

Downloaded via the EU tax law app / web

Asia C-27/07

Banque Fédérative du Crédit Mutuel

vastaan

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

(Conseil d'État'n (Ranska) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Yhtiövero – Direktiivi 90/435/ETY – Emoyhtiön verotettava voitto – Osuuteen tytäryhtiössä liittyvien kulujen ja maksujen vähennyskelvottomuus – Kyseisten kulujen määrän vahvistaminen vakiomenetelmällä – Yläraja, joka on viisi prosenttia tytäryhtiön jakamista voitoista – Veronhyvitysten mukaanlukeminen

Tuomion tiivistelmä

Jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentäminen – Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettava yhteinen verojärjestelmä – Direktiivi 90/435

(Neuvoston direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohta)

Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annetun direktiivin 90/435 4 artiklan 2 kohdan viimeisessä virkkeessä olevaa käsitettä ”tytäryhtiön jakamat voitot” on tulkittava siten, että se ei ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan veronhyvitykset, jotka on myönnetty tytäryhtiön sijaintijäsenvaltion emoyhtiöltä pidättämän lähdeveron hyvittämiseksi, luetaan mukaan mainittuihin voittoihin.

Ensinnäkään direktiivin 4 artiklan 2 kohdan sanamuoto ei ole esteenä sille, että veronhyvitykset luetaan mukaan niiden hallintokulujen vakiomäärään, jotka liittyvät emoyhtiön osuuteen tytäryhtiössä. Nimittäin sillä, että veronhyvitykset luetaan mukaan direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen emoyhtiön osuuteen tytäryhtiössä liittyvien hallintokulujen vakiomäärään, varmistetaan se, että kyseessä on todella tässä säännöksessä tarkoitettu jaettujen voittojen kokonaismäärä, jonka emoyhtiö on saanut ja johon sovelletaan viiden prosentin prosenttiosuutta. Toiseksi mainittujen veronhyvitysten tarkoituksena on välttää tytäryhtiön emoyhtiölleen suorittaman voitonjaon oikeudellisesta näkökulmasta kaksinkertainen verotus. Näin ollen sillä, että emoyhtiölle myönnettyt veronhyvitykset otetaan huomioon osuuteen tytäryhtiössä liittyvien kulujen ja maksujen osuuden laskennassa, saadaan selville tytäryhtiön jakaman voiton määrä ja määrä, joka vastaa sitä summaa, joka lopulta tosiasiallisesti tulee tämän perusteella emoyhtiölle, ja poistetaan näin tytäryhtiön jäsenvaltiossa emoyhtiöltä pidätetyn lähdeveron vaikutus. Veronhyvityksen mukaanlukeminen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen osuuteen liittyvien hallintokulujen vakiomäärään on myös sen tavoitteen mukaista, että varmistetaan tytäryhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle emoyhtiölleen suorittaman rajatylittävän voitonjaon verotuksen neutraalisuus.

Direktiivillä käyttöön otetussa järjestelmässä silloin, kun emoyhtiöllä on vähintään 25 prosentin osuus toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön pääomasta, lähdeveron pidättäminen viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa on periaatteessa kielletty direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa. Tietyt jäsenvaltiot ovat kuitenkin saaneet pidättää lähdeveron niille direktiivin 5 artiklan 2–4 kohdassa myönnettyjen siirtymäkausien aikana. Direktiivissä ei edellytetä, että jäsenvaltio säätää tällaisten

