JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ANTONIO TIZZANO
10 päivänä tammikuuta 2002 [1]

1. Verwaltungsgerichtshof (Itävalta) on 16.12.1999 tekemällään päätöksellä esittänyt Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelle EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen, joka koskee pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY [2] (jäljempänä direktiivi) tulkintaa. Kysymys koskee pääasiassa mahdollisuutta kantaa direktiivissä 69/335/ETY tarkoitettua pääoman hankintaveroa silloin, kun henkilöyhtiö muutetaan pääomayhtiöksi, jos samoista pääomasijoituksista on jo kannettu vastaava vero ennen direktiivin voimaantuloa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

2. Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista säädetään yhteisössä direktiivillä 69/335/ETY, jolla pyritään edistämään pääomien vapaata liikkuvuutta, jotta voitaisiin luoda talousliitto, jolla on sisämarkkinoiden ominaispiirteitä vastaavat ominaisuudet (ensimmäinen perustelukappale). Tämän tavoitteen saavuttaminen edellyttää erityisesti, että kyseessä olevat verot, jotka kohdistuvat "yritysten pääoman hankintaan — — olisi kannettava vain kertaalleen ja että tämän veron olisi oltava saman suuruinen kaikissa jäsenvaltioissa, jotta pääomien vapaa liikkuvuus ei häiriintyisi" (kuudes perustelukappale). Direktiivissä säädetään näin ollen, että tätä veroa olisi sen vuoksi yhdenmukaistettava sekä sen rakenteen että verokannan osalta (seitsemäs perustelukappale) ja että vastaavat muut välilliset verot olisi poistettava (kahdeksas perustelukappale).

3. Edellä ilmaistujen tavoitteiden mukaisesti direktiivin 1 artiklassa säädetään, että "jäsenvaltioiden on kannettava pääomayhtiöiden pääoman hankinnasta 2—9 artiklan säännösten mukaisesti yhdenmukaistettava vero". Mitä käsitteellä "pääomayhtiö" tarkoitetaan ja mitkä toimet ovat "pääomaveron hankintaveron" alaisia, on täsmennetty 3 ja 4 artiklassa.

1 — Alkuperäinen kieli: italia.
2 — EYVL L 249, s. 25.

4. Direktiivin 3 artiklan 1 kohdan mukaan pääomayhtiöitä ovat erityisesti:

a) yhtiöt, jotka jäsenvaltioiden lainsäädännön mukaan ovat "osakeyhtiöitä", "kommandiittiosakeyhtiöitä" tai "rajavastuuyhtiöitä";

b) "kaikki yhtiöt, yhteenliittymät tai oikeushenkilöt, joiden pääomaa tai varoja vastaavat osuudet ovat vaihdettavissa arvopaperipörssissä;

c) kaikki voittoa tavoittelevat yhtiöt, yhteenliittymät tai oikeushenkilöt, joiden jäsenillä on oikeus ilman etukäteisvaltuutusta luovuttaa yhtiöosuuksiaan kolmansille ja joiden jäsenten vastuu yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön veloista rajoittuu heidän osuuksiensa arvoon".

5. Saman artiklan 2 kohdassa kuitenkin täsmennetään, että "tätä direktiiviä sovellettaessa pääomayhtiönä pidetään kaikkia voittoa tavoittelevia muita yhtiöitä, yhteenliittymiä tai oikeushenkilöitä. Jäsenvaltio voi kuitenkin olla pitämättä näitä pääomayhtiöinä pääoman hankintaveroa kannettaessa".

6. Veron alaisten toimien osalta 4 artiklan 1 kohdassa muun muassa täsmennetään, että pääoman hankintaveroa on suoritettava seuraavista toimista:

"a) pääomayhtiön perustaminen;

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

— — "

Tämän artiklan 3 kohdassa todetaan kuitenkin, että "edellä olevan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna perustamisena ei pidetä — — pääomayhtiön muuttamista toisen tyyppiseksi pääomayhtiöksi".

