YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

19 päivänä tammikuuta 2006 *

Asiassa C-265/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Kammarrätten i Sundsvall (Ruotsi) on esittänyt 17.6.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 24.6.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Margaretha Bouanich

vastaan

Skatteverket,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet ja U. Lõhmus (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: ruotsi.

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Bouanich, edustajanaan skattejurist J. Grönlund,

— Ruotsin hallitus, asiamiehenään A. Kruse,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja L. Ström van Lier,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.7.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 43, EY 48, EY 56 ja EY 58 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Ranskassa asuva ja Förvaltnings AB Ratos -nimisen ruotsalaisen osakeyhtiön (jäljempänä Ratos) osakkeita omistava Bouanich sekä toisaalta Skatteverket (Ruotsin veroviranomainen) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu veroviranomainen on kieltäytynyt palauttamasta Bouanichille koko sitä veroa, joka tältä kannettiin edellä mainitun yhtiön lunastettua Bouanichin osakkeet osakepääoman alentamisen yhteydessä.

Kansalliset oikeussäännöt

Kuponkiverolaki

3 Ruotsin lainsäädännössä kohdellaan Ruotsissa asuvia osakkeenomistajia ja ulkomailla asuvia osakkeenomistajia eri tavoin, kun kyse on osakkeenomistajalle osakkeiden mitätöimiseksi suoritettavan lunastuskorvauksen verottamisesta. Kyseisessä maassa asuvien osakkeenomistajien osalta osakkeiden lunastus verotetaan arvopaperien luovutusvoittona, jolloin lunastettujen osakkeiden hankintameno voidaan vähentää. Erotuksesta kannetaan 30 prosentin suuruinen vero. Niiden osakkeenomistajien osalta, jotka eivät asu Ruotsissa, lunastus katsotaan kuitenkin voitonjaoksi, joka ei oikeuta kyseiseen vähennykseen.

4 Järjestelmästä, jonka mukaan lunastusta pidetään voitonjakona, on säädetty kuponkiverolaissa (lag (1970:624) om kupongskatt, jäljempänä vuoden 1970 laki), jota sovelletaan ainoastaan sellaisiin luonnollisiin henkilöihin tai oikeushenkilöihin, jotka eivät asu tai vakituisesti oleskele Ruotsissa (jäljempänä ulkomailla asuvat osakkeenomistajat).

5 Vuoden 1970 lain 1 §:n mukaan veroa on maksettava valtiolle kaikesta ruotsalaisen osakeyhtiön osakkeiden perusteella jaetusta voitosta. Voitonjaolla tarkoitetaan kyseisen lain 2 §:n 2 momentin mukaan kaikkia osakkeenomistajille suoritettavia maksuja muun muassa osakepääoman alentamisen yhteydessä.

6 Voitonjakoon sovellettavaksi verokannaksi on kyseisen lain 5 §:ssä vahvistettu 30 prosenttia, jota usein alennetaan kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevien verosopimusten nojalla. Vuoden 1970 lain 27 §:ssä säädetään oikeudesta palautukseen, jos maksu on pidätetty sellaisen verokannan mukaan, joka on korkeampi kuin tällaisessa sopimuksessa määrätty verokanta.

7 Kyseisessä laissa ei sallita lunastettujen osakkeiden hankintamenon vähentämistä. Osakkeenomistajalta, johon tätä lakia sovelletaan, pidätetään siis 30 prosenttia veroa kaikista hänen lunastuksen perusteella saamistaan määristä. Voimassa olevien kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevien verosopimusten säännökset voivat kuitenkin johtaa toisenlaiseen lopputulokseen.

Ranskan ja Ruotsin välinen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus

8 Ranskan tasavallan hallituksen ja Ruotsin kuningaskunnan hallituksen välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehty sopimus allekirjoitettiin 27.11.1990, ja se tuli voimaan 1.4.1992 (jäljempänä Ranskan ja Ruotsin välinen sopimus).

9 Kyseisen sopimuksen 10 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

"Osingosta, jonka sopimusvaltiossa asuva yhtiö maksaa toisessa sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle, voidaan verottaa tässä toisessa valtiossa."

