YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)
16 päivänä toukokuuta 2002 *

Asiassa C-508/99,

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

Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft mbH & Co. KG

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) tulkinnasta, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna Itävallan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

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),

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja N. Colneric sekä tuomarit R. Schintgen (esittelevä tuomari) ja V. Skouris,

julkisasiamies: A. Tizzano,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Itävallan hallitus, asiamiehenään C. Pesendorfer,

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

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.1.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Verwaltungsgerichtshof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 16.12.1999 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 24.12.1999, 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) tulkinnasta, sellaisena kuin tämä direktiivi 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).

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft mbH & Co. KG (jäljempänä Palais) sekä Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (veroviranomainen; jäljempänä Finanzlandesdirektion) ja joka koskee sitä, että Palais'n muuttuessa direktiivissä 69/335/ETY tarkoitetuksi pääomayhtiöksi on kannettu pääoman hankintaveroa sillä perusteella, että sen vastuunalaiseksi yhtiömieheksi on tullut rajavastuuyhtiö.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

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

4 Direktiivin 69/335/ETY kuudennen perustelukappaleen mukaan 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 1 artiklan mukaan tämä "pääoman hankintavero" kannetaan "pääomayhtiöiden pääoman hankinnasta". *

6 Direktiivin 69/335/ETY 3 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan tässä direktiivissä tarkoitettuja pääomayhtiöitä ovat Itävallan oikeuden mukaan perustettu "Aktiengesellschaft" (osakeyhtiö) ja "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" (rajavastuuyhtiö).

* Tässä ja jäljempänä tuomiossa esitetyt lainaukset direktiivistä on suomennettu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska EYVL:ssä ei ole julkaistu suomenkielistä tekstiä.

7 Direktiivin 69/335/ETY 3 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Tätä direktiiviä sovellettaessa pääomayhtiöinä pidetään kaikkia voittoa tavoittelevia muita yhtiöitä, yhteenliittymiä tai oikeushenkilöitä. Jäsenvaltio voi kuitenkin olla pitämättä näitä pääomayhtiöinä pääoman hankintaveroa kannettaessa."

8 Tämän säännöksen tarkoituksena on estää se, että tietyn oikeudellisen muodon valinta johtaisi siihen, että taloudelliselta kannalta vastaavaa toimintaa kohdeltaisiin verotuksessa eri tavoin. Tämän vuoksi tällä säännöksellä pyritään pääoman hankintaveroa kannettaessa kattamaan kaikki pääoman hankinnat, joilla on sama taloudellinen tehtävä kuin varsinaisilla pääomayhtiöillä, eli voiton tavoittelu pääomien yhdistämisellä erilliseksi omaisuusmassaksi, mutta jotka eivät kuitenkaan täytä edellytyksiä, jotta niitä voitaisiin pitää saman artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina pääomayhtiöinä. Direktiivin 69/335/ETY 3 artiklan 2 kohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus rajoittaa siinä säädetyn rinnastuksen soveltamista siten, että ne voivat olla kantamatta pääoman hankintaveroa tietyistä pääoman hankinnoista.

9 Toimet, joista jäsenvaltiot kantavat tai voivat kantaa yhdenmukaistettua pääoman hankintaveroa, määritellään direktiivin 69/335/ETY 4 artiklassa objektiivisesti ja yhdenmukaisesti viittaamatta kansallisten oikeusjärjestysten mahdollisiin erityispiirteisiin tai kansallisten verojärjestelmien toimintaan.

10 Direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Seuraavista toimista on suoritettava pääoman hankintaveroa:

a) pääomayhtiön perustaminen;

b) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön, joka ei ole pääomayhtiö, muuttaminen pääomayhtiöksi;

— — .

3. Edellä olevan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna perustamisena ei pidetä pääomayhtiön perustamissopimuksen tai sääntöjen muuttamista eikä erityisesti:

a) pääomayhtiön muuttamista toisen tyyppiseksi pääomayhtiöksi;

— — ."

11 Direktiivin 69/335/ETY 8 ja 9 artiklassa luetellaan tiettyjä toimia, jotka jäsenvaltioilla on oikeus säätää verosta vapaiksi, jollei 7 artiklassa toisin säädetä.

12 Direktiivin 69/335/ETY 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Jäsenvaltiot voivat sulkea 5 artiklan säännösten mukaisesti määritellyn määräytymisperusteen ulkopuolelle sellaisen osakkaan tekemän omaisuuserien sijoituksen, jolla on rajoittamaton vastuu pääomayhtiön sitoumuksista, sekä tällaisen osakkaan osuuden yhtiön varoista.

