JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
M. POIARES MADURO
21 päivänä kesäkuuta 2007 [1]

1. Unabhängiger Finanzsenatin (Itävalta) Linzin toimipaikka on esittänyt kaksi ennakkoratkaisukysymystä pääoman hankintaa koskevista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY, [2] sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, tulkinnasta. Pääasia koskee yhtiötä, joka on siirtänyt tosiasiallisen johtonsa jäsenvaltiosta, joka ei kanna pääomansijoitusveroa, jäsenvaltioon, joka kantaa sitä. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa ennen kaikkea tietää, sallitaanko direktiivillä se, että vastaanottava jäsenvaltio kohtelee siirtoa toimena, josta kannetaan pääomansijoitusveroa. Yhteisöjen tuomioistuin käsitteli lähes samaa ongelmaa äskettäin asiassa C-178/05, komissio vastaan Kreikka, 7.6.2007 antamassaan tuomiossa. [3]

I Tosiseikat ja ennakkoratkaisupyyntö

2. Yhtiö, jonka perustamisesta ilmoitettiin 28.7.1999, kirjattiin 9.9.1999 Itävallan tasavallan yhtiörekisteriin nimellä "Bausoftware GmbH". Sen ainoa osakas oli Nemetschek AG, jonka kotipaikka on München (Saksa). Bausoftware GmbH:n tosiasiallinen johto oli Saksassa, joka ei kanna pääomansiirtoveroa lainkäyttöalueellaan.

3. Nemetscheck AG sijoitti 16.9.1999 Bausoftware GmbH:hon 102 000 000 Itävallan šillinkiä (ATS). Bausoftware GmbH hankki 22.9.1999 tehdyllä luovutussopimuksella rekisteröimättömän yhdenmiehenyhtiön "Ing. Auer 'Die Bausoftware'", jonka kotipaikka oli Mondsee (Itävalta).

4. Luovutuksesta päätettiin Bausoftware GmbH:n yhtiökokouksessa 22.9.1999.

1 – Alkuperäinen kieli: portugali.

2 – [Tässä ja jäljempänä ratkaisuehdotuksessa esitetyt lainaukset direktiivistä ja sitä muuttavista direktiiveistä on suomennettu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska EYVL:ssä ei ole julkaistu suomenkielistä tekstiä]; direktiiviä on viimeksi muutettu tiettyjen direktiivien mukauttamisesta verotuksen alalla Bulgarian ja Romanian liittymisen johdosta 20.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/98/EY (EUVL, L 363, s. 129).

3 – Asia C-178/05, komissio v. Kreikka, tuomio 7.6.2007 (Kok. 2007, s. I-4185). Ks. myös julkisasiamies Kokottin asiassa antaman ratkaisuehdotuksen 34–52 kohta.

Samassa kokouksessa Auer, jonka kotipaikka oli Itävalta, nimitettiin ylimääräiseksi toimitusjohtajaksi ja tehtiin päätös hänen erityisestä oikeudestaan johtaa yhtiötä. Lopuksi Bausoftware GmbH nimettiin uudestaan "Ing. Auer – Die Bausoftware GmbH:ksi".

5. Itävallan Kapitalverkehrsteuergesetzin (laki pääoman siirrosta kannettavasta verosta) (jäljempänä KVG) [4] 2 §:n 5 momentin mukaan pääomansijoitusveroa kannetaan ulkomaisen yhtiön tosiasiallisen johdon siirtämisestä Itävaltaan, jos yhtiöstä tulee tämän siirtämisen kautta itävaltalainen pääomayhtiö.

6. Itävallan verohallinto määräsi Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahrin toimittaman verotarkastuksen jälkeen 6.6.2005 tekemällään päätöksellä Ing. Auer – Die Bausoftware GmbH:n (jäljempänä valittaja) maksamaan 104 680,20 euron pääomansijoitusveron, jonka suuruus oli yksi prosentti yhtiöosuuksien arvosta.

