhtiölleen tytäryhtiön sellaisista tuloista ja varallisuuden lisäyksistä, joita ei verotettaisi, jos tytäryhtiö olisi jättänyt ne itselleen sen sijaan, että se jakoi ne emoyhtiölle.

51 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kyseisellä direktiivillä, jota, kuten tämän tuomion 5 ja 24 kohdasta ilmenee, sovelletaan pääasiassa, pyritään ottamalla käyttöön

yhteinen verojärjestelmä poistamaan se, että eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö saatettaisiin epäedullisempaan asemaan kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö, ja helpottamaan näin jäsenvaltiosta toiseen suuntautuvaa yhteistyötä. Direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdassa säädetään kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi, että voitonjako on vapautettava lähdeverosta tytäryhtiön sijaintijäsenvaltiossa (ks. yhdistetyt asiat C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, Denkavit ym., tuomio 17.10.1996, Kok. 1996, s. I-5063, 22 kohta; asia C-375/98, Epson Europe, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4243, 20 kohta; asia C-294/99, Athinaïki Zythopoïïa, tuomio 4.10.2001, Kok. 2001, s. I-6797, 25 kohta; asia C-58/01, Océ van der Grinten, tuomio 25.9.2003, Kok. 2003, s. I-9809, 45 kohta ja asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok. 2006, s. I-11753, 103 kohta).

52 Direktiivin 90/435 5 artiklassa säädetystä kiellosta, jonka mukaan jäsenvaltiot eivät saa pidättää lähdeveroa maassa asuvan tytäryhtiön toisessa jäsenvaltiossa asuvalle emoyhtiölleen jakamasta voitosta, yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että mikä tahansa vero, joka kannetaan siitä jäsenvaltiosta saadusta tulosta, josta osingot jaetaan, ja jonka osalta verotettavana tapahtumana on osingon tai muun arvopapereista koituvan tuoton maksaminen, on lähdevero, kun kyseisen veron määräytymisperuste on näistä arvopapereista koituva tuotto ja kun verovelvollisena on näiden arvopapereiden haltija (em. asia Epson Europe, tuomion 23 kohta; em. asia Athinaïki Zythopoïïa, tuomion 28 ja 29 kohta; em. asia Océ van der Grinten, tuomion 47 kohta ja em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 108 kohta).

53 Tästä oikeuskäytännöstä ilmenee, että direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdan soveltamisedellytyksenä on kolmen edellytyksen samanaikainen täyttyminen.

54 Saksan hallitus on tältä osin väittänyt, että kolmas tämän tuomion 52 kohdassa mainituista edellytyksistä, nimittäin se, että verovelvollisena on oltava näiden ”arvopapereiden haltija”, ei täyty pääasiassa.

55 On todettava, että Burda on velvollinen maksamaan yhteisöveron voittoa jaettaessa, kun taas Burda International ja RCS ovat arvopapereiden haltijoita.

56 Näin ollen kolmas edellytys, joka liittyy direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun lähdeveron olemassaoloon, ei täyty pääasiassa.

57 Tätä arviointia ei voida asettaa kyseenalaiseksi lausumilla, jotka Burda ja Euroopan yhteisöjen komissio esittävät edellä mainitusta asiasta Athinaïki Zythopoïïa väittäessään, että yhteisöjen tuomioistuin ei todellisuudessa sovella edellä mainittua edellytystä ja että se suosii taloudellisiin näkökohtiin perustuvaa lähestymistapaa.

58 Komissio on sitä mieltä, että direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdan soveltamisedellytyksiä tulkittaessa on otettava huomioon tässä direktiivissä säädetyn lähdeverojärjestelmän erityinen taloudellinen tehtävä. Muussa tapauksessa tämän säännöksen soveltaminen vaarantuu kaikkein yleisimmissä tapauksissa, toisin sanoen joka kerta kun tytäryhtiö jakaa osinkoja emoyhtiölleen ja kun viimeksi mainittu asuu eri jäsenvaltiossa kuin tytäryhtiö.

59 Komissio toteaa tästä vielä lisäksi, että tytäryhtiön verottaminen vastaa taloudelliselta vaikutukseltaan emoyhtiön verottamista, koska veron pidättää voittoa jakava yhtiö ja se maksetaan suoraan veroviranomaisille.

