



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

8 päivänä maaliskuuta 2017¹

Ennakkoratkaisupyyntö — Eri jäsenvaltioihin sijoittautuneet emo- ja tytäryhtiöt — Sovellettava yleinen verojärjestelmä — Yhteisövero — Direktiivi 90/435/ETY — Soveltamisala — 2 artiklan c alakohta — Yhtiö, joka on ilman valintamahdollisuutta ja vapautusta velvollinen maksamaan veron — Nollaverokannan mukainen verotus

Asiassa C-448/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka hof van beroep te Brussel (Brysselin ylioikeus, Belgia) on esittänyt 24.6.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 19.8.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Belgian valtio

vastaaan

Wereldhave Belgium Comm. VA,

Wereldhave International NV ja

Wereldhave NV,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

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

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Wereldhave Belgium Comm. VA, Wereldhave International NV ja Wereldhave NV, edustajinaan R. Tournicourt ja M. Delanote, advocaten,
- Belgian hallitus, asiamiehinään N. Zimmer ja J.-C. Halleux,
- Tšekin hallitus, asiamiehinään T. Müller, M. Smolek ja J. Vlácil,

¹ — Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

- Ranskan hallitus, asiamiehinään D. Colas ja S. Ghiandoni,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- Euroopan komissio, asiamiehenään W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 26.10.2016 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 1990, L 225, s. 6) sekä EY 43 ja EY 56 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Belgian valtio ja Wereldhave Belgium Comm. VA, Wereldhave International NV sekä Wereldhave NV ja jossa on kyse sellaisista irtaimen omaisuuden tuotosta tehdyistä pidätyksistä, jotka tehtiin Wereldhave Belgiumin Wereldhave Internationalille ja Wereldhavelle verovuosilta 1999 ja 2000 maksamista osingoista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Direktiivin 90/435 kolmannessa perustelukappaleessa todettiin seuraavaa:

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

- 4 Kyseisen direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”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.”

- 5 Direktiivin 90/435 2 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”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:

— impôt des sociétés/vennootschapsbelasting Belgiassa,

--

— vennootschapsbelasting Alankomaissa,

--

tai muuta veroa, jolla jokin näistä veroista voidaan korvata.”

6 Direktiivin 90/435 3 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”1. Tätä direktiiviä sovellettaessa

- a) emoyhtiön asema on tunnustettava ainakin niille jäsenvaltiossa sijaitseville yhtiöille, jotka täyttävät 2 artiklassa säädetyt edellytykset ja joilla on vähintään 25 prosentin osuus samat edellytykset täyttävän toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan yhtiön pääomasta;
- b) ’tytäryhtiöllä’ tarkoitetaan yhtiötä, jonka pääomasta toinen yhtiö omistaa a kohdan mukaisen osuuden.

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

- kahdenvälisin sopimuksin korvata pääomaosuutta koskevan edellytyksen äänioikeuksien hallintaa koskevalla edellytyksellä,
- olla soveltamatta tätä direktiiviä kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseviin yhtiöihin, joilla ei keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan ole hallussaan emoyhtiön asemaan oikeuttavaa osuutta, sekä sellaisiin yhtiöihin, joista toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalla yhtiöllä ei keskeytyksettä vähintään kahden vuoden ajan ole tällaista osuutta.

7 Direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdan mukaan tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto on vapautettava lähdeverosta ainakin silloin, jos emoyhtiöllä on vähintään 25 prosentin osuus tytäryhtiön pääomasta.

8 Mainitun direktiivin liitteen otsikkona on ”Luettelo 2 artiklan a alakohdassa tarkoitetuista yhtiöistä”, ja sen a ja j kohdassa luetellaan seuraavat yhtiömuodot:

”a) Belgian lainsäädännön mukaiset, ’société anonyme’/’naamloze vennootschap’, ’société en commandite par actions’/’commanditaire vennootschap op aandelen’ ja ’société privée à responsabilité limitée’/’besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid’ -nimiset yhtiöt sekä julkisoikeudelliset yksiköt, jotka toimivat yksityisoikeuden alaisina;

--

j) Alankomaiden lainsäädännön mukaiset, 'naamloze vennootschap' ja 'besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid' -nimiset yhtiöt”.