7. Jotta voitaisiin taata tämän alan tosiasiallinen yhdenmukaistaminen ja välttää kaksinkertaista verotusta, direktiivin 10 artiklassa säädetään, että "jäsenvaltiot eivät pääomaveron hankintaveron lisäksi saa kantaa voittoa tavoittelevilta yhtiöiltä, yhteenliittymiltä tai oikeushenkilöiltä minkäänlaisia muita veroja:

a) edellä 4 artiklassa tarkoitetuista toimista;

b) edellä 4 artiklassa tarkoitettuihin toimiin liittyvistä sijoituksista, lainoista tai suorituksista;

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

8. Lopuksi on todettava, että veron kantamisen osalta direktiivin 6 artiklan, johon ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä nimenomaan viitataan, 1 kohdassa säädetään, että "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". Artiklan 2 kohdassa täsmennetään, että jos jäsenvaltio käyttää 1 kohdassa tarkoitettua mahdollisuutta, pääoman hankintaveroa on kannettava muun muassa "kaikista toimista, joilla osakkaan vastuu rajoitetaan hänen osuuteensa

yhtiöpääomasta, erityisesti jos vastuun rajoittaminen johtuu pääomayhtiön muuttamisesta toisen tyyppiseksi pääomayhtiöksi".

Kansallinen lainsäädäntö

9. Kuten ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä selvitetään, ennen Itävallan liittymistä Euroopan yhteisöön Kapitalverkehrsteuergesetzin (jäljempänä KVG) 5 §:n mukaan pääomayhtiöitä olivat "osakeyhtiöt, kommandiittiosakeyhtiöt, rajavastuuyhtiöt — — , voittoa tavoittelevat oikeushenkilöiden yhteenliittymät, jos osakkaiden vastuu yhteenliittymän veloista rajoittuu heidän osuuksiensa arvoon ja jos he voivat luovuttaa osuutensa ulkopuolisille".

10. Edelleen ennen Itävallan liittymistä Euroopan yhteisöön Gebührengesetzin (Itävallan verotuslaki, jäljempänä GebG) 33 §:n 16 tariffiluokan 1 momentin b alakohdassa säädettiin oikeustoimien yhteydessä maksettavasta pääoman hankintaverosta, jota kannettiin "perustamissopimuksista, lukuun ottamatta Kapitalverkehrsteuergesetzissä tarkoitettuja pääomayhtiöitä koskevia perustamissopimuksia, joissa vähintään kaksi henkilöä sitoutuu voittoa tavoitellakseen harjoittamaan elinkeinotoimintaa". Veron määrä oli 2 prosenttia pääomasijoituksen määrästä tai sen korotuksesta, vähintään kuitenkin 800 Itävallan shillinkiä (ATS).

11. Itävallan Euroopan yhteisöön liittymisen takia asiaa koskevia lakeja muutettiin huomattavasti. Tässä riittää, että korostetaan, että 1.1.1995 alkaen GebG:n 33 §:n 16 tariffiluokan 1 momentin b alakohdassa tarkoitettu vero kumottiin ja "pääomayhtiön" määritelmää muutettiin. Tuolloin voimaantulleessa KVG:n 4 §:n 1 momentissa määritellään pääomayhtiöiksi "osakeyhtiöt" ja "rajavastuuyhtiöt", joihin sen 2 momentin mukaan rinnastetaan "kommandiittiyhtiöt" ja "voittoa tavoittelevat kommandiittiyhtiöt" ("Kommanditerwerbsgesellschaften"), "joiden vastuunalaisena yhtiömiehenä on pääomayhtiö".

12. Pääomayhtiöiden pääoman hankintaveron osalta on esillä olevassa asiassa todettava, että KVG:n 2 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan (1.1.1995 alkaen voimassa ollut laki), veroa kannetaan "luovutuksensaajan hankkiessa ensimmäistä kertaa yhtiöosuuksia kotimaisesta pääomayhtiöstä". Pannessaan täytäntöön direktiiviä 69/335/ETY Itävalta käytti sen 6 artiklan 1 kohdan mukaista oikeuttaan sulkea määräytymisperusteen ulkopuolelle

sellaisen osakkaan tekemä omaisuuserien sijoitus, jolla on rajoittamaton vastuu pääomayhtiön sitoumuksista (KVG:n 5 §:n 1 momentti).

Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

13. Palais am Stadtpark Hotelbetriebs GmbH & Co KG (jäljempänä Palais) perustettiin Itävallan lainsäädännön mukaisesti vuonna 1982, jolloin se oli yhtiömuodoltaan kommandiittiyhtiö, joka hallinnoi hotelliyritystä. Koska se ei tuolloin voimassa olleen lainsäädännön mukaan ollut pääomayhtiö, sen perustamisen yhteydessä kannettiin GebG:n 33 §:n 16 tariffimomentin 1 momentin 1 kohdan b alakohdan mukainen vero.

