YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
17 päivänä lokakuuta 2002 *

Asiassa C-138/00,

jonka Verwaltungsgerichtshof (Itävalta) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevissa asioissa

Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH ja

Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH

vastaan

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland

ennakkoratkaisun pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25), sellaisena kuin se on muutettuna Itävallan tasavallan, Suomen

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyllä asiakirjalla (EYVL 1994, C 241, s. 21 ja EYVL 1995, L 1, s. 1), 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-P. Puissochet sekä tuomarit R. Schintgen (esittelevä tuomari), V. Skouris, F. Macken ja J. N. Cunha Rodrigues,

julkisasiamies: A. Tizzano,
kirjaaja: osastopäällikkö D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH, edustajanaan Rechtsanwalt W.-D. Arnold,

— Itävallan hallitus, asiamiehenään H. Dossi,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja K. Gross,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH:n, edustajanaan W.-D. Arnold, Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenlandin, asiamiehenään H. Bavenek-Weber, Itävallan hallituksen, asiamiehenään H. Dossi, ja komission, asiamiehenään K. Gross, 26.9.2001 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.2.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Verwaltungsgerichtshof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 30.3.2000 tekemällään välipäätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 10.4.2000, EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25), sellaisena kuin se on muutettuna Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyllä asiakirjalla (EYVL 1994, C 241, s. 21 ja EYVL 1995, L 1, s. 1; jäljempänä direktiivi 69/335/ETY), 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty kahdessa asiassa, joissa asianosaisina ovat yhtäältä Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (jäljempänä Solida) ja Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH (jäljempänä Tech) ja toi-

saalta Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (jäljempänä Finanzlandesdirektion) ja joka koskee pääoman hankintaveron kantamista tilanteessa, jossa pääomayhtiön liikkeeseen laskemat tuotto-oikeustodistukset (Genussscheine) on hankkinut muu kuin tämän pääomayhtiön osakas.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuten direktiivin 69/335/ETY ensimmäisestä perustelukappaleesta ilmenee, tämän direktiivin tarkoituksena on edistää pääomien vapaata liikkuvuutta, jota pidetään yhtenä olennaisena edellytyksenä sisämarkkinoita vastaavan talousliiton luomiselle.

4 Direktiivin 69/335/ETY kuudennen perustelukappaleen mukaan tämän tavoitteen saavuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa tuohon saakka voimassa olleet pääoman hankinnasta kannettavat välilliset verot poistetaan ja että niiden sijasta yhteismarkkinoilla kannetaan kertaalleen vero, joka on samansuuruinen kaikissa jäsenvaltioissa.

5 Direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Seuraavista toimista on suoritettava pääoman hankintaveroa:

— —

c) pääomayhtiön osake-, osuus- tai muun vastaavan pääoman korottaminen sijoittamalla pääomayhtiöön mitä tahansa omaisuutta;

d) pääomayhtiön yhtiövarallisuuden lisääminen sijoittamalla siihen mitä tahansa omaisuutta niin, että vastikkeena tästä ei anneta osuuksia osake-, osuus- tai muusta vastaavasta pääomasta tai yhtiövarallisuudesta vaan osakkailla olevien oikeuksien kaltaisia oikeuksia, kuten äänioikeus, oikeus voitto-osuuksiin tai oikeus jako-osaan yhtiötä purettaessa;

— — ."

6 Direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Veroa suoritetaan:

a) edellä 4 artiklan 1 kohdan a, c ja d alakohdassa tarkoitettujen pääomayhtiön perustamisen, osake-, osuus- tai muun vastaavan pääoman korottamisen tai yhtiövarallisuuden lisäämisen osalta: kaikenlaisen omaisuuden, jota osakkaat ovat yhtiöön sijoittaneet tai sijoittavat, tosiasiallisesta arvosta, josta on vähennetty yhtiölle kustakin omaisuuserän sijoituksesta koituvat sitoumukset ja kustannukset; jäsenvaltioilla on oikeus kantaa pääoman hankintavero vasta sitten, kun sijoitukset on tosiasiallisesti tehty;

— —

d) edellä 4 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetun yhtiövarallisuuden lisäämisen osalta: suoritusten tosiasiallisesta arvosta, josta on vähennetty yhtiötä suoritusten johdosta rasittavat sitoumukset ja kustannukset;

— — ."