2. Jos jäsenvaltio käyttää 1 kohdassa tarkoitettua mahdollisuutta, pääoman hankintaveroa on kannettava

— —

— kaikista toimista, joilla osakkaan vastuu rajoitetaan hänen osuuteensa yhtiöpääomasta, erityisesti jos vastuun rajoittaminen johtuu pääomayhtiön muuttamisesta toisen tyyppiseksi pääomayhtiöksi.

Pääoman hankintaveroa maksetaan — — sen osuuden arvosta, joka pääomayhtiön sitoumuksista rajoittamattomasti vastuussa olevalla osakkaalla on yhtiön varoista."

13 Direktiivin 69/335/ETY viimeisen perustelukappaleen mukaan direktiivissä säädetään poistettaviksi myös pääoman hankintaveroa vastaavat muut välilliset verot. Nämä verot, joiden kantaminen on kiellettyä, luetellaan tämän direktiivin 10 artiklassa, jossa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot eivät pääoman hankintaveron lisäksi saa kantaa voittoa tavoittelevilta yhtiöiltä, yhteenliittymiltä tai oikeushenkilöiltä minkäänlaisia muita veroja

a) edellä 4 artiklassa tarkoitetuista toimista;

— —

c) rekisteröinnistä tai muista toiminnan harjoittamisen edellyttämistä muodollisuuksista, joita saatetaan vaatia voittoa tavoittelevalta yhtiöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi."

Kansallinen lainsäädäntö

14 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, Itävallan laissa pidettiin pääomayhtiöinä 31.12.1994 asti osakeyhtiöitä, kommandiittiosakeyhtiöitä, rajavastuuyhtiöitä sekä voittoa tavoittelevia yhteenliittymiä, jos osakkaiden vastuu yhtiön veloista rajoittui heidän osuuksiensa arvoon ja jos he voivat luovuttaa osuutensa kolmansille kuten pääomayhtiöissä.

15 Kapitalverkehrsteuergesetzin, joka on annettu 16.10.1934 (pääomanhankintojen verotusta koskeva laki, DRGBl. I, s. 1058, sellaisena kuin se on muutettuna ja julkaistuna BGBl:ssä 629/1994; jäljempänä KVG), 4 §:ssä säädetään 1.1.1995 alkaen, että pääomayhtiöitä ovat "Aktiengesellschaften" ja "Gesellschaften mit beschränkter Haftung". Lisäksi tässä pykälässä säädetään, että edellä mainittuihin pääomayhtiöihin rinnastetaan Kommanditgesellschaften (kommandiittiyhtiö, jäljempänä KG), joiden vastuunalaisena yhtiömiehenä, jolla on rajoittamaton henkilökohtainen vastuu, on pääomayhtiö, sekä Kommandit-Erwerbsgesellschaften (voittoa tavoitteleva kommandiittiyhtiö, jäljempänä KEG), joiden vastuunalaisena yhtiömiehenä, jolla on rajoittamaton henkilökohtainen vastuu, on pääomayhtiö.

16 KVG:n 2 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan pääoman hankintaveroa kannetaan "luovutuksensaajan hankkiessa ensimmäistä kertaa yhtiöosuuksia kotimaisesta pääomayhtiöstä".

17 Gebührengesetzin (verotuslaki; BGBl. 267/1957; jäljempänä GebG) 33 §:n 16 Tarifpostin (jäljempänä TP) 1 momentin 1 kohdan b alakohdan mukaan

silloin, kun vähintään kaksi henkilöä perustaa voittoa tavoitellakseen yhtiön, näiden yhtiöiden perustamissopimuksista, lukuun ottamatta Kapitalverkehrsteuergesetzissä, sellaisena kuin se oli voimassa 31.12.1994 asti, tarkoitettujen pääomayhtiöiden perustamissopimuksia, oli kannettava pääomasijoitusta koskeva vero, jonka määrä oli 2 prosenttia pääomasijoituksesta tai sen korotuksesta, kuitenkin vähintään 800 Itävallan shillinkiä (ATS). Kyseinen säännös kumottiin 1.1.1995 alkaen.

