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

Asiassa C-339/99,

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

Energie Steiermark Holding AG

vastaan

Finanzlandesdirektion für Steiermark

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

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyllä asiakirjalla (EYVL 1994, C 241, s. 21 ja EYVL 1995, L 1, s. 1), 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

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

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

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Energie Steiermark Holding AG, edustajanaan Rechtsanwalt P. Csoklich,

— Itävallan hallitus, asiamiehenään C. Stix-Hackl,

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

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Energie Steiermark Holding AG:n, edustajanaan P. Csoklich, Finanzlandesdirektion für Steiermarkin, asiamiehenään H. Bavenek-Weber, Itävallan hallituksen, asiamiehenään H. Dossi, ja komission, asiamiehenään K. Gross, 26.9.2001 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.2.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Verwaltungsgerichtshof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 1.9.1999 tekemällään välipäätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 13.9.1999, EY 234 artiklan nojalla neljä ennakkoratkaisukysymystä pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25), sellaisena kuin se on muutettuna Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyllä asiakirjalla (EYVL 1994, C 241, s. 21 ja EYVL 1995, L 1, s. 1; jäljempänä direktiivi 69/335/ETY), 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Energie Steiermark Holding AG (jäljempänä ESTAG) ja Finanzlandesdirektion für Steiermark (jäljempänä Finanzlandesdirektion) ja joka koskee pääoman hankintaveron kantamista tilanteessa, jossa pääomayhtiön osakepääomaa on korotettu laskemalla

liikkeeseen uusia osakkeita ja jossa tämän pääomayhtiön uuden osakkaan emoyhtiö on suorittanut tiettyjä täydentäviä maksuja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

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

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

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

"Seuraavista toimista on suoritettava pääoman hankintaveroa:

— —

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

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

— — .”

6 Direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Seuraavista toimista voidaan kantaa pääoman hankintaveroa, kunhan niistä kannettiin 1.7.1984 yhden prosentin suuruinen vero:

a) pääomayhtiön osake-, osuus- tai muun vastaavan pääoman korottaminen käyttämällä tähän tämän pääomayhtiön voittoja, tai rahastovaroja tai varauksia;

b) pääomayhtiön yhtiövarallisuuden lisääminen sellaisilla osakkaan suorituksilla, jotka eivät johda osake-, osuus- tai muun vastaavan pääoman korottamiseen vaan joiden vastikkeena yhtiöoikeuksia muutetaan tai jotka voivat lisätä yhtiöosuuksien arvoa;

c) pääomayhtiön lainanotto, jos velkojalla on oikeus osuuteen yhtiön voitosta;

d) pääomayhtiön lainanotto osakkaalta tai tämän puolisolta taikka lapselta sekä lainanotto osakkaan takaamalta kolmannelta henkilöltä, jos lainalla on sama vaikutus kuin osake-, osuus- tai muun vastaavan pääoman korottamisella.

— — "

7 Direktiivin 69/335/ETY 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Veroa suoritetaan:

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

— —

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

— —

2. Edellä 1 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa jäsenvaltiot voivat määrittää sen veron perusteena käytettävän määrän, joka kannetaan kullekin osakkaalle jaettavien tai kuuluvien yhtiöosuuksien todellisesta arvosta; tätä ei sovelleta silloin, kun yhtiöön on sijoitettu yksinomaan rahaa. Se määrä, jonka perusteella vero on suoritettava, ei saa olla pienempi kuin kullekin osakkaalle jaettujen tai kuuluvien yhtiöosuuksien nimellisarvo.

— — "

Kansallinen lainsäädäntö

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

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

Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä oleva asia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 ESTAG on osakeyhtiö, jonka osakepääoma oli ennen tässä oikeusriidassa kyseessä olevaa korotusta 500 000 000 Itävallan šillinkiä (ATS) ja jonka ainoana osakkeenomistajana oli Land Steiermark (Steiermarkin osavaltio, jäljempänä Land). ESTAG omistaa 98,8 prosenttia Steirische Wasserkraft- und Elektrizitäts-Aktiengesellschaftin osakkeista, 99,994 prosenttia Steirische Ferngas-Aktiengesellschaftin osakkeista ja 99,996 prosenttia Steirische Fernwärme GmbH:n osakkeista. ESTAG ja sen kolme tytäryhtiötä muodostavat niin sanotun ESTAG-Gruppen (ESTAG-ryhmä).