Kansallinen lainsäädäntö

7 Kapitalverkehrsteuergesetzin (16.10.1934 annettu laki varainsiirtoverosta, DRGBl. 1934/1058, sellaisena kuin se on muutettuna, BGBl. 1995/21, jäljempänä KVG) 2 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan pääoman hankintaveroa (Gesellschaftsteuer) suoritetaan "siitä, että ensimmäistä kertaa hankitaan yhtiöoikeuksia kotimaisesta pääomayhtiöstä".

8 KVG:n 5 §:n 1 momentin mukaan tuotto-oikeuksia (Genussrechte, ts. "nautintaoikeuksia") pidetään yhtiöoikeuksina. Saman pykälän 2 momentin mukaan tuotto-oikeuksien haltijat rinnastetaan tuotto-oikeustodistukset liikkeeseen laskeneen pääomayhtiön osakkaisiin.

9 KVG:n 7 §:n 1 momentin a kohdan mukaan veron laskentaperusteena on yhtiö-oikeuksien hankkimisen eli myös tuotto-oikeuksien hankkimisen osalta maksetun vastikkeen arvo, johon kuuluvat myös osakkaiden vastattavikseen ottamat yhtiön perustamiskustannukset tai kustannukset osake- tai muun vastaavan pääoman korottamisesta, muttei yhtiöoikeuksien hankkimisesta suoritettava pääoman hankintavero.

Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevat asiat ja ennakkoratkaisukysymys

Asia Solida

10 Salida laski 10.3.1995 liikkeeseen tuotto-oikeustodistuksia, joiden kokonaisnimellisarvo oli 465 000 Itävallan šillinkiä (ATS). Nämä todistukset hankki Pelias

Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (jäljempänä Pelias), ja ne antoivat oikeuden saada osan Solidan liiketoiminnan voitosta, yhtiövarallisuudesta ja yrityksen arvosta, jota määritettäessä otetaan huomioon piilevät varaukset ja liikearvo, sekä oikeuden jako-osaan yhtiön purkamistilanteessa.

11 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, tuotto-oikeustodistukset antoivat haltijalleen lisäksi oikeuden saada takaisin niiden nimellisarvo lisättynä mahdollisesti suoritetuilla täydentävillä maksuilla. Tämä oikeus oli samantasoinen kuin muiden yhtiön velkojien oikeudet, mutta se sai etusijan suhteessa osakkaiden yhtiösopimukseen perustuvaan oikeuteen saada takaisin yhtiöön sijoittamansa panoksen. Sen tilanteen varalta, että tuotto-oikeussuhde lakkaisi irtisanomisen johdosta, tuotto-oikeustodistusten haltijoilla oli oikeus rahamäärään, joka vastaa niiden suhteellista osuutta yrityksen arvosta lakkaamisajankohtana, ja joka tapauksessa oikeus vähintään tuotto-oikeustodistusten nimellisarvoon lisättynä mahdollisesti suoritetuilla täydentävillä maksuilla.

12 Peliasin emoyhtiö, Raiffeisen Landesbank Tirol reg. Gen. mbH (jäljempänä RLB) suoritti 24.3.1995 Solidalle Grossmutterzuschuss-tyyppisen maksun, jonka suuruus oli 92 565 000 ATS.

13 Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (toimivaltainen veroviranomainen, jäljempänä Finanzamt) katsoi 29.1.1997 tekemässään päätöksessä, että Solidan maksettavaksi tulevan pääoman hankintaveron osalta veron laskentaperusteena oli 93 030 000 ATS.

14 Solida haki muutosta tähän päätökseen Finanzlandesdirektionissa, jossa se esitti, että direktiivin 69/335/ETY perusteella pääoman hankintaveroa ei ole suoritettava muiden kuin osakkaiden suorittamista maksuista.

15 Finanzlandesdirektion hylkäsi Solidan vaatimukset sillä perusteella, että tuotto-oikeuksien osalta verovelvollisuutta ei synnytä osakkaan suoritus vaan yhtiö-oikeuksien hankkiminen, ja sillä perusteella, että RLB:n suorittava täydentävä maksu siirtyy Solida purettaessa tuotto-oikeustodistusten haltijalle eli Peliasille.