10 Kyseisen artiklan 2 kohdassa määrätään seuraavaa:

"Osingosta voidaan kuitenkin verottaa myös siinä sopimusvaltiossa, jossa osingon maksava yhtiö asuu, tämän valtion lainsäädännön mukaan, mutta jos saaja on osinkoetuuden todellinen omistaja, siten määrättävä vero ei saa olla suurempi kuin 15 prosenttia osingon kokonaismäärästä."

11 Ranskan ja Ruotsin välisen sopimuksen 10 artiklan 5 kohdan mukaan sanonnalla "osinko" tarkoitetaan tässä artiklassa muun muassa tuloa, joka on saatu osakkeista, samoin kuin muuta tuloa, jota sopimuksen voimaantulohetkellä sen valtion lainsäädännön mukaan, jossa voiton jakava yhtiö asuu, kohdellaan samalla tavoin kuin osakkeista saatua tuloa.

12 Kyseisen sopimuksen 13 artiklan 6 kohdasta ilmenee, että sellaisesta luovutusvoitosta, joka saadaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta osakkeiden luovutuksesta, verotetaan vain siinä sopimusvaltiossa, jossa luovuttaja asuu.

13 Tämä sopimus perustuu Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) laatimaan kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaan mallisopimukseen, josta OECD on laatinut myös kommentaarin.

14 OECD:n mallisopimuksen 10 artiklaa koskevassa kommentaarin 28 kohdassa esitetään, että osingoksi katsotaan paitsi vuosittaisen yhtiökokouksen päättämä voitonjako myös muut rahana tai rahanarvoisina suorituksina maksettavat etuudet, kuten ilmaisosakkeet, palkkiot, oikeus jako-osaan yhtiön purkautumistilanteessa sekä peitelty osingonjako. Tässä artiklassa säädetyt huojennukset ovat voimassa sillä edellytyksellä, että valtio, jossa maksava yhtiö asuu, verottaa näitä suorituksia osinkoina.

15 OECD:n mallisopimuksen 13 artiklaa koskevassa kommentaarin 31 kohdassa täsmennetään, että jos osakkeenomistaja myy osakkeet sille yhtiölle, joka on laskenut ne liikkeeseen, kyseisen yhtiön selvitystilan tai maksetun osakepääoman alentamisen yhteydessä, osakkeiden myyntihinnan ja nimellisarvon välistä erotusta voidaan siinä valtiossa, jossa yhtiö asuu, käsitellä kumulatiivisen voiton jakona eikä luovutusvoittona. Valtiota, jossa yhtiö asuu, ei kyseisessä artiklassa estetä verottamasta tällaista voitonjakoa OECD:n mallisopimuksen 10 artiklassa määrättyjen verokantojen mukaisesti. Tällainen verotus on sallittu, sillä kyseinen erotus kuuluu käsitteen osinko määritelmään, joka on esitetty kyseisen 10 artiklan 3 kohdassa, sellaisena kuin sitä on tulkittu siihen liittyvässä kommentaarin 28 kohdassa.

16 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Ranskan ja Ruotsin välisen sopimuksen määräykset, joita tulkitaan ottamalla huomioon OECD:n mallisopimus ja sen kommentaari, ovat johtaneet vuoden 1970 laissa säädetyn verojärjestelmän

muuttamiseen siltä osin kuin kyseisissä määräyksissä vahvistetaan ulkomailla asuville 15 prosentin verokanta ja määrätään lunastettujen osakkeiden nimellisarvoa vastaava vähennysoikeus.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

17 Osakepääomansa alentamisen yhteydessä Ratos lunasti Ranskassa asuvan Bouanichin omistamat B-sarjan osakkeet 2.12.1998 noin 8 640 000 SEK:lla (917 000 euroa). Tästä kokonaismäärästä pidätettiin maksun suorittamisen yhteydessä veroa 15 prosenttia eli lähes 1 300 000 SEK (138 000 euroa) vuoden 1970 lain sekä Ranskan ja Ruotsin välisen sopimuksen nojalla.

18 Bouanich pyysi toimivaltaiselta verotoimistolta ensisijaisesti koko maksetun veron palautusta ja toissijaisesti veron sen osan palautusta, joka oli kannettu lunastettujen osakkeiden nimellisarvon perusteella.

19 Kyseinen verotoimisto hyväksyi 28.9.1999 Bouanichin toissijaisen vaatimuksen ja palautti tälle noin 167 000 SEK (18 000 euroa).