11 Land ja Électricité de France International SA (jäljempänä EDFI), joka on Électricité de Francen (jäljempänä EDF) tytäryhtiö, tekivät 22.1. ja 27.1.1998 niin sanotun osakkuussopimuksen (Unternehmensbeteiligungsvertrag), jolla pyrittiin siihen, että EDFI hankkii ESTAG:n osakkuuden niin, että ESTAG:n osakepääomaa korotetaan laskemalla liikkeeseen uusia osakkeita.

12 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, Land sitoutui korottamaan ESTAG:n osakepääomaa nimellisarvoltaan 166 668 000 ATS:llä niin, että liikkeeseen lasketaan 166 668 osaketta, joiden nimellisarvo on 1 000 ATS, ja merkintähintana on 1 000 ATS. Lisäksi Landin oli määrä luopua merkintäetuoikeudestaan ja sallia ainoastaan se, että nimenomaan EDFI merkitsee liikkeeseen laskettuja uusia osakkeita.

13 EDFI puolestaan sitoutui ensinnäkin merkitsemään kaikki uudet osakkeet ja maksamaan 166 668 000 ATS sellaiselle ESTAG:n tilille, jonka nimenä on "osakepääoman korottaminen vuonna 1998". Tällä osakepääoman korottamisella oli tarkoitus päästä siihen, että EDFI:n omistus ESTAG:n uudesta osakepääomasta olisi yhden osakkeen yli 25 prosenttia.

14 EDFI:n oli sitten määrä maksaa samanaikaisesti uusien osakkeiden nimellisarvon suuruisen rahamäärän maksamisen kanssa 5 083 332 000 ATS "osakasmaksuna" (Gesellschafterzuschuss), jota se ei voisi saada takaisin. Tämä rahamäärä oli tarkoitus maksaa ulkopuoliselle omaisuudenhoitajalle, jonka oli siirrettävä se korkoineen ESTAG:lle ja/tai sen kolmelle edellä mainitulle tytäryhtiölle. Jos omaisuudenhoitaja ei saisi sopimuspuolilta mitään yhteisiä ohjeita kahden viikon kuluessa uusien osakkeiden liikkeeseen laskemisesta, omaisuudenhoitajan olisi siirrettävä kyseinen rahamäärä korkoineen ESTAG:lle. Sopimuksen mukaan oli myös mahdollista, että EDF suorittaa kyseisen rahamäärän kokonaan tai osittain EDFI:n puolesta.

15 Lopuksi EDFI sitoutui maksamaan 350 000 000 ATS toiselle saman omaisuudenhoitajan tilille, joka oli nimetty takuutiliksi. Tämä tili oli tarkoitus säilyttää enintään kaksi vuotta, joiden kuluessa EDFI:llä oli oikeus saada tietyin edellytyksin takaisin mikä tahansa tällä tilillä oleva määrä. Tietyn ajan kuluttua takuutilin kokonaismäärä tai jäljellä oleva osa tilillä olevista varoista oli määrä maksaa ESTAG:lle tai sen tytäryhtiöille osakasmaksuna, joka ei ole saatavissa takaisin.

16 Osakepääoman korottamisesta päätettiin 16.4.1998 pidetyssä ESTAG:n ylimääräisessä yhtiökokouksessa. Landin edustajalla tässä yhtiökokouksessa oli valtuutus hyväksyä ESTAG:n hallituksen kertomus EDFI:n 5 600 000 000 ATS:n suuruisesta pääomasijoituksesta.

17 Kuten pääasian oikeudenkäyntiaineistosta ilmenee, EDFI maksoi 166 668 000 ATS ja EDF puolestaan 5 433 332 000 ATS osakkuussopimuksessa määritellyille tahoille.

18 Grazin alueen (Itävalta) toimivaltainen veroviranomainen Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern katsoi 11.5.1998 tekemässään päätöksessä, että pääoman hankintaveron laskentaperusteena on käytettävä 5 600 000 000 ATS:ä.

19 ESTAG on hakenut muutosta tähän päätökseen Finanzlandesdirektionissa ja esittänyt, että pääoman hankintavero on suoritettava ainoastaan EDFI:n maksamasta rahamäärästä ja että EDF:n maksamat rahamäärät ovat Großmutterzuschuss-tyyppisiä maksuja, jotka eivät ole pääoman hankintaveron alaisia.

20 Finanzlandesdirektion hylkäsi ESTAG:n vaatimukset sillä perusteella, että direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan veron laskentaperusteena on niiden omaisuuserien todellinen arvo, jotka osakkaat ovat sijoittaneet tai sijoittavat pääomayhtiöön.