lähdeverojen hyvittämisestä, jos kyseinen jäsenvaltio on valinnut sovellettavaksi vapautusmenetelmän direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaisesti. Tässä yhteydessä jäsenvaltiota, joka on valinnut sovellettavaksi vapautusmenetelmän, ei voida arvostella siitä, että se hyvittää tytäryhtiön sijaintijäsenvaltiossa pidätetyn lähdeveron myöntämällä veronhyvityksen mutta rajoittaa samalla veronhyvityksen vähennyskelpoisuuden tilanteisiin, joissa osinkoa saava emoyhtiö jakaa saamansa osingot edelleen omille osakkeenomistajilleen viiden vuoden kuluessa. Lisäksi direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa sallitaan jäsenvaltioiden vahvistaa hallintokulujen, jotka eivät ole verovähennyskelpoisia, määrä vakiona, joka ei saa olla suurempi kuin viisi prosenttia tytäryhtiön jakamista voitoista, ilman, että tilanteet, joissa jäsenvaltio on valinnut sovellettavaksi vapautusmenetelmän, ja tilanteet, joissa se on valinnut sovellettavaksi hyvitysmenetelmän, erotetaan toisistaan. Jaettavien voittojen käsitteen osalta tässä säännöksessä ei siis tehdä erottelua sen mukaan, onko mainitun jäsenvaltion säädettävä tytäryhtiön sijaintijäsenvaltiossa perityn lähdeveron vähentämisestä vai ei. Jos jäsenvaltio on valinnut käytettäväksi direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa säädetyin mahdollisuuden lukemalla veronhyvitykset mukaan jaettujen voittojen määrään, johon sovelletaan viiden prosentin prosenttiosuutta, sitä ei voida arvostella siitä, että se ei tee erottelua sen mukaan, voidaanko veronhyvitykset vähentää maksettavana olevasta verosta vai ei.

(ks. 36–40, 42–46 ja 50 kohta sekä tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

3 päivänä huhtikuuta 2008 (*)

Yhtiövero – Direktiivi 90/435/ETY – Emoyhtiön verotettava voitto – Osuuteen tytäryhtiössä liittyvien kulujen ja maksujen vähennyskeltottomuus – Kyseisten kulujen määrän vahvistaminen vakiomenetelmällä – Yläraja, joka on viisi prosenttia tytäryhtiön jakamista voitoista – Veronhyvitysten mukaanlukeminen

Asiassa C-27/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Conseil d'État (Ranska) on esittänyt 17.1.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 26.1.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Banque Fédérative du Crédit Mutuel

vastaaan

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

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

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 21.11.2007 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Banque Fédérative du Crédit Mutuel, edustajinaan avocat Y. Mercier ja avocat A. Gerardin,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja J.-Ch. Gracia,
- Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja J.-P. Keppenne,

kuultuaan julkisasiamiehen 24.1.2008 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; jäljempänä direktiivi) 4 artiklan 2 kohdan ja 7 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on Banque Fédérative du Crédit Mutuel (jäljempänä BFCM) ja sen vastapuolena Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (talous-, valtiovarain- ja teollisuusministeri).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

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

– —”

4 Direktiivin 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, Helleenien tasavalta voi, niin kauan kuin se ei sovelle yhtiöveroa jaettuihin voittoihin, [pidättää lähdeveron] toisissa jäsenvaltioissa sijaitseville emoyhtiöille jaetuista voitoista. – –

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.

4. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, Portugalin tasavalta voi [pidättää lähdeveron] Portugalissa sijaitsevien tytäryhtiöiden toisissa jäsenvaltioissa sijaitseville emoyhtiöille jakamista voitoista sellaiseen päivämäärään saakka, joka ei saa olla kahdeksannen tämän direktiivin voimaantulopäivää seuraavan vuoden loppua myöhempi.

– –”

5 Direktiivin 7 artiklassa täsmennetään seuraavaa:

”1. Tässä direktiivissä käytetty ilmaisu [lähdevero] ei käsitä emoyhtiölle suoritettujen 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 veronhyvitysten maksua osingonsaajille.”

Kansallinen säännöstö

6 Emoyhtiöille, joiden verotuksellinen kotipaikka on Ranskassa, maksettujen osinkojen verotuksellisesta kohtelusta säädetään Ranskan yleisen verolain (code général des impôts, jäljempänä yleinen verolaki) 216 §:ssä, jossa, sellaisena kuin se oli voimassa tämän pääasian tapahtuma-aikana, säädetään seuraavaa:

”1. Emoyhtiön tilikauden aikana saama nettotuotto 145 §:ssä tarkoitetuista osuuksista, jotka antavat oikeuden emoyhtiösääntelyyn, voidaan vähentää kulujen ja maksujen osuuden vähentämisen jälkeen tämän kokonaisnettovoitosta.