20 Bouanich valitti tästä päätöksestä Länsrätten i Dalarnas läniin ja vaati pidätetyn kuponkiveron jäljellä olevan määrän palauttamista. Koska tämä valitus hylättiin 29.3.2001 annetulla tuomiolla, pääasian valittaja teki valituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

21 Koska Kammarrätten i Sundsvall katsoi, että EY:n perustamissopimuksesta ja yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ei ole saatavissa selvää vastausta sen ratkaistavaksi saatetussa oikeusriidassa esiin nousseisiin kysymyksiin, se päätti lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko EY 56 ja EY 58 artiklan mukaista, että jäsenvaltio verottaa kyseisessä jäsenvaltiossa olevasta osakeyhtiöstä maksettavaa lunastuskorvausta jaettuna voittona ilman oikeutta vähentää lunastettujen osakkeiden hankintamenoa, jos lunastuskorvaus maksetaan osakkeenomistajalle, joka ei asu eikä oleskele vakituisesti kyseisessä jäsenvaltiossa, kun taas tällaisesta yhtiöstä maksettavaa lunastuskorvausta osakkeenomistajalle, joka asuu tai oleskelee vakituisesti kyseisessä jäsenvaltiossa, verotetaan sen sijaan luovutusvoittona, jolloin lunastettujen osakkeiden hankintameno saadaan vähentää?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi ja jos sen jäsenvaltion, jossa on osakeyhtiön verotuksellinen kotipaikka, ja sen toisen jäsenvaltion, jossa on osakkeenomistajan asuinpaikka, välisessä kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevassa sopimuksessa määrätään alempi verokanta verrattuna siihen verokantaan, jota sovelletaan maksettaessa lunastuskorvaus osakkeenomistajalle ensin mainitussa jäsenvaltiossa, ja OECD:n malliverosopimuksen kommentaariin viitaten osakkeenomistajalle viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa myönnetään lisäksi tämän sopimuksen perusteella vähennys, joka vastaa lunastettujen osakkeiden nimellisarvoa, onko tällaisessa tilanteessa edellisessä kysymyksessä mainittujen artiklojen mukaista, että jäsenvaltio soveltaa yllä kuvatun kaltaisia säännöksiä?

3) Onko EY 43 ja EY 48 artiklan mukaista, että jäsenvaltio soveltaa yllä kuvatun kaltaisia säännöksiä?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa ensimmäisellä kysymyksellään tietää, onko EY 56 ja EY 58 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä senkaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, josta pääasiassa on kyse ja jossa säädetään, että ulkomailla asuvalle osakkeenomistajalle osakepääoman alentamisen yhteydessä maksettavaa lunastuskorvausta verotetaan voitonjakona ilman oikeutta vähentää näiden osakkeiden hankintamenoa, kun taas kyseisessä maassa asuvalle osakkeenomistajalle maksettavaa vastaavaa määrää verotetaan arvopaperien luovutusvoittona, jolloin hankintameno saadaan vähentää.

23 Bouanich väittää, että vuoden 1970 laki rajoittaa ulkomaisten sijoittajien sijoittamista ruotsalaisiin yhtiöihin ja merkitsee EY 56 artiklan vastaista syrjintää, joka ei voi olla perusteltua edes EY 58 artiklan nojalla.

24 Ruotsin hallitus ei kiistä väitettyä yhteensoveltumattomuutta vuoden 1970 lain ja yhteisön oikeuden välillä. Se myöntää, että osakkeista maksettavan lunastuskorvauksen verottamista koskeva Ruotsin lainsäädäntö johtaa siihen, että verovelvollisia osakkeenomistajia kohdellaan eri tavoin sen mukaan, ovatko he Ruotsissa rajoitetusti vai yleisesti verovelvollisia. Tämä järjestelmä voi näin ollen johtaa siihen, että rajoitetusti verovelvollista osakkeenomistajaa verotetaan toisinaan raskaammin kuin sellaista osakkeenomistajaa, joka on yleisesti verovelvollinen.

25 Ruotsin hallitus lisää, että se aikoo muuttaa kyseistä lainsäädäntöä, jotta rajoitetusti verovelvollinen osakkeenomistaja saisi vähentää osakkeiden lunastuskorvauksesta niiden hankintamenon.