21 ESTAG on valittanut tästä päätöksestä Verwaltungsgerichtshofiin. Valituksensa tueksi se on muun muassa esittänyt, että direktiivin 69/335/ETY mukaan sijoituksista, joilla ei ole korotettu osakepääomaa tai joiden vastineena ei saada yhtiöoikeuksia tai vastaavia oikeuksia, ei saada kantaa pääoman hankintaveroa, kuten ei myöskään maksuista, joita ei ole maksanut pääomayhtiöille tämän pääomayhtiön osakas. Edelleen ESTAG:n mukaan tällainen tulkinta on vielä

perustellumpi siinä tilanteessa, että näitä maksuja ei suoriteta osakepääomaa korottavalle yhtiölle vaan tämän tytäryhtiöille; lisäksi pääoman hankintavero on vähennettävä veron laskentaperusteesta, johon ei saa myöskään kuulua vielä maksamattomia eriä.

22 Verwaltungsgerichtshof toteaa ennakkoratkaisupyynnössään, että myös sijoitukset, jotka uusi osakkeenomistaja on tehnyt tai tekee välillisessä muodossa eli joko emoyhtiönsä välityksellä tai osakkeenomistuksen kohteeksi tulevan yhtiön tytäryhtiöihin siinä tarkoituksessa, että se saisi sijoitustaan vastaavan osuuden kyseisen yhtiön osakepääomasta, muodostavat vastikkeen, joka on otettava huomioon laskettaessa pääoman hankintaveroa, kun nämä sijoitukset ovat ehdoton edellytys tämän yhtiön hyväksymiselle osakkeenomistajaksi, kuten pääasiassa on ollut.

23 Verwaltungsgerichtshof katsoo lisäksi, että direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa ja 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa käytetty minkä tahansa omaisuuden sijoittamisen käsite mahdollistaa sen, että tässä tarkoitettuja sijoituksia voivat olla paitsi rahapanokset ja esinepanokset myös suorat ja epäsuorat sijoitukset. Kun maksun ja pääomayhtiön osakepääoman korottamisen välillä on syy-yhteys, maksu on pääoman hankintaveron alainen direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan perusteella.

24 Verwaltungsgerichtshof toteaa kuitenkin myös, että kun otetaan huomioon yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö ja erityisesti asiassa C-4/97, Nonwoven, 27.10.1998 annettu tuomio (Kok. 1998, s. I-6469), ei ole poissuljettua, että direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c ja d alakohtaa ja 5 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava niiden sanamuodossa pitäytyen.

25 Tässä tilanteessa Verwaltungsgerichtshof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Ovatko osakepääoman tai sitä vastaavan pääoman korottamisen yhteydessä (siten, että aiemmat osakkaat luopuvat merkintäetuoikeudestaan) tehdyt suoritukset, joita uusia yhtiöosuuksia hankkiva, uudeksi osakkaaksi hyväksytty osapuoli ei tee itse vaan emoyhtiönsä kautta, — — direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuja minkä tahansa omaisuuden sijoituksia?

2) Ovatko osakepääoman tai sitä vastaavan pääoman korottamisen yhteydessä (siten, että aiemmat osakkaat luopuvat merkintäetuoikeudestaan) tehdyt suoritukset, joita uusia yhtiöosuuksia hankkiva, uudeksi osakkaaksi hyväksytty osapuoli ei tee osakepääomaansa tai vastaavaa pääomaa korottavalle yritykselle vaan tämän tytäryhtiölle, — — direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuja minkä tahansa omaisuuden sijoituksia?

3) Ovatko suoritukset, joita ei ole vielä tehty, — — direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuja minkä tahansa omaisuuden sijoituksia?

4) Onko yrityksen suorittama pääoman hankintavero sellainen sitoumus tai kustannus, joka vähennetään — — direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan veron laskentaperusteesta?"

