JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ANTONIO TIZZANO
7 päivänä helmikuuta 2002 [1]

1. Verwaltungsgerichtshof (Itävalta) on 17.2. ja 30.3.2000 tekemillään päätöksillä esittänyt EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimelle kaksi ennakkoratkaisukysymystä, jotka koskevat pääomien hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25; jäljempänä direktiivi) tulkintaa. Pääasiassa niissä pyydetään yhteisöjen tuomioistuinta ratkaisemaan, voidaanko pääoman hankintaveroa kantaa pääomayhtiön liikkeelle laskemien tuottooikeustodistusten merkitsemisen yhteydessä tehdyistä suorituksista.

Asiaan liittyvät oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

2. Kuten direktiivin ensimmäisessä perustelukappaleessa todetaan, direktiivin 69/335/ETY päämääränä on edistää pääomien vapaata liikkuvuutta sisämarkkinoita muistuttavan talousliiton luomiseksi. Tämän tavoitteen saavuttaminen edellyttää erityisesti, että pääoman hankintavero, joka kohdistuu "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). Tämän tavoitteen saavuttamiseksi direktiivissä säädetään, että veroa olisi tämän vuoksi yhdenmukaistettava sekä sen rakenteen että verokannan osalta (seitsemäs perustelukappale).

3. Mainitun yhdenmukaistamisen toteuttamiseksi ne toimet, joista veroa kannetaan, on lueteltu nimenomaisesti direktiivin 4 artiklassa; tämän säännöksen 1 kohdassa erityisesti säädetään, tässä asiassa merkityksellisiltä osin, että pääoman hankintaveroa kannetaan seuraavista toimista:

" — —

d) pääomayhtiön yhtiövarallisuuden lisääminen sijoittamalla siihen mitä tahansa omaisuutta niin, että vastikkeena tästä ei anneta osuuksia osake-,

1 — Alkuperäinen kieli: italia.

osuus- tai muusta vastaavasta pääomasta tai yhtiövarallisuudesta vaan osakkailla olevien oikeuksien kaltaisia oikeuksia, kuten äänioikeus, oikeus voitto-osuuksiin tai oikeus jako-osaan yhtiötä purettaessa; — — .”

4. Direktiivin tämän asian kannalta merkityksellisessä 5 artiklan 1 kohdassa säädetään veron määräytymisperusteesta seuraavaa: ”[v]eroa 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 edellä;

— — ”.

Kansallinen lainsäädäntö

5. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä käy ilmi, että Itävallassa pääoman hankintaverosta (Gesellschaftsteuer eli yhtiövero) säädetään Kapitalverkehrsteuergesetzissä (laki varallisuudensiirtoverosta, jäljempänä KVG). Esillä olevan asian osalta on erityisesti huomattava, että KVG:n 2 §:n mukaan ”[y]htiöveron alaisia ovat:

1. Ensimmäisen hankkijan suorittama yhtiöoikeuksien hankkiminen kotimaisesta pääomayhtiöstä;

— — ”.

6. KVG:n 5 §:n 1 momentissa säädetään tästä muun muassa, että: pääomayhtiön yhtiöoikeuksina pidetään muun muassa tuotto-oikeuksia. Saman pykälän 2 momentissa täsmennetään lisäksi, että ”osakkaina pidetään henkilöitä, joille 1 momentissa mainitut yhtiöoikeudet kuuluvat”.

7. Veron määräytymisperusteesta KVG:n 7 §:ssä säädetään seuraavaa: "[v]ero lasketaan:

1. Yhtiöoikeuksien hankkimisen (2 §:n 1 kohta) yhteydessä:

a) kun hankinta on vastikkeellinen: vastikkeen arvosta. Vastikkeeseen kuuluvat myös osakkaiden vastattavikseen ottamat kustannukset yhtiön perustamisesta tai pääomankorotuksesta, sitä vastoin ei yhtiöoikeuksien hankkimisesta suoritettava yhtiövero;

— — ".

Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet asiassa C-71/00

8. Joulukuussa 1995 Develop Baudurchführungs- und Stadtentwicklungs GmbH (jäljempänä Develop) laski liikkeelle RLB Beteiligungs- und Treuhandverwaltungsgesellschaftille (jäljempänä RLB-BT) suunnattuja tuotto-oikeustodistuksia, joiden nimellisarvo oli yhteensä 1 615 000 Itävallan šillinkiä (ATS).

9. Osapuolet ovat todenneet, että tuotto-oikeustodistukset tuottivat oikeuden osuuden mukaiseen osaan yhtiön voitosta, yrityksen arvosta (piilovaraukset mukaan luettuina) sekä liikearvosta ja yhtiön netto-omaisuudesta yhtiön purkautuessa. Tuotto-oikeustodistuksen haltijalla oli lisäksi oikeus saada takaisin nimellisarvo sekä sen lisäksi mahdollisesti maksettu ylikurssi. Tuotto-oikeuden lakatessa irtisanomisen vuoksi tuotto-oikeustodistuksen haltijalla oli oikeus lopputilityssummaan, jonka suuruus oli hänen osuutensa yrityksen arvosta, kuitenkin vähintään tuotto-oikeustodistusten nimellisarvo ja mahdollisesti maksettu täydentävä maksu.

10. Todistusten merkintäehdoissa todettiin lisäksi nimenomaan, että tuotto-oikeussuhde ei luonut minkäänlaista osakassuhdetta; tuotto-oikeustodistusten haltijoilla ei sen vuoksi ollut osakkaille kuuluvia oikeuksia kuten äänioikeutta, oikeutta osallistua yhtiökokoukseen ja käyttää siellä aloiteoikeutta eikä oikeutta riitauttaa yhtiökokouksen päätöksiä.

11. Tuotto-oikeustodistusten nimellisarvon lisäksi Develop sai edellä mainituista todistuksista vastikkeena 321 385 000 ATS täydentävänä maksuna (ns. Großmutter-

zuschuss), jonka maksoi RLB-BT:n emoyhtiö, RLB Immobilienprojekt-Entwicklungs- und Beteiligungs GmbH (jäljempänä RLB-IEB).

12. Veroilmoituksessaan helmikuussa 1996 Develop pyysi nimenomaan, ettei emoyhtiön maksamaa täydentävää maksua otettaisi huomioon veron määräytymisperusteessa. Toimivaltainen veroviranomainen (Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien) kuitenkin hylkäsi pyynnön ja vahvisti 29.5.1996 päivätyllä päätöksellä veron määräksi kokonaissumman 323 000 000 ATS.

13. Myös tästä päätöksestä Finanzamtille tehty valitus hylättiin. Develop haki muutosta tähän päätökseen Verwaltungsgerichtshofissa väittäen, että veron kantaminen emoyhtiön maksamasta summasta ei ollut direktiivin 4 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaista. Ratkaistakseen tämän kysymyksen Verwaltungsgerichtshof piti tarpeellisena kääntyä EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen puoleen ja esitti seuraavan kysymyksen:

"Ovatko maksusuoritukset, joita pääomayhtiön tuotto-oikeustodistusten hankkija ei tee itse vaan emoyhtiönsä välityksellä, direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettuja minkä tahansa omaisuuden sijoituksia?"

14. Asiaa käsiteltäessä yhteisöjen tuomioistuimessa Develop, Itävallan hallitus, Alankomaiden hallitus ja komissio esittivät huomautuksensa. Yksikään osapuolista ei pyytänyt tulla kuulluksi suullisessa menettelyssä.

Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet asiassa C-138/00

15. Toinen ennakkoratkaisukysymys on esitetty yhteisöjen tuomioistuimelle kahdessa Verwaltungsgerichtshofin yhdistämässä asiassa, joissa kaksi itävaltalaista yhtiötä, Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH (jäljempänä Solida) ja Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH (jäljempänä Tech) ovat riitauttaneet veroviranomaisen päätöksen.