26 Euroopan yhteisöjen komissio pitää ilmeisenä, että kun kyse on osakepääoman alentamisesta, lunastushinnan verottamista koskevassa Ruotsin lainsäädännössä kohdellaan kyseisessä maassa asuvia osakkeenomistajia ja ulkomailla asuvia osakkeenomistajia eri tavoin. Oikeus vähentää lunastettujen osakkeiden hankintameno on verotuksellinen etu, joka evätään ulkomailla asuvilta osakkeenomistajilta. Osakkeenomistajien erilainen kohtelu johtaa syrjintään, kun samanlaisia tilanteita kohdellaan eri tavoin, vaikka näiden kahden verovelvollisryhmän tilanteiden välillä ei ole sellaista objektiivista eroa, joka oikeuttaisi erilaiseen kohteluun.

27 Komissio katsoo näin ollen, että vuoden 1970 laista aiheutuva syrjintä rajoittaa pääomien vapaata liikkuvuutta EY 56 artiklan vastaisesti. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei ilmene mitään sellaista, minkä johdosta tällainen rajoitus voisi olla EY 58 artiklan nojalla perusteltu.

28 Aluksi on syytä palauttaa mieleen yhteisöjen tuomioistuimen vakiintunut oikeuskäytäntö, jonka mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta (ks. erityisesti asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta ja asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok. 2004, s. I-7477, 19 kohta).

29 Se, että osakkeet myydään takaisin ne liikkeeseen laskeneelle yhtiölle, kuten Bouanich on tehnyt, on perustamissopimuksen 67 artiklan (Amsterdamin sopimuksella kumottu artikla) täytäntöönpanosta 24 päivänä kesäkuuta 1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) 1 artiklassa ja tämän

direktiivin liitteessä I olevassa pääomanliikkeiden nimikkeistössä tarkoitettu pääomanliike. Kyseisellä nimikkeistöllä on pääomanliikkeen käsitteen määrittämisen kannalta edelleen ohjeellista arvoa (ks. asia C-452/01, Ospelt ja Schlössle Weissenberg, tuomio 23.9.2003, Kok. 2003, s. I-9743, 7 kohta ja asia C-376/03, D, tuomio 5.7.2005, Kok. 2005, s. I-5821, 24 kohta). Tällainen liiketoimi kuuluu näin ollen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien yhteisön säännösten soveltamisalaan.

30 EY 56 artiklan mukaan kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä, jollei EY 58 artiklassa esitetyistä oikeuttamisperusteista muuta johdu.

31 Ensimmäiseen kysymykseen vastaamiseksi on ensiksi tarkistettava, rajoittaako pääomanliikkeitä se, että jäsenvaltio epää ulkomailla asuvilta osakkeenomistajilta oikeuden vähentää osakkeiden hankintameno kyseisten osakkeiden lunastuksen yhteydessä.

32 Tältä osin on todettava, että ruotsalaisen yhtiön osakkeita hankkineita osakkeenomistajia koskevat vuoden 1970 laissa erilaiset säännösten mukaan, asuvatko nämä osakkeenomistajat Ruotsissa vai eivät. Ruotsissa asuva osakkeenomistaja voi siten osakepääoman alentamisen yhteydessä tapahtuvan osakkeiden lunastuksen osalta vähentää kyseisten osakkeiden hankintamenon, kun taas tämä ei ole sallittua ulkomailla asuvalle osakkeenomistajalle. Vähennysoikeus on näin ollen verotuksellinen etu, joka on varattu yksinomaan Ruotsissa asuville osakkeenomistajille.

33 On kiistatonta, että tällainen verotuksellinen etu muodostaa edunsaajille veronhuojennuksen, sillä ulkomailla asuvia osakkeenomistajia, jotka eivät voi saada sitä, verotetaan raskaammin ja viimeksi mainitut osakkeenomistajat ovat näin ollen epäedullisemmassa tilanteessa kuin Ruotsissa asuvat osakkeenomistajat.

34 On todettava — kuten julkisasiamies on esittänyt ratkaisuehdotuksensa 33 ja 34 kohdassa — että tällainen lainsäädäntö vähentää rajat ylittävien pääomansiirtojen houkuttelevuutta, koska sillä sekä saatetaan saada ulkomailla asuvat sijoittajat luopumaan Ruotsissa asuvien yhtiöiden osakkeiden ostamisesta että tämän seurauksena rajoitetaan ruotsalaisten yhtiöiden mahdollisuutta saada pääomaa sijoittajilta, jotka eivät asu Ruotsissa.