Ennakkoratkaisukysymysten oikeudellinen arviointi

26 Aluksi on syytä todeta, että ennakkoratkaisukysymyksissä tarkoitetut täydentävät maksut suorittaa liikkeeseen laskettujen osakkeiden merkitsijän emoyhtiö ja että kyseinen osakkeiden merkitsijä on suorittanut vain merkitsemiensä osakkeiden nimellisarvoa vastaavan rahamäärän. Toiseksi on syytä muistuttaa, että ennakkoratkaisupyynnön mukaan kyseiset maksut on suoritettu liikkeeseen laskettujen uusien osakkeiden hankkimisen rahoittamiseksi ja että ne ovat ehdoton edellytys sille, että uusi osakkeenomistaja saa hankittua osuuden osakepääomasta.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

27 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy, onko direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava niin, että siinä käytetty minkä tahansa omaisuuden sijoituksen käsite kattaa myös sellaiset täydentävät maksut, jotka emoyhtiö suorittaa pääomayhtiölle, joka korottaa osakepääomaansa laskemalla liikkeeseen uusia osakkeita, mahdollistaakseen sen, että emoyhtiön tytäryhtiö saa hankittua nämä osakkeet.

28 Jotta näin uudelleen muotoiltuun kysymykseen voitaisiin vastata, on ensinnäkin ratkaistava, voivatko pääomayhtiön osakepääoman tai sitä vastaavan pääoman korottamisen yhteydessä suoritetut maksut, jotka on suoritettu tämän korotuksen nimellisarvoa vastaavan maksun lisäksi ja jotka samalla ovat välttämätön edellytys korotukselle, kuulua direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan soveltamisalaan.

29 Tältä osin on syytä muistuttaa, että direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan pääomayhtiön osake-, osuus- tai muun vastaavan pääoman korottamisesta millä tahansa omaisuudella on suoritettava pääoman hankintavero.

30 Kun osakepääomaa tai sitä vastaavaa pääomaa korotettaessa yhtiöosuuden hankkimisen ehdottomana edellytyksenä on se, että osakkuuden hankkija suorittaa kyseisen yhtiöosuuden nimellisarvoa suuremman maksun osakkuudestaan, mistä myös ESTAG:n mukaan on kyse pääasiassa, tämän hankintahinnan maksamiseksi suoritetut erilaiset maksut muodostavat sen sijoituksen, joka oikeuttaa kyseiseen yhtiöosuuteen, ja siksi ne kuuluvat direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan soveltamisalaan.

31 Tätä tulkintaa tukee saman direktiivin 5 artiklan 1 kohdan a alakohta, jonka mukaan pääoman hankintaveron suorittamisen osalta veron laskentaperusteena on niiden omaisuuserien, joita osakkaat ovat yhtiöön sijoittaneet tai sijoittavat, tosiasiallinen arvo.

32 Nyt kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa pääomayhtiön osakepääoman korottamisen yhteydessä tähän yhtiöön sijoitetun omaisuuden todellinen arvo muodostuu liikkeeseen laskettujen osakkeiden nimellisarvosta ja kyseisistä täydentävistä maksuista.

33 Tästä seuraa, että nyt kyseessä olevan kaltaiset täydentävät maksut kuuluvat direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan soveltamisalaan, vaikka ne on suoritettu osakepääoman korotuksen nimellisarvon suuruisen rahamäärän lisäksi.

34 Toiseksi on tutkittava, kuuluvatko nämä maksut kyseisen säännöksen soveltamisalaan siitä huolimatta, että uusi osakas ei ole itse suorittanut niitä vaan ne on suorittanut tämän osakkaan emoyhtiö.

35 Tältä osin ESTAG esittää, että kun otetaan huomioon direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuoto, pääoman hankintavero saadaan kantaa ainoastaan sellaisista omaisuuden sijoituksista, jotka kyseisen pääomayhtiön varsinaiset osakkaat ovat suorittaneet. Koska nyt kyseessä olevan kaltaiset maksut eivät täytä tätä kriteeriä, ne eivät kuulu kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan soveltamisalaan.

36 Tätä tulkintaa ei voida hyväksyä.

37 Kuten asiassa C-49/91, Weber Haus, 13.10.1992 annetun tuomion (Kok. 1992, s. I-5207) 11 kohdasta ilmenee, ratkaistaessa, kuuluuko tietty toimenpide direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdan b alakohdan soveltamisalaan, on omaksuttava taloudellinen lähestymistapa eikä muodollista lähestymistapaa, joka perustuu yksinomaan siihen, kuka on suorittanut kyseiset omaisuuden sijoitukset.

38 Vastaavasti ratkaistaessa sitä, kuuluvatko omaisuuden sijoitukset direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan soveltamisalaan, on tutkittava, kenen sijoituksiksi ne on todellisuudessa katsottava, eikä voida tyytyä vain siihen, että niiden muodollinen alkuperä tunnistetaan.