Edellisessä kohdassa tarkoitettu kulujen ja maksujen osuus vahvistetaan yhtenäisesti 5 prosentiksi osuuksista saadusta kokonaisosinkotulosta veronhyvitys mukaan luettuna. Tämä osuus ei kuitenkaan voi ylittää kunkin verovuoden osalta osuuden omistavalle yhtiölle samana ajanjaksona aiheutuneiden kulujen ja maksujen kokonaismäärää.”

7 Yleisen verolain 145 §:ssä, sellaisena kuin se oli voimassa tämän pääasian tapahtuma-aikana, täsmennetään, että emoyhtiösääntelyä sovelletaan muun muassa yhtiöihin, jotka ovat yhtiöverotuksen alaisia tavanomaisen verokannan mukaisesti ja joilla on vähintään viiden prosentin osuus omistuksen kohteena olevasta yhtiön pääomasta.

8 Ranskan talous-, valtiovarain- ja teollisuusministeriön 31.1.2000 antamassa ohjeessa nro

4H1-00 (julkaistu 16.2.2000 Bulletin Officiel des Impôts'ssa) täsmennetään yleisen verolain 216 §:ssä tarkoitettua kulujen ja maksujen osuutta koskevia yksityiskohtaisia soveltamissääntöjä viittaamalla kyseisen ministeriön 25.6.1999 antamaan ohjeeseen nro 4H4-99 (julkaistu 5.6.1999 Bulletin Officiel des Impôts'ssa). Ohjeessa todetaan muun muassa, että kysymyksessä oleva veronhyvitys ”kattaa sekä Ranskassa syntyneiden tulojen perusteella maksetun kotimaisen veronhyvityksen (avoir fiscal) että sellaisessa maassa, jonka kanssa Ranska on tehnyt kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskevan verosopimuksen, sijaitsevien tytäryhtiöiden tulojen perusteella maksetun ulkomaisen veron hyvityksen (crédit d'impôt étranger)”.

9 Conseil d'État'n mukaan Ranskan tasavallan muiden jäsenvaltioiden kanssa tekemien kansainvälisten sopimusten nojalla Ranskaan sijoittautuneelle emoyhtiölle myönnetään veronhyvitys toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiön voitonjaon yhteydessä silloin, kun voitonjako on ollut tässä toisessa jäsenvaltiossa lähdeverotuksen kohteena. Tämä veronhyvitys vastaa näin pidätetyn lähdeveron määrää.

10 Yleisen verolain 146 §:n 2 momentin mukaan, sellaisena kuin se oli voimassa tämän pääasian tapahtuma-aikana, silloin, kun emoyhtiön saamien osinkojen jakaminen sen omille osakkeenomistajille antaa aiheutta soveltaa saman lain 223 e §:ssä säädettyä irtaimen omaisuuden tuotosta tehtyä pidätystä, enintään viiden vuoden kuluessa saatuihin osinkoihin liittyvät veronhyvitykset voidaan vähentää irtaimen omaisuuden tuotosta tehtävästä pidätyksestä. Lisäksi Conseil d'État'n mukaan talous-, valtiovarain- ja teollisuusministeriön antaman ohjeen nojalla ne voidaan vähentää lähdeverosta, joka peritään emoyhtiön jakaessa edelleen osinkoja henkilöille, joiden verotuksellinen asuinpaikka tai kotipaikka ei ole Ranskassa.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

11 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että yleisen verolain 216 §:ssä säädetyn emoyhtiösääntelyn mukaan BFCM on vähentänyt kokonaisnettovoitostaan tytäryhtiöidensä sille jakamat osingot mutta että sen on täytynyt lisätä mainitun pykälän nojalla määritelty kulujen ja maksujen osuus veron määräytymisperusteeseen.