Asia Solida

16. Solida laski 10.3.1995 liikkeelle Pelias Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH:lle

(jäljempänä Pelias) suunnattuja tuotto-oikeustodistuksia, joiden nimellisarvo oli yhteensä 465 000 ATS. Näitä tuotto-oikeustodistuksia koskeva osapuolten sopima oikeudellinen kehys on esillä olevan asian kannalta olennaisin osin edellä 9 kohdassa kuvatun kaltainen.

17. Peliasin emoyhtiö, Raiffeisen Landesbank Tirol reg. Gen.mbH (jäljempänä RLB) maksoi 24.3.1995 tuotto-oikeustodistusten liikkeelle laskemisesta Solidalle 92 565 000 ATS:n täydentävän maksun (ns. Großmutterzuschuss).

18. Koska toimivaltainen veroviranomainen (Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien) katsoi 29.1.1997 tekemässään päätöksessä, ettei pääoman hankintaveroa kannettaessa voitu erottaa toisistaan tuotto-oikeustodistusten nimellisarvon suuruista maksua ja täydentävää maksua, se kantoi edellä kuvattuja toimia koskevan veron pitäen määräytymisperusteena maksujen yhteismäärää, joka oli 93 030 000 ATS.

19. Solida haki muutosta tähän päätökseen Finanzamtissa ja väitti muun muassa, että yhtiön ulkopuolisten toimijoiden tuotto-oikeustodistusten oston yhteydessä suoritamista maksuista ei direktiivin 69/335/ETY mukaan voinut kantaa pääoman hankintaveroa. Toimivaltainen viranomainen hylkäsi valituksen, ja tämä päätös riitautettiin sittemmin Verwaltungsgerichtshofissa direktiivin 69/335/ETY vastaisena.

Asia Tech

20. Tech laski 30.6. ja 12.10.1998 liikkeelle Wirtschaftsparkentwicklungs GmbH:lle (jäljempänä WEG) ja Wiener Hafen GmbH:lle (jäljempänä WHG) suunnattuja tuotto-oikeustodistuksia, joiden nimellisarvot olivat 2 000 000 ja 1 000 000 ATS. Myös näissä tapauksissa osapuolten sopima oikeudellinen kehys on esillä olevan asian kannalta olennaisin osin edellä 9 kohdassa kuvatun kaltainen.

21. Toimivaltainen veroviranomainen (Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien) kantoi 15.10. ja 11.12.1998 tekemillään päätöksillä näistä toimista pääoman hankintaveron, joka perustui 2 000 000 ja 1 000 000 ATS:n summiin, toisin sanoen tuotto-oikeustodistusten nimellisarvoon.

22. Näiden päätösten tekemisen jälkeen Tech ilmoitti 18.6.1999 Finanzamtille, että se oli aiemmin saanut mainittujen tuotto-oikeustodistusten liikkeelle laskun yhteydessä täydentävän maksun, ja täsmällisemmin seuraavan:

— Gesellschaft des Bundes für Industriepolitische Maßnahmen oli 6.8.1998 maksanut 68 000 000 ATS WEG:n hankkimista tuotto-oikeustodistuksista

— Wienin kunta oli 12.10.1998 maksanut 69 000 000 ATS WHG:n hankkimista tuotto-oikeustodistuksista.

23. Koska Finanzamt katsoi, että myös näistä suorituksista oli kannettava pääoman hankintaveroa, se peruutti aiemmat päätöksensä voidakseen ottaa edellä mainitut suoritukset huomioon määritellessään veron määräytymisperusteen. Tech valitti päätöksestä Verwaltungsgerichtshofiin väittäen, että direktiivin 69/335/ETY säädökset estävät veron kantamisen summista, joita yhtiön ulkopuoliset toimijat ovat maksaneet tuotto-oikeustodistusten oston yhteydessä.