- 9 Direktiivi 90/435 kumottiin eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 30.11.2011 annetulla neuvoston direktiivillä 2011/96/EU (EUVL 2011, L 345, s. 8), joka tuli voimaan 18.1.2012. Kun pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aika otetaan huomioon, direktiiviä 90/435 on kuitenkin sovellettava *ratione temporis*.

Belgian oikeus

- 10 Vuoden 1992 tuloverolain (wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä vuoden 1992 tuloverolaki), 266 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Kuningas voi määrittämillään edellytyksillä ja rajoituksilla luopua kokonaan tai osittain pääomatuloja, irtainta omaisuutta sekä sekalaisia tuloja koskevasta pidätyksestä, jos kyse on tuloista, joiden saajat voidaan yksilöidä tai joiden saajat ovat ulkomaisen oikeuden mukaan perustettuja yhteissijoitusyrityksiä, jotka muodostuvat jakamattomasta omaisuudesta, jota hallinnoi hallinnointiyhtiö osakkaiden lukuun, mikäli näiden osakkaiden osuudet eivät ole olleet yleisöannin kohteena Belgiassa eikä niitä pidetä kaupan Belgiassa, tai jos kyse on haltija-arvopapereista tai arvo-osuuksista saaduista tuloista, jotka lukeutuvat johonkin seuraavista luokista:

- 1) tulot, jotka on saatu ennen 1.12.1962 liikkeeseen lasketuista arvopapereista, jotka on lain mukaan vapautettu irtaimen omaisuuden tuotosta kannettavasta verosta tai kiinteän omaisuuden veroista tai joihin sovelletaan alle 15 prosentin verokantaa,
- 2) tulot, jotka on saatu belgialaisten yhteissijoitusyritysten osuustodistuksista,
- 3) 1.12.1962 alkaen liikkeeseen laskettujen joukkovelkakirjojen, sijoitustodistusten tai muiden velka-arvopapereiden merkintäpalkkiot.

Kuningas ei missään tapauksessa voi luopua suorittamasta irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävää pidätystä seuraavista tuotoista:

- 1) sellaisten velka-arvopapereiden tuotto, joiden korko pääomitetaan – –
- 2) sellaisten arvopapereiden tuotto, joista ei makseta säännöllisesti korkoa ja jotka lasketaan liikkeeseen diskontattuina arvopaperin eräpäivään asti kertyvällä pääomitetulla korolla – –

--

Edellä 2 momenttia ei sovelleta arvopapereihin, jotka syntyvät pilkottaessa Belgian valtion liikkeeseen laskemia lineaarisia joukkovelkakirjalainoja.”

- 11 Vuoden 1992 tuloverolain täytäntöönpanosta 27.8.1993 tehdyn kuninkaan päätöksen (Koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992; Belgisch Staatsblad, 13.9.1993, s. 20096), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä täytäntöönpanopäätös), 106 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