12 Pääasiassa BFCM vaatii, että Conseil d'État kumoaa edellä mainitut ohjeet nro 4H1-00 ja nro 4H4-99.

13 BFCM väittää tältä osin, että mainitut ohjeet ovat direktiivin 4 artiklan vastaisia, koska kulujen ja maksujen osuuden määrä, joka vahvistetaan viideksi prosentiksi osuuksista saadusta kokonaistulosta, sisältää Ranskan tasavallan muiden jäsenvaltioiden kanssa tekemien verosopimusten nojalla myönnettyt veronhyvitykset, kun taas direktiivissä säädetään, että emoyhtiön verotettavasta tuloksesta niiden kulujen, jotka eivät ole vähennettävissä emoyhtiön verotettavasta tuloksesta, määrä, silloin kun se vahvistetaan vakio menetelmällä, voi olla korkeintaan viisi prosenttia tytäryhtiön jakamista voitoista eli nimenomaan ja pelkästään voitoista.

14 Tältä osin Conseil d'État kysyy, onko osuuksien tuottoja, veronhyvitykset mukaan lukien, koskevassa viiden prosentin suuruisessa kulujen ja maksujen vakio-osuuden palauttamisessa emoyhtiön verotettavaan tulokseen kyse verosta, joka ylittää direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa sallitun, jaetusta voitosta laskettavan viiden prosentin rajan, ja voiko se vaikuttaa rajatylittävän osingonjaon verotuksen neutraalisuuteen vai onko siinä kyse verosta, joka ainoastaan vähentää osittain voitonjaon yhteydessä emoyhtiölle myönnettyä veronhyvitystä ja jota näin ollen voidaan pitää osingonsaajille maksettavia veronhyvityksiä koskevien säännösten piiriin kuuluvana ja samalla kaksinkertaisen verotuksen vähentämistä koskevana.

15 Tältä osin Conseil d'État viittaa yhtäältä asiassa C-58/01, Océ Van der Grinten, 25.9.2003 annettuun tuomioon (Kok. 2003, s. I-9809), jossa yhteisöjen tuomioistuimien totesi, että

veronhyvityksessä on kyse verotuksellisesta toimesta, jolla pyritään välttämään osinkojen muodossa jaetun voiton taloudellinen kaksinkertainen verotus, eikä se ole arvopaperista koituvaa tuottoa.

16 Conseil d'État täsmentää toisaalta, että se, että viisi prosenttia jaetusta nettovoitosta ja veronhyvityksestä palautetaan emoyhtiön verotettavaan tulokseen kulujen ja maksujen osuutena, asettaa emoyhtiön samanlaiseen tilanteeseen kuin jossa se olisi ollut, mikäli mitään lähdeveroa ei perittäisi jaettuja voittoja koskevan viiden prosentin suuruisen kulujen ja maksujen osuuden palauttamisen johdosta. Tämä pätee kuitenkin siis sillä edellytyksellä, että veronhyvitys voidaan kokonaisuudessaan vähentää emoyhtiön maksettavana olevasta verosta.

17 Conseil d'État'n mukaan yleisen verolain 146 §:n 2 momentista, sellaisena kuin se oli voimassa tämän pääasian tapahtuma-aikana, ja ohjeessa nro 4K?1121 täsmennetyistä hallintokäytännöistä seuraa, että emoyhtiölle sen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiön suorittaman osingonjaon yhteydessä myönnettyt veronhyvitykset voidaan vähentää emoyhtiön maksettavaksi tulevasta verosta ainoastaan silloin, kun nämä osingot jaetaan edelleen seuraavien viiden vuoden kuluessa. Tässä tapauksessa se, että viisi prosenttia veronhyvityksistä palautetaan emoyhtiön verotettavaan tulokseen kuluina ja maksuina, ei vaikuta rajatylittävän voitonjaon verotuksen neutraalisuuteen.

18 Conseil d'État'n mukaan sitä vastoin silloin, kun emoyhtiö päättää olla jakamatta osinkoja edelleen kyseisessä määräajassa, se, että kulujen ja maksujen osuutena lisätään emoyhtiön verotettavaan tulokseen viisi prosenttia veronhyvityksistä, joita emoyhtiö ei siis voi vähentää sen maksettavaksi tulevasta verosta, lisää sen verotettavaa tulosta yli direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa vahvistetun todellisuudessa saatuja jaettuja voittoja koskevan viiden prosentin rajan ja vaikuttaa tällä tavoin rajatylittävän voitonjaon verotuksen neutraalisuuteen.