Ennakkoratkaisupyyntö ja asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa

24. Yhdistettyään nämä kaksi asiaa niiden samankaltaisuuden vuoksi kansallinen tuomioistuin katsoi, että sen oli esitettävä yhteisöjen tuomioistuimelle EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymys niiden ennakkoratkaisukysymysten lisäksi, jotka se oli jo esittänyt samankaltaisissa asioissa C-339/99 (Energie Steiermark) ja C-71/00 (Develop). Tämä ennakkoratkaisukysymys kuuluu seuraavasti:

"Ovatko suoritukset, jotka muu kuin osakas tekee pääomayhtiöön tuotto-oikeuksien hankkimiseksi, — — direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua 'kaikenlaista omaisuutta, jonka osakkaat ovat yhtiöön sijoittaneet tai sijoittavat'?"

25. Asiaa käsiteltäessä yhteisöjen tuomioistuimessa Solida, Itävallan tasavalta ja komissio esittivät kirjalliset huomautuksensa ja osallistuivat suulliseen käsittelyyn 26.9.2001.

Oikeudellinen arvio

Johdanto

26. Yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyjen tulkintaa koskevien ennakkoratkaisukysymysten ilmeinen samankaltaisuus esillä olevissa asioissa edellyttää mielestäni kysymysten käsittelyä yhdessä. Molemmissa asioissa pyydetään näet selvittämään, voidaanko pääoman hankintaveroa kantaa summista, jotka maksetaan pääomayhtiölle tuotto-oikeustodistusten oston yhteydessä: asiassa C-71/00 (Develop) kysytään erityisesti, voidaanko veroa kantaa sijoituksista, jotka ostaja suorittaa emoyhtiön kautta; asiassa C-138/00 (Solida/Tech) sen sijaan kysytään yleisemmin, voidaanko pääoman hankintaveroa kantaa sellaisista (suorista tai epäsuorista) sijoituksista, jotka sijoittaa muu kuin tuotto-oikeustodistukset liikkeelle laskevan yhtiön osakas.

27. Näissä kahdessa asiassa esitettyjen ennakkoratkaisukysymysten erilainen ulottuvuus johtuu lähinnä kansallisessa tuomioistuimessa esitettyjen valitusten erilaisuudesta. Developin tapauksessa ei näet vastustettu veron kantamista summasta, jonka tuotto-oikeustodistusten hankkija on maksanut (eli tuotto-oikeustodistuksien nimellisarvosta), vaan vain veron kantamista myös emoyhtiön maksamasta täydentävästä maksusta. Solidan ja Techin tapauksissa valittajat vastustivat sen sijaan veron kantamista *mistään maksuista*, jotka oli suoritettu tuotto-oikeustodistusten hankinnan yhteydessä, koska ostajat eivät olleet yhtiön osakkaita.

28. Kahta yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyä ennakkoratkaisukysymystä arvioitaessa on siis aluksi arvioitava yleisesti, voidaanko vero kantaa, jos osakkaat eivät ole hankkineet tuotto-oikeustodistuksia (Solida/Techin asioita koskeva ennakkoratkaisukysymys). Kun tämä on selvitetty, voidaan tutkia, onko veroa kannettava sellaisista välillisistä maksuista, jotka tuotto-oikeustodistusten ostajat suorittavat emoyhtiöiden kautta (ennakkoratkaisukysymys asiassa Develop). Ennen asian arviointia on mielestäni tarpeen huomauttaa, että viimeksi mainittu ennakkoratkaisukysymys nostaa esiin samanlaisia oikeudellisia seikkoja kuin ne, jotka Verwaltungsgerichtshof on jo esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle asiassa C-339/99 (Energie Steiermark), jota koskevan ratkaisuesitykseni esitän samana päivänä. Perustelut, jotka on esitetty ja jotka liittyvät esillä olevaan ennakkoratkaisukysymykseen, vastaavat siten, ainakin osittain, mainitussa asiassa esitettyjä.

