JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PHILIPPE LÉGER
20 päivänä toukokuuta 1999 *

1. Verwaltungsgerichtshof (Itävalta) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle kysymyksen EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan (josta on tullut EY 56 artikla) ja sitä seuraavien artiklojen sekä perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24 päivänä kesäkuuta 1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (jäljempänä direktiivi 88/361/ETY tai direktiivi) [1] tiettyjen säännösten merkityksestä ja soveltamisalasta. Kansallinen tuomioistuin haluaa siten tarkistaa, onko kansallinen säännös, jonka mukaan kansallinen veroviranomainen voi periä kotimaisen lainansaajan ulkomaiselta lainanantajalta ottamasta lainasta veroa 0,8 prosenttia lainasummasta, yhdenmukainen kyseisten yhteisön säännösten kanssa.

Sovellettavat oikeussäännöt

Yhteisön oikeussäännöt

2. Perustamissopimuksen 73 b artiklalla ja sitä seuraavilla artikloilla, jotka tulivat voimaan 1.1.1994, vapautettiin pääomanliikkeet jäsenvaltioiden välillä sekä jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.

3. Perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

"1. [Perustamissopimuksen 4 luvun, jonka otsikkona on 'Pääomat ja maksut'] määräysten mukaisesti kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä."

4. Perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan b alakohdassa (josta on tullut EY 58 artiklan 1 kohdan b alakohta) täsmennetään kuitenkin seuraavaa:

"1. Mitä 73 b artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta:

— —

b) toteuttaa kaikki toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä, jotta estetään verotusta ja rahoituslaitosten toiminnan vakauden valvontaa koskevien jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkominen, taikka säätää pääomanliik-

* Alkuperäinen kieli: ranska.
1 — EYVL L 178, s. 5.

keitä koskevista ilmoitusmenettelyistä hallinnollisten tietojen tai tilastotietojen saamiseksi taikka toteuttaa toimenpiteitä, jotka ovat perusteltuja yleisen järjestyksen ja turvallisuuden kannalta."

5. Perustamissopimuksen 73 d artiklan 3 kohdan mukaan kyseiset toimenpiteet ja menettelyt "eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 73 b artiklassa tarkoitetun pääomien — — vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista".

6. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut yhdistetyissä asioissa Sanz de Lera ym. 14.12.1995 antamassaan tuomiossa seuraavaa: "Perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan määräyksiin yhdessä perustamissopimuksen — — 73 d artiklan 1 kohdan b alakohdan kanssa voidaan vedota kansallisessa tuomioistuimessa, eikä näiden määräysten vastaisia kansallisia säännöksiä saa soveltaa." [2]

7. Myös direktiivin — joka on ollut esimerkkinä perustamissopimukselle — tavoitteena on toteuttaa pääomanliikkeiden täydellinen vapaus jäsenvaltioiden välillä, ja sen 1 artiklassa asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus poistaa jäsenvaltioissa asuvien henkilöiden välisiä pääomanliikkeitä koskevat rajoitukset.

8. Direktiivin 4 artiklassa täsmennetään lisäksi, että jäsenvaltiot voivat "toteuttaa kaikki sellaiset toimenpiteet, jotka ovat tarpeen muun muassa verotusta ja rahoituslaitosten toiminnan vakauden valvontaa koskevien jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkomisen estämiseksi, tai määrätä pääomanliikkeitä koskevasta ilmoitusmenettelystä hallinnollisten tai tilastollisten tietojen saamiseksi" (ensimmäinen kohta) ja että "kyseisten toimenpiteiden ja menettelytapojen soveltaminen ei saa estää yhteisön oikeuden mukaisesti tapahtuvia pääomanliikkeitä" (toinen kohta).

9. Kotimaassa asuvan ulkomailla asuvalle myöntämiä lainoja ja luottoja pidetään direktiivin liitteessä I olevan VIII kohdan mukaan pääomanliikkeinä.

Asiaa koskevat Itävallan oikeussäännöt

10. Itävallan verolaissa (Gebührengesetz, jäljempänä verolaki) [3] säädetään, että oikeustoimesta peritään "leimavero", "jos se on esitetty asiakirjan muodossa ja jollei liittovaltion lainsäädännöstä muuta johdu" (verolain 15 §:n 1 momentti).

2 — Yhdistetyt asiat C-163/94, C-165/94 ja C-250/94, Sanz de Lera ym., tuomio 14.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4821, tuomiolauselman 2 kohta).

3 — BGBl. 1957, nro 267, sellaisena kuin se on julkaistuna virallisessa lehdessä BGBl. 1957 ja muutettuna virallisessa lehdessä BGBl. 818/1993.

11. Verolain 16 §:ssä erotetaan toisistaan ulkomailla ja Itävallassa laaditut asiakirjat.

12. Jos asiakirja on laadittu Itävallassa, vero peritään verolain 16 §:n 1 momentin mukaan joko sinä ajankohtana, jolloin sopimuspuolet allekirjoittavat asiakirjan, tai asiakirjan toimittamis- tai lähettämisajankohtana, jos allekirjoittajia on vain yksi.

13. Sitä vastoin jos asiakirja on laadittu ulkomailla, veronmaksuvelvollisuus syntyy tiettyjen sellaisten edellytysten täyttyessä, joiden perusteella voidaan havaita erityinen yhteys Itävaltaan. Jos sopimuspuolten kotipaikka on Itävallassa ja sopimuksen kohde on yhteydessä Itävaltaan,[4] veronmaksuvelvollisuus syntyy ulkomailla tehdyn asiakirjan laatimishetkellä (verolain 16 §:n 2 momentin 1 kohta). Jos sopimuspuolten tai toisen heistä[5] kotipaikka on Itävallan ulkopuolella, veronmaksuvelvollisuus syntyy, kun asiakirja on toimitettu Itävaltaan (verolain 16 §:n 2 momentin 2 kohta). Siten ulkomailla laaditusta asiakirjasta peritään veroa vain tiettyjen edellytysten täyttyessä.

4 — Esimerkiksi silloin kun lainalla rahoitetaan Itävallassa toteutettava toimenpide tai lainanottajan kotipaikka on Itävallassa.

5 — Tämä ilmenee Itävallan hallituksen suullisessa istunnossa esittämistä selvityksistä.

14. Verolain 28 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 6 momentissa täsmennetään, että kahdenvälisten sitovien oikeustoimien osalta veron maksamisesta ovat yhteisvastuussa asiakirjan allekirjoittajat.

15. Lisäksi verolain 30 §:ssä todetaan, että kyseisten verojen maksamisesta ovat vastuussa kaikki oikeustoimen osapuolet.

16. Veron määrä vahvistetaan verolain 33 §:ssä, ja se vaihtelee oikeustoimen luonteen mukaan.

17. Verolain 33 §:n 8 tariffimomentin (Tarifpost) 1 kohdan mukaan lainasopimuksista peritään leimavero, joka on 0,8 prosenttia lainasummasta.

18. Verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 4 kohdan ensimmäisessä virkkeessä täsmennetään lisäksi seuraavaa: "Jos tilanteessa, jossa osakas myöntää lainaa yhtiölleen tai jossa lainanantajan kotipaikka, vakinainen asuinpaikka tai toimipaikka ei ole Itävallassa, ei ole laadittu verotuksen perusteeksi soveltuvaa asiakirjaa, kirjanpitoasiakirjat, joista kyseinen laina käy ilmi ja jotka lainanantajan on kansallisen verolainsäädännön mukaan laadittava, katso-

taan tällaisia asiakirjoja vastaaviksi asiakirjoiksi."

Tosiseikasto ja asian käsittelyn vaiheet

19. Yhtiö Sandoz GmbH (jäljempänä Sandoz tai pääasian kantaja), jonka kotipaikka on Wien (Itävalta), otti 20.1.1995 Sandoz Management Services SA -yhtiöltä, jonka kotipaikka on Bryssel (Belgia), yhteensä 220 miljoonan Itävallan shillingin suuruisen lainan. Lainasta ei laadittu mitään asiakirjaa, mutta Sandoz merkitsi sen kirjanpitoonsa.

20. Sandozia pyydettiin 18.12.1995 suorittamaan "vastaavan" asiakirjan (Ersatzbeurkundung) perusteella leimaveroa 0,8 prosenttia kyseisestä lainasummasta verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 4 kohdan ensimmäisen virkkeen nojalla.