14. Maaliskuussa 1994 Palaisin yhtiömuoto muutettiin "voittoa tavoittelevaksi kommandiittiyhtiöksi". Muutos ei kuitenkaan merkinnyt yhtiön muuttumista voimassa olevassa kansallisessa lainsäädännössä tarkoitetuksi pääomayhtiöksi.

15. Palaisin vastuunalaiset yhtiömiehet luovuttivat 17.5.1996 yhtiöosuutensa yksityiselle osakeyhtiölle, Rudolf Hinteregger GmbH:lle, josta tuli ainoa osakas, jolla on henkilökohtainen rajoittamaton vastuu yhtiön sitoumuksista. Tämän pääomayhtiön mukaantulo yhtiöön osakkaana, jolla on rajoittamaton vastuu, merkitsi sitä, että tästä lähtien myös Palaisin katsottiin olevan mainitun KVG:n 4 §:n 2 momentin mukaan pääomayhtiö. Alustavalla päätöksellä 25.7.1996 Finanzamt (veroviranomainen) näin ollen katsoi, että edellä kuvatun toimen johdosta Palaisin yhtiömiehet olivat hankkineet ensimmäistä kertaa yhtiöosuuksia pääomayhtiöstä, ja kantoi heidän suorituksistaan KVG:n 2 §:n 1 momentin mukaisen veron.

16. Palais valitti tästä päätöksestä 26.8.1996 ja väitti, että päätös oli yhteensopimaton direktiivin 69/335/ETY kanssa. Yhtiö esitti, että koska yhtiömiesten pääomasijoituksista oli jo kannettu GebG:n 33 §:n 16 tariffimomentin mukainen vero, uusi vero olisi merkinnyt "kaksinkertaista verotusta", joka on direktiivin 10 artiklan vastaista.

17. Alempi veroviranomainen hylkäsi valituksen 23.9.1996 tekemällään päätöksellä ja katsoi, että GebG:n 33 §:n 16 tariffiluokan mukaista veroa ei voitu rinnastaa pääoman hankintaveroon ja että esillä olevassa asiassa ei näin ollen ollut kyse "kaksinkertaisesta verotuksesta". Samalla kannalla oli myös ylempi veroviranomainen, joka hylkäsi 3.9.1997 tekemällään päätöksellä Palaisin valituksen ja perusteli päätöstään lisäksi sillä, että esillä olevassa asiassa ei missään tapauksessa ollut kyseessä direktiivin vastainen "kaksinkertainen verotus", koska GebG:n 33 §:n 16 tariffiluokan mukainen vero oli kan-

nettu ennen Itävallan liittymistä Euroopan yhteisöön.

18. Palais valitti 22.10.1997 viimeksi mainitusta päätöksestä Verwaltungsgerichtshofiin, joka esitti 16.12.1999 tekemällään päätöksellä yhteisöjen tuomioistuimelle nyt esillä olevan ennakkoratkaisukysymyksen. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä kansallinen tuomioistuin vahvisti, että Rudolf Hinteregger GmbH:n tulo yhtiöön Palaisin vastuunalaisena yhtiömiehenä johti siihen, että viimeksi mainittu rinnastettiin pääomayhtiöön: näin ollen kansallisen lainsäädännön mukaisesti Palaisin vastuunalaiset yhtiömiehet olivat "hankkineet ensimmäistä kertaa yhtiöosuuksia kotimaisesta pääomayhtiöstä", josta KVG:n 2 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan kannetaan pääoman hankintaveroa. Verwaltungsgerichtshof kuitenkin korosti, että Palaisin perustamisen yhteydessä samoista pääomasijoituksista oli jo kannettu GebG:n 33 §:n 16 tariffiluokan mukainen vero, joka sen mukaan voitiin rinnastaa pääoman hankintaveroon, ja sen vuoksi Verwaltungsgerichtshof epäili vakavasti, oliko tällainen "kaksinkertaisen verotuksen" muoto direktiivin 69/335/ETY mukainen. Sen osalta, että ensimmäinen vero oli kannettu ennen kuin Itävalta liittyi Euroopan yhteisöön, ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä esitetään, että esillä olevassa asiassa kysymyksessä ei ole direktiivin soveltaminen takautuvasti, vaan pikemminkin maksettua veroa on pidettävä toteutuneena tosiasiana ja vältettävä saman pääomasijoituksen verottamista toiseen kertaan direktiivin tultua voimaan. Selvittääkseen kuitenkin kaikki epäilykset siitä, onko riidanalainen vero yhteisön oikeuden mukainen, kansallinen tuomioistuin päätti EY 234 artiklan nojalla kääntyä yhteisöjen tuomioistuimen puoleen ja kysyä seuraavaa:

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

19. Asian käsittelyssä yhteisöjen tuomioistuimessa Itävallan tasavalta ja komissio esittivät huomautuksia ja katsoivat, että Verwaltungsgerichtshofin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava kieltävästi. Molemmat katsovat, että koska GebG:n 33 §:n 16 tariffimomentin mukaista veroa voidaan soveltaa vain henkilöyhtiöihin, se ei ole *pääomayhtiöiden pääoman hankintavero*, eikä se näin ollen kuulu direktiivin 69/335/ETY soveltamisalaan. Itävallan hallitus lisäksi katsoo, että koska kyseessä oleva vero liittyy oikeudellisten asiakirjojen laatimiseen, se ei ole

pääoman hankintaveron kaltainen eikä sitä sen vuoksi voida ottaa huomioon direktiivin 10 artiklassa tarkoitetun "kaksinkertaisen verotuksen" kiellon osalta.

Oikeudellinen arviointi

20. Yhteisöjen tuomioistuimelle esittämässään ennakkoratkaisukysymyksessä kansallinen tuomioistuin kysyy käytännössä sitä, sallitaanko direktiivissä 69/335/ETY pääoman hankintaveron kantaminen voittoa tavoittelevan kommandiittiyhtiön muuttuessa pääomayhtiöksi (pääomayhtiön tullessa yhtiöön vastuunalaiseksi yhtiömieheksi), jos mainitun yhtiön perustamisen yhteydessä (ennen direktiivin voimaantuloa) on jo kannettu GebG:n 33 §:n 16 tariffimomentin mukaisen veron kaltainen vero.

21. On lisäksi tarpeen täsmentää, että vaikka ennakkoratkaisukysymyksessä viitataan "erityisesti" direktiivin 6 artiklaan, se ei tosiasiassa ole nyt käsiteltävän asian kannalta merkityksellinen säädös. Kuten olen jo edellä osoittanut, tässä artiklassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus sulkea määräytymisperusteen ulkopuolelle sellaisen osakkaan tekemä omaisuuserien sijoitus, jolla on rajoittamaton vastuu pääomayhtiön sitoumuksista (1 kohta) ja edellytetään, että tällaisessa tapauksessa pääoman hankintaveroa kannetaan tietyistä toimista, muun muassa "kaikista toimista, joilla osakkaan vastuu rajoitetaan hänen osuuteensa yhtiöpääomasta" (2 kohta). Esillä oleva asia, kuten komissio on huomauttanut, ei koske Itävallan tasavallan päätöstä käyttää tämän artiklan 1 kohdan mukaista oikeutta eikä myöskään jonkin 2 artiklassa tarkoitetun toimen mahdollista toteutumista. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä ja ennakkoratkaisukysymyksestä käy sen sijaan selvästi ilmi, että nyt esillä olevassa asiassa on kyse direktiivin 10 artiklassa säädetyn "kaksinkertaisen verotuksen" kiellon väitetystä rikkomisesta. Esillä olevaa kysymystä tarkasteltaessa on siis viitattava viimeksi mainittuun säännökseen.

22. Tämän seikan osalta huomautan, että yhteisöjen tuomioistuin on jo aiemmin todennut, että "direktiivin 10 artiklassa, tarkasteltuna direktiivin viimeisen perustelukappaleen valossa, kielletään erityisesti pääoman hankinnasta suoritettavaa veroa vastaavat välilliset verot. Näitä ovat muodostaan riippumatta muun muassa verot, joita on maksettava pääomayhtiön perustamisesta tai pääoman korottamisesta (10 artiklan a alakohta) tai rekisteröinnistä taikka muista toiminnan aloittamiseen liittyvistä muodollisuuksista, joita yhtiöltä saatetaan edellyttää sen oikeudellisen muodon vuoksi (10 artiklan c alakohta). Tämä viimeinen kielto on perusteltavissa sillä, että vaikka kyseiset verot eivät sinänsä kohdistu pääoman sijoituksiin, niitä kuitenkin kannetaan yhtiön oikeudelliseen muotoon liittyvien muodollisuuksien vuoksi, toisin sanoen pääoman hankin-

nassa käytettävän keinon perusteella, joten tällaisenkin verotuksen voimassaolon jatkaminen vaarantaa direktiivin tavoitteiden toteutumisen". [3]