Ennakkoratkaisukysymys asiassa Solida/Tech

29. Aloittaakseni siis ennakkoratkaisukysymyksestä, joka on esitetty asiassa Solida/Tech, huomautan, että asiassa on tutkitta-

va, voidaanko veroa kantaa silloin, kun tuotto-oikeustodistuksia eivät osta todistukset liikkeelle laskeneen yhtiön osakkaat.

30. Tämän seikan osalta huomautan ennen kaikkea, että ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä käy selkeästi ilmi eivätkä osapuolet ole sitä kiistäneet, että vaikka tuotto-oikeustodistukset eivät johda yhtiön osakkuuteen, niihin liittyy osakkeen- tai osuudenomistajien oikeuksien kaltaisia oikeuksia. Toisin sanoen on kiistatonta, että periaatteessa tuotto-oikeustodistusten osto on direktiivin 4 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettu veronalainen suoritus, koska sillä toteutetaan pääomayhtiön yhtiövarallisuuden lisääminen kaikenlaisten sellaisten omaisuuserien sijoittamisella, joiden vastineeksi ei anneta osuuksia yhtiön osake-, osuus- tai muusta vastaavasta pääomasta tai yhtiövarallisuudesta vaan osakkeen- tai osuudenomistajilla olevien oikeuksien kaltaisia oikeuksia, kuten äänioikeus, oikeus voitto-osuuteen tai oikeus jako-osaan yhtiötä purettaessa.

31. Kuten edellä on todettu, Solida ja Tech kuitenkin kiistävät, että veroa täytyisi suorittaa sellaisissa melko yleisissä tapauksissa, joissa ostajat eivät ole tuotto-oikeustodistukset liikkeelle laskeneiden yhtiöiden osakkaita. Tämän väitteen tueksi ne vetoavat erityisesti direktiivin 5 artiklan 1 kohdan a alakohtaan (johon ennakkoratkaisukysymyksessä nimenomaisesti viitataan), jonka mukaan "edellä 4 artiklan 1 kohdan a, c ja d alakohdassa tarkoitettujen pääomayhtiön perustamisen, osake-, osuus- tai muun vastaavan pääoman korottamisen tai yhtiövarallisuuden lisäämisen osalta" veroa kannetaan "kaikenlaisen omaisuuden, *jota osakkaat ovat yhtiöön sijoittaneet tai sijoittavat*, tosiasiallisesta arvosta".[2] Koska, kuten edellä on todettu, tuotto-oikeustodistusten osto ei anna oikeutta osakkaan asemaan, Solida ja Tech väittävät, että tämän johdosta veroa voidaan kantaa vain silloin, kun osakkaat ostavat nämä tuotto-oikeustodistukset. Yhteisöjen tuomioistuimessa esittämissään huomautuksissa Develop esitti käytännössä saman tulkinnan.

32. Itävallan hallitus ja komissio ovat sitä vastoin vastakkaista mieltä ja katsovat, että direktiivin 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan viittausta "osakkaisiin" ei ole ymmärrettävä "teknisesti" tai "muodollisesti" vaan siten, että tähän käsitteeseen voidaan sisällyttää myös ne, joilla on 4 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettuja osakkeen- tai osuudenomistajilla olevien oikeuksien kaltaisia oikeuksia.

33. Viimeksi mainittua tulkintaa on mielestäni ilman muuta pidettävä parempana. Tämän tulkinnan kannattajien tavoin katson, että Solidan, Techin ja Developin esittämä toisenlainen tulkinta on liian kaavamainen ja johtaa käytännössä siihen, että 4 artiklan 1 kohdan d alakohta menettää merkityksensä. Tällaisella tulkinnalla mainittuun artiklaan näet lisättäisiin (tavattoman rajoittava) ehto, jota

2 — Kursivointi tässä.