21. Koska Sandozin tätä päätöstä vastaan nostama kanne hylättiin, se valitti asiasta Verwaltungsgerichtshofiin väittäen muun muassa, että sillä asiaan sovellettavien yhteisön oikeuden säännösten perusteella olevia henkilökohtaisia oikeuksia, erityisesti oikeutta siihen, että sen "maksettavaksi ei määrätä direktiivin 88/361/ETY ja/tai perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan vastaisia veroja", oli rikottu.

22. Sandoz katsoo, että verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 4 kohdan ensimmäisen virkkeen, sellaisena kuin kansalliset veroviranomaiset sitä soveltavat, johdosta kotimainen lainansaaja ei ole halukas ottamaan muualla kuin Itävallassa sijaitsevalta, siis yleensä ulkomaiselta lainanantajalta sellaista lainaa, josta osapuolet päättäisivät olla laatimatta asiakirjaa. Jos lainasta nimittäin sovitaan laatimatta siitä asiakirjaa, lainan kotimaiselta lainanantajalta ottava lainansaaja ei ole velvollinen maksamaan verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 1 kohdassa säädettyä veroa. Siten kyseisen säännöksen 4 kohdan ensimmäisessä virkkeessä rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta kotimaisten lainansaajien ja ulkomaisten lainanantajien välillä.

23. Liittovaltion veroministeri (pääasiassa vastaajana olevan veroviranomaisen edustajana) väittää, että verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 4 kohdan ensimmäinen virke kuuluu perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdassa määrättyjen poikkeusten soveltamisalaan. Hänen mukaansa kyseisellä kansallisella säännöksellä ei syrjitä ulkomaisia lainanantajia, vaan sillä estetään vilpillinen menettely, johon Itävallassa asuvat henkilöt voivat syyllistyä. Kyseinen säännös helpottaa siten kansallisen viranomaisen toimintaa sen pyrkiessä todistamaan, että ulkomailla myönnetystä lainasta on laadittu asiakirja. Vastaavan asiakirjan käsite on siis otettu

verolakiin ainoastaan sen varmistamiseksi, että Itävallassa asuvia henkilöitä kohdellaan yhdenvertaisesti verotuksen alalla.

24. Kansallinen tuomioistuin kertoo,[6] että Itävallan lainsäätäjä on perustellut riidanalaista kansallista säännöstä seuraavalla tavalla:

"Lainasopimuksiin ja luottoihin sovellettavia leimaveroja koskevat seuraavat muutokset säädetään verotuksen yhdenvertaisuuden varmistamiseksi:

— —

— Lainansaajan kirjanpitoasiakirjoja, joiden laatiminen on kansallisen lainsäädännön mukaan pakollista ja joihin lainansaajan ottama laina on merkitty, ei ole pidettävä vastaavana asiakirjana vain silloin, kun kyse on osakkaiden myöntämistä tai heille myönnetyistä lainoista, vaan myös silloin, kun lainanantajan kotipaikka, vakinainen asuinpaikka tai toimipaikka ei ole Itävallassa" (77 kohta).

6 — Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskeva päätös, s. 8.

25. Kansallisen tuomioistuimen mukaan tästä seuraa, että kun kotimainen lainansaaja ottaa kotimaiselta lainanantajalta lainan, josta ei laadita verolain 15 §:n 1 momentissa tarkoitettua asiakirjaa, kyseinen laina ei aiheuta verovelvollisuutta, vaikka se on merkittävä kirjanpitoasiakirjoihin. Sitä vastoin kyseinen laina aiheuttaa verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 4 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaisesti verovelvollisuuden, mikäli lainanantajan kotipaikka, vakinainen asuinpaikka tai toimipaikka ei ole Itävallassa.[7]

26. Kansallinen tuomioistuin katsoo tämän perusteella, että koska verotukseen sovellettavan Itävallan lain mukaan lainansaajan ei voida katsoa syyllistyneen Abgabenrechtissa (verotusta koskeva Itävallan laki) tarkoitettuun oikeuden väärinkäyttöön, kun tehdystä lainasopimuksesta ei ole laadittu verolain 15 §:n 1 momentissa tarkoitettua muotosidonnaista asiakirjaa, verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 4 kohdan ensimmäisen virkkeen riidanalaista säännöstä ei voida perustella perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan b alakohdalla.[8]

27. Lisäksi kansallinen tuomioistuin korostaa,[9] että myös itävaltalaisessa oikeuskirjallisuudessa vallitsevan käsityksen mukaan riidanalainen kansallinen säännös rajoittaa pääomien vapaata liikkuvuutta ja johtaa ulkomaalaisten Itävallan kansalaisille myöntämien lainojen syrjintään, mitä ei voida perustella verotuksen

7 — Idem, s. 8.
8 — Idem, s. 9.
9 — Idem.

yhtenäisyyden periaatteella, jonka yhteisöjen tuomioistuin on luonut asiassa Bachmann [10] ja asiassa komissio v. Belgia [11] 28.1.1992 antamillaan tuomioilla.

28. Näin ollen Verwaltungsgerichtshof, joka epäilee Itävallan lainsäätäjän esittämien oikeudellisten väitteiden perusteltavuutta ja katsoo, että asiassa annettava ratkaisu riippuu perustamissopimuksen ja direktiivin tiettyjen säännösten tulkinnasta, esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Kun EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklaa tulkitaan yhdessä 73 d artiklan (ja etenkin sen 3 kohdan) kanssa sekä pääomien vapaasta liikkuvuudesta annetun direktiivin 88/361/ETY 1 artiklan 1 kohdan ja 4 artiklan kanssa, onko kyseisen 73 b artiklan vastaista pitää voimassa vuoden 1957 verolain (Gebührengesetz, sellaisena kuin se on julkaistuna virallisessa lehdessä BGBl 818/1993) 33 §:n 8 tariffimomentin (Tarifpost) 4 kohdan ensimmäinen virke, jonka mukaan silloin, kun sellaisen lainanantajan myöntämästä lainasta, jonka kotipaikka, asuinpaikka tai toimipaikka ei ole valtion alueella, ei ole laadittu muodoltaan leimaveron perusteeksi soveltuvaa asiakirjaa, kirjanpitoasiakirjat, joista kyseinen laina käy ilmi ja jotka lainanantajan on kansallisen verolainsäädännön mukaan laadittava, katsotaan tällaisiksi asiakirjoiksi (Urkunde)?

2) Onko lainojen verottaminen verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 1 kohdan nojalla (siltä osin kuin lainat saavat aikaan pääoman liikkumista jäsenvaltioiden välillä) mielivaltaista syrjintää tai EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdassa tarkoitettua pääomien vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista?"

Vastaus kysymyksiin

29. Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko perustamissopimuksen 73 b artiklan ja sitä seuraavien artiklojen sekä direktiivin säännösten vastaista pitää voimassa kansallista säännöstä, jossa säädetään "vastaavien" asiakirjojen muodossa sovittujen, valtion rajat ylittävien lainojen verottamisesta, vaikka tällaiset lainat eivät Itävallassa asuvien henkilöiden välisinä ole veronalaisia. Toisella kysymyksellä kysytään yleisesti, onko Itävallassa asuvien henkilöiden tekemien lainasopimusten tavoin tehtyjen, valtion rajat ylittävien lainasopimusten verottaminen perustamissopimuksen kyseisten määräysten mukaista. Tutkin aluksi tätä jälkimmäistä, ensimmäiseen kysymykseen verrattuna ensisijaista kysymystä.

10 — Asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249).

11 — Asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-305).

Toinen ennakkoratkaisukysymys

30. Kansallinen tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta arvioimaan, onko perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohtaa sekä 73 d artiklan 1 kohdan b alakohtaa ja 3 kohtaa tulkittava siten, että niissä kielletään kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan valtion rajat ylittävistä kirjallisesti sovituista lainoista ja Itävallassa vastaavassa muodossa sovituista lainoista määrätään maksettavaksi sama vero.