35 Näin ollen on syytä todeta, että se, että ulkomailla asuvilta osakkeenomistajilta evätään osakkeiden lunastuksen yhteydessä oikeus vähentää näiden osakkeiden hankintameno, rajoittaa EY 56 artiklassa tarkoitetulla tavalla pääomanliikkeitä.

36 Seuraavaksi on tutkittava, voidaanko tätä rajoitusta perustella EY 58 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuilla syillä. Viimeksi mainitusta määräyksestä — luettuna yhdessä kyseisen artiklan 3 kohdan kanssa — seuraa, että jäsenvaltiot voivat kansallisessa lainsäädännössään kohdella kyseisessä maassa asuvia ja ulkomailla asuvia verovelvollisia eri tavoin sillä edellytyksellä, että tämä ei ole keino mielivaltaiseen syrjintään taikka pääomien vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.

37 Kuten tämän tuomion 34 kohdassa on jo todettu, vuoden 1970 laissa kohdellaan Ruotsissa asuvia osakkeenomistajia ja ulkomailla asuvia osakkeenomistajia eri tavoin, sillä sen mukaan sitä määrää, jonka nämä osakkeenomistajat saavat osakkeiden lunastuksen yhteydessä, verotetaan erilaisella tavalla.

38 EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella sallittu erilainen kohtelu on kuitenkin erotettava saman artiklan 3 kohdassa kielletystä mielivaltaisesta syrjinnästä. Oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten kansallisten verosäännösten voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun

on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava perusteltu yleistä etua koskevista pakottavista syistä (ks. asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok. 2000, s. I-4071, 43 kohta; em. asia Manninen, tuomion 28 ja 29 kohta ja asia C-512/03, Blanckaert, tuomio 8.9.2005, Kok. 2005, s. I-7685, 42 kohta).

39 Tältä osin on tutkittava, liittyykö niiden tulojen, jotka Ruotsissa asuvat ja toisaalta ulkomailla asuvat osakkeenomistajat ovat saaneet osakkeiden lunastuksen johdosta, erilainen verottaminen tilanteisiin, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa.

40 On todettava, että hankintameno liittyy suoraan osakkeiden lunastuksen yhteydessä maksettuun määrään, joten maassa asuvat ja ulkomailla asuvat ovat tältä osin toisiinsa rinnastettavissa olevissa tilanteissa. Näiden kahden verovelvollisryhmän tilanteiden välillä ei ole sellaista objektiivista eroa, joka oikeuttaisi erilaiseen kohteluun tältä osin.

41 Näin ollen vuoden 1970 lain kaltainen kansallinen lainsäädäntö merkitsee mielivaltaista syrjintää ulkomailla asuvia osakkeenomistajia kohtaan, koska kyseisiä osakkeenomistajia verotetaan sen mukaan raskaammin kuin maassa asuvia osakkeenomistajia, vaikka nämä ovat objektiivisesti arvioiden toisiinsa rinnastettavissa olevissa tilanteissa.

42 Muiden EY 58 artiklassa tai yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettujen oikeuttamisperusteiden osalta on lopuksi todettava, että sellaisiin ei ole vedottu.

43 Ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava, että EY 56 ja EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä senkaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, josta

pääasiassa on kyse ja jossa säädetään, että ulkomailla asuvalle osakkeenomistajalle osakepääoman alentamisen yhteydessä maksettavaa lunastuskorvausta verotetaan voitonjakona ilman oikeutta vähentää näiden osakkeiden hankintamenoa, kun taas kyseisessä maassa asuvalle osakkeenomistajalle maksettavaa vastaavaa määrää verotetaan arvopaperien luovutusvoittona, jolloin hankintameno saadaan vähentää.

Toinen kysymys

44 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa toisella kysymyksellään tietää, olisiko ensimmäiseen kysymykseen annettava vastaus erilainen, jos sovellettava verojärjestelmä on seurausta Ranskan ja Ruotsin välisen sopimuksen kaltaisesta kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevasta sopimuksesta, jossa ulkomailla asuville osakkeenomistajille vahvistetaan osinkojen osalta verokatto, joka on alempi kuin kyseisessä maassa asuviin osakkeenomistajiin sovellettava verokatto, ja jossa sallitaan näiden osakkeiden nimellisarvon vähentäminen lunastuskorvauksesta, kun tätä sopimusta tulkitaan ottamalla huomioon soveltuvaa OECD:n mallisopimusta koskeva kommentaari.