39 Pääasian oikeusriidassa yhtiö, joka on sopimusperusteisesti sitoutunut suorittamaan tiettyjä täydentäviä maksuja saadakseen osuuden toisesta yhtiöstä, on sen yhtiön tytäryhtiö, joka on lopulta suorittanut kyseiset maksut, ja tämän ty-

täryhtiön maksuvelvollisuus on lakannut emoyhtiön maksusuorituksen takia; tällaisessa tilanteessa tytäryhtiön on katsottava suorittaneen kyseiset maksut sen yhtiön osakkaana, joka on korottanut osakepääomaansa.

40 Lisäksi, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 32 kohdassa, ESTAG:n ehdottamasta direktiivin 69/335/ETY tulkinnasta seuraisi, että direktiivin tehokas vaikutus vaarannettaisiin, koska konserniin kuuluva yhtiö voisi toteuttaa tämän direktiivin soveltamisalaan periaatteessa kuuluvan toimenpiteen joutumatta kuitenkaan maksamaan pääoman hankintaveroa.

41 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että siinä käytetty minkä tahansa omaisuuden sijoituksen käsite kattaa myös sellaiset täydentävät maksut, jotka emoyhtiö suorittaa pääomayhtiölle, joka korottaa osakepääomaansa laskemalla liikkeeseen uusia osakkeita, mahdollistaakseen sen, että emoyhtiön tytäryhtiö saa hankittua nämä osakkeet.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

42 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää, onko direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että siinä käytetty minkä tahansa omaisuuden sijoituksen käsite kattaa myös täydentävät maksut, jotka suoritetaan sen pääomayhtiön tytäryhtiöille, joka korottaa osakepääomaa laskemalla liikkeeseen uusia osakkeita.

43 ESTAG:n mukaan siksi, että tytäryhtiöiden saamista maksuista ei ole annettu vastikkeeksi niitä vastaavia osuuksia tytäryhtiöiden osakepääomasta, ei ole mitään oikeudellista perustetta sille, että tällaisista maksuista olisi suoritettava pääoman hankintavero. Itävallan hallitus ja komissio sitä vastoin katsovat, että koska nämä maksut on suoritettu välillisesti ESTAG:lle, joka omistaa lähes täysin tytäryhtiönsä, maksut kuuluvat direktiivin 69/335/ETY soveltamisalaan.

44 Viimeksi mainittu näkemys on paikkansa pitävä. Sen ratkaisemiseksi, kuuluuko toimenpide direktiivin 69/335/ETY soveltamisalaan, on paitsi varmistettava, että kyseinen toimenpide on mainittu direktiivin 4 artiklaan sisältyvässä luettelossa, myös otettava huomioon kyseisen toimenpiteen asiayhteys, kuten tämän tuomion 37 ja 38 kohdasta ilmenee.

45 Tämän perusteella direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa käytetty minkä tahansa omaisuuden sijoituksen käsite kattaa myös kaikki sellaiset maksut, jotka uusia osakkeita liikkeeseen laskemalla osakepääomaansa korottaneen pääomayhtiön uusi osakas on suorittanut tämän pääomayhtiön tytäryhtiölle, kun kyseessä olevista olosuhteista ilmenee selvästi, että taloudelliselta kannalta katsottuna näiden maksujen todellisena saajana on tämä pääomayhtiö.

46 Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa yksi ainoa yhtiö omistaa käytännössä lähes kokonaisuudessaan niiden yhtiöiden osakepääoman, joille kyseiset maksut on suoritettu, ja lisäksi ennakkoratkaisupyynnön mukaan tämä yksi ainoa yhtiö voi paitsi määrätä tällaiset maksut suoritettaviksi myös vapaasti päättää, kuinka suuri maksu on suoritettava kullekin sen tytäryhtiölle, ja jopa päättää olevansa näiden maksujen ainoa saaja, taloudelliselta kannalta katsottuna näiden maksujen todellisena saajana on katsottava olevan tämä pääomayhtiö.

47 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että siinä käytetty minkä tahansa omaisuuden sijoituksen käsite kattaa myös täydentävät maksut, joita uusi osakas ei ole suorittanut osakepääomaansa korottaneelle pääomayhtiölle vaan tämän tytäryhtiöille, kun kyseessä olevista olosuhteista ilmenee selvästi, että taloudelliselta kannalta katsottuna näiden maksujen todellisena saajana on tämä pääomayhtiö.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

48 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuina omaisuuden sijoituksina pidettävä sellaisia sijoituksia, jotka on suoritettu lykkäävin ehdoin.