23. Kuten edellä on todettu, nyt esillä olevassa asiassa kansallinen tuomioistuin näyttää katsovan, että pääoman hankintavero, joka kannettiin Palaisin muuttuessa pääomayhtiöksi (koska Rudolf Hinteregger GmbH tuli yhtiöön vastuunalaisena yhtiömiehenä) on direktiivin 10 artiklan vastainen, koska yhtiön perustamisen yhteydessä oli jo kannettu GebG:n 33 §:n 16 tariffiluokan mukainen vero. Tämän johtopäätöksen perusteiksi se toisaalta esittää, että vaikka viimeksi mainittu vero liittyy oikeudellisen asiakirjan laatimiseen, se on pääoman hankintaveron kaltainen; [4] ja toisaalta, että direktiivin 10 artiklassa säädettyä "kaksinkertaisen verotuksen" kieltoa sovelletaan, vaikka ensimmäinen "vero" on kannettu ennen direktiivin voimaantuloa.

24. Kansallisen tuomioistuimen esittämä ratkaisu ei kuitenkaan mielestäni ole vakuuttava. Vaikka kahta esitettyä perustetta pidettäisiin oikeina, en kuitenkaan usko, että esillä olevassa asiassa voitaisiin todeta, että direktiivin 10 artiklaa on rikottu; en toisin sanoen usko, yleisesti ottaen, että tässä säädöksessä kielletään pääoman hankintaveron kantaminen, kun henkilöyhtiö muutetaan pääomayhtiöksi siinä tapauksessa, että vastaava vero on jo suoritettu henkilöyhtiön perustamisen yhteydessä.

25. Tästä on ennen kaikkea huomautettava, että niiden toimien joukossa, joista pääoman hankintaveroa on suoritettava, direktiivin 69/335/ETY 4 artiklassa nimenomaan mainitaan "sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön, joka ei ole pääomayhtiö, muuttaminen pääomayhtiöksi". Siten ei voida kyseenalaistaa sitä, että toimesta, joka on edellä esitetyn kaltainen muutos, on periaatteessa suoritettava pääoman hankintaveroa direktiivin 4 artiklan säännösten mukaisesti.

26. Kun tämä on todettu, on kuitenkin vielä pohdittava sitä, onko mainitun veron kantaminen kuitenkin 10 artiklan mukaan kiellettyä sellaisissa tapauksissa, joissa henkilöyhtiön perustamisen yhteydessä on jo suoritettu vastaava pääoman hankintavero. Tähän kysymykseen vastattaessa on mielestäni otettava huomioon se, että kuten direktiivin 69/335/ETY 1 artiklasta selkeästi käy ilmi, sillä pyritään yhdenmukaistamaan "pääomayhtiöiden pääoman hankintavero" ja määrittelemään sen rakenne ja verokanta yhteisössä. Se, että pääoman hankintaveron yhdenmukaistaminen yhteisössä on rajattu *pääomayhtiöihin*, perustuu todennäköisesti siihen ajatukseen, että

3 — Asia C-188/95, Fantask, tuomio 2.12.1997 (Kok. 1997, s. I-6783, 21 kohta); ks. myös asia C-2/94, Denkavit Internationaal ym., tuomio 11.6.1996 (Kok. 1996, s. I-2827, 23 kohta)

4 — Tässä kansallinen tuomioistuin viittaa seuraaviin yhteisöjen tuomioistuimen tuomioihin: yhdistetyt asiat C-71/91 ja C-178/91, Ponente Carni, tuomio 20.4.1993 (Kok. 1993, s. I-1915); edellä mainittu asia Fantask, tuomio 2.12.1997; asia C-347/96, Solred, tuomio 5.3.1998 (Kok. 1998, s. I-937).