19 Viimeksi mainitussa tilanteessa Conseil d'État'n mukaan nousee edelleen esille kysymys siitä, onko emoyhtiön maksaman yhtiöveron lisäys, joka johtuu sen verotettavan tuloksen kasvusta, joka puolestaan seuraa siitä, että siihen on palautettu viisi prosenttia veronhyvityksistä, vero, jonka – kun otetaan huomioon sen vähäinen määrä ja se, että se on yhdistetty välittömästi niiden veronhyvitysten maksamiseen, jotka on otettu käyttöön osinkojen kaksinkertaisen verotuksen lieventämiseksi – ei voida katsoa olevan vahvistettu sellaiseen määrään, että se voisi kumota tämän osinkojen kaksinkertaisen verotuksen lieventämisen vaikutukset, ja jonka voidaan katsoa olevan sallittu direktiivin 7 artiklan 2 kohdan nojalla.

20 Conseil d'État on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen yhteisöjen tuomioistuimelle:

”Se, että Ranskaan sijoittautuneen emoyhtiön verotettavaan voittoon palautetaan viisi prosenttia toiseen – – jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiön voitonjaon yhteydessä myönnettävistä veronhyvityksistä silloin, kun nämä jaettavat voitot ovat olleet tässä toisessa valtiossa lähdeverotuksen kohteena, ei vaikuta emoyhtiön verotukseen, kun tämä voi vähentää veronhyvitykset kokonaisuudessaan maksettavakseen tulevasta verosta. Siinä tapauksessa, että emoyhtiö päättää olla jakamatta edelleen näitä voittoja omille osakkeenomistajilleen viiden vuoden kuluessa, jolloin se ei voi käyttää kyseisistä veronhyvityksistä muodostuvaa verotuksellista etua, voidaanko yhtiöveron korotuksen, joka aiheutuu siitä, että emoyhtiön verotettavaan tulokseen palautetaan viisi prosenttia veronhyvityksistä, katsoa olevan – – direktiivin – – 7 artiklan 2 kohdan säännösten nojalla sallittu tällaisen veron vähäisen määrän perusteella ja sillä perusteella, että se on yhdistetty välittömästi niiden veronhyvitysten maksamiseen, jotka on otettu käyttöön osinkojen kaksinkertaisen verotuksen vähentämiseksi, vai onko sen katsottava olevan vastoin – – direktiivin 4 artiklasta ilmeneviä tavoitteita?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 21 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisukysymyksellään, onko direktiivin 4 artiklan 2 kohdan viimeisessä virkkeessä oleva käsite ”tytäryhtiön jakamat voitot” esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka nojalla veronhyvytykset luetaan mukaan mainittuihin voittoihin, ja kuuluuko tämä veronhyvitysten mukaanlukeminen mahdollisesti direktiivin 7 artiklan 2 kohdan alaan.
- 22 Jotta tähän kysymykseen voitaisiin vastata, on otettava huomioon säännöksen, jonka tulkinnasta on kysymys, sanamuoto sekä direktiivin tavoitteet ja sen systematiikka (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, Denkavit ym., tuomio 17.10.1996, Kok. 1996, s. I-5063, 24 ja 26 kohta ja asia C-375/98, Epon Europe, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4243, 22 ja 24 kohta).
- 23 Tältä osin on syytä muistaa, että kuten erityisesti direktiivin johdanto-osan kolmannesta perustelukappaleesta ilmenee, direktiivillä 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 yhtiöiden ryhmittymistä yhteisön tasolla (em. yhdistetyt asiat Denkavit ym., tuomion 22 kohta; em. asia Epon Europe, tuomion 20 kohta; asia C-294/99, Athinaïki Zythopoiia, tuomio 4.10.2001, Kok. 2001, s. I-6797, 25 kohta; em. asia Océ Van der Grinten, tuomion 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).
- 24 Direktiivillä pyritään näin turvaamaan jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle emoyhtiölleen suorittaman voitonjaon verotuksen neutraalisuus.
- 25 Jotta nämä tavoitteet voidaan saavuttaa, direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, 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 5 artiklan poikkeussäännöksiä soveltaen on pidättänyt lähdeverona, vastaavan kansallisen veron määrän rajoissa (em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 102 kohta).
- 26 Samoin direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tytäryhtiön emoyhtiölleen jakaman voiton vapauttamisesta lähdeverosta ainakin silloin, jos emoyhtiöllä on vähintään 25 prosentin osuus tytäryhtiön pääomasta (em. yhdistetyt asiat Denkavit ym., tuomion 22 kohta; em. asia Epon Europe, tuomion 20 kohta; em. asia Athinaïki Zythopoiia, tuomion 25 kohta ja em. asia Océ Van der Grinten, tuomion 45 kohta).
- 27 Direktiivillä pyritään välttämään yhdessä jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle emoyhtiölleen suorittaman voitonjaon taloudellisesta näkökulmasta kaksinkertainen verotus eli sillä pyritään välttämään se, että jaetut voitot joutuvat ensiksi verotuksen kohteeksi tytäryhtiön verotuksessa ja toiseksi emoyhtiön verotuksessa (ks. vastaavasti em. asia Athinaïki Zythopoiia, tuomion 5 kohta).