60 Edellä olevia lausumia ei voida hyväksyä.

61 Heti aluksi on todettava, että edellä mainitun asian Athinaïki Zythopoïïa jälkeisestä oikeuskäytännöstä ilmenee, että yhteisöjen tuomioistuin on pysyttänyt direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua lähdeveron käsitettä koskevana edellytyksenä sen edellytyksen, jonka mukaan verovelvollisena on arvopapereiden haltija (ks. em. asia Océ van der Grinten, tuomion 47 kohta ja em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 108 kohta).

62 Tätä toteamusta ei toisaalta voida sivuuttaa senkaltaisilla lähdeverojärjestelmälle luontaisilla taloudellisilla näkökannoilla, joita komissio esittää. Nämä näkökannat, vaikka ne olisivat merkityksellisiä, ovat direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdan soveltamisen perusta vain, jos tämän tuomion 52 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä asetetut kaikki edellytykset täyttyvät.

63 Koska direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulle lähdeverolle asetettu kolmas edellytys ei täyty pääasiassa, tämä säännös ei ole esteenä vuoden 1996 KStG:n 28 §:n 4 kohdassa säädetyn kaltaiselle kirjanpidolliselle oikaisumenetelmälle.

64 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna lähdeverona ei ole pidettävä sellaista kansallisen lain mukaista veroa, jota kannetaan tytäryhtiön jakaessa voittoa emoyhtiölleen tytäryhtiön sellaisista tuloista ja varallisuuden lisäyksistä, joita ei kansallisen lain mukaan verotettaisi, jos tytäryhtiö olisi jättänyt ne itselleen sen sijaan, että se jakoi ne emoyhtiölle.

Toinen kysymys

65 Kansallinen tuomioistuin kysyy toisessa kysymyksessään yhteisöjen tuomioistuimelta pääasiallisesti, onko perustamissopimuksen 52, 73 b ja 73 d artiklaa tulkittava siten, että ne estävät soveltamasta vuoden 1996 KStG:n 28 §:n 4 momentin kaltaista kansallista säännöstä, jonka mukaan jäsenvaltiossa asuvan tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamaa voittoa verotettaessa sovelletaan samaa oikaisumenetelmää, asuipa tämä emoyhtiö tässä samassa tai jossain muussa jäsenvaltiossa, vaikka tytäryhtiön asuinjäsenvaltio ei myönnä verohyvitystä ulkomailla asuvalle emoyhtiölle mutta myöntää sen maassa asuvalle emoyhtiölle.

66 Aluksi on syytä todeta, että vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta (ks. mm. asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok. 2006, s. I-7995, 40 kohta; asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok. 2006, s. I-11673, 36 kohta ja asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007, Kok. 2007, s. I-6373, 20 kohta).

67 Pääasian olosuhteissa on ensin päätettävä, saattaako, ja missä määrin, pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö vaikuttaa perustamissopimuksen 52, 73 b ja 73 d artiklassa määrättyihin vapauksiin.

Sovellettava vapaus

68 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että siltä osin kuin kansallinen lainsäädäntö koskee vain konsernin sisäisiä suhteita, se vaikuttaa pääasiallisesti sijoittautumisvapauteen (ks. mm. vastaavasti em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 118 kohta; em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 33 kohta ja em. asia Oy AA, tuomion 23 kohta).

69 Lisäksi on muistutettava vakiintuneesta oikeuskäytännöstä, jossa todetaan, että silloin kun yhtiö omistaa toisesta yhtiöstä sellaisen osuuden, joka antaa sille selvän vaikutusvallan kyseisen yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta, sovelletaan sijoittautumisvapautta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä (ks. mm. em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 31 kohta; em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 39 kohta; asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007, Kok. 2007, s. I-2107, 27 kohta; em. asia Oy AA, tuomion 20 kohta; asia C-112/05, komissio v. Saksa, tuomio 23.10.2007, Kok. 2007, s. I-8995, 13

kohta, ja asia C-298/05, Columbus Container Services, tuomio 6.12.2007, Kok. 2007, s. I-10451, 29 kohta).