näissä yhtiöissä hankitut pääomat voivat helposti liikkua yhteisön alueella: "Pääomien vapaan liikkumisen edistäminen", jotta voitaisiin "luoda sisämarkkinoiden ominaispiirteitä vastaavat ominaisuudet omaava talousliitto" (direktiivin ensimmäinen perustelukappale), koskee siten juuri tällaisia yhtiöitä. Sen, että tämä on ollut yhteisön lainsäätäjän lähtökohta, vahvistaa mielestäni lisäksi se seikka, että perinteisen "osakeyhtiön", "kommandiittiosakeyhtiön" ja "rajavastuuosakeyhtiön" [3 artiklan 1 kohdan a alakohta] lisäksi direktiivissä tarkoitettuun "pääomayhtiön" käsitteeseen kuuluvat yhtiömuodot, joissa pyritään sallimaan tai helpottamaan yhtiöosuuksien liikkumista, toisin sanoen:

— "kaikki yhtiöt, yhteenliittymät tai oikeushenkilöt, joiden pääomaa tai varoja vastaavat osuudet ovat vaihdettavissa arvopaperipörssissä" [3 artiklan 1 kohdan b alakohta];

— ja "kaikki voittoa tavoittelevat yhtiöt, yhteenliittymät tai oikeushenkilöt, joiden jäsenillä on oikeus ilman etukäteisvaltuutusta luovuttaa yhtiöosuuksiaan kolmansille ja joiden jäsenten vastuu yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön veloista rajoittuu heidän osuuksiensa arvoon" [3 artiklan 1 kohdan c alakohta].

27. On totta, että direktiivin soveltamisalaa (joka on rajattu koskemaan pääomayhtiöiden pääoman hankintaveroa) laajennetaan epäsuorasti 3 artiklan 2 kohdassa, jonka mukaan "tätä direktiiviä sovellettaessa pääomayhtiöinä pidetään kaikkia voittoa tavoittelevia muita yhtiöitä, yhteenliittymiä tai oikeushenkilöitä". On kuitenkin niin ikään totta, että saman säännöksen toisessa lauseessa täsmennetään, että "jäsenvaltio voi kuitenkin olla pitämättä näitä pääomayhtiöinä pääoman hankintaveroa kannettaessa". Mikäli jäsenvaltio siis päättää, että se ei pidä tiettyjä yhtiöitä, yhteenliittymiä tai oikeushenkilöitä" pääomayhtiöinä", niiden pääoman hankintaverot eivät kuulu direktiivin soveltamisalaan, ja niistä voidaan niin ollen vapaasti säätää kansallisesti.

28. Jos siis henkilöyhtiöiden pääoman hankintaveroa ei ole yhdenmukaistettu direktiivillä, siitä seuraa — kuten myös komissio ja Itävallan hallitus korostavat — että "kaksinkertaisen verotuksen" kielto, josta 10 artiklassa säädetään, ei tässä ole merkityksellinen. Olen jo edellä huomauttanut, että tässä säännöksessä "nimenomaan kielletään muut pääoman hankintaveron kaltaiset välilliset verot", koska "niiden voimassa pitäminen saattaisi vaarantaa — — direktiivin tavoitteiden saavuttamisen", sillä halutaan toisin sanoen estää jäsenvaltioita kiertämästä *pääomayhtiöiden pääoman* hankintaveroa yhdenmukaistavia säännöksiä niin, että *tällaisista pääomasijoituksista* kannettaisiin välillisesti muita, ominaisuuksiltaan vastaavia veroja (mikä saattaisi johtaa esimerkiksi suurimman sallitun verokannan huomattavaan ylitykseen). Jos direktiivin

10 artiklalla pyritään takaamaan pääomayhtiöiden pääoman hankintaveron yhdenmukaistaminen, on ilmeistä, että mainitussa säädöksessä säädetty kielto koskee ainoastaan niitä veroja, jotka koskevat, vaikka vain välillisesti, *pääomayhtiöiden pääomasijoituksia*. "Kaksinkertaisen verotuksen" kielto ei siten voi koskea *henkilöyhtiöiden pääoman* hankintaveroja, joista ei säädetä yhteisössä, kuten edellä on todettu, vaan ne kuuluvat jäsenvaltioiden toimivallan piiriin.

29. Esillä olevan asian osalta edellä esitetystä mielestäni seuraa, että jos jäsenvaltiossa on kannettu pääoman hankintavero henkilöyhtiön perustamisen yhteydessä, direktiivin 10 artiklassa ei kielletä uuden veron kantamista siinä tapauksessa, että mainittu yhtiö muutetaan pääomayhtiöksi. Sellaisessa tapauksessa ei tapahdu direktiivin 10 artiklassa tarkoitettua "kaksinkertaista verotusta", koska henkilöyhtiön perustamisen yhteydessä kannettu vero ei tämän artiklan kannalta ole millään tavoin merkityksellinen.