28 Direktiivin 4 artiklan 2 kohdan mukaan kukin jäsenvaltio voi kuitenkin edelleen säätää, ettei osuuteen tytäryhtiössä liittyviä kuluja saa vähentää emoyhtiön verotettavista voitoista, sillä tarkennuksella, että jos näissä tapauksissa mainittuun osuuteen liittyvät hallintokulut vahvistetaan vakiomenetelmällä, vakiomäärä ei saa olla suurempi kuin viisi prosenttia tytäryhtiön jakamista voitoista.

29 Lisäksi direktiivin 5 artiklan 2–4 kohdan nojalla tiettyjen jäsenvaltioiden on sallittu siirtymäkauden aikana pidättää lähdeveroa kyseisissä jäsenvaltioissa sijaitsevien tytäryhtiöiden toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle emoyhtiölle jakamista voitoista.

30 Pääasiassa sovellettavan kansallisen säännösten mukaan verovähennyskelvottomien kulujen ja maksujen, joista direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa on kysymys, vakiomääräksi vahvistetaan viisi prosenttia jaetuista voitoista veronhyvitykset mukaan luettuina.

31 Veronhyvityksen käsitteen osalta on syytä huomauttaa, että ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on ennakkoratkaisupyynnössään ja BFCM ja Euroopan yhteisöjen komissio ovat yhteisöjen tuomioistuimelle esittämässään huomautuksissa tukeutuneet edellä mainitussa asiassa Océ Van der Grinten annettuun tuomioon, jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että tässä asiassa kysymyksessä oleva veronhyvitys eli yhtiöveron hyvitys on verotuksellinen toimi, jolla pyritään välttämään osinkojen muodossa jaetun voiton kaksinkertainen verotus, eikä se ole arvopapereista koituvaa tuottoa (ks. em. asia Océ Van der Grinten, tuomion 56 kohta).

32 Joka tapauksessa, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 33 kohdassa, edellä mainittu asia Océ Van der Grinten koski veroa, joka kohdistuu yhtiöveron hyvitykseen ja jolla ei ole voitonjakoon kohdistuvan lähdeveron ominaispiirteitä (ks. em. asia Océ Van der Grinten, tuomion 55 kohta).

33 Kyseisessä tapauksessa oli kysymys yhtiöveron hyvityksestä, jolla hyvitetään osinkoa jakavan yhtiön maksama vero, eikä veronhyvityksestä, jolla hyvitetään osakkeenomistajan jo maksama vero.

34 Ennakkoratkaisupyynnöstä sekä BFCM:n ja Ranskan hallituksen yhteisöjen tuomioistuimen suullisessa käsittelyssä esittämistä huomautuksista ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevat veronhyvitykset ovat veronhyvityksiä, jotka myönnetään emoyhtiöltä tytäryhtiön sijaintijäsenvaltiossa pidätetyn lähdeveron hyvittämiseksi.