45 Bouanich korostaa, että Ranskan ja Ruotsin välisen sopimuksen nojalla Ranskan tasavallalla on yksinomainen oikeus verottaa osakkeiden lunastuksen yhteydessä syntyneitä luovutusvoittoja. Vero, joka on virheellisesti kannettu osinkoja koskevan säännöstön perusteella, olisi siis palautettava hänelle kokonaisuudessaan.

46 Komissio vetoaa yhtiöveron hyvitystä (asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok. 1986, s. 2773, Kok. Ep. VIII, s. 407) ja verotuksellisia etuja (asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161) koskevaan oikeuskäytäntöön väittäessään, että yhteisön oikeuden noudattaminen ei voi riippua kahden jäsenvaltion välillä tehdyn kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen sisällöstä.

47 Komissio katsoo, että sellainen sääntely, jota pääasiassa on kuvattu ja jota sovelletaan verosopimuksen perusteella ja tulkitaan ottamalla huomioon OECD:n mallisopimusta koskeva kommentaari, on EY 56 ja EY 58 artiklan vastainen.

48 Tältä osin on tutkittava, onko Ranskan ja Ruotsin välinen sopimus otettava huomioon sen arvioimiseksi, onko verosäännöstö yhteensopiva pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien yhteisön oikeussääntöjen kanssa. Jos vastaus on myöntävä, seuraavaksi on tarkistettava, poistaako kyseinen sopimus todetun perusvapautta koskevan rajoituksen.

49 On todettava, että kaksinkertaisen verotuksen poistaminen on yksi yhteisön tavoitteista, ja EY 293 artiklan toisen luetelmakohdan mukaan tämän tavoitteen saavuttaminen riippuu jäsenvaltioista. Koska yhteisössä ei ole toteutettu yhtenäistämis- eikä yhdenmukaistamistoimenpiteitä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia määrittelemään tulojen ja varallisuuden verotusperusteet välttääkseen tarvittaessa sopimusteitse kaksinkertaisen verotuksen. Tässä yhteydessä jäsenvaltiot voivat tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa vahvistaa liittymätekijät, joiden perusteella verotustoimivalta jakaantuu (ks. asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998, Kok. 1998, s. I-2793, 24 ja 30 kohta; em. asia Saint-Gobain ZN, tuomion 57 kohta ja em. asia D, tuomion 52 kohta).

50 Tämä verotustoimivallan jakaminen ei kuitenkaan tee jäsenvaltioille mahdolliseksi harjoittaa yhteisön oikeussääntöjen vastaista syrjintää.

51 Koska verojärjestelmä, joka on seurausta Ranskan ja Ruotsin välisestä sopimuksesta, jota tulkitaan ottamalla huomioon OECD:n mallisopimusta koskeva kommentaari, kuuluu pääasiaan sovellettaviin oikeussääntöihin ja koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt sen sellaisena, yhteisöjen tuomioistuimen on otettava se

huomioon yhteisön oikeuden tulkitsemiseksi tavalla, josta on hyötyä kansalliselle tuomioistuimelle. Yhteisöjen tuomioistuimen asiana ei ole tulkita kansallista lakia tai tutkia sen soveltamista yksittäistapauksessa (ks. erityisesti asia C-435/93, Dietz, tuomio 24.10.1996, Kok. 1996, s. I-5223, 39 kohta ja asia C-136/95, Thibault, tuomio 30.4.1998, Kok. 1998, s. I-2011, 21 kohta).

52 Ranskan ja Ruotsin välisestä sopimuksesta johtuvan verokohtelun osalta on huomautettava, että Bouanichin kaltaisella ulkomailla asuvalla osakkeenomistajalla on kyseisen sopimuksen nojalla, jota tulkitaan ottamalla huomioon OECD:n mallisopimusta koskeva kommentaari, oikeus osakkeiden lunastuksen yhteydessä vähentää verotettavasta määrästä kyseisten osakkeiden nimellisarvo. Osakkeenomistajaan sovelletaan näin ollen erotuksen osalta 15 prosentin verokantaa.