30. Edellä esitetyn vahvistaa lisäksi epäsuorasti se, että kun direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään, että pääoman hankintaveroa on suoritettava, kun kyseessä on "sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön, joka ei ole pääomayhtiö, muuttaminen pääomayhtiöksi", saman artiklan 3 kohdassa säädetään, ettei "pääomayhtiön muuttamista toisen tyyppiseksi pääomayhtiöksi" voida pitää verotettavana toimena. Tätä rajoitusta voidaan nähdäkseni selkeästi perustella pyrkimyksellä välttää direktiivin 10 artiklassa tarkoitettua "kaksinkertaista verotusta", koska pääoman hankintavero on 4 artiklan 1 kohdan nojalla kannettu jo silloin, kun pääomayhtiö perustetaan. Tätä edellytystä ei sitä vastoin ole siinä tapauksessa, että henkilöyhtiö muutetaan pääomayhtiöksi, koska, kuten olen edellä todennut, henkilöyhtiöiden pääoman hankintaveroista ei säädetä direktiivillä ja 10 artiklassa säädetty "kaksinkertaisen verotuksen" kielto ei siten koske niitä.

31. Kun nämä seikat on todettu yleisellä tasolla, voidaan mielestäni nyt tehdä johtopäätökset käsiteltävän asian osalta ja todeta, että direktiivin 10 artiklassa tarkoitettua "kaksinkertaista verotusta" ei voida katsoa tapahtuneen.

32. Kuten edellä on todettu, Palais perustettiin vuonna 1982, ja se oli yhtiömuodoltaan kommandiittiyhtiö ja siten tuolloin voimassa olleen Itävallan lainsäädännön mukaan henkilöyhtiö; nimenomaan tästä syystä kannettiin GebG:n 33 §:n 16 tariffimomentin mukainen vero, joka tuolloin koski pääomien hankinnan osalta vain henkilöyhtiöiden perustamista. Palaisin luonne henkilöyhtiönä ei muuttunut, kun yhtiö maaliskuussa 1994 muuttui voittoa tavoittelevaksi kommandiittiyhtiöksi eikä myöskään Itävallan Euroopan yhteisöön liittymisen seurauksena, koska direktiivin 3 artiklan 2 kohdan viimeisen virkkeen nojalla Itävalta päätti rinnastaa

pääomayhtiöihin vain kommandiittiyhtiöt ja sellaiset voittoa tavoittelevat kommandiittiyhtiöt, joiden yhtenä vastuunalaisena yhtiömiehenä on pääomayhtiö (KVG:n 4 §:n 1 momentti). Vasta kun Rudolf Hinteregger GmbH tuli yhtiöön sen ainoana vastuunalaisena yhtiömiehenä, Palais muuttui KVG 4 §:n 1 momentissa tarkoitetuksi pääomayhtiöksi, ja sen seurauksena kannettiin riidanalainen vero.

33. Näin ollen on kiistatonta, että kun GebG:n 33 §:n 16 tariffiluokan mukainen vero kannettiin, Palais oli henkilöyhtiö, ja se oli henkilöyhtiö vielä direktiivin tultua voimaan. Edellä esitetyn perusteella on sen vuoksi todettava, että pääoman hankintaveron kantamista sen muuttuessa pääomayhtiöksi ei voida pitää direktiivin 10 artiklassa kiellettynä "kaksinkertaisen verotuksen" muotona.

Ratkaisuehdotus

Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Verwaltungsgerichtshofin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY säännöksiä ja erityisesti direktiivin 10 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltiolla on oikeus kantaa pääoman hankintaveroa voittoa tavoittelevan kommandiittiyhtiön osakkaan pääomasijoituksista, kun rajavastuuyhtiö tulee yhtiöön vastuunalaisena yhtiömiehenä, jos verotettavasta yhtiöpääomasta on ennen edellä mainitun direktiivin voimaantuloa jo kannettu vuoden 1957 verotuslain (GebG, BGBl 267/1957) 33 §:n 16 tariffiluokan 1 momentin b alakohdan mukaisen veron kaltainen vero.