16 Solida on valittanut tästä päätöksestä Verwaltungsgerichtshofiin. Se on esittänyt valituksensa tueksi muun muassa, että direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella pääoman hankintaveroa ei ole suoritettava siitä, että muu kuin osakas hankkii tuotto-oikeustodistuksia.

Asia Tech

17 Tech laski kesäkuussa 1998 liikkeeseen tuotto-oikeustodistuksia, joiden kokonaisnimellisarvo oli 2 000 000 ATS. Nämä todistukset hankki Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH. Näiden todistusten tuottamat oikeudet vastasivat niitä oikeuksia, jotka asiassa Solida kyseessä olevat todistukset tuottivat. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee kuitenkin, että tuotto-oikeustodistusten haltijoiden oikeus liiketoiminnan voittoon oli laskettava sen suhdeluvun mukaisesti, jonka osoittaja muodostui näiden todistusten kokonaisnimellisarvosta lisättynä mahdollisilla täydentävillä maksuilla niiden maksajasta riippumatta ja jonka nimittäjä muodostui maksetusta osuuspääomasta lisättynä mahdollisilla täydentävillä maksuilla sekä kaikkien muiden tuotto-oikeustodistusten kokonaisnimellisarvosta lisättynä mahdollisilla täydentävillä maksuilla.

18 Finanzamt katsoi 15.10.1998 tekemässään verotuspäätöksessä, että veron laskentaperusteena oli 2 000 000 ATS.

19 Tech laski 12.10.1998 liikkeeseen toisen sarjan tuotto-oikeustodistuksia, joiden kokonaisnimellisarvo oli 1 000 000 ATS. Nämä todistukset hankki Wiener Hafen GmbH. Tätä koskevassa verotuspäätöksessä Finanzamt käytti veron laskentaperusteena 1 000 000 ATS:ä.

20 Tech ilmoitti 18.6.1999 Finanzamtille, että Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH oli maksanut 6.8.1998 täydentäviä maksuja 68 000 000 ATS ja Wiener Hafen GmbH puolestaan 12.10.1998 69 000 000 ATS.

21 Finanzlandesdirektion katsoi, että tämä täydentävät maksut olivat osa tuotto-oikeustodistuksista maksettua vastiketta, ja siksi se kumosi tämän tuomion 18 ja 19 kohdassa mainitut kaksi verotuspäätöstä.

22 Tech on valittanut tästä päätöksestä Verwaltungsgerichtshofiin, ja se on esittänyt, että direktiivin 69/335/ETY 4 ja 5 artiklan mukaan pääoman hankintaveroa ei saada kantaa siitä, että muu kuin osakas suorittaa kyseisenlaisia täydentäviä maksuja.

23 Tässä tilanteessa Verwaltungsgerichtshof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Ovatko suoritukset, jotka muu kuin osakas tekee pääomayhtiöön tuotto-oikeuksien hankkimiseksi, — — direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua 'kaikenlaista omaisuutta, jonka osakkaat ovat yhtiöön sijoittaneet tai sijoittavat'?"

Ennakkoratkaisukysymys

24 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa kysymyksellään selvittää, onko direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tulkittava niin, että siinä käytetty käsite "kaikenlainen omaisuus, jonka osakkaat ovat yhtiöön sijoittaneet tai sijoittavat", kattaa myös sellaiset täydentävät maksut, jotka muu kuin kyseessä olevan pääomayhtiön osakas on suorittanut tälle yhtiölle tuotto-oikeustodistuksista, jotka tämä yhtiö on laskenut liikkeeseen yhtiövarallisuuttaan lisätäkseen.

25 Näin uudelleen muotoiltuun kysymykseen vastaamiseksi on ensinnäkin ratkaistava, kuuluuko se, että pääomayhtiö laskee liikkeeseen nyt kyseessä olevan kaltaisia tuotto-oikeustodistuksia, direktiivin 69/335/ETY soveltamisalaan.

26 Tältä osin on syytä muistuttaa, että direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan pääoman hankintaveroa on suoritettava siitä, että pääomayhtiön yhtiövarallisuutta lisätään sijoittamalla siihen mitä tahansa omaisuutta niin, että vastikkeena tästä annetaan osakkailla olevien oikeuksien kaltaisia oikeuksia. Tällaisia oikeuksia ovat erityisesti äänioikeus, oikeus voitto-osuuksiin tai oikeus jako-osaan yhtiötä purettaessa.