35 Näiden veronhyvitysten tarkoituksena on siten hyvittää osakkeenomistajan jo maksama vero, eikä edellä mainitussa asiassa Océ Van der Grinten ole annettu vastausta kysymykseen tällaisesta veronhyvityksestä, jota nyt käsiteltävänä oleva ennakkoratkaisupyynnö koskee.

36 Tämän tarkennuksen jälkeen on ensimmäiseksi todettava, että direktiivin 4 artiklan 2 kohdan sanamuoto ei ole esteenä sille, että veronhyvitykset luetaan mukaan niiden hallintokulujen vakiomäärään, jotka liittyvät emoyhtiön osuuteen tytäryhtiössä.

37 Nimittäin, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 34 kohdassa, sillä, että veronhyvitykset luetaan mukaan direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen emoyhtiön osuuteen tytäryhtiössä liittyvien hallintokulujen vakiomäärään, varmistetaan se, että kyseessä on todella tässä säännöksessä tarkoitettu jaettujen voittojen kokonaismäärä, jonka emoyhtiö on saanut ja johon sovelletaan viiden prosentin prosenttiosuutta.

38 Toiseksi on otettava huomioon se, että mainittujen veronhyvitysten tarkoituksena on välttää tytäryhtiön emoyhtiölleen suorittaman voitonjaon oikeudellisesta näkökulmasta kaksinkertainen

verotus eli niillä pyritään välttämään se, että emoyhtiötä verotetaan jaetusta voitosta ensiksi tytäryhtiön sijaintijäsenvaltiossa perittävän lähdeveron muodossa ja toiseksi emoyhtiön sijaintijäsenvaltiossa.

39 Näin ollen sillä, että emoyhtiölle myönnetyt veronhyvitykset otetaan huomioon osuuteen tytäryhtiössä liittyvien kulujen ja maksujen osuuden laskennassa, saadaan selville tytäryhtiön jakaman voiton määrä ja määrä, joka vastaa sitä summaa, joka lopulta tosiasiallisesti tulee tämän perusteella emoyhtiölle, ja poistetaan näin tytäryhtiön jäsenvaltiossa emoyhtiöltä pidätetyn lähdeveron vaikutus.

40 Kuten Ranskan ja Saksan hallitukset ovat yhteisöjen tuomioistuimelle esittämissään huomautuksissa perustellusti väittäneet, veronhyvityksen mukaanlukeminen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen osuuteen liittyvien hallintokulujen vakiomäärään on myös sen tavoitteen mukaista, että varmistetaan tytäryhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle emoyhtiölleen suorittaman rajatylittävän voitonjaon verotuksen neutraalisuus.

41 Tässä yhteydessä ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy kuitenkin, vaikuttaako verotuksen neutraalisuuteen se seikka, että mainittuja veronhyvityksiä ei aina voida vähentää emoyhtiön maksettavana olevasta verosta, kuten tämän tuomion 17 kohdasta käy ilmi.

42 Tältä osin on todettava ensinnäkin, että direktiivillä käyttöön otetussa järjestelmässä silloin, kun emoyhtiöllä on vähintään 25 prosentin osuus toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan tytäryhtiön pääomasta, lähdeveron pidättäminen viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa on periaatteessa kielletty direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa.

43 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa tietyt jäsenvaltiot ovat kuitenkin saaneet pidättää lähdeveron niille direktiivin 5 artiklan 2–4 kohdassa myönnettyjen siirtymäkausien aikana.

44 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 36 kohdassa, direktiivissä ei edellytetä, että jäsenvaltio säätää tällaisten lähdeverojen hyvittämisestä, jos kyseinen jäsenvaltio on valinnut sovellettavaksi vapautusmenetelmän direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaisesti. Tässä yhteydessä jäsenvaltiota, joka on valinnut sovellettavaksi vapautusmenetelmän, ei voida arvostella siitä, että se hyvittää tytäryhtiön sijaintijäsenvaltiossa pidätetyn lähdeveron myöntämällä veronhyvityksen mutta rajoittaa samalla veronhyvityksen vähennyskelpoisuuden tilanteisiin, joissa osinkoa saava emoyhtiö jakaa saamansa osingot edelleen omille osakkeenomistajilleen viiden vuoden kuluessa.