70 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että ulkomailla asuva yhtiö eli tässä tapauksessa RCS omistaa 50 prosenttia Saksassa asuvan Burdan yhtiöpääomasta. Tämä RCS:n omistuksessa oleva osuus Burdan yhtiöpääomasta antaa periaatteessa ensin mainitulle oikeuden käyttää selvää ja ratkaisevaa vaikutusvaltaa tytäryhtiönsä toimintaan tämän tuomion edellisessä kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetuin tavoin.

71 On myös todettava, että pääasiassa tarkoitetun kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jonka soveltaminen ei riipu siitä, kuinka suuren osan osinkoja saava yhtiö omistaa osinkoa jakavasta yhtiöstä, voi kuulua sekä sijoittautumisvapauteen liittyvän EY 43 artiklan että pääomien vapaaseen liikkuvuuteen liittyvän EY 56 artiklan soveltamisalaan (ks. vastaavasti em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 36 kohta).

72 Tältä osin on kuitenkin todettava, että pääasian oikeudenkäynnissä on kyse pelkästään asianomaisen kansallisen lainsäädännön vaikutuksesta sellaisen maassa asuvan yhtiön tilanteeseen, joka on jakanut osinkoa osakkaille, jotka omistavat siitä sellaisen osuuden, joka antaa niille selvän vaikutusvallan kyseisen yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta (ks. vastaavasti em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 38 kohta).

73 Tällöin sijoittautumisvapautta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä sovelletaan pääasiassa esillä olevan kaltaisessa asiassa.

74 Joka tapauksessa vaikka vuoden 1996 KStG:n soveltamisella oletettaisiinkin olevan rajoittavia vaikutuksia pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, oikeuskäytännöstä ilmenee, että tällaiset vaikutukset olisivat väistämätön seuraus mahdollisesta sijoittautumisvapauden rajoittamisesta eivätkä ne näin ollen olisi peruste sille, että kyseistä

lainsäädäntöä tutkittaisiin erikseen perustamissopimuksen 73 b artiklan kannalta (em. asia Oy AA, tuomion 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

75 Edellä lausutusta seuraa, että tähän kysymykseen on vastattava ainoastaan sijoittautumisvapautta koskevat perustamissopimuksen määräykset huomioiden.

Sijoittautumisvapauden rajoittaminen

76 Sijoittautumisvapaus, joka perustamissopimuksen 52 artiklassa tunnustetaan jäsenvaltioiden kansalaisille ja joka sisältää oikeuden ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeuden perustaa ja johtaa yrityksiä niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisjäsenvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia, sisältää EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan (josta on tullut EY 48 artikla) mukaan niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on Euroopan yhteisön alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa kyseessä olevassa jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (ks. mm. em. asia Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 41 kohta ja em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 42 kohta).

77 Yhtiöiden osalta on todettava, että niiden perustamissopimuksen 58 artiklassa tarkoitettua kotipaikkaa tarvitaan, kun määritellään se yhteys, joka liittää ne tietyn valtion oikeusjärjestykseen, samalla tavalla kuin kansalaisuus on osoituksena luonnollisten henkilöiden yhteydestä valtioonsa. Sen hyväksyminen, että sijoittautumisjäsenvaltio voisi pelkästään sillä perusteella, että jonkin yhtiön kotipaikka sijaitsee jossakin toisessa jäsenvaltiossa, vapaasti kohdella sitä eri tavalla, tekisi perustamissopimuksen 52 artiklan sisällyksettömäksi. Sijoittautumisvapauden tarkoituksena on siten varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, siten, että yhtiöiden kotipaikkaan perustuva syrjintä kielletään (ks. mm. vastaavasti em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

78 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevalla oikaisumenetelmällä pyritään takaamaan se, että osinkoja jakavan yhtiön maksettavien verojen määrä vastaa oikaisun jälkeen osakkaalle virheellisesti myönnetyn verohyvityksen määrää. Oikaisumenetelmällä varmistetaan tältä osin se, että luokkaan EK 02 kuuluva oma pääoma otetaan huomioon verotuksessa sen takaamiseksi, että vero ja verohyvitys olisivat osakkaille annettujen verotodistusten mukaisia.