artiklassa ei lainkaan ole, koska sen mukaan veroa voitaisiin kantaa silloin, kun "pääomayhtiön yhtiövarallisuuden lisääminen sijoittamalla siihen mitä tahansa omaisuutta niin, että vastikkeena tästä [annetaan] osakkailla olevien oikeuksien kaltaisia oikeuksia" *sillä ehdolla, että kysymyksessä ovat osakkaan suoritukset.*

34. Edellä arvostelemani väite on lisäksi kestämätön sen vuoksi, että, kuten sen vastustajat huomauttavat, siinä ilman mitään syytä käännetään päinvastaiseksi 4 ja 5 artiklan keskinäinen asema direktiivin järjestelmässä. Juuri 4 artiklassa luetellaan näet toimet, joista veroa on suoritettava, ja niiden joukossa mainitaan juuri yhtiöpääoman korottaminen suorituksilla, joiden vastikkeeksi annetaan "osakkailla olevien oikeuksien kaltaisia oikeuksia" (4 artiklan 1 kohdan d alakohta). Direktiivin 5 artiklassa säädetään sen sijaan määräytymisperusteesta, joka on otettava huomioon määritettäessä veroa, joka on suoritettava erilaisista 4 artiklan mukaan veronalaisista toimista. On siis ilmeistä, että veronalaisten toimien yksilöimiseksi ja niihin liittyvien objektiivisten ja subjektiivisten edellytysten määrittämiseksi on otettava huomioon direktiivin 4 artikla, ei sen 5 artiklaa.

35. Edellä esitetyn tueksi voidaan lisäksi huomauttaa, että kun yhteisön lainsäätäjä on tarkoittanut, että tietyistä toimista kannetaan veroa *vain, jos ne ovat osakkaan suorituksia*, tämä seikka on nimenomaan todettu niissä säännöksissä, joissa säädetään näiden toimien veronalaisuudesta (*ubi voluit dixit*). Siten 4 artiklan 2 kohdan b alakohdassa on nimenomaan todettu, että jäsenvaltiot voivat kantaa veroa silloin, kun kysymyksessä on "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".[3] Se, ettei tällaisesta edellytyksestä ole säädetty direktiivin 4 artiklan 1 kohdan d alakohdassa, merkitsee mielestäni sitä, että se ei ole välttämätön veron kantamiseksi tässä säädöksessä tarkoitettujen toimien osalta.

36. Edellä esitettyjen syiden vuoksi olen taipuvainen esittämään direktiivin 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan osakkaita koskevan viittauksen laajempaa ja eiteknistä tulkintaa, jonka mukaan viittaus ulottuisi myös niihin, joilla on 4 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettuja "osakkailla olevien oikeuksien kaltaisia oikeuksia". Näin ollen katson, että asiassa Solida/Tech esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että direktiivin 5 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava niin, että muun kuin osakkaan pääomayhtiölle tuotto-oikeustodistusten oston yhteydessä suorittamat maksut ovat tässä säännöksessä tarkoitettua "kaikenlaista omaisuutta, jota osakkaat ovat yhtiöön sijoittaneet tai sijoittavat".

3 — Kursivointi tässä.

Ennakkoratkaisukysymys asiassa Develop

37. Asiassa Develop esittämässään ennakkoratkaisukysymyksessä Verwaltungsgerichtshof kysyy, voidaanko 4 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetuissa tapauksissa veroa kantaa maksuista, joita tuotto-oikeustodistusten ostaja ei suorita suoraan vaan emoyhtiön kautta. Kun on todettu, että kyseessä olevassa säännöksessä tarkoitetuissa tapauksissa sijoituksista, jotka "osakkailla olevien oikeuksien kaltaisten oikeuksien" (kuten tuotto-oikeustodistuksiin liittyvien oikeuksien) haltijat tekevät, on suoritettava pääoman hankintaveroa, on kysyttävä, onko veroa 5 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan suoritettava myös maksuista, joita nämä toimijat suorittavat emoyhtiöiden kautta.