7. Valittaja valitti tästä päätöksestä Unabhängiger Finanzsenatiin, joka on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Kun yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön tosiasiallinen johto siirretään jäsenvaltiosta, joka on poistanut pääomansijoitusveron ennen tämän yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön perustamista, jäsenvaltioon, jossa kannetaan pääomansijoitusveroa kyseisenä ajankohtana, estetäänkö sillä, että ensimmäisessä jäsenvaltiossa on luovuttu pääomansijoitusveron kantamisesta kumoamalla vastaava kansallinen oikeusperusta, tämän yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön luokitteleminen pääomayhtiöksi 'pääomansijoitusveroa kannettaessa' – – direktiivin 69/335 – –, sellaisena kuin se on muutettuna – – direktiivillä 85/303 – –, 4 artiklan 1 kohdan g alakohdassa ja – – direktiivin 69/335 – –, sellaisena kuin se on muutettuna – – direktiivillä 85/303 – –, 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla?

2) Kielletäänkö – – direktiivin 69/335 – –, sellaisena kuin se on muutettuna – – direktiivillä 85/303 – –, 7 artiklan 2 kohdassa jäsenvaltiota, johon pääomayhtiö siirtää tosiasiallisen johtonsa, kantamasta tämän siirron yhteydessä pääomansijoitusveroa – – direktiivin 69/335 – –, sellaisena kuin se on muutettuna – – direktiivillä 85/303 – –, 4 artiklan 1 kohdan a ja g alakohdassa kuvatuista toimista, kun nämä toimet on tehty aikana, jolloin pääomayhtiön tosiasiallinen johto sijaitsi jäsenvaltiossa, joka oli luopunut pääomansijoitusveron kantamisesta ennen pääomayhtiön perustamista kumoamalla asianomaisen kansallisen oikeusperustan?"

4 – BGBl., 629/1994.

II Tapauksen tarkastelu

8. Jäsenvaltioiden, jotka kantavat välillisiä veroja pääoman hankkimisesta, on tehtävä tämä direktiivillä 69/335 käyttöön otetun yhteisen järjestelmän mukaisesti. Esillä olevaa asiaa koskevilta osiltaan järjestelmä toimii seuraavalla tavalla.

9. Direktiivin 2 artiklassa täsmennetään verotuspaikka. Mainitun 2 artiklan 1 kohdan mukaan "pääomansijoitusveron alaisia toimia verotetaan ainoastaan siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella pääomayhtiön tosiasiallinen johto sijaitsee".

10. Se, mitä "pääomayhtiöllä" tarkoitetaan, selitetään 3 artiklassa. Tämän 3 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään kunkin jäsenvaltion osalta, minkä tyyppisiä yhtiöitä on pidettävä pääomayhtiöinä. Siinä säädetään esimerkiksi, että Itävallan lainsäädännön mukaiset "Gesellschaft mit beschränkter Haftung" -tyyppiset yhtiöt ovat direktiivissä tarkoitettuja pääomayhtiöitä. Lisäksi 3 artiklan 1 kohdassa eritellään kaksi muuta pääomayhtiöiden ryhmää. Esimerkiksi 3 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan pääomayhtiöitä ovat kaikki yhtiöt, joiden yhtiöpääomaa tai varoja vastaavat osuudet voivat olla vaihdannan kohteena arvopaperipörssissä. Lopuksi 3 artiklan 2 kohdassa säädetään, että lähtökohtaisesti pääomayhtiöiksi on katsottava kaikki muutkin voittoa tavoittelevat yhtiöt mutta että pääomansijoitusveroa kannettaessa "jäsenvaltio voi kuitenkin olla katsomatta näitä pääomayhtiöiksi".