31. On korostettava, että kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö ei estä Itävallassa asuvia henkilöitä ottamasta lainaa Itävallan ulkopuolella eikä myöskään aseta heille ankarampia edellytyksiä kuin siinä tapauksessa, että he ottaisivat lainan Itävallassa. Kuitenkin kyseinen lainsäädäntö estää Itävallassa asuvilta mahdollisuuden hyötyä verottomuudesta, joka muuten saattaisi liittyä jäsenvaltion rajojen ulkopuolella myönnettyihin lainoihin.

32. Tähän kysymykseen vastaamiseksi on tutkittava, kuuluuko kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännös 73 b artiklan 1 kohdan, jossa määrätään, että " — — kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä", aineelliseen soveltamisalaan. Siinä tapauksessa, että tähän ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, on tutkittava, kuuluuko kyseinen säännös pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien poikkeusten soveltamisalaan, sellaisina kuin niistä määrätään 73 d artiklan 1 kohdassa. Mikäli tähänkin kysymykseen vastataan myöntävästi, on varmistettava, että vaikka kyseinen säännös on perusteltu, se ei ole 73 d artiklan 3 kohdassa tarkoitettua mielivaltaista syrjintää tai peiteltyä rajoittamista.

33. Käsitettä *pääomien vapaa liikkuvuus* ei määritellä perustamissopimuksessa. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin täsmentänyt tätä käsitettä muun muassa yhdistetyissä asioissa Luisi ja Carbone 31.1.1984 antamassaan tuomiossa.[12] Näissä asioissa yhteisöjen tuomioistuinta pyydettiin etenkin määrittelemään, voidaanko erilaisia liiketoimia koskevien maksusuoritusten takaamiseksi toteutettu valuutan siirto[13] määritellä ETY:n perustamissopimuksessa tarkoitetuksi pääomanliikkeeksi. Yhteisöjen tuomioistuin vastasi kieltävästi täsmentäen, että "perustamissopimuksen yleisestä järjestelmästä — — ilmenee — — , että juoksevat maksut ovat niiden taustalla olevan liiketoimen vastikkeena olevia valuutan siirtoja, *kun taas pääomanliikkeet ovat rahoitustoimia, joiden tarkoituksena on pääasiallisesti kyseisen pääoman sijoittaminen tai investoiminen eikä tietyn suorituksen korvaaminen*".[14]

34. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Trummer ja Mayer 16.3.1999 antamassaan tuomiossa[15] seuraavaa: "Koska EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklassa kuitenkin toistetaan

12 — Yhdistetyt asiat 286/82 ja 26/83, Luisi ja Carbone, tuomio 31.1.1984 (Kok. 1984, s. 377).

13 — Kyse oli opinto-, liike-, vapaa-ajan- tai terveydenhoitomatkojen yhteydessä tarjottuja palveluita koskevien maksusuoritusten takaamisesta.

14 — Em. yhdistetyt asiat Luisi ja Carbone, tuomion 21 kohta, kursivointi tässä.

15 — Asia C-222/97, Trummer ja Mayer, tuomio 16.3.1999 (Kok. 1999, s. I-1661, 21 kohta).

asiallisesti direktiivin 88/361/ETY 1 artiklan sisältö, direktiivin liitteenä olevalla pääomanliikkeiden nimikkeistöllä on edelleen pääomanliikkeiden käsitteen määrittämisen kannalta samaa ohjeellista arvoa kuin ennen uusien artikloiden voimaantuloa, kun otetaan huomioon, että nimikkeistön johdannon mukaan siinä oleva luettelo ei ole tyhjentävä, vaikka tämä direktiivi on annettu ETY:n perustamissopimuksen 69 artiklan ja 70 artiklan 1 kohdan nojalla, jotka on sittemmin korvattu EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklalla ja sitä seuraavilla artikloilla." [16]

35. Laina on rahoitustoimi, jolla saadaan varoja yleensä investointeja tai sijoituksia varten. [17] Lisäksi direktiivin 88/361/ETY liitteessä I olevan VIII kohdan b alakohdasta ilmenee, että kotimaassa asuvan ulkomailla asuvalle myöntämät lainat ja luotot ovat pääomanliikkeitä.

36. Kotimaassa asuvien ja ulkomailla asuvien väliset lainat sekä niihin liittyvät pääomanliikkeet ovat siten vapaita.

37. Seuraavaksi on tutkittava, rajoittaako se, että ulkomailla tehdyistä lainasopimuksista peritään veroa, kun ne toimitetaan Itävaltaan tai kun sopimuspuolena on Itävallan kansalainen, 73 b artiklan 1 kohdassa määrättyä pääomien vapaata liikkuvuutta.

38. Yhteisöjen tuomioistuinta on pyydetty määrittelemään käsitettä pääomanliikkeiden "*rajoittaminen*".

39. Yhdistetyissä asioissa Bordessa ym. 23.2.1995 annetussa tuomiossa [18] yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että se, että jäsenvaltio edellyttää valuuttaa toiseen jäsenvaltioon vietäessä etukäteen hankittua hallinnollista lupaa, rajoittaa pääomien vapaata liikkuvuutta.

40. Yhteisöjen tuomioistuin totesi samoin myös valuutan siirrosta etukäteen tehtävien ilmoitusten osalta. Edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Bordessa ym. annetun tuomion 27 kohdassa, jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi 73 d artiklan 1 kohdan b alakohtaa soveltaen, että "etukäteen tehtävä ilmoitus voi olla välttämätön toimenpide, joka jäsenvaltioilla on oikeus toteuttaa — — ", se nimittäin myönsi implisiittisesti, että tällainen toimenpide on artiklan 1 kohdassa tarkoitettu rajoitus.

Vaikuttaa sitä paitsi siltä, että 73 d artiklan 1 kohdan b alakohdan sanamuoto, jossa jäsenvaltiot oikeutetaan "säätämään *pääomanliikkeitä koskevista ilmoitusmenettelyistä* hallinnollisten tietojen tai tilastotie-

16 — Yhteisöjen tuomioistuin on todennut näin myös edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Sanz de Lera ym., tuomion 34 kohta ja asiassa C-484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995 (Kok. 1995, s. I-3955, 7 kohta).

17 — Tältä osin ennakkoratkaisupyynnössä ei täsmennetä lainan perustetta eikä varojen käyttötarkoitusta.

18 — Yhdistetyt asiat C-358/93 ja C-416/93, Bordessa ym., tuomio 23.2.1995 (Kok. 1995, s. I-361).

tojen saamiseksi",[19] tukee tätä näkökantaa.

41. Yhteisöjen tuomioistuinta pyydettiin edellä mainitussa asiassa Svensson ja Gustavsson lisäksi täsmentämään, onko Luxemburgin lainsäädännön kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jossa asunnon rakentamisen, ostamisen tai kunnostamisen rahoittamiseksi otetun lainan korkotuki myönnetään vain henkilöille, jotka ovat ottaneet kyseisen lainan sellaisesta luottolaitoksesta, jolla on toimilupa pankkitoiminnan harjoittamiseen Luxemburgissa, ETY:n perustamissopimuksen 67 artiklassa (josta on muutettuna tullut EY 67 artikla, joka on kumottu Amsterdamin sopimuksella)[20] tarkoitettu pääomanliikkeiden rajoitus. Julkisasiamies Elmer ehdotti yhteisöjen tuomioistuimen toteavan, että toimenpidettä ei voida pitää pääomien vapaata liikkuvuutta koskevana rajoituksena, sillä se "ei sinänsä *estä tai rajoita* rajat ylittäviä pääomanliikkeitä, jotka aiheutuvat siitä, että otettua lainaa maksetaan takaisin".[21] Julkisasiamies huomautti, että kyseisessä kansallisessa laissa asukkaita ei kielletä ottamasta lainaa ulkomailla eikä tällaisille lainoille aseteta muita edellytyksiä kuin Luxemburgissa otetuille lainoille. Hän totesi ainoastaan, että " — — kuvaillun kansallisen korkotukijärjestelmän olennainen piirre on — — se, että *tämän järjestelmän vuoksi on taloudellisesti vähemmän kannattavaa* ottaa laina sellaisesta rahoituslaitoksesta, jolla ei ole toimipaikkaa kyseisessä jäsenvaltiossa, ja siten vastaanottaa rajojen yli suoritettavia, asuntolainaan liittyviä palveluja". Siten julkisasiamies katsoi, että kyseinen toimenpide ei rajoita pääomien vapaata liikkuvuutta.[22]