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

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

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

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 12 Wereldhave Belgium on Belgian oikeuden mukaan perustettu kommandiittiosakeyhtiö, josta Alankomaiden oikeuden mukaan perustetut osakeyhtiöt Wereldhave ja Wereldhave International omistavat osuuden (edellinen 44 % ja jälkimmäinen 35 %). Wereldhave omistaa Wereldhave Internationalin koko osakekannan.
- 13 Wereldhave Belgium jakoi Wereldhave Internationalille ja Wereldhavelle osinkoja 10 965 197,63 euroa vuonna 1999 ja 11 075 733,50 euroa vuonna 2000.
- 14 Wereldhave International ja Wereldhave tekivät näitä molempia verovuosia koskevat oikaisuvaatimukset, joissa ne vaativat vapautusta jaetuista osingoista tehdystä pidätyksestä. Ne vetosivat tässä tarkoituksessa direktiiviin 90/435 ja täytäntöönpanopäätöksen 106 §:n 5 momenttiin, jolla kyseinen direktiivi on pantu täytäntöön Belgian oikeudessa, sillä ne katsoivat, että niitä oli pidettävä kyseisessä direktiivissä tarkoitettuina ”emoyhtiöinä”.
- 15 Koska Belgian veroviranomainen ei tehnyt nimenomaista päätöstä kuuden kuukauden kuluessa kyseisten oikaisuvaatimuksen vastaanottamisesta, Wereldhave Belgium, Wereldhave International ja Wereldhave nostivat kanteet rechtbank van eerste aanleg te Brusselissa (Brysselin alioikeus, Belgia).
- 16 Rechtbank van eerste aanleg te Brussel antoi 20.11.2012 kaksi ratkaisua, joissa se totesi, ettei vuosina 1999 ja 2000 jaetuista osingoista direktiivin 90/435 eikä täytäntöönpanopäätöksen 106 §:n 5 momentin mukaan pitänyt soveltaa irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävää pidätystä.
- 17 Belgian valtio valitti molemmista ratkaisuista ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen ja vetosi valituksissaan muun muassa siihen, että osingonsaajat olivat Alankomaiden oikeuden mukaan perustettuja verotuksellisia yhteissijoitusyrityksiä, joihin sovellettiin Alankomaiden yhteisöverotuksessa nollaverokantaa, ja etteivät ne voineet saada vapautusta täytäntöönpanopäätöksen 106 §:n 5 momentissa ja direktiivin 90/435 5 artiklassa tarkoitettua, irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävästä pidätyksestä, koska ne eivät täyttäneet kyseisen direktiivin 2 artiklan c alakohdassa ja täytäntöönpanopäätöksen 106 §:n 5 momentissa asetettua, verovelvollisuutta koskevaa edellytystä.
- 18 Belgian valtio katsoo, että direktiivin 90/435 2 artiklan c alakohdassa olevalla maininnalla ”joka – – on ilman valintamahdollisuutta ja vapautusta [vero]velvollinen” ilmaistaan nk. ”subjektiivista ja objektiivista” verovelvollisuutta koskeva edellytys. Näin siis yhtiöt, joihin sovelletaan yhteisöverotuksessa nollaverokantaa, eivät kuulu kyseisen direktiivin soveltamisalaan.
- 19 Wereldhave Belgium, Wereldhave International ja Wereldhave sitä vastoin väittävät, että verotukselliset yhteissijoitusyritykset ovat osakeyhtiöinä vuoden 1969 yhteisöverolain (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, jäljempänä yhteisöverolaki) 1 §:n mukaisesti lähtökohtaisesti verovelvollisia Alankomaissa. Kyseinen verovelvollisuus riittää niiden mukaan perusteeksi vuoden 1992 tuloverolain 266 §:n, täytäntöönpanopäätöksen 106 §:n 5 momentin ja direktiivin 90/435 5 artiklan nojalla irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävästä pidätyksestä myönnettävälle vapautukselle. Verotukselliseen yhteissijoitusyritykseen voidaan tosin yhteisöverotuksessa soveltaa nollaverokantaa edellyttäen, että se yhteisöverolain 28 §:n ja sijoitusyrityksiä koskevan päätöksen hyväksymisestä 29.4.1970 tehdyn päätöksen (besluit van 29 april 1970 houdende vaststelling van het besluit

beleggingsinstellingen) 9 §:n mukaisesti jakaa voittonsa kokonaisuudessaan osakkeenomistajilleen. Verovelvollisuutta koskeva vaatimus ei kuitenkaan pääasiassa vastapuolina olevien yhtiöiden mukaan edellytä tosiasiallista veronkantoa, vaan verovelvollisuus voi olla pelkästään subjektiivinen.