79 On todettava, että tällä oikaisumenetelmällä, jolla pyritään estämään verohyvityksen myöntäminen maksamatta olevan veron perusteella, ei oikaista verohyvityksen määrää vaan osinkoja jakavan yhtiön maksaman veron määrää.

80 Lisäksi on kiistatonta, että vuoden 1996 KStG:n 28 §:n 4 momentissa säädettyä oikaisumenetelmää sovelletaan Saksassa asuvaan yhtiöön, olipa se Saksassa asuvan tai muussa jäsenvaltiossa asuvan emoyhtiön tytäryhtiö.

81 Burda toteaa tästä, että syrjivä kohtelu pääasiassa johtuu juuri siitä, että samaa oikaisumenetelmää sovelletaan toisistaan eroaviin tilanteisiin siten, että maassa asuvien tytäryhtiöiden ulkomailla asuville emoyhtiöille ei – toisin kuin maassa asuville emoyhtiöille – myönnetä verohyvitystä korvaamaan osinkoja jakavan yhtiön maksamaa yhteisöveroa.

82 Koska syrjintää voi aiheutua, kun samaa sääntöä sovelletaan toisistaan eroaviin tilanteisiin, sen toteamiseksi, onko pääasiassa kyse perustamissopimuksen 52 artiklalla lähtökohtaisesti kielletystä syrjivästä verokohtelusta, on tutkittava, asetetaanko maassa asuvat tytäryhtiöt kyseisellä kansallisella toimenpiteellä erilaiseen asemaan aina sen mukaan, asuuko niiden emoyhtiö tytäryhtiön kotimaassa vai ulkomailla ja saako emoyhtiö siis verohyvityksen vai ei.

83 Tältä osin on muistutettava, että ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että vuoden 1996 KStG:n 28 §:n 4 momentissa säädetyn oikaisumenetelmän soveltaminen ei voi muuttaa Burdan verojen määrää aina sen mukaan, asuuko sen emoyhtiö Saksassa vai muussa jäsenvaltiossa.

84 Ei siis voida katsoa vuoden 1996 KStG:n 28 §:n 4 momentin soveltamisen johtavan siihen, että tytäryhtiötä kohdeltaisiin samalla tavoin toisistaan eroavissa tilanteissa, koska tytäryhtiö ei asuinjäsenvaltionsa, tässä tapauksessa Saksan liittotasavallan, lainsäädännön perusteella joudu erilaiseen asemaan aina sen mukaan, jakaako se voittoa ulkomailla vai kotimaassa asuvalle emoyhtiölle.

85 Tätä arviointia ei voida kyseenalaistaa sillä kansallisen tuomioistuimen esille tuomalla seikalla, että osinkoja jakavan yrityksen verotus tulee ulkomailla asuvien osakkaiden osalta lopulliseksi siten, että osinkoja jakavan yhtiön verorasituksen lisääntymistä ei korvata myöntämällä vastaava verohyvitys.

86 Tässä suhteessa on täsmennettävä, että oikeuskäytännöstä ilmenee, että kunkin jäsenvaltion asiana on järjestää voitonjakoa koskeva verotusjärjestelmänsä yhteisön oikeutta noudattaen ja määrittää tässä yhteydessä veron määräytymisperuste ja verokanta, joita sovelletaan osinkoa jakavaan yhtiöön ja/tai osinkoa saavaan osakkeenomistajaan siltä osin kuin nämä ovat verovelvollisia kyseisessä valtiossa (em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 50 kohta).

87 Saman oikeuskäytännön mukaan yhteisön tason yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista erityisesti kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (em. asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 52 kohta).

88 Pääasiassa sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaisesti maassa asuvalle emoyhtiölle myönnetyllä verohyvityksellä pyritään välttämään maassa asuvan tytäryhtiön jakaman sellaisen voiton taloudellinen kaksinkertainen verotus, josta tytäryhtiötä on jo yhteen kertaan verotettu.

89 Pääasiassa, jossa on kyse rajat ylittävästä voitonjaosta, tämän taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen estäminen ei lähtökohtaisesti kuulu tytäryhtiön asuinjäsenvaltion vaan sen jäsenvaltion tehtäviin, jonka alueella emoyhtiö asuu.