42. Tämän ratkaisuehdotuksen vastaisesti yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kaikkien toimenpiteiden, jotka "*ovat luonteeltaan sellaisia, että niiden vuoksi henkilöt, joita asia koskee, ovat vähemmän halukkaita* ottamaan lainan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta [taloudelliselta toimijalta] — — on katsottava rajoittavan pääomanliikkeitä eli esimerkiksi pankkilainojen ottamista".[23]

43. Edellä mainitussa asiassa Trummer ja Mayer äskettäin antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut oikeuskäytäntönsä todeten, että "kansallinen lainsäädäntö [joka] heikentää vakuuden kohteena olevan, toisen jäsenvaltion valuutan määräisen saatavan ja kiinnityksen välistä sidosta, koska kiinnityksen arvo saattaa valuutan arvon myöhempien vaihtelujen johdosta laskea alemmaksi kuin sen saatavan, jonka vakuutena se on, — — vähentää tehokkuutta ja sitä kautta tällaisen vakuuden houkuttelevuutta. Tällainen lainsäädäntö on tämän vuoksi omiaan vähentämään kyseessä olevien henkilöiden intoa ilmaista velan määrä toisen jäsenvaltion valuutassa, jolloin se estää niitä käyttämästä pääomien ja maksujen vapaaseen liikkuvuuteen kuuluvaa oikeutta — — ".[24]

19 — Kursivointi tässä.

20 — Määräys, jonka 1 kohdassa todetaan seuraavaa: "Jäsenvaltiot poistavat asteittain siirtymäkauden aikana väliltään kaikki jäsenvaltiossa asuville kuuluvien pääomien liikkeiden rajoitukset sekä kaiken osapuolten kansalaisuuteen, asuinpaikkaan tai pääoman sijoituspaikkaan perustuvan syrjinnän."

21 — Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 8 kohta, kursivointi tässä.

22 — Ibid.

23 — Tuomion 10 kohta, kursivointi tässä.

24 — Tuomion 26 kohta.

44. Kyseisessä kansallisessa säännöksessä ei kielletty valuuttamääräistä velkaa eikä mahdollisuutta liittää tällaiseen velkaan vakuutta, esimerkiksi kiinnitystä, vaan siinä kiellettiin vain kiinnityksen kirjaaminen ulkomaanvaluutan määräisenä tällaisen velan vakuudeksi.

45. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, että 73 b artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja rajoituksia voivat olla kaikki pääomanliikkeitä rajoittavat taikka vain häiritsevät toimenpiteet.

46. Kyseessä oleva Itävallan lainsäädäntö on mielestäni 73 b artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pääomanliikkeitä koskeva rajoitus.

47. Pääomien vapaan liikkuvuuden periaate otettiin nimittäin käyttöön sen varmistamiseksi, että yhteisön kansalaiset voivat heidän pääomiensa investoinnin ja sijoittamisen osalta hyötyä niistä kaikkein edullisimmista ehdoista, joita heille voidaan tarjota jollain yhteisöön kuuluvalla kansallisella alueella.

48. On selvää, että kyseisessä kansallisessa säännöksessä ei kielletä Itävallassa asuvia henkilöitä ottamasta lainaa valtion rajojen ulkopuolella eikä aseteta heille tällaisessa tapauksessa ankarampia edellytyksiä kuin jos he ottaisivat lainan Itävallassa. Kuitenkin kansallinen säännös estää heiltä mahdollisuuden hyötyä verottomuudesta, joka muuten saattaisi liittyä valtion rajojen ulkopuolella myönnettyihin lainoihin. Säännös, jonka mukaan jäsenvaltio vapauttaa lainansaajat lainan osalta verosta, saa yksityishenkilön tai yrityksen ottamaan lainan siinä jäsenvaltiossa sijaitsevalta toimijalta, jossa tällainen etuus tai verovapaus on voimassa.

49. Tästä syystä Itävallan lainsäädäntö, joka sisältää säännöksiä, joilla Itävallassa asuvaa henkilöä estetään saamasta hyväkseen muille yhteisön kansalaisille tarjottuja edullisia ehtoja, rajoittaa huomattavasti tällaisen toimen houkuttelevuutta, ja siten asianomaiset saattavat olla vähemmän halukkaita ryhtymään siihen. Näin ollen tällainen lainsäädäntö muodostaa 73 b artiklan 1 kohdassa tarkoitetun pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan rajoituksen.

50. Seuraavaksi on tutkittava, kuuluuko kyseinen säännös, jolla rajoitetaan jäsenvaltioiden välisiä pääomanliikkeitä, 73 b artiklan 1 kohdassa vahvistettua periaatetta koskevien poikkeusten soveltamisalaan. On siis varmistettava, onko kyseinen säännös artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti välttämätön, jotta estetään verotusta koskevien kansallisten lakien ja asetusten rikkominen, tai onko toimenpide perusteltu yleisen järjestyksen ja turvallisuuden kannalta.

51. EY:n perustamissopimuksessa ei täsmennetä näiden käsitteiden sisältöä.

52. Yhteisöjen tuomioistuinta on kuitenkin useaan otteeseen pyydetty arvioimaan, ovatko pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia rajoituksia sisältävät kansalliset toimenpiteet perusteltuja.

53. Asiassa Veronica Omroep Organisatie 3.2.1993 antamassaan tuomiossa [25] yhteisöjen tuomioistuimen oli tutkittava, onko pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EY:n perustamissopimuksen määräysten vastaista, että jäsenvaltion lainsäädännössä kielletään muun muassa tähän jäsenvaltioon sijoittautunutta yleisradiotoimintaa harjoittavaa elintä hankkimasta osuutta muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneen tai sijoittautuvan yleisradioyhtiön pääomasta tai järjestämästä pankkitakausta tähän muuhun jäsenvaltioon perustettavalle televisioyhtiölle. Alankomaiden hallitus perusteli kyseistä lainsäädäntöä toteamalla, että sen tarkoituksena on luoda luonteeltaan moniarvoinen ja ei-kaupallinen yleisradioja televisiolähetysjärjestelmä ja että se on siten osa kulttuuripolitiikkaa, jonka tavoitteena on turvata audiovisuaalisella alalla Alankomaissa vallitsevien, erityisesti yhteiskunnallisten, kulttuuristen, uskonnollisten ja filosofisten virtausten sananvapaus. [26] Myös yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kyseisillä toimenpiteillä oli yleistä etua koskevia tavoitteita, ja piti ETY:n perustamissopimuksen 67 artiklassa vahvistettua pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia rajoituksia perusteltuina. [27]

54. Edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Bordessa ym. yhteisöjen tuomioistuimelta kysyttiin, onko kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan suurten käteisten rahamäärien siirtäminen toiseen jäsenvaltioon edellyttää etukäteen tehtävää ilmoitusta tai etukäteen hankittavaa hallinnollista lupaa, yhdenmukainen 73 b artiklan kanssa. Etukäteen tehtävän ilmoituksen osalta yhteisöjen tuomioistuin totesi, että se "voi olla välttämätön toimenpide, joka jäsenvaltioilla on oikeus toteuttaa, koska se ei keskeytä kyseessä olevaa tointa, toisin kuin etukäteen hankittava lupa, ja se antaa kuitenkin kansallisille viranomaisille mahdollisuuden suorittaa tehokasta valvontaa niiden lakien ja asetusten rikkomisen torjumiseksi". [28]

55. Espanjan hallitus totesi etukäteen hankittavan luvan osalta, että tällaiset toimenpiteet ovat 73 d artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisia, sillä niillä pyritään estämään tämänkaltaisiin siirtoihin usein liittyviä rikoksia, kuten rahanpesua, huumeiden salakuljetusta, veropetoksia ja terrorismia. Kyseisten toimenpiteiden käyttöön ottaminen merkitsee tarkemmin sanoen sitä, että Espanjan toimivaltaiset viranomaiset tunnistavat huomattavan määrän valuuttaa ulkomaille siirtävät henkilöt (estäen siten näiden toimien suorittamisen tuntemattomana) ja ryhtyvät mahdollisiin lisäkuulusteluihin pyrkiäkseen osoittamaan kyseisen toimen mahdollisen yhteyden tiettyihin rikoksiin. Espanjan hallitus väitti, että vain etukäteen hankittavan luvan perusteella voitiin tarkastaa, oliko siirron toteuttaja syyllistynyt rikokseen, minkä johdosta kyseinen järjestelmä mahdollisti tehokkaiden rikosoikeudellisten seuraamusten asettamisen rikolliselle,

25 — Asia C-148/91, Veronica Omroep Organisatie, tuomio 3.2.1993 (Kok. 1993, s. I-487, 8 kohta).