- 20 Pääasiassa vastapuolina olevat yhtiöt vetoavat etenkin 12.7.2012 annettuun määräykseen Tate & Lyle Investments (C-348/11, ei julkaistu, EU:C:2012:463) väittäessään, että jos direktiiviä 90/435 ei sovellettaisi Belgiasta peräisin oleviin osinkoihin, jotka belgialainen yhtiö jakaa alankomaalaisille osakkeenomistajilleen, EY 43 ja EY 56 artikla olisivat esteenä sellaiselle lain säännökselle, jonka mukaan maassa asuvan yhtiön maassa asuville ja ulkomailla asuville yhtiöille jakamista osingoista on verokannasta riippumatta kannettava lähdevero, vaikka maassa asuvien osingonsaajayhtiöiden osalta säädetään järjestelmästä, joka mahdollistaa ketjuverotuksen keventämisen.
- 21 Tässä tilanteessa hof van beroep te Brussel (Brysselin ylioikeus, Belgia) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko – – direktiiviä 90/435 tulkittava siten, että kyseinen direktiivi on esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan irtaimen omaisuuden tuotosta Belgiassa tehtävästä pidätyksestä ei vapauteta osinkoja, jotka belgialainen tytäryhtiö jakaa Alankomaissa sijaitsevalle emoyhtiölleen, joka täyttää vähimmäisomistusosuutta ja sen omistuksen kestoa koskevan edellytyksen, koska alankomaalainen emoyhtiö on verotuksellinen yhteissijoitusyritys, jonka on jaettava voittonsa kokonaisuudessaan osakkailleen ja johon tällä edellytyksellä voidaan soveltaa yhteisöverotuksessa nollaverokantaa?
- 2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko [EY 43 ja EY 56 artiklaa] tulkittava siten, että kyseiset määräykset ovat esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan irtaimen omaisuuden tuotosta Belgiassa tehtävästä pidätyksestä ei vapauteta osinkoja, jotka belgialainen tytäryhtiö jakaa Alankomaissa sijaitsevalle emoyhtiölleen, joka täyttää vähimmäisomistusosuutta ja sen omistuksen kestoa koskevan edellytyksen, koska alankomaalainen emoyhtiö on verotuksellinen yhteissijoitusyritys, jonka on jaettava voittonsa kokonaisuudessaan osakkailleen ja johon tällä edellytyksellä voidaan soveltaa yhteisöverotuksessa nollaverokantaa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko direktiiviä 90/435 tulkittava siten, että sen 5 artiklan 1 kohta on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka perusteella irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävää pidätystä sovelletaan osinkoihin, joita kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautunut tytäryhtiö jakaa sellaiselle toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verotukselliselle yhteissijoitusyritykselle, johon sovelletaan yhteisöverotuksessa nollaverokantaa edellyttäen, että sen voitot jaetaan kokonaisuudessaan sen osakkeenomistajille.
- 23 Aluksi on syytä päättää, voidaanko yhtiötä, johon pääasiassa kyseessä olevien verotuksellisten yhteissijoitusyritysten tavoin sovelletaan yhteisöverotuksessa nollaverokantaa edellyttäen, että sen voitot jaetaan kokonaisuudessaan sen osakkeenomistajille, pitää direktiivin 90/435 2 artiklassa tarkoitettuna ”jäsenvaltiossa sijaitsevana yhtiönä”, jolloin kyseisen yhtiön osingonjako kuuluisi mainitun direktiivin soveltamisalaan.
- 24 Tästä päätettäessä on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan otettava huomioon tulkittavan säännöksen sanamuoto sekä direktiivin 90/435 tavoitteet ja systematiikka (ks. vastaavasti tuomio 3.4.2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, 22 kohta ja tuomio 1.10.2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, 26 kohta).