11. On mahdollista, että yhtiön, joka on perustettu jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, tosiasiallinen johto on toisessa jäsenvaltiossa. Jos tämä yhtiö kuuluu 3 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, molempien jäsenvaltioiden on pidettävä sitä direktiivissä tarkoitettuna "pääomayhtiönä". Jos yhtiö kuitenkin kuuluu 3 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan, on mahdollista, että syntyy ristiriitatilanne ja että toinen jäsenvaltio pitää yhtiötä "pääomayhtiönä" ja toinen jäsenvaltio ei. Näin ollen voi käydä niin, että yhtiö perustetaan sellaisen jäsenvaltion lain mukaan, joka pitää sitä "pääomayhtiönä"; tätä yhtiötä ei kuitenkaan pidetä sellaisena, jos sen tosiasiallinen johto on toisessa jäsenvaltiossa, joka ei pidä sitä "pääomayhtiönä".

12. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa luetellaan useita pääomansijoitusveron alaisia toi-

mia. Luetteloon sisältyy pääomayhtiön perustaminen. Siihen kuuluu myös 4 artiklan 1 kohdan g alakohdan mukaan "sellaisen yhtiön – –, jota siinä jäsenvaltiossa, johon se siirtyy, pidetään pääomayhtiönä pääomansijoitusveroa kannettaessa, mutta jota siinä jäsenvaltiossa, josta se siirtyy, ei pidetä sellaisena, tosiasiallisen johdon siirtäminen jäsenvaltiosta toiseen". Toisin sanoen 4 artiklan 1 kohdan g alakohtaa sovelletaan, kun yhtiön tosiasiallinen johto on jäsenvaltiossa, joka ei pidä sitä "pääomayhtiönä", ja se päättää siirtää tosiasiallisen johtonsa toiseen jäsenvaltioon, joka pitää yhtiötä "pääomayhtiönä". Jäsenvaltion, johon se siirtyy, on kohdeltava sitä samalla tavalla kuin se kohtelisi pääomayhtiön perustamista omalla lainkäyttöalueellaan. Yhtiön tosiasiallisen johdon jäsenvaltiosta toiseen siirtämisen yhteydessä 4 artiklan 1 kohdan g alakohta käsittelee siten sitä ristiriitaa, joka voi syntyä 3 artiklan 2 kohdan seurauksena.

13. Näin ollen direktiivillä otetaan käyttöön pääomansijoitusveron kantamista koskeva yhteinen järjestelmä. Sillä ei kuitenkaan tosiasiallisesti velvoiteta jäsenvaltioita kantamaan pääomansijoitusveroa. Suurin osa jäsenvaltioista, mukaan lukien Saksa, on lakkauttanut pääoman hankinnasta kannettavan veron. Direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa sallitaan se, että jäsenvaltiot tekevät näin. Direktiivin 85/303, jolla muutettiin direktiiviä 69/335, johdanto-osassa todellakin vahvistetaan, että "pääomansijoitusveron taloudelliset vaikutukset ovat haitallisia yritysryhmien muodostamisen ja yritysten kehittämisen kannalta" ja investointeja voitaisiin parhaiten kannustaa "poistamalla pääomansijoitusvero" mutta että "jotkin jäsenvaltiot eivät kuitenkaan voi hyväksyä tästä toimenpiteestä seuraavia verotulojen menetyksiä". Näin ollen jotkin jäsenvaltiot kantavat yhä pääomansijoitusveroa direktiivillä 69/335 käyttöön otetun järjestelmän mukaisesti, vaikka muut jäsenvaltiot ovat päättäneet olla kantamatta lainkaan pääomansijoitusveroa. [5]

14. Ennakkoratkaisupyynnön perusteella on selvää, että pääasiassa kyseessä oleva yhtiö kuuluu direktiivin 3 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamisalaan. Niinpä ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee ennen kaikkea seuraavaa: "Koskeeko direktiivin 69/335, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 85/303, 4 artiklan 1 kohdan g alakohta yhtiön, joka on pääomansijoitusveron kantamisen kannalta saman direktiivin 3 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu pääomayhtiö, tosiasiallisen johdon siirtämistä jäsenvaltiosta toiseen, sellaisissa olosuhteissa, jossa jäsenvaltio, josta yhtiö siirretään, on vapauttanut kaikki toimet pääomansiirtoverosta direktiivin 7 artiklan 2 kohdan mukaisesti?"