38. Itävallan ja Alankomaiden hallitusten ja komission tavoin katson, että tähän ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava myöntävästi. Tämä on perusteltavissa sillä, että vaikka kuvatussa tapauksessa maksu suoritetaan epäsuorasti ja emoyhtiön kautta, sen suorittavat kuitenkin silti käytännössä toimijat, jotka ostavat "osakkailla olevien oikeuksien kaltaisia oikeuksia". Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä käy ilmi, että pääasiassa ei ole kiistetty sitä, että emoyhtiön (RLB-IEB) maksama täydentävä maksu maksettiin tytäryhtiön (RLB-BT) puolesta, jota suoritus käytännössä hyödytti. Jos näin on, ei mielestäni voida pitää veron kantamisen kannalta merkityksellisenä sitä, että muodollisesti maksut on suorittanut "emoyhtiö".

39. Tässä esitetty "aineellinen" tulkinta, jonka mukaan veroa kannettaessa on otettava huomioon myös epäsuorat suoritukset, on vahvistettu myös yhteisön oikeuskäytännössä ainakin tietyissä yksittäistapauksissa. Kuten komissio ja Alankomaiden hallitus ovat korostaneet, yhteisöjen tuomioistuin on jo aiemmin todennut — viitaten direktiivin 4 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuihin suorituksiin — että "saman osakkaan määräysvallassa olevan kahden yhtiön välillä tehtyä tulonsiirtoa on pidettävä edellä mainitussa yhteisön säännöksessä tarkoitettuna osakkaan toimena, jos asiaan liittyvät olosuhteet selkeästi osoittavat, että tällainen siirto on tosiasiassa maksu, jonka kummankin yhtiön yhteinen osakas suorittaa toiselle yhtiölle toisen kautta".[4] Tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin siis katsoi direktiivissä tarkoitetuiksi osakkaan suorituksiksi sellaiset suoritukset, jotka osakkaat suorittavat määräysvallassaan olevan yhtiön kautta, koska yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että — muotoseikkojen ohella — on arvioitava, kenen suorituksina näitä on tosiasiassa pidettävä. Vastaavasti, vaikka toisin päin, maksuja, joita emoyhtiö suorittaa osakkaan lukuun, on mielestäni pidettävä osakkaiden suorituksina.

4 — Asia C-49/91, Weber Haus, tuomio 13.10.1992 (Kok. 1992, s. I-5207, 11 kohta).

40. Lisään vielä, että tällaista tulkintaa on pidettävä parempana myös sen vuoksi, että se mahdollistaa direktiivin tehokkaan vaikutuksen takaamisen ja estää helpot keinot välttää yhdenmukaistetun veron maksamista. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan d alakohdan merkitys kaventuisi näet huomattavasti tai katoaisi kokonaan, jos konserniin kuuluvat yhtiöt voisivat helposti välttää veroa siten, että toiset saman konsernin yhtiöt maksaisivat tuotto-oikeustodistusten hankinnan yhteydessä maksettavat suoritukset.

41. Edellä esitetyn perusteella katson, että asiassa Develop esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että maksut, joita tuotto-oikeustodistusten hankkija ei suorita suoraan vaan emoyhtiön kautta, ovat direktiivin 4 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettuja minkä tahansa omaisuuden sijoituksia.

Ratkaisuehdotus

Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Verwaltungsgerichtshofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

— asiassa C-138/00 (Solida/Tech), että direktiivin 69/335/ETY 5 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että maksut, jotka muu kuin osakas suorittaa pääomayhtiölle tuotto-oikeustodistusten hankkimiseksi, ovat tässä säädöksessä tarkoitettua "kaikenlaista omaisuutta, jota osakkaat ovat yhtiöön sijoittaneet tai sijoittavat"

— asiassa C-71/00 (Develop), että direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että suoritukset, joita pääomayhtiön tuotto-oikeustodistusten hankkija ei maksa suoraan vaan emoyhtiön kautta, ovat tässä säädöksessä tarkoitettuja "kaikenlaisia osuuksia".