- 25 Tältä osin on syytä muistuttaa, että – kuten erityisesti direktiivin 90/435 johdanto-osan kolmannesta perustelukappaleesta ilmenee – direktiivillä pyritään ottamalla käyttöön yhteinen verojärjestelmä estämään se, että eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö saatettaisiin epäedullisempaan asemaan kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö, ja helpottamaan näin yhtiöiden ryhmittymistä Euroopan unionin tasolla. Direktiivillä 90/435 pyritään näin turvaamaan jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle emoyhtiölleen suorittaman voitonjaon verotuksen neutraalisuus (tuomio 1.10.2009, *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 26 Kuten direktiivin 90/435 1 artiklasta ilmenee, direktiivi koskee jäsenvaltiossa sijaitseville yhtiöille jaettuja voittoja, jotka ovat peräisin niiden muissa jäsenvaltioissa sijaitsevista tytäryhtiöistä.
- 27 Direktiivin 90/435 2 artiklassa säädetään kumulatiivisista edellytyksistä, jotka yhtiön on täytettävä, jotta sitä voitaisiin pitää tuossa direktiivissä tarkoitettuna jäsenvaltiossa sijaitsevana yhtiönä, ja siinä määritellään näin direktiivin henkilöllinen soveltamisala (ks. vastaavasti tuomio 1.10.2009, *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 29 kohta).
- 28 Pääasian asianosaiset eivät näytä ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa riitauttaneen sitä, olivatko osinkoja jakava yhtiö ja osinkoja saaneet yhtiöt noudattaneet kyseisen direktiivin 2 artiklan a ja b alakohdassa säädettyjä, yhtiöiden oikeudellista muotoa ja niiden verotuksellista kotipaikkaa koskevia edellytyksiä, eikä sitä ole riitautettu myöskään unionin tuomioistuimessa.
- 29 Sitä vastoin pääasian asianosaiset ovat erimielisiä siitä, täyttyykö pääasiassa kyseessä olevassa tilanteessa saman direktiivin 2 artiklan c alakohdassa säädetty kolmas edellytys, jonka mukaan asianomaisen yhtiön on lisäksi oltava ilman valintamahdollisuutta ja vapautusta velvollinen maksamaan jotakin kyseisessä säännöksessä luetelluista veroista, joiden joukossa mainitaan *vennootschapsbelasting* (yhteisövero) Alankomaissa, tai muuta veroa, jolla jokin näistä veroista voidaan korvata.
- 30 Näin ollen on ratkaistava, täyttyykö mainittu edellytys silloin, kun asianomainen yhtiö on velvollinen maksamaan tällaisen veron nollaverokannan mukaisesti edellyttäen, että sen voitot jaetaan kokonaisuudessaan sen osakkeenomistajille.
- 31 Tältä osin on syytä todeta, että direktiivin 90/435 2 artiklan c alakohdassa asetetaan positiivinen valintaperuste, jona on yhtiön velvollisuus maksaa kyseinen vero, ja negatiivinen valintaperuste, jonka mukaan yhtiötä ei ole vapautettu kyseisestä verosta eikä sillä ole valintamahdollisuutta.
- 32 Näiden kahden perusteen, joista yksi on positiivinen ja toinen negatiivinen, mainitseminen johtaa ajattelemaan, ettei kyseisen direktiivin 2 artiklan c alakohdassa asetetulla edellytyksellä vaadita pelkästään sitä, että yhtiö kuuluu kyseisen veron soveltamisalaan, vaan sillä on myös tarkoitus sulkea pois sellaiset tilanteet, joissa on mahdollista, ettei kyseisellä yhtiöllä – siitä huolimatta, että velvollisuus kyseisen veron maksamiseen on olemassa – tosiasiallisesti olisi velvollisuutta mainitun veron maksamiseen.
- 33 Vaikka yhtiötä, joka on velvollinen maksamaan veron nollaverokannan mukaisesti edellyttäen, että sen voitot jaetaan kokonaisuudessaan sen osakkeenomistajille, ei ole vapautettu kyseisestä verosta, se on käytännössä siinä samassa tilanteessa, joka direktiivin 90/435 2 artiklan c alakohdassa pyritään estämään, eli tilanteessa, jossa sillä ei ole velvollisuutta maksaa mainittua veroa.
- 34 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 43 ja 44 kohdassa todennut, menettely, jolla kansalliseen lainsäädäntöön otetaan säännös, jonka mukaan tiettyyn yritysten ryhmään voidaan määräyten edellytyksin soveltaa nollaverokantaa, merkitsee sitä, ettei näillä yrityksillä ole velvollisuutta maksaa mainittua veroa (ks. myös tuomio 20.5.2008, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, 33 ja 34 kohta).