5 – Vain Kreikka, Espanja, Kypros, Luxemburg, Itävalta, Puola ja Portugali kantavat yhä pääomansijoitusveroa. Ks. komission 4.12.2006 päivätty lehdistötiedote IP/06/1673.

15. Direktiivillä mahdollistetaan ainoastaan kieltävä vastaus tähän kysymykseen. Pääomayhtiön käsite, sellaisena kuin se on 4 artiklan 1 kohdan g alakohdassa, määritellään direktiivin 3 artiklassa. Direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa määritellään kattavasti, mikä on pääomayhtiö. Direktiivin 7 artiklan 2 kohdassa mahdollistetaan se, että jäsenvaltiot voivat vapauttaa pääomansijoitusverosta yhtiöt, jotka täyttävät tämän määritelmän, mutta, kuten yhteisöjen tuomioistuin selvensi asiassa komissio vastaan Kreikka, [6] sillä, että jäsenvaltio on käyttänyt mahdollisuutta olla kantamatta pääomansijoitusveroa, ei ole merkitystä sen kysymyksen kannalta, onko yhtiö, jonka tosiasiallinen johto on kyseisessä jäsenvaltiossa, direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pääomayhtiö. [7] Pääomayhtiö voi siten olla siinä onnekkaassa asemassa, että se on vapautettu pääomansijoitusverosta, mutta tämä ei merkitse sitä, että se lakkaisi olemasta pääomayhtiö.

16. Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan ongelman tarkastelua ei kuitenkaan voida lopettaa tähän käsittelemättä Itävallan hallituksen esiin tuomia näkökohtia, jotka liittyvät veronkiertoon.

17. Direktiiviin ei sisälly erityisiä säännöksiä veronkierron ehkäisemisestä. Sen 2 artiklan 1 kohdassa kuitenkin säädetään, että pääomansijoitusveron alaisista toimista voidaan kantaa vero ainoastaan siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella pääomayhtiön tosiasiallinen johto sijaitsee. Tätä säännöstä on tulkittava yhteisön oikeuden väärinkäytön kiellon, joka toimii yleisenä tulkintaperiaatteena tämän tuomioistuimen oikeuskäytännössä, perusteella. [8] Kuten yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa Halifax 21.2.2006 antamassaan tuomiossa, "yhteisön lainsäädännön soveltamista ei voida laajentaa väärinkäyttönä pidettäviin taloudellisten toimijoiden toimiin eli toimiin, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä, vaan yksinomaan joidenkin yhteisön lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi". [9]

18. Vastaavasti asiassa C-196/04, Cadbury Schweppes, 12.9.2006 antamassaan tuomiossa, [10] joka koski perustamissopimuksen määräyksiä sijoittautumisvapaudesta, yhteisöjen tuomioistuin erotti sijoittautumisvapautta koskevan oikeuden aidon käyttämisen sijoittautumisesta, jonka tarkoituksena on pelkästään käyttää hyväksi toisen jäsenvaltion edullisempaa verojärjestelmää. Se totesi, että sijoittautumisvapautta koskevan oikeuden tavoitteena on mahdollistaa se, että yhteisön kansalainen voi osallistua pysyvästi

6 – Alaviitteessä 3 mainittu asia C-178/05.

7 – Ks. tältä osin tuomion 29–31 kohta. Ks. myös vastaavasti asia C-494/03, Senior Engineering Investments, tuomio 12.1.2006 (Kok. 2006, s. I-525, 43 kohta).

8 – Ks. ratkaisuehdotukseni 64 ja 71 kohta asiassa C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1609).

9 – Alaviitteessä 8 mainittu asia Halifax ym., tuomion 69 kohta. Ks. myös julkisasiamies Kokottin asiassa C-321/05, Kofoed, joka on tällä hetkellä vireillä yhteisöjen tuomioistuimessa, antaman ratkaisuehdotuksen 57 kohta.