53 Koska Ruotsissa asuviin osakkeenomistajiin sovelletaan lunastuskorvauksen osalta 30 prosentin verokantaa hankintamenon vähentämisen jälkeen, on tarkistettava, kohdellaanko näitä osakkeenomistajia edullisemmin kuin ulkomailla asuvia osakkeenomistajia. Tällaisen tarkistuksen tekemiseksi on tiedettävä osakkeiden hankintameno sekä niiden nimellisarvo.

54 Tältä osin on huomautettava, että tosiseikaston määrittäminen ja arvioiminen kuuluu kansallisen tuomioistuimen eikä yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaan (asia 36/79, Denkavit, tuomio 15.11.1979, Kok. 1979, s. 3439, 12 kohta; yhdistetyt asiat C-175/98 ja C-177/98, Lirussi ja Bizzaro, tuomio 5.10.1999, Kok. 1999, s. I-6881, 37 kohta ja asia C-318/98, Fornasar ym., tuomio 22.6.2000, Kok. 2000, s. I-4785, 31 kohta).

55 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on siis tarkistettava ratkaistavanaan olevan oikeusriidan osalta, johtaako nimellisarvon vähentäminen ja 15 prosentin verokaton soveltaminen ulkomailla asuviin osakkeenomistajiin näiden osakkeenomistajien kohtelemiseen tavalla, joka ei ole epäedullisempi kuin sellaisten maassa asuvien osakkeenomistajien kohtelu, joilla on oikeus vähentää hankintameno ja joihin sovelletaan 30 prosentin verokantaa.

56 Toiseen kysymykseen on siis vastattava, että EY 56 ja EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, joka on seurausta Ranskan ja Ruotsin välisen sopimuksen kaltaisesta kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevasta sopimuksesta, jossa ulkomailla asuville osakkeenomistajille vahvistetaan osinkojen osalta verokatto, joka on alempi kuin kyseisessä maassa asuviin osakkeenomistajiin sovellettava verokatto, ja jossa sallitaan näiden osakkeiden nimellisarvon vähentäminen lunastuskorvauksesta, kun tätä sopimusta tulkitaan ottamalla huomioon soveltuvaa OECD:n mallisopimusta koskeva kommentaari, paitsi jos kyseessä on tapaus, jossa ulkomailla asuvia osakkeenomistajia ei kyseisen kansallisen lainsäädännön mukaan kohdella epäedullisemmin kuin kyseisessä maassa asuvia osakkeenomistajia. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava, onko asia näin siinä yksittäistapauksessa, josta pääasiassa on kyse.

Kolmas kysymys

57 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annetut vastaukset, kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

58 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **EY 56 ja EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä senkaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, josta pääasiassa on kyse ja jossa säädetään, että ulkomailla asuvalle osakkeenomistajalle osakepääoman alentamisen yhteydessä maksettavaa lunastuskorvausta verotetaan voitonjakona ilman oikeutta vähentää näiden osakkeiden hankintamenoa, kun taas kyseisessä maassa asuvalle osakkeenomistajalle maksettavaa vastaavaa määrää verotetaan arvopaperien luovutusvoittona, jolloin hankintameno saadaan vähentää.**

2) **EY 56 ja EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, joka on seurausta Ranskan tasavallan hallituksen ja Ruotsin kuningaskunnan hallituksen välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi 27.11.1990 allekirjoitetun sopimuksen kaltaisesta kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevasta sopimuksesta, jossa ulkomailla asuville osakkeenomistajille vahvistetaan osinkojen osalta verokatto, joka on alempi kuin kyseisessä maassa asuviin osakkeenomistajiin sovellettava verokatto, ja jossa sallitaan näiden osakkeiden nimellisarvon vähentäminen lunastuskorvauksesta, kun tätä sopimusta tulkitaan ottamalla huomioon soveltuvaa Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön mallisopimusta koskeva kommentaari, paitsi jos kyseessä on tapaus, jossa ulkomailla asuvia osakkeenomistajia ei kyseisen kansallisen lainsäädännön mukaan kohdella epäedullisemmin kuin kyseisessä maassa asuvia osakkeenomistajia. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava, onko asia näin siinä yksittäistapauksessa, josta pääasiassa on kyse.**

Allekirjoitukset