- 35 Tällainen tulkinta sopii yhteen direktiivin 90/435 sisäisen rakenteen ja sillä olevan tavoitteen, jona on jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle emoyhtiölleen jakamien voittojen verotuksellisen neutraalisuuden varmistaminen poistamalla näiden voittojen kaksinkertainen verotus, kanssa.
- 36 Direktiivillä 90/435 pyritään nimittäin sen 4 artiklan 1 kohdassa ja 5 artiklan 1 kohdassa säädettyjen menetelmien avulla estämään tytäryhtiöiden emoyhtiölle jakamien voittojen kaksinkertainen verotus (ks. mm. tuomio 3.4.2008, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, EU:C:2008:195, 27 kohta; tuomio 22.12.2008, *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, EU:C:2008:758, 37 kohta ja tuomio 1.10.2009, *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, 57 kohta).
- 37 Direktiivin 90/435 4 artiklan 1 kohdassa säädetään yhtäältä, että jos emoyhtiölle tytäryhtiönsä osakkaana jaetaan voittoa, emoyhtiön sijaintivaltion on joko oltava verottamatta tätä voittoa tai valtuutettava tämä emoyhtiö vähentämään veronsa määrästä tytäryhtiön tästä voitosta maksamaa veroa vastaava osuus ja tarvittaessa määrä, jonka tytäryhtiön sijaintivaltio on pidättänyt lähdeverona, vastaavan kansallisen veron määrän rajoissa (tuomio 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 102 kohta ja tuomio 3.4.2008, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, EU:C:2008:195, 25 kohta).
- 38 Direktiivin 90/435 5 artiklan 1 kohdassa säädetään toisaalta tytäryhtiön emoyhtiölleen jakaman voiton vapauttamisesta lähdeverosta tytäryhtiön sijaintijäsenvaltiossa ainakin silloin, kun emoyhtiöllä on vähintään 25 prosentin osuus tytäryhtiön pääomasta (tuomio 3.4.2008, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, EU:C:2008:195, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 39 Kyseisen direktiivin mukaisista menetelmistä säädetään näin ollen sellaisia tilanteita varten, joissa jäsenvaltioiden verotusvallan käyttäminen voisi ilman näiden menetelmien soveltamista johtaa siihen, että tytäryhtiön emoyhtiölleen jakamia voittoja verotettaisiin kahteen kertaan.
- 40 Silloin, kun emoyhtiöön – pääasiassa kyseessä olevien verotuksellisten yhteissijoitusyritysten tavoin – sen sijoittautumisjäsenvaltion lainsäädännön perusteella sovelletaan nollaverokantaa edellyttäen, että sen voitot jaetaan kokonaisuudessaan sen osakkeenomistajille, riski siitä, että emoyhtiön tytäryhtiöltään saamaa voitonjakoa verotettaisiin kahteen kertaan, kuitenkin vältetään.
- 41 Kaiken edellä lausutun nojalla on näin ollen syytä katsoa, että yhtiö, joka pääasiassa kyseessä olevien verotuksellisten yhteissijoitusyritysten tavoin on velvollinen maksamaan nollaverokannan mukaisen yhteisöveron edellyttäen, että sen voitot jaetaan kokonaisuudessaan sen osakkeenomistajille, ei täytä direktiivin 90/435 2 artiklan c alakohdassa säädettyä edellytystä eikä siis kuulu kyseisessä direktiivissä tarkoitetun käsitteen ”jäsenvaltiossa sijaitseva yhtiö” alaan.
- 42 Tilanne, jossa jäsenvaltioon sijoittautunut tytäryhtiö jakaa voittoja tällaiselle toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle, ei näin ollen kuulu mainitun direktiivin soveltamisalaan.
- 43 Ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava niin, että direktiiviä 90/435 on tulkittava siten, ettei sen 5 artiklan 1 kohta ole esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka perusteella osinkoihin, joita kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautunut tytäryhtiö jakaa sellaiselle toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verotukselliselle yhteissijoitusyritykselle, johon sovelletaan yhteisöverotuksessa nollaverokantaa edellyttäen, että sen voitot jaetaan kokonaisuudessaan sen osakkeenomistajille, sovelletaan irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävää pidätystä, koska kyseinen yritys ei ole kyseisessä direktiivissä tarkoitettu ”jäsenvaltiossa sijaitseva yhtiö”.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