27 Nyt kyseessä olevista tuotto-oikeustodistuksista maksettu vastike on lisännyt vastikkeen saajan yhtiövarallisuutta. Lisäksi nämä tuotto-oikeustodistukset antavat haltijalleen oikeuden liikkeeseenlaskijan liiketoiminnan voittoon ja jako-osaan sitä purettaessa, kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee.

28 Näin ollen se, että pääomayhtiö laskee liikkeeseen nyt kyseessä olevan kaltaisia tuotto-oikeustodistuksia, kuuluu lähtökohtaisesti direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan d alakohdan soveltamisalaan.

29 Toiseksi on tutkittava, vaikuttaako tähän edellisessä tuomion kohdassa esitettyyn tulkintaan Solidan esittämällä tavalla se, että tuotto-oikeustodistusten hankkija ei ole osakas todistukset liikkeeseen laskeneessa yhtiössä.

30 Tältä osin direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tosin säädetään, että kun kyse on siinä tarkoitetuista toimenpiteistä, joihin kuuluu myös saman direktiivin 4 artiklan 1 kohdan d alakohtaan kuuluvat toimenpiteet, pääoman hankintavero suoritetaan "osakkaiden" yhtiöön sijoittamasta kaikenlaisesta omaisuudesta.

31 On kuitenkin ensinnäkin katsottava, että sille direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan d alakohdan soveltamisalan rajaukselle, joka johtuu Solidan ehdottamasta saman direktiivin 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkinnasta, ei löydy direktiivistä 69/335/ETY mitään muuta tukea kuin viimeksi mainitun säännöksen sanamuoto.

32 Direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdan b alakohdan sanamuodosta ilmenee nimittäin, että jos yhteisön lainsäätäjän tahtona on ollut, että jokin tämän direktiivin sellainen säännös, jossa määritetään pääoman hankintaveron osalta verotettava tapahtuma, kattaa ainoastaan kyseisiä sijoituksia saaneen pääomayhtiön osakkaiden suorittamat toimet, lainsäätäjä on tehnyt tällaisen rajoituksen nimenomaisesti eli mainitsemalla osakkaat erikseen.

33 Koska direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan d alakohdassa ei ole asetettu sellaista ehtoa, jonka mukaan siinä tarkoitettujen sijoitusten on tultava ne saaneen yhtiön osakkailta, tämän artiklan soveltamisalaa ei voida jonkin muun tämän direktiivin säännöksen tulkinnan kautta supistaa samalla tavoin kuin jos siinä olisi asetettu tällainen ehto.

34 Toiseksi on muistutettava, että kun otetaan huomioon direktiivin 69/335/ETY systematiikka, direktiivin aineellista soveltamisalaa koskevan 4 artiklan sanamuodon on saatava etusija suhteessa pääoman hankintaveron laskentaperustetta koskevan 5 artiklan sanamuotoon, kun ratkaistaan, millä edellytyksillä tietty toimenpide kuuluu tämän direktiivin soveltamisalaan.

35 Näin ollen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava niin, että siinä käytetty käsite "kaikenlainen omaisuus, jonka osakkaat ovat yhtiöön sijoittaneet tai sijoittavat", kattaa myös sellaiset täydentävät maksut, jotka muu kuin kyseessä olevan pääomayhtiön osakas on suorittanut tälle yhtiölle tuotto-oikeustodistuksista, jotka tämä yhtiö on laskenut liikkeeseen yhtiövarallisuuttaan lisätäkseen.

Oikeudenkäyntikulut

36 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Itävallan hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Verwaltungsgerichtshofin 30.3.2000 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyllä asiakirjalla, 5 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava niin, että siinä käytetty käsite "kaikenlainen omaisuus, jonka osakkaat ovat yhtiöön sijoittaneet tai sijoittavat", kattaa myös sellaiset täydentävät maksut, jotka muu kuin kyseessä olevan pääomayhtiön osakas on suorittanut tälle yhtiölle tuottooikeustodistuksista, jotka tämä yhtiö on laskenut liikkeeseen yhtiövarallisuuttaan lisätäkseen.

Puissochet Schintgen Skouris

Macken Cunha Rodrigues

Julistettiin Luxemburgissa 17 päivänä lokakuuta 2002.

R. Grass

kirjaaja

J.-P. Puissochet

kuudennen jaoston puheenjohtaja