18 Itävallan tasavalta käytti direktiivin 69/335/ETY 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua mahdollisuutta ja jätti tämän direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa määritetyn veron määräytymisperusteen ulkopuolelle pääomayhtiön sitoumuksista rajoittamattomasti vastuussa olevan osakkaan pääomasijoituksen arvon, kuten KVG:n 5 §:n 1 momentin 1 kohdasta ilmenee.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

19 Palais perustettiin vuonna 1982 Itävallan oikeuden mukaisena KG:na, jota ei pidetty Itävallan oikeudessa pääomayhtiönä. Sen perustamissopimuksesta oli suoritettava tuolloin voimassa olleen GebG:n 33 §:n 16 TP:n 1 momentin 1 kohdan b alakohdan mukainen vero. Maaliskuussa 1994 Palais muutettiin KEG:ksi.

20 Palais'n vastuunalaiset yhtiömiehet, joilla oli henkilökohtainen rajoittamaton vastuu, luovuttivat 17.5.1996 yhtiöosuutensa rajavastuuyhtiölle, josta tuli tämän luovutuksen kautta Palais'n ainoa osakas, jolla on henkilökohtainen rajoittamaton vastuu.

21 Veroviranomainen katsoi, että KVG:n 4 §:n 2 momentin mukaan Palais'ta oli tästä lähtien pidettävä KVG:ssa tarkoitettuna pääomayhtiönä, minkä vuoksi se osoitti sille KVG:n 2 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisesti väliaikaisen verotuspäätöksen, joka koski vastuunalaisen yhtiömiehen pääomasijoituksen arvosta maksettavaa pääoman hankintaveroa.

22 Palais vaati 26.8.1996 tämän päätöksen oikaisemista vedoten erityisesti siihen, että kyseistä pääomasijoitusta oli jo verotettu GebG:n 33 §:n 16 TP:n 1 momentin 1 kohdan b alakohdan nojalla, minkä vuoksi vaadittu vero merkitsee tämän pääomasijoituksen "kaksinkertaista verotusta" ja on näin ollen direktiivissä 69/335/ETY vahvistettujen periaatteiden vastainen.

23 Veroviranomainen hylkäsi oikaisuvaatimuksen perusteettomana. Palais valitti tämän jälkeen valitusasteena toimivalle veroviranomaiselle, joka niin ikään hylkäsi vaatimuksen sillä perusteella, että Palais'n yhtiöpääomasta oli kannettu ainoastaan kertaalleen pääoman hankintaveroa, sillä GebG:n 33 §:n 16 TP:n 1 momentin 1 kohdan b alakohdan nojalla kannettua veroa ei voida rinnastaa pääoman hankintaveroon, ja joka tapauksessa se on kannettu ennen kuin direktiivi 69/335/ETY tuli voimaan Itävallassa.

24 Verwaltungsgericht, jonka käsiteltäväksi asia saatettiin, päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annettua neuvoston direktiiviä 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25) ja erityisesti sen 6 artiklaa tulkittava siten, että jäsenvaltio ei saa kantaa pääoman hankintaveroa sellaisesta pääomasta, jonka kommandiittiyhtiöön (Kommandit-

Erwerbsgesellschaft) vastuunalaiseksi yhtiömieheksi liittyvä rajavastuuyhtiö (GmbH) tähän yhtiöön sijoittaa, jos veronalaista yhtiöpääomaa on jo ennen direktiivin 69/335/ETY voimaantuloa verotettu vuoden 1957 Gebührengesetzin (BGBl. 267/1957) 33 §:n 16 TP:n 1 momentin b alakohdan mukaisesti?"

Ennakkoratkaisukysymys

25 Kansallinen tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään, estääkö direktiivi 69/335/ETY kantamasta pääoman hankintaveroa henkilöyhtiön muuttuessa kyseisessä direktiivissä tarkoitetuksi pääomayhtiöksi, kun ennen kyseisen direktiivin voimaantuloa kaikista henkilöyhtiön yhtiöosuuksia vastaavista pääomasijoituksista on jo kannettu GebG:n 33 §:n 16 TP:n 1 momentin 1 kohdan b alakohdassa säädetty vero.

26 Direktiivin 69/335/ETY 1 artiklasta ja 3 artiklan 1 ja 2 kohdasta ilmenee, että direktiiviä on tarkoitus soveltaa ainoastaan pääomayhtiöihin, jotka määritellään tässä samassa direktiivissä, sekä voittoa tavoitteleviin muihin yhtiöihin, yhteenliittymiin tai oikeushenkilöihin, jotka rinnastetaan pääomayhtiöihin ja joita jäsenvaltio pitää sellaisina pääoman hankintaveroa kannettaessa.

27 Näin ollen muut kuin direktiivissä 69/335/ETY tarkoitetut jäsenvaltioiden kantamat verot eivät kuulu tämän direktiivin soveltamisalaan.