- 44 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy toisella ennakkoratkaisukysymyksellään pääasiallisesti, onko EY 43 ja EY 56 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka perusteella irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävää pidätystä sovelletaan osinkoihin, joita kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautunut tytäryhtiö jakaa sellaiselle toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verotukselliselle yhteissijoitusryitykselle, johon sovelletaan yhteisöverotuksessa nollaverokantaa edellyttäen, että sen voitot jaetaan kokonaisuudessaan sen osakkeenomistajille.
- 45 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että jotta unionin oikeutta voitaisiin tulkita SEUT 267 artiklalla perustetussa yhteistyössä siten, että tulkinta olisi kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen, tämän on määritettävä esittämiinsä kysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat tai ainakin selostettava ne tosiseikkoja koskevat lähtökohdat, joihin nämä kysymykset perustuvat. Unionin tuomioistuimella on ainoastaan toimivalta lausua unionin oikeuden tulkinnasta sellaisten tosiseikkojen perusteella, jotka kansallinen tuomioistuin on sille esittänyt (määräys 3.9.2015, Vivium, C-250/15, ei julkaistu, EU:C:2015:569, 8 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 46 Nämä ennakkoratkaisupyynnön sisältöä koskevat vaatimukset mainitaan nimenomaisesti unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklassa, josta ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen oletetaan SEUT 267 artiklaan perustuvassa yhteistyössä olevan tietoinen ja jota sen on tunnollisesti noudatettava (tuomio 10.11.2016, Private Equity Insurance Group, C-156/15, EU:C:2016:851, 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 47 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen on näin ollen ilmoitettava niiden kansallisten säännösten sisältö, joita mahdollisesti sovelletaan käsiteltävässä asiassa, ja esitettävä täsmällisesti ne syyt, joiden perusteella se on päätenyt pohtimaan unionin oikeuden tiettyjen säännösten tulkintaa ja pitämään tarpeellisena ennakkoratkaisukysymysten esittämistä unionin tuomioistuimelle. Unionin tuomioistuin on jo katsonut, että on välttämätöntä, että kansallinen tuomioistuin antaa edes vähäisen selostuksen niistä syistä, joiden perusteella se on valinnut ne unionin oikeuden säännökset ja määräykset, joiden tulkintaa se pyytää, ja siitä, miten nämä säännökset ja määräykset ja sen käsiteltävänä olevassa asiassa sovellettava kansallinen lainsäädäntö liittyvät toisiinsa (ks. vastaavasti tuomio 10.3.2016, Safe Interenvíos, C-235/14, EU:C:2016:154, 115 kohta; määräys 12.5.2016, Security Service ym., C-692/15–C-694/15, EU:C:2016:344, 20 kohta ja tuomio 10.11.2016, Private Equity Insurance Group, C-156/15, EU:C:2016:851, 62 kohta).
- 48 Ennakkoratkaisupyynnöissä olevat tiedot eivät ole tarpeen ainoastaan sen vuoksi, että unionin tuomioistuin voisi niiden perusteella antaa ennakkoratkaisukysymyksiin vastauksia, joista on hyötyä, vaan myös siksi, että jäsenvaltioiden hallituksilla ja muilla osapuolilla, joita asia koskee, on mahdollisuus Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti esittää huomautuksensa (tuomio 10.11.2016, Private Equity Insurance Group, C-156/15, EU:C:2016:851, 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Unionin tuomioistuimen tehtäviin kuuluu valvoa, että kyseinen mahdollisuus säilyy, kun otetaan huomioon, että pelkästään ennakkoratkaisupyynnöt annetaan kyseisen määräyksen perusteella tiedoksi niille, joita asia koskee (määräys 29.11.2016, Jacob ja Lennertz, C-345/16, ei julkaistu, EU:C:2016:911, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 49 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää tässä tapauksessa pääasiassa sovellettavista kansallisista säännöksistä pelkästään vuoden 1992 tuloverolain 266 §:n ja täytäntöönpanopäätöksen 106 §:n 5 momentin. Tämän viimeksi mainitun säännöksen, jolla vuoden 1992 tuloverolain 266 § pannaan täytäntöön, mukaisesti osinkotuotoista pidätettävästä lähdeverosta luovutaan silloin, kun osinkojen maksaja on Belgiaan sijoittautunut tytäryhtiö ja kun osinkojen saaja on muuhun jäsenvaltioon sijoittautunut emoyhtiö. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei kuitenkaan ilmoita, millaisia Belgiaan sijoittautuneille emoyhtiöille jaettavaan osinkoihin sovellettavat säännökset ovat sisällöltään.