45 Toiseksi on todettava, että direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa sallitaan jäsenvaltioiden vahvistaa hallintokulujen, jotka eivät ole verovähennyskelpoisia, määrä vakiona, joka ei saa olla suurempi kuin viisi prosenttia tytäryhtiön jakamista voitoista, ilman, että tilanteet, joissa jäsenvaltio on valinnut sovellettavaksi vapautusmenetelmän, ja tilanteet, joissa se on valinnut sovellettavaksi hyvitysmenetelmän, erotetaan toisistaan. Jaettavien voittojen käsitteen osalta tässä säännöksessä ei siis tehdä erottelua sen mukaan, onko mainitun jäsenvaltion säädettävä tytäryhtiön sijaintijäsenvaltiossa perityn lähdeveron vähentämisestä vai ei.

46 Jos jäsenvaltio on valinnut käytettäväksi direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa säädetyn mahdollisuuden lukemalla veronhyvitykset mukaan jaettujen voittojen määrään, johon sovelletaan viiden prosentin prosenttiosuutta, sitä ei voida arvostella siitä, että se ei tee erottelua sen mukaan, voidaanko veronhyvitykset vähentää maksettavana olevasta verosta vai ei.

47 Vaikka pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännösten mukaan silloin, kun emoyhtiön saamia voittoja ei jaeta edelleen emoyhtiön omille osakkeenomistajille viiden vuoden kuluessa,

siitä, että veronhyvitykset luetaan mukaan direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen osuuteen liittyvien hallintokulujen vakiomäärään, seuraa emoyhtiön verorasituksen korottaminen, tämä on seurausta tytäryhtiön sijaintijäsenvaltion direktiivin 5 artiklan 1 ja 2–4 kohdan mukaisesti pidättämästä lähdeverosta, jonka osalta direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa ei aseteta minkäänlaista velvollisuutta vapautusjärjestelmän puitteissa varmistaa mainittujen lähdeverojen vähentäminen maksettavana olevasta verosta.

48 Näin ollen se, mikä vaikuttaa tytäryhtiön toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle emoyhtiölleen suorittaman rajatylittävän osingonjaon verotuksen neutraalisuuteen, ei ole niinkään veronhyvityksen mukaanlukeminen osuuteen liittyvien hallintokulujen vakiomäärään direktiivin 4 artiklan 2 kohdan tarkoittamassa merkityksessä vaan pikemminkin direktiivissä annettu mahdollisuus pidättää emoyhtiöltä tytäryhtiön sijaintijäsenvaltiossa lähdevero.

49 Joka tapauksessa on niin, että siihen, että veronhyvitykset luetaan mukaan – menetelmänä, jolla on tarkoitus välttää oikeudellinen kaksinkertainen verotus – emoyhtiön osuuteen tytäryhtiössä liittyvien hallintokulujen vakiomäärään direktiivin 4 artiklan 2 kohdan tarkoittamassa merkityksessä, ei voida soveltaa direktiivin 7 artiklan 2 kohtaa, jonka mukaan direktiivi ei vaikuta osinkojen kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi tai vähentämiseksi tarkoitettujen kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamiseen.

50 Ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että direktiivin 4 artiklan 2 kohdan viimeisessä virkkeessä olevaa käsitettä ”tytäryhtiön jakamat voitot” on tulkittava siten, että se ei ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan veronhyvitykset, jotka on myönnetty tytäryhtiön sijaintijäsenvaltion emoyhtiöltä pidättämän lähdeveron hyvittämiseksi, luetaan mukaan mainittuihin voittoihin.

Oikeudenkäyntikulut

51 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:

Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY 4 artiklan 2 kohdan viimeisessä virkkeessä olevaa käsitettä ”tytäryhtiön jakamat voitot” on tulkittava siten, että se ei ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan veronhyvitykset, jotka on myönnetty tytäryhtiön sijaintijäsenvaltion emoyhtiöltä pidättämän lähdeveron hyvittämiseksi, luetaan mukaan mainittuihin voittoihin.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.