10 – Asia C-196/04, Cadbury Schweppes, tuomio 12.9.2006 (Kok. 2006, s. I-7995).

ja jatkuvasti muun kuin sen jäsenvaltion taloudelliseen elämään, josta hän on peräisin. [11] EY 43 artiklan sijoittautumisen käsite edellyttää siis tosiasiallista sijoittautumista isäntänä olevaan jäsenvaltioon ja aidon taloudellisen toiminnan harjoittamista siellä, mutta siihen ei sisälly "ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevia puhtaasti keinotekoisia järjestelyjä". [12] Näin ollen "jäsenvaltion kansalaiset eivät – – saa yrittää käyttää väärin perustamissopimuksessa luotuja mahdollisuuksia ja näin välttyä kansallisen lainsäädäntönsä soveltamiselta". [13]

19. Tätä samaa periaatetta voidaan soveltaa direktiiviin. Direktiivin 2 artiklan tavoitteena on varmistaa, että toimi, joka voi olla pääomansijoitusveron alainen, on verotettava tapahtuma ainoastaan yhdessä jäsenvaltiossa. Yhtiöt eivät kuitenkaan saa tämän säännöksen varjolla asiattomasti kiertää kansallista lainsäädäntöään. Direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa olevaa "tosiasiallisen johdon" käsitettä on näin ollen tulkittava siten, että suljetaan pois tilanteet, jotka on luotu keinotekoisesti pelkästään veroedun saamista varten. [14]

20. Kansallisen tuomioistuimen on tarkastettava objektiivisten todisteiden perusteella, onko sen käsiteltävänä olevassa asiassa tapahtunut väärinkäytös. [15]

11 – Alaviitteessä 10 mainittu asia Cadbury Schweppes, tuomion 53 kohta. Ks. myös asia C-55/94, Gebhard, tuomio 30.11.1995 (Kok. 1995, s. I-4165, 25 kohta).

12 – Alaviitteessä 10 mainittu asia Cadbury Schweppes, tuomion 55 kohta.

13 – Alaviitteessä 10 mainittu asia Cadbury Schweppes, tuomion 35 kohta. Ks. myös "kahden neutraliteetin" käsite asiassa C-446/03, Marks & Spencer, 7.4.2005 antamassani ratkaisuehdotuksessa (Kok. 2005, s. I-10837, 67 kohta).

14 – Ks. vastaavasti asia C-110/99, Emsland-Stärke, 14.12.2000 (Kok. 2000, s. I-11569); asia C-456/04, Agip Petroli, tuomio 6.4.2006 (Kok. 2006, s. I-3395, 22 kohta) ja alaviitteessä 8 mainittu asia Halifax ym., tuomion 82 ja 86 kohta.

15 – Alaviitteessä 14 mainittu asia Agip Petroli, tuomion 21 ja 24 kohta ja alaviitteessä 8 mainittu asia Halifax ym., tuomion 86 kohta.

III Ratkaisuehdotus

21. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin antaa Unabhängiger Finanzsenatille seuraavan vastauksen:

Pääoman hankintaa koskevista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, 4 artiklan 1 kohdan g alakohta ei koske direktiivin 3 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun pääomayhtiön tosiasiallisen johdon siirtämistä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon. Tältä osin merkitystä ei ole sillä, onko jäsenvaltio, josta tosiasiallinen johto siirretään, vapauttanut kaikki toimet pääomansijoitusverosta direktiivin 7 artiklan 2 kohdan nojalla.

Direktiivin 2 artiklan 1 kohdan "tosiasiallisen johdon" käsitettä, tulkittuna yhteisön oikeuden väärinkäytön kiellon perusteella, ei sovelleta tilanteissa, jotka on luotu keinotekoisesti veroedun saamista varten. Kansallisen tuomioistuimen on tutkittava objektiivisten todisteiden perusteella, onko sen käsiteltävänä olevassa asiassa tapahtunut väärinkäytös.