- 50 Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa 12.7.2012 annettuun määräykseen Tate & Lyle Investments (C-384/11, ei julkaistu, EU:C:2012:463), se ei täsmennä, ovatko pääasiassa sovellettavat kansalliset säännökset samoja kuin mainittuun määräykseen johtaneessa asiassa kyseessä olleet säännökset. Pääasian vastaajien ja Belgian hallituksen jättämistä huomautuksista näyttäisi lisäksi ilmenevän, että Belgiaan sijoittautuneille sijoitusyhtiöille tapahtuvaa osingonjakoa säännellään verojärjestelmällä, jolla poiketaan niistä yleisesti sovellettavista säännöksistä, joista oli kyse 12.7.2012 annettuun määräykseen Tate & Lyle Investments (C-384/11, ei julkaistu, EU:C:2012:463) johtaneessa asiassa. Ennakkoratkaisupyyntö ei kuitenkaan sisällä minkäänlaisia täsmennyksiä Belgiaan sijoittautuneille sijoitusyhtiöille jaettavaan osinkoihin sovellettavien säännösten sisällöstä.
- 51 Koska unionin tuomioistuimella ei ole tarkempia tietoja sellaisille Belgiaan sijoittautuneille ja pääasiassa kyseessä oleviin osingonsaajayhtiöihin rinnastettaville yhtiöille jaettavaan osinkoihin sovellettavista kansallisista säännöksistä, se ei kykene määrittämään, kohdellaanko pääasiassa kyseessä oleville yhtiöille jaettuja osinkoja epäedullisemmin kuin niihin rinnastettaville Belgiaan sijoittautuneille osingonsaajayhtiöille jaettuja osinkoja. Tämän vuoksi unionin tuomioistuin ei kykene määrittämään, onko EY 43 ja EY 56 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka perusteella irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävää pidätystä sovelletaan osinkoihin, joita kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautunut tytäryhtiö jakaa sellaiselle toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verotukselliselle yhteissijoitusyritykselle, johon sovelletaan yhteisöverotuksessa nollaverokantaa edellyttäen, että sen voitot jaetaan kokonaisuudessaan sen osakkeenomistajille.
- 52 Toinen kysymys on näin ollen jätettävä tutkimatta.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annettua neuvoston direktiiviä 90/435/ETY on tulkittava siten, ettei sen 5 artiklan 1 kohta ole esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka perusteella osinkoihin, joita kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautunut tytäryhtiö jakaa sellaiselle toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verotukselliselle yhteissijoitusyritykselle, johon sovelletaan yhteisöverotuksessa nollaverokantaa edellyttäen, että sen voitot jaetaan kokonaisuudessaan sen osakkeenomistajille, sovelletaan irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävää pidätystä, koska kyseinen yritys ei ole kyseisessä direktiivissä tarkoitettu ”jäsenvaltiossa sijaitseva yhtiö”.

Allekirjoitukset