26 — Ibid, 9 kohta.

27 — Ibid, 14 kohta.

28 — Tuomion 27 kohta.

esimerkiksi rikoksentekovälineenä käytettyjen pääomien takavarikoinnin. Kyseisillä toimenpiteillä oli siis yleistä järjestystä koskevia tavoitteita.

56. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi kuitenkin, että Espanjan hallitus ei ollut osoittanut, "että rikosoikeudellisia seuraamuksia on mahdotonta yhdistää etukäteen tehtävän ilmoituksen laiminlyöntiin". [29]

57. Yhteisöjen tuomioistuin arvioi edellä mainituissa asioissa Bachmann ja komissio vastaan Belgia antamissaan tuomioissa, olivatko ETY:n perustamissopimuksen 48 artikla (josta on ensin tullut EY:n perustamissopimuksen 48 artikla ja josta on muutettuna tullut EY 39 artikla), ETY:n perustamissopimuksen 59 artikla (josta on ensin tullut EY:n perustamissopimuksen 59 artikla ja josta on muutettuna tullut EY 49 artikla), 67 artikla (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 73 h artikla, joka on kumottu Amsterdamin sopimuksella) sekä 106 artikla (kumottu Maastrichtin sopimuksella) esteenä sille, että jäsenvaltion lainsäädännössä asetetaan sairauden, työkyvyttömyyden tai vanhuuden ja kuoleman varalta suoritettavien vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden edellytykseksi, että ne suoritetaan kyseisessä valtiossa.

58. Vastattuaan myöntävästi näihin kysymyksiin yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin katsoi tällaisten toimenpiteiden olevan perusteltuja. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan vanhuuden ja kuoleman varalta tehtyjen vakuutussopimusten osalta vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuus ja niiden summien verotus, jotka vakuutuksenantajien on maksettava kyseisten sopimusten täytäntöön panemiseksi, nimittäin liittyivät kyseisessä verojärjestelmässä toisiinsa. Tämän johdosta yhteisöjen tuomioistuin totesi, että vakuutusmaksujen ja verotuksen välistä kompensaatiota ei voida taata, jos ulkomainen vakuutuksenantaja suorittaa vähennettyjen vakuutusmaksujen johdosta maksettavat korvaukset ulkomailla, jossa niiden veronalaisuus on epävarmaa.

59. Siten yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että säännöstä, jolla rajoitetaan perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien, esimerkiksi pääomien vapaan liikkuvuuden, käyttöä, voidaan perustella tarpeella taata verojärjestelmän yhtenäisyys.

60. Esillä olevassa asiassa Itävallan hallitus korostaa, että kansallisen lainsäädännön päämääränä on ollut ottaa käyttöön kansallinen välillinen vero, mikä kuuluu edelleen jäsenvaltioiden toimivaltaan nyt, kun verolainsäädäntöjen osittainen yhdenmukaistaminen on käynnissä. Näin ollen verovelvollisuuden perustana on oltava jäsenvaltion alueella kirjallisesti tai muun vastaavan asiakirjan muodossa sovitun lainan olemassaolo. Itävallan hallitus lisää, että Itävallassa asuvien henkilöiden valtion rajojen ulkopuolella kirjallisesti sopimien lainojen verotus on perusteltua maassa asuvien henkilöiden yhdenvertaisen verotuksen periaatteen nojalla. Kyseinen toimenpide on siis välttämätön, jotta estetään 73 d artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu verotusta koskevien jäsenvaltion lakien ja asetusten rikkominen.

29 — Tuomion 30 kohta.

61. Myös komission mukaan se, että jäsenvaltiot perivät leimaveroa tämänkaltaisista toimista, ei ole 73 b artiklan 1 kohdan tai minkään muun yhteisön oikeusäännön vastaista, jos jäsenvaltiot noudattavat yhteisön oikeuden periaatteita eivätkä etenkään syyllisty taloudellisten toimijoiden kansallisuuteen perustuvaan avoimeen tai peiteltyyn syrjintään [30] tai loukkaa suhteellisuusperiaatetta.

62. Aluksi on määriteltävä, onko kyseinen toimenpide tulli, jota peritään tietyistä rahoitustoimista sillä perusteella, että ne ulottuvat valtion rajojen ulkopuolelle, vai kansallinen vero, jota peritään erotuksetta kaikista toimista riippumatta siitä, ulottuvatko ne valtion rajojen ulkopuolelle. Tämä kysymys on tärkeä, sillä yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön [31] mukaan "tullit kielletään riippumatta tavoitteesta, jonka vuoksi ne on määrätty, tai niistä saatujen tulojen käyttötarkoituksesta". [32] Edellä mainitun, asiassa komissio vastaan Italia annetun tuomion 9 kohdan toisessa alakohdassa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "yksipuolisesti asetettu vero tai maksu, jonka perusteena on valtion rajan ylittäminen, on perustamissopimuksen 9, 12, 13 ja 16 artiklassa tarkoitettu vaikutukseltaan vastaava maksu, jos se ei ole varsinainen tulli; asia on näin riippumatta veron tai maksun määrän vähäisyydestä, nimikkeestä ja kantamistavasta, vaikka sitä ei kanneta valtion hyväksi, vaikka sillä ei ole mitään syrjivää tai suojaavaa vaikutusta ja vaikka tuote, josta maksu kannetaan, ei kilpaile kotimaisten tuotteiden kanssa". Vaikka pääomia ei voida pitää tavaroina, [33] oikeus liikkua vapaasti yhteisössä koskee niitä. Tullin periminen valtion rajat ylittävistä pääomanliikkeistä on vastoin kyseistä periaatetta, jolla 73 b artiklan 1 kohdan mukaisesti on välitön oikeusvaikutus. [34] Sitä vastoin yhteisön oikeuden mukaiset verot eli tuotteista erotuksetta ja valtion rajojen ylittymisestä riippumatta perittävät välilliset tai välittömät kansalliset verot eivät ole sellaisenaan kiellettyjä.

63. Kuten on jo todettu, [35] Itävallan verolain 15 §:n 1 momentissa, 16 §:n 1 momentissa ja 33 §:n 8 tariffimomentin 1 kohdassa säädetään, että Itävallassa kirjallisesti sovituista lainoista peritään veroa 0,8 prosenttia lainasummasta. Verolain 15 §:n 1 momentin, 16 §:n 2 momentin ja 33 §:n 8 tariffimomentin 1 kohdan mukaan kyseinen vero peritään lisäksi Itävallassa asuvien ja ulkomailla asuvien ulkomailla tekemistä lainasopimuksista, mikäli niillä on riittävä yhteys Itävaltaan. [36]

30 — Näin toteaa myös Portugalin hallitus.

31 — Ks. asia 24/68, komissio v. Italia, tuomio 1.7.1969 (Kok. 1969, s. 193, 7 kohta).

32 — Yhdistetyt asiat C-485/93 ja C-486/93, Simitzi, tuomio 14.9.1995 (Kok. 1995, s. I-2655, 14 kohta).

33 — Ks. asia 7/78, Thompson ym., tuomio 23.11.1978 (Kok. 1978, s. 2247, 25 kohta); asia 7/68, komissio v. Italia, tuomio 10.12.1968 (Kok. 1968, s. 617) ja em. yhdistetyt asiat Bordessa ym., tuomion 12 kohta.

34 — Ks. em. yhdistetyt asiat Sanz de Lera ym., tuomiolauselman 2 kohta.

35 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 10—17 kohta.

36 — Ibid, 13 kohta.