28 Tästä seuraa, että direktiivin 69/335/ETY 10 artiklassa asetettua kieltoa kantaa minkäänlaisia veroja, joilla on samat ominaispiirteet kuin pääoman hankintaverolla, ei voida ominaispiirteistään riippumatta soveltaa veroon, joka kohdistuu sellaisiin yhtiöihin tehtäviin pääomasijoituksiin, jotka eivät ole kyseisessä direktiivissä tarkoitettuja pääomayhtiöitä. Tämä kielto ei siis estä kantamasta pääoman hankintaveroa tällaisen yhtiön muuttuessa pääomayhtiöksi, vaikka yhtiöön ennen sen muuttamista tehdyistä pääomasijoituksista on jo kannettu vero, jolla on samat ominaispiirteet kuin pääoman hankintaverolla.

29 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 30 kohdassa, tätä tulkintaa tukee direktiivin 69/335/ETY 4 artikla, jossa säädetään, että pääoman hankintaveroa on suoritettava, kun kyseessä on sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön muuttaminen pääomayhtiöksi, joka ei ole pääomayhtiö, kun taas pääomayhtiön muuttamisesta toisen tyyppiseksi pääomayhtiöksi ei kanneta veroa.

30 Direktiivin 69/335/ETY 6 artiklasta ja kaksinkertaisen verotuksen kiellosta, jonka kansallinen tuomioistuin katsoo siitä seuraavan asiassa C-280/91, Viessmann, 18.3.1993 annetun tuomion (Kok. 1993, s. I-971) mukaisesti, on ensinnäkin todettava, että tämä artikla koskee ainoastaan pääoman hankintaveroa, jota kannetaan pääomasijoituksista direktiivissä 69/335/ETY tarkoitettuihin pääomayhtiöihin. Lisäksi on täsmennettävä, että yhteisöjen tuomioistuin ei edellä mainitussa asiassa Viessmann antamassaan tuomiossa katsonut, että tämän direktiivin 6 artikla estäisi tiettyjen pääomasijoitusten verottamisen useaan kertaan, vaan se totesi pelkästään, että pääomasijoituksista, joista on jo maksettu pääoman hankintavero jonkin muun saman direktiivin säännöksen nojalla, ei voida kantaa pääoman hankintaveroa direktiivin 69/335/ETY 6 artiklan nojalla. On vielä todettava, että edellä mainitussa asiassa kyseessä ollut yhtiö oli direktiivissä 69/335/ETY tarkoitettu pääomayhtiö silloin, kun sen oli ensimmäisen kerran maksettava pääoman hankintavero.

31 On siis katsottava, että myöskään direktiivin 69/335/ETY 6 artikla ei estä kantamasta pääoman hankintaveroa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa.

32 Ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, ilman että yhteisöjen tuomioistuimen olisi syytä tutkia, onko GebG:n 33 §:n 16 TP:n 1 momentin 1 kohdan b alakohdan nojalla kannetulla verolla samat ominaispiirteet kuin direktiivin 69/335/ETY 10 artiklassa tarkoitetulla pääoman hankintaverolla, että direktiiviä 69/335/ETY on tulkittava siten, että se ei estä kantamasta pääoman hankintaveroa henkilöyhtiön muuttuessa direktiivissä tarkoitetuksi pääomayhtiöksi, kun ennen kyseisen direktiivin voimaantuloa kaikista henkilöyhtiön yhtiöosuuksien hankkimiseksi suoritetuista pääomasijoituksista on jo kannettu GebG:n 33 §:n 16 TP:n 1 momentin 1 kohdan b alakohdassa säädetty vero.

Oikeudenkäyntikulut

33 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 (toinen jaosto)

on ratkaissut Verwaltungsgerichtshofin 16.12.1999 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annettua neuvoston direktiiviä 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, on tulkittava siten, että se ei estä kantamasta pääoman hankintaveroa henkilöyhtiön muuttuessa direktiivissä tarkoitetuksi pääomayhtiöksi, kun ennen kyseisen direktiivin voimaantuloa kaikista henkilöyhtiön yhtiöosuuksien hankkimiseksi suoritetuista pääomasijoituksista on jo kannettu Gebührengesetzin 33 §:n 16 Tarifpostin 1 momentin 1 kohdan b alakohdassa säädetty vero.

Colneric Schintgen Skouris

Julistettiin Luxemburgissa 16 päivänä toukokuuta 2002.

R. Grass N. Colneric

kirjaaja toisen jaoston puheenjohtaja