49 Tältä osin on todettava, että direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa ja 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ei täsmennetä sitä, milloin pääoman hankintaveron osalta verotettava tapahtuma tapahtuu.

50 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 39 kohdassa, direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 1 kohdan a alakohdasta ilmenee, että pääoman hankintavero on maksettava myös vastaisuudessa suoritettavista omaisuuden sijoituksista.Tässä säännöksessä tarkoitettuna toimenpiteenä on pidettävä sellaisia omaisuuden sijoituksia, joiden suorittamiseen luonnollisella tai oikeushenkilöllä on velvollisuus ja jotka ovat luonteeltaan varmoja.

51 Kun nyt kyseessä olevalla tavalla omaisuus on siirretty ulkopuolisen omaisuudenhoitajan tilille mutta lykkäävän ehdon vuoksi ei ole varmaa, onko tämä omaisuus todellakin sijoitettava kyseiseen yhtiöön, osakkaan velvollisuus suorittaa kyseinen sijoitus varmistuu vasta sitten, kun lykkäävä ehto toteutuu. Näin ollen vasta tästä ajankohdasta alkaen kyseistä omaisuuden sijoitusta on pidettävä direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna omaisuuden sijoituksena.

52 Edellä esitetyn perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että lykkäävin ehdoin suoritettuja omaisuuden sijoituksia on pidettävä direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuina omaisuuden sijoituksina vasta sitten, kun lykkäävä ehto on toteutunut.

Neljäs ennakkoratkaisukysymys

53 Neljännellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko pääoman hankintavero direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu sitoumus tai kustannus.

54 Tältä osin on muistutettava, että asiassa C-249/89, Trave-Schiffahrtsgesellschaft, 5.2.1991 antamansa tuomion (Kok. 1991, s. I-257) 17 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kun yksi yhtiön osakkaista on antanut yhtiölle korot-

toman lainan, josta ei ole yhtiölle mitään erityisiä kustannuksia, direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukainen pääoman hankintaveron laskentaperuste on niiden korkojen määrä, joiden maksamiselta kyseinen yhtiö on välttynyt.

55 Tästä oikeuskäytännöstä, jota voidaan analogisesti soveltaa myös direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 1 kohdan a alakohtaan, ilmenee selvästi, että pääoman hankintaveron määrää ei saada ottaa huomioon määritettäessä veron laskentaperustetta eikä sitä siis voida pitää direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna sitoumuksena tai kustannuksena.

56 Näin ollen neljänteen kysymykseen on vastattava, että pääoman hankintavero ei ole direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu sitoumus tai kustannus.

Oikeudenkäyntikulut

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

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Verwaltungsgerichtshofin 1.9.1999 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyllä asiakirjalla, 4 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että siinä käytetty minkä tahansa omaisuuden sijoituksen käsite kattaa myös sellaiset täydentävät maksut, jotka emoyhtiö suorittaa pääomayhtiölle, joka korottaa osakepääomaansa laskemalla liikkeeseen uusia osakkeita, mahdollistaakseen sen, että emoyhtiön tytäryhtiö saa hankittua nämä osakkeet.**

2) **Direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohtaa, sellaisena kuin se on muutettuna edellä mainitulla liittymisasiakirjalla, on tulkittava siten, että siinä käytetty minkä tahansa omaisuuden sijoituksen käsite kattaa myös täydentävät maksut, joita uusi osakas ei ole suorittanut osakepääomaansa korottaneelle pääomayhtiölle vaan tämän tytäryhtiöille, kun kyseessä olevista olosuhteista ilmenee selvästi, että taloudelliselta kannalta katsottuna näiden maksujen todellisena saajana on tämä pääomayhtiö.**

3) **Lykkäävin ehdoin suoritettuja omaisuuden sijoituksia on pidettävä direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna kyseisellä liittymisasiakirjalla, tarkoitettuina omaisuuden sijoituksina vasta sitten, kun lykkäävä ehto on toteutunut.**

4) **Pääoman hankintavero ei ole direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna edellä tuomiolauselman 1 kohdassa mainitulla liittymisasiakirjalla, tarkoitettu sitoumus tai kustannus.**

Puissochet Schintgen Skouris

Macken Cunha Rodrigues

Julistettiin Luxemburgissa 17 päivänä lokakuuta 2002.

R. Grass

kirjaaja

J.-P. Puissochet

kuudennen jaoston puheenjohtaja