64. Kansallista säännöstä sellaisen veron käyttöön ottamisesta, jota sopimuspuolten kansallisuudesta tai lainasopimuksen tekopaikasta riippumatta peritään kaikilta kyseisen sopimuksen tekeviltä Itävallassa asuvilta henkilöiltä, on pidettävä kansallisena välillisenä verosäännöksenä. Sitä paitsi tällaisella toimenpiteellä pyritään juuri estämään se, että verovelvolliset voisivat 73 b artiklan 1 kohdassa vahvistettua vapautta hyväksikäyttämällä virheellisesti välttyä velvollisuuksilta, jotka johtuvat verotuksen alalla laajoja valtuuksia käyttävän jäsenvaltion toimivaltaan kuuluvasta kansallisesta verolaista.

65. On nimittäin ilmeistä, että EY:n perustamissopimus ei välittömän tai välillisen verotuksen osalta sisällä määräyksiä, jotka vastaisivat EY:n perustamissopimuksen 95 artiklaa (josta on muutettuna tullut EY 90 artikla).[37] EY 220 artiklaa (josta on tullut EY 293 artikla)[38] lukuun ottamatta EY:n perustamissopimus ei nimittäin sisällä verotusta koskevia määräyksiä.

66. Verotus on jätetty myös EY:n perustamissopimuksen 100 a artiklan (josta on muutettuna tullut EY 95 artikla), jossa mahdollistetaan yhdenmukaistamistoimien hyväksyminen määräenemmistöllä, soveltamisalan ulkopuolelle. EY 99 artiklan (josta on tullut EY 93 artikla) nojalla jäsenvaltioiden oli kuitenkin yksimielisesti yhdenmukaistettava välillistä verotusta siltä osin kuin se oli tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi EY:n perustamissopimuksen 7 a artiklassa (josta on muutettuna tullut EY 14 artikla) mainitussa määräajassa, joka päättyi 31.12.1992.

67. Verotusta on kuitenkin yhdenmukaistettu *vain osittain* (yhdenmukaistamista on toteutettu arvonlisäveron[39] ja pääomanhankintojen välillisten verojen osalta).[40] Siten on todettava, että oikeus määrätä veroja, muun muassa lainasopimuksista perittäviä "leimaveroja", kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan.

68. Tätä toimivaltaa rajoitetaan yhteisön oikeudessa ja sen yleisissä tai perusperiaatteissa. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että "jäsenvaltioiden on käytettävä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen".[41]

69. On siis tutkittava, onko jäsenvaltio sille annettuja laajoja toimivaltuuksia käyttäes-

37 — Tämän määräyksen mukaan jäsenvaltiot eivät saa määrätä "muiden jäsenvaltioiden tuotteille minkäänlaisia korkeampia välittömiä tai välillisiä sisäisiä maksuja, kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille".

38 — Artiklassa jäsenvaltiot velvoitetaan poistamaan kaksinkertainen verotus yhteisön alueella.

39 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

40 — Pääomanhankintojen välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annettu neuvoston direktiivi 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25).

41 — Asia C-246/89, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 4.10.1991 (Kok. 1991, s. I-4585, 12 kohta); asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta) ja asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471, 19 kohta).

sään noudattanut yhteisön oikeuteen perustuvia velvollisuuksiaan.

70. Sandoz väittää, että verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 1 kohta on vastoin 73 b artiklan 1 kohtaa, mitä ei voida perustella 73 d artiklan 1 kohdassa mainituilla poikkeuksilla. Sandozin mukaan verolaissa tarkoitettu asiakirja on laadittava periaatteessa oikeusvarmuuden takaamiseksi ja maksettavan veron "katsotaan siten vastaavan sitä korkeaa oikeusvarmuuden tasoa, joka saavutetaan kirjallisen asiakirjan laatimisella". [42] Riidanalaisella Itävallan säännöksellä pyritään siis takaamaan liiketoimien oikeusvarmuus.

71. Lisäksi Sandoz väittää, että Itävallan hallituksen säännös, jonka mukaan lainasopimuksesta peritään leimavero riippumatta siitä, onko se tehty ulkomailla vai Itävallassa, ei ole yhdenmukainen suhteellisuusperiaatetta koskevan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa. Sandoz nimittäin huomauttaa, että Itävallassa on yleisenä käytäntönä suorittaa tämän kaltaiset liiketoimet (lainat) erillistä asiakirjaa laatimatta tai korvata tällainen asiakirja muulla asiakirjalla, josta veroa ei peritä. Koska säännös ei enää vastaa tarpeita, se ei ole enää tarpeellinen. Sandozin mukaan jo sellaisenaan suojelemisen arvoinen oikeusvarmuus ei voi olla välttämätön tai oikein suhteutettu keino julkishallinnon rahoituksellisten tarpeiden kattamiseksi, mikä itse asiassa on verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 1 kohdan epäsuora tavoite. Säännöksellä ei siis pyritä saavuttamaan ilmoitettua tavoitetta eli takaamaan liiketoimien oikeusvarmuutta, ja suhteellisuusperiaatetta on siten tältä osin rikottu.

72. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan suhteellisuusperiaate edellyttää, että ne keinot, joista säännöksessä säädetään, eivät ylitä sitä, mikä on asianmukaista ja tarpeellista säännöksellä lainmukaisesti tavoiteltujen päämäärien toteuttamiseksi. Kun on mahdollista valita usean asianmukaisen toimenpiteen välillä, lainsäätäjän on valittava vähiten pakottava eivätkä toimenpiteistä aiheutuvat haitat saa olla liian suuria tavoiteltuihin päämääriin nähden. [43]

73. Verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 1 kohtaa on arvioitava säännöksenä, jossa otetaan käyttöön välillinen vero, jota peritään lainoista, jotka on otettu Itävallassa tai joilla siitä huolimatta, että ne on otettu ulkomailla, on erityinen yhteys Itävaltaan. Säännöksellä pyritään siis pääasiallisesti varmistamaan Itävallassa asuvien henkilöiden yhdenvertainen kohtelu verotuksen

42 — Pääasian kantajan huomautusten käännös, s. 13, kolmas kohta. Lisäksi kantaja perustelee väitteitään viittaamalla eri kirjailijoihin: Gaier, *Gebührengesetz*, GebO:n 1 §, 14 momentti; Doralt, P. *FS-Kastner zum 90 Geburtstag*, s. 106.

43 — Ks. esim. asia C-354/95, National Farmers' Union ym., tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4559, 49 ja 50 kohta) sekä asia C-161/96, Südzucker, tuomio 29.1.1998 (Kok. 1998, s. I-281, 31 kohta).

alalla eikä takaamaan liiketoimien oikeusvarmuutta, kuten Sandoz väittää.

74. Kyseisessä kansallisessa säännöksessä kaikki Itävallassa asuvat henkilöt velvoitetaan heidän kansallisuudestaan tai sopimuksen tekopaikasta riippumatta suorittamaan veroa tietty prosenttiosuus lainasummasta. Säännös mahdollistaa siten sillä olevan tavoitteen toteuttamisen.

75. Säännöstä ei myöskään voida pitää tarpeettomana vain sen perusteella, että sopimusosapuolet eivät Itävallan lainsäädännön mukaan ole velvollisia tekemään lainasopimusta kirjallisena. Olisin toista mieltä, jos Sandoz olisi osoittanut, että kyseisestä verosta vapautetaan Itävallan lainsäädännön mukaan tietyt vastaavassa tilanteessa olevat kansalaiset, jotka tekevät lainasopimuksen kirjallisena.

76. Asian tosiseikat huomioon ottaen on todettava, että suhteellisuusperiaatetta ei ole loukattu.

77. Edellä esitetystä seuraa, että verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 1 kohdan kaltainen kansallinen säännös on pääomien vapaata liikkuvuutta koskeva rajoitus, joka on sallittu 73 d artiklan 1 kohdan b alakohdan perusteella.

78. On vielä tutkittava, onko kansallinen säännös perustamissopimuksen 73 d artiklan 3 kohdassa tarkoitettu keino mielivaltaiseen syrjintään.

79. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan[44] "syrjintää on ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen samankaltaisissa tilanteissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa".[45]

80. Asiakirjoista ei ilmene, että verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 1 kohdassa käyttöön otetun veron perintää koskevaa Itävallan lainsäädäntöä sovellettaisiin Itävallassa asuviin ulkomaalaisiin eri tavoin ja epäedullisesti, vaan sitä sovelletaan kansallisuudesta ja lainan ottamispaikasta riippumatta kaikkiin Itävallassa asuviin lainansaajiin. Sitä paitsi kaikki oikeudenkäynnin osapuolet, kantaja mukaan lukien, myöntävät tämän.