90 Direktiivin 90/435 4 artiklassa säädetään nimittäin, että emoyhtiön asuinjäsenvaltion on joko vapautettava emoyhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta tytäryhtiöltä saama voitto verosta tai valtuutettava tämä yhtiö vähentämään veronsa määrästä tytäryhtiön tästä voitosta maksamaa veroa vastaava osuus.

91 Näissä kahdessa tilanteessa emoyhtiön asuinjäsenvaltiolla on näin ollen velvollisuus myöntää verokohtelu, jolla pyritään samaan päämäärään kuin tytäryhtiön asuinjäsenvaltion siellä asuville emoyhtiöille myöntämällä verohyvityksellä, siten, että osinkona jaetun voiton taloudellinen kaksinkertainen verotus vältetään.

92 Samalla tavoin kuin emoyhtiön asuinjäsenvaltio, joka toimii myös tytäryhtiön asuinjäsenvaltiona, myöntää tässä valtiossa asuvan tytäryhtiön tässä valtiossa asuvalle emoyhtiölle verohyvityksen, tässä valtiossa asuvan tytäryhtiön ulkomailla asuvaa emoyhtiötä suojataan osinkona jaetun voiton taloudelliselta kaksinkertaiselta verotukselta, mutta tämän suojan tarjoaa se jäsenvaltio, jossa tämä emoyhtiö asuu.

93 Emoyhtiön asuinjäsenvaltio korvaa näin ollen joka tapauksessa jaetun voiton verottamisen EK 02:een kuuluvana voittona pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa.

94 Siitä, että tytäryhtiön asuinjäsenvaltio jättää myöntämättä verohyvityksen ulkomailla asuvalle emoyhtiölle, ei siis voi aiheutua, että maassa asuvan emoyhtiön maassa asuvan tytäryhtiön asema eroaisi ulkomailla asuvan emoyhtiön maassa asuvan tytäryhtiön asemasta.

95 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevaa lainsäädäntöä sovellettaessa maassa asuvan emoyhtiön maassa asuva tytäryhtiö ei ole erilaisessa asemassa kuin ulkomailla asuvan emoyhtiön maassa asuva tytäryhtiö, joten maassa asuvaa tytäryhtiötä ei voida todeta tässä suhteessa kohdellun millään tavoin syrjivästi.

96 Edellä lausutusta seuraa, että toiseen kysymykseen on vastattava, että perustamissopimuksen 52 artiklaa (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) on tulkittava siten, että se ei estä soveltamasta vuoden 1996 KStG:n 28 §:n 4 momentin kaltaista kansallista säännöstä, jonka mukaan jäsenvaltiossa asuvan tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamaa voittoa verotettaessa sovelletaan samaa oikaisumenetelmää, asuipa tämä emoyhtiö tässä samassa tai jossain muussa jäsenvaltiossa, vaikka tytäryhtiön asuinjäsenvaltio ei myönnä verohyvitystä ulkomailla asuvalle emoyhtiölle mutta myöntää sen maassa asuvalle emoyhtiölle.

Oikeudenkäyntikulut

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

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna lähdeverona ei ole pidettävä sellaista kansallisen lain mukaista veroa, jota kannetaan tytäryhtiön jakaessa voittoa emoyhtiölleen tytäryhtiön sellaisista tuloista ja varallisuuden lisäyksistä, joita ei kansallisen lain mukaan verotettaisi, jos tytäryhtiö olisi jättänyt ne itselleen sen sijaan, että se jakoi ne emoyhtiölle.**

2) **EY:n perustamissopimuksen 52 artiklaa (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) on tulkittava siten, että se ei estä soveltamasta yhteisöverosta vuonna 1996 annetun lain (Körperschaftsteuergesetz 1996), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 28 §:n 4 momentin kaltaista kansallista säännöstä, jonka mukaan jäsenvaltiossa asuvan tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamaa voittoa verotettaessa sovelletaan samaa oikaisumenetelmää, asuipa tämä emoyhtiö tässä samassa tai jossain muussa jäsenvaltiossa, vaikka tytäryhtiön asuinjäsenvaltio ei myönnä verohyvitystä ulkomailla asuvalle emoyhtiölle mutta myöntää sen maassa asuvalle emoyhtiölle.**

Allekirjoitukset