81. Edellä esitetyn perusteella verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 1 kohdan kaltainen kansallinen säännös on 73 b artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pääomien vapaata liikkuvuutta koskeva rajoitus, joka on perusteltu tarpeella varmistaa Itävallassa asuvien henkilöiden yhdenvertainen kohtelu verotuksen alalla. Säännöstä on siis pidettävä välttämättömänä toimenpiteenä, jotta estetään verotusta koskevien kansallisten lakien rikkominen. Tästä seuraa, että kyseinen kansallinen säännös kuuluu

44 — Asia 283/83, Racke, tuomio 13.11.1984 (Kok. 1984, s. 3791).

45 — Em. asia Schumacker, tuomion 30 kohta.

73 d artiklan 1 kohdan b alakohdassa määrättyjen 73 b artiklan 1 kohtaa koskevien poikkeusten soveltamisalaan. Kyseinen säännös ei sitä paitsi ole suhteeton eikä 73 d artiklan 3 kohdassa tarkoitettu keino mielivaltaiseen syrjintään.

kyseisen säännöksen mukaan muun muassa verotusta koskevien kansallisten lakien ja asetusten rikkomisen estämiseksi tarpeellisten toimenpiteiden ja menettelytapojen "soveltaminen ei saa estää yhteisön oikeuden mukaisesti tapahtuvia pääomanliikkeitä".

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

82. Tällä kysymyksellä kansallinen tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta arvioimaan, onko perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohtaa ja 73 d artiklan 3 kohtaa sekä direktiivin 1 artiklan 1 kohtaa ja 4 artiklaa tulkittava siten, että niissä kielletään verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 4 kohdan ensimmäisen virkkeen kaltainen kansallinen säännös, jonka mukaan "vastaavien" asiakirjojen muodossa sovituista lainoista peritään verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 1 kohdassa tarkoitettu vero, jos "lainanantajan kotipaikka, vakinainen asuinpaikka tai toimipaikka ei ole Itävallassa — — ".

84. Kansallisen tuomioistuimen esittämää ensimmäistä kysymystä tutkitaan siten siitä näkökulmasta, onko kansallinen säännös yhteensopiva direktiivin 4 artiklan toisen alakohdan valossa tulkittujen 73 b artiklan 1 kohdan ja 73 d artiklan 1 ja 3 kohdan kanssa. Aluksi on siis tutkittava, rajoittaako riidanalainen kansallinen säännös pääomien vapaata liikkuvuutta.

83. Direktiivin 1 artiklan 1 kohta ja 4 artiklan ensimmäinen kohta toistetaan olennaisilta osiltaan perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdassa ja 73 d artiklan 1 kohdan d alakohdassa. Sen sijaan direktiivin 4 artiklan toisen kohdan erityistä säännöstä ei toisteta perustamissopimuksessa nimenomaisesti. Kuten on jo todettu,

85. Kuten on jo todettu, verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 4 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetään, että kun Itävallassa asuva henkilö ottaa ulkomailla lainan, josta ei laadita asiakirjaa vaan joka merkitään kirjanpitoasiakirjoihin, häneltä peritään kyseisen säännöksen 1 kohdassa tarkoitettu vero.

86. Tarkastellessani toista kysymystä olen jo esittänyt, että verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 1 kohdan kaltainen kansallinen säännös on pääomien vapaata liikkuvuutta koskeva rajoitus.[46] Päätelmäni ovat merkityksellisiä erityisesti verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 4 kohdan ensimmäisen virkkeen kaltaisen säännöksen osalta, sillä sen seurauksena Itävallassa asuvien henkilöiden Itävallassa ja ulkomailla kirjallisesti sopimiin lainoihin kohdistettavat veroseuraamukset laajennetaan koskemaan Itävallassa asuvien henkilöiden "vastaavien" asiakirjojen muodossa vain ulkomailla ottamia lainoja. Kyseinen säännös johtaa nimittäin epäilemättä siihen, että Itävallassa asuvat lainansaajat eivät halua ottaa lainaa ulkomailla tässä muodossa, sillä heillä on vapautus verosta ainoastaan silloin, kun he ottavat lainan Itävallassa.

87. Ensimmäiseen kysymykseen annettava vastaus edellyttää vielä sen tarkastamista, onko tämä pääomien vapaata liikkuvuutta koskeva rajoitus 73 d artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla välttämätön verotusta koskevien kansallisten lakien ja asetusten rikkomisen estämiseksi. Myönteisessä tapauksessa on tutkittava, onko säännös 73 d artiklan 3 kohdassa kielletty keino mielivaltaiseen syrjintään.

88. Toista kysymystä tarkasteltaessa on havaittu, että perustamissopimuksessa ei täsmennetä 73 d artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettujen käsitteiden sisältöä. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että yhteisöjen tuomioistuin määrittelee näiden käsitteiden sisällön ottaen huomioon käsiteltävän asian tosiseikat.[47]

89. Edellä mainitussa asiassa Trummer ja Mayer perusteltiin säännöstä, jossa kiellettiin velan vakuudeksi annettavan kiinnityksen vahvistaminen ulkomaanvaluutan määräisenä, tarkoituksella taata kiinnitysjärjestelmän ennakoitavuus ja selkeys. Tällaisen perusteen väitettiin olevan yhteistä etua koskeva pakottava syy.[48]

90. Yhteisöjen tuomioistuin ei kuitenkaan hyväksynyt tätä vaan huomautti muun muassa, että kyseinen kansallinen lainsäädäntö sallii kuitenkin kiinnityksen arvon ilmaisemisen kullan hintaan sidottuna ja kullan hinta on yhtä altis vaihteluille kuin ulkomaanvaluutta. Siten yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö sisältää epävarmuustekijän, joka on omiaan vaarantamaan edellä kuvatun tavoitteen saavuttamisen".[49]

46 — Ks. etenkin tämän ratkaisuehdotuksen 35 ja 36 kohta sekä 45—49 kohta.

47 — Ibid, 51—59 kohta.

48 — Tuomion 49 kohta.

49 — Tuomion 32 kohta.

91. Verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 4 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettu kansallinen säännös ei mielestäni myöskään vaikuta asianmukaiselta kansallisen lainsäätäjän esittämien lainmukaisten tavoitteiden toteuttamiseksi.

92. Itävallan hallitus väittää, että verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 4 kohdan ensimmäinen virke kuuluu 73 d artiklan 1 kohdassa mainittujen poikkeusten soveltamisalaan ja että sillä on kaksi lainmukaista tavoitetta. Yhtäältä kyseisellä säännöksellä pyritään estämään verotusta koskeva vilpillinen menettely, johon Itävallassa asuvat lainansaajat voivat syyllistyä jättämällä ilmoittamatta kirjallisesti sovitusta lainasta ja jota helpottavat kansallisen veroviranomaisen vaikeudet todeta, onko kyseinen asiakirja todellakin laadittu ulkomailla. Riidanalainen säännös on siten perusteltu yleisen järjestyksen ja turvallisuuden kannalta. Toisaalta säännöksen avulla on tarkoitus varmistaa, että Itävallassa asuvat henkilöt ovat verotuksellisesti yhdenvertaisessa asemassa asukkaiden kansallisuudesta ja lainanottopaikasta riippumatta. Sillä pyritään siis estämään verotusta koskevien kansallisten lakien ja asetusten rikkominen.

93. Tämän jälkimmäisen tavoitteen osalta on selvää, että yhtäältä Itävallan lainsäädännön mukaan lainansaajat voivat ottaa lainan erillistä asiakirjaa laatimatta ja toisaalta tällainen laina on merkittävä kirjanpitoasiakirjoihin. Itävallan lainsäädännön mukaan tällainen laina on myös vapautettu verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 1 kohdassa tarkoitetusta verosta, jos se on otettu Itävallassa.[50] Kun näin ollen on otettu käyttöön säännös, jonka mukaan tällaisen lainan ulkomailla ottavan kotimaisen lainansaajan on maksettava riidanalaista veroa, Itävallassa asuvien henkilöiden yhdenvertaisen verotuksen periaatetta loukataan nimenomaisesti, sillä samassa tilanteessa oleviin Itävallassa asuviin henkilöihin sovelletaan erilaista verojärjestelmää lainanottopaikasta riippuen. Kyseinen kansallinen säännös vaarantaa siten edellä kuvatun tavoitteen toteutumisen.

50 — Ks. etenkin tämän ratkaisuehdotuksen 25 ja 26 kohta. Sitä paitsi Itävallan hallituksen edustaja on vahvistanut tämän suullisessa käsittelyssä.

94. Sellaisen vilpillisen menettelyn, jota säännöksen oletetaan torjuvan, osalta on korostettava, että uhka on olemassa riippumatta siitä, otetaanko laina Itävallassa vai ulkomailla. Ei ole tiedossa, onko Itävallan lainsäätäjä ottanut käyttöön toimenpiteitä, joilla pyritään torjumaan tällaista Itävallassa asuvien ja siellä lainaa ottavien henkilöiden vilpillistä menettelyä, ja myönteisessä tapauksessa, minkä sisältöisiä nämä toimenpiteet ovat. Tarkastelkaamme näitä kahta eri tilannetta. Jos Itävallan lainsäädännössä ei säädetä toimenpiteistä, joilla pyritään torjumaan sitä vilpillistä menettelyä, johon Itävallassa asuvat henkilöt voivat tämänkaltaisissa toimissa syyllistyä, tähän uhkaan on katsottava suhtauduttavan välinpitämättömästi. Sen sijaan jos tällaisia toimenpiteitä on olemassa, ne eivät voi olla riidanalaisessa kansallisessa säännöksessä tarkoitetun kaltaisia. Itävallan hallitus ei ole osoittanut, että tällaisia toimenpiteitä voitaisiin soveltaa tilanteisiin, joissa ulkomailla lainan ottaneet Itävallassa asuvat henkilöt ovat syyllistyneet vilpilliseen menettelyyn. Näissä molemmissa tapauksissa on siten todettava, että riidanalainen säännös ei ole asianmukainen keino edellä kuvatun tavoitteen toteuttamiseksi.

95. Itävallan hallituksen esittämät väitteet eivät siten riitä perustelemaan verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 4 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädettyä pääomanliikkeitä koskevaa rajoitusta.

96. Kyseessä oleva riidanalainen kansallinen säännös vaikuttaa lisäksi olevan vastoin direktiiviä ja etenkin sen 4 artiklan toista kohtaa, jota edelleen sovelletaan, jos se selkeyttää pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten sisältöä. [51] Direktiivin 4 artiklan toisessa kohdassa säädetään seuraavaa: "Kyseisten toimenpiteiden ja menettelytapojen soveltaminen ei saa estää yhteisön oikeuden mukaisesti tapahtuvia pääomanliikkeitä."

97. Edellä mainituissa yhdistetyissä asioissa Bordessa ym. yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että Espanjan kansallinen säännös, jonka mukaan pääomien siirron edellytyksenä on etukäteen hankittava toimivaltaisen kansallisen viranomaisen lupa, asettaa pääomien vapaan liikkumisen hyväksikäyttämisen hallinnollisen harkintavallan alaiseksi ja saattaa tämän vuoksi tehdä tämän vapauden vain näennäiseksi. [52] Näin ollen yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kyseinen säännös saattaa "estää sellaisia pääomanliikkeitä, jotka on tehty yhteisön oikeuden mukaisesti, mikä olisi vastoin sitä, mitä direktiivin 4 artiklan toisessa kohdassa tarkoitetaan". [53]

51 — Ks. vastaavasti edellä mainitussa asiassa Trummer ja Mayer annetun tuomion 21 kohta.

52 — Tuomion 25 kohta.

53 — Ibid.

98. Palautettakoon mieliin, että verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 4 kohdassa kaikille Itävallassa asuville henkilöille, jotka ottavat ulkomailla lainan, josta ei laadita asiakirjaa, asetetaan järjestelmällisesti velvollisuus maksaa riidanalaista veroa pyrittäessä estämään se vilpillinen menettely, johon tietyt henkilöt voivat syyllistyä. Siten kyseinen säännös vie vilpilliseen menettelyyn syyllistymättömiltä henkilöiltä verovapauden, joka on varattu ainoastaan lainaa Itävallassa ottaville henkilöille. Säännös voi siis johtaa siihen, että vilpilliseen menettelyyn syyllistymättömät kyseisen maan asukkaat eivät halua ottaa lainaa ulkomailla.

99. Näin ollen kyseinen säännös estää yhteisön oikeuden mukaisesti tapahtuvia pääomanliikkeitä ja on siten direktiivin 4 artiklan toisen kohdan vastainen.

100. Edellä esitetystä seuraa, että verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 4 kohdan ensimmäisen virkkeen kaltaisella kansallisella säännöksellä rikotaan direktiivin 4 artiklan toista alakohtaa.

101. Siltä osin kuin katson, että kansallisella säännöksellä toteutettu pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittaminen ei ole 73 d artiklan 1 kohdan mukainen, on tarkoituksetonta tutkia, onko riidanalainen kansallinen säännös 73 d artiklan 3 kohdassa tarkoitetulla tavalla syrjivä. [54]

102. Edellä esitetystä seuraa, että verolain 33 §:n 8 tariffimomentin 4 kohdan ensimmäisen virkkeen kaltainen kansallinen säännös on 73 b artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pääomien vapaata liikkuvuutta koskeva rajoitus, joka ei kuulu kyseistä periaatetta koskevien, 73 d artiklan 1 kohdan b alakohdassa mainittujen poikkeusten soveltamisalaan.

54 — Tällainen säännös on myös EY 58 artiklan 3 kohdan vastainen. Kaikki osapuolet ovat tätä mieltä, Itävallan hallitus mukaan lukien. Se ei nimittäin esittänyt vastaväitteitä, kun komissio totesi suullisessa käsittelyssä, että riidanalaista kansallista säännöstä on muutettava siten, että kaikki kotimaiset lainansaajat ovat velvollisia maksamaan riidanalaista veroa riippumatta siitä, missä "vastaavan" asiakirjan muodossa sovittu laina otettiin.

Ratkaisuehdotus

103. Edellä esitettyjen huomioiden perusteella ehdotan, että Verwaltungsgerichtshofin esittämiin kysymyksiin vastataan seuraavasti:

1) Kansallista lainsäädäntöä, jonka mukaan kotimaisten lainansaajien ulkomaisten lainanantajien kanssa asiakirjan muodossa sopimista lainoista peritään veroa tietty prosenttiosuus lainasummasta, on pidettävä perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdassa (josta on tullut EY 56 artikla) tarkoitettuna pääomien vapaata liikkuvuutta koskevana rajoituksena, joka

— siltä osin kuin sillä pyritään varmistamaan jäsenvaltioiden toimivallassa olevan kansallisen verojärjestelmän yhtenäisyys, kuuluu niiden poikkeusten soveltamisalaan, jotka mainitaan perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan b alakohdassa (josta on tullut EY 58 artikla), jossa jäsenvaltiot oikeutetaan toteuttamaan kaikki toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä, jotta estetään verotusta koskevien jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkominen;

— ei ole suhteellisuusperiaatteen vastainen;

— ei ole 73 d artiklan 3 kohdassa tarkoitettu keino mielivaltaiseen syrjintään, sillä kotimaisia lainansaajia ei kohdella kyseisessä verojärjestelmässä eri tavoin riippuen lainansaajien tai heidän sopimuskumppaneidensa kansallisuudesta taikka sopimuksentekopaikasta.

2) Perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohtaa ja 73 d artiklan 1 kohdan b alakohtaa sekä perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24 päivänä kesäkuuta 1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY 4 artiklan toista alakohtaa on tulkittava siten, että niissä kielletään kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan lainan ulkomaiselta lainanantajalta asiakirjaa vastaavassa muodossa ottavat kotimaiset lainansaajat velvoitetaan maksamaan veroa tietty prosenttiosuus lainasummasta, vaikka tällaisen lainan kotimaiselta lainanantajalta ottavat kotimaiset lainansaajat eivät ole velvollisia maksamaan veroa.

Siten on tarkoituksetonta tutkia, onko tällainen lainsäädäntö yhdenmukainen 73 d artiklan 3 kohdan kanssa.