YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

26 päivänä kesäkuuta 2003 *

Asiassa C-442/01,

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

KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR

vastaan

Finanzamt Charlottenburg

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY tulkinnasta (EYVL L 145, s. 1),

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-P. Puissochet sekä tuomarit C. Gulmann, F. Macken, N. Colneric ja J. N. Cunha Rodrigues (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR, edustajanaan Rechtsanwalt D. Ulrich,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja K. Gross, joita avustaa Rechtsanwalt A. Böhlke,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Saksan hallituksen, asiamiehenään W.-D. Plessing, ja komission, asiamiehenään K. Gross, jota avustaa A. Böhlke, 15.1.2003 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.2.2003 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 27.9.2001 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 16.11.2001, EY 234 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) tulkinnasta.

2 Kysymykset on esitetty KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR:n (jäljempänä KapHag) ja Finanzamt Charlottenburgin (veroviranomainen) välisessä oikeudenkäynnissä, joka koskee arvonlisäveron kantamista silloin, kun henkilöyhtiö ottaa uuden yhtiömiehen rahapanosta vastaan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

4 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa."

5 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta — — edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

d) seuraavat liiketoimet:

— —

5. liiketoimet, mukaan lukien välitys mutta lukuun ottamatta hallin[nointia] ja tallessapitoa, jotka koskevat osakkeita, yhtiö- ja yhteenliittymäosuuksia, obligaatioita ja muita arvopapereita — — ."

6 Direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

"2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

— —

5. Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin:

a) oikeuttaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun, jos jokaisesta toimialasta pidetään erillistä kirjanpitoa;

b) velvoittaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun ja pitämään jokaisesta toimialasta erillistä kirjanpitoa;

c) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella;

d) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun säännön mukaisesti vähennyksen jokaisen sellaisen tavaran tai palvelun osalta, joka käytetään siinä tarkoitettuun liiketoimeen;

e) määrätä, että merkityksetöntä arvonlisäveroa, jota verovelvollinen ei voi vähentää, ei oteta huomioon."

7 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 19 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Edellä 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka

— osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista,

— nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Jäsenvaltiot voivat lisäksi sisällyttää nimittäjään muut kuin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetut tukipalkkiot.

Suhdeluku on laskettava vuosiperusteella ja ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttilukuna.

2. Edellä 1 kohdan säännöksistä poiketen vähennyksen suhdelukua laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon liikevaihdon määrä, joka muodostuu investointitavaroiden luovutuksista, jos verovelvollinen käyttää nämä tavarat yrityksessään. Samoin on jätettävä ottamatta huomioon liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista sekä liitännäisistä 13 artiklan B kohdan d alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista muodostuva liikevaihdon määrä. — — "

Kansallinen lainsäädäntö

8 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki, BGBl. 1991 I, s. 351; jäljempänä UStG) 1 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Liikevaihtoveroa suoritetaan seuraavista toimista:

1. Tavaroiden luovutukset ja muut suoritukset, jotka elinkeinonharjoittaja suorittaa Saksassa vastikkeellisesti osana liiketoimintaansa — —

— — "

9 UstG:n 4 §:ssä säädetään seuraavaa

"Seuraavista 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuista toimista ei suoriteta liikevaihtoveroa:

— —

8. — —

f) yhtiöiden ja muiden yhteenliittymien osuuksien myynti ja välitys.

— — "

10 UstG:n 15 §:ssä säädetään seuraavaa:

" — —

2) Vähennysoikeus ei koske veroa, jonka elinkeinonharjoittaja on maksanut tavaroiden luovutuksista ja maahantuonnista sekä muista suorituksista, joita elinkeinonharjoittaja käyttää seuraaviin toimiin:

1. Verottomiin liiketoimiin;

— —

4) Jos elinkeinonharjoittaja käyttää liiketoimintansa tarkoituksiin toimitettua tai maahantuotua tavaraa tai muuta suoritusta vain osittain sellaisten toimien suorittamiseen, jotka eivät oikeuta liikevaihtoveron vähentämiseen, ostohintaan sisältyvästä verosta ei voida vähentää sitä osaa, joka taloudellisesti liittyy niihin toimiin, jotka eivät oikeuta vähentämiseen. Elinkeinonharjoittaja voi esittää objektiivisen arvion avulla nämä vähennyskelvottomat veron osat.

— — "

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 KapHag on Saksan oikeuden mukaan perustettu yhtymä (Gesellschaft des bürgerlichen Rechts), jossa osakkaina ovat rajavastuuyhtiöt LOGOS Grundstücks-Treuhand GmbH (jäljempänä LOGOS 1), LOGOS Zweite Grundstücks-Treuhand GmbH (jäljempänä LOGOS 2) ja luonnolliset henkilöt Moegelin, Tiemann ja Mehnert.

12 KapHagin tarkoituksena oli hankkia Erbbaurecht-niminen oikeus (eräänlainen tontinvuokraoikeus) Berliinissä (Saksa) sijaitsevaan kiinteistöön ja rakentaa tälle rakennuksia osana kauppakeskusta ja vuokrata tai antaa toisen vuokrattavaksi näitä rakennuksia sekä ylläpitää niitä. Tontinvuokraoikeuden hankkivat LOGOS 1 ja LOGOS 2 KapHag-yhtymänä. Moegelin ja Tiemann tulivat yhtiömiehiksi KapHagiin 2.8.1991.

13 KapHagia oli tarkoitus johtaa geschlossener Immobilienfonds -muodossa (suljettu kiinteistörahasto) ja tähän rahastoon oli määrä ottaa osakkaita käteispanoksin, joiden suuruus oli yhteensä 38 402 000 DEM ja tämän perusteella laskettu viiden prosentin agio. Yleisissä sopimusehdoissa, joista sovittiin 1.10.1991, mainittiin KapHagin perustamissopimus ja tiettyjä muita sen tekemiä sopimuksia sekä sopimuksia, jotka sen oli määrä tehdä.

14 Mehnert ilmoitti 12.11.1991, että hän osallistuisi KapHagiin panoksella, jonka suuruus oli yhteensä 38 402 000 DEM. KapHagin osakkaat päättivät 13.11.1991, että yleisten sopimusehtojen tietyt osat eivät enää olisi voimassa, ja sopivat KapHagin perustamissopimuksen lopullisesta versiosta ja yleisten sopimusehtojen tietyistä muista osista.

15 Asianajaja Severin esitti KapHagille oikeudellisesta neuvonnasta ja sopimusten laatimisesta 19.12.1991 päivätyn laskun, jonka mukaan palkkiosumma oli 75 000 DEM ja tämän lisäksi arvonlisävero 10 500 DEM. Oikeudellinen neuvonta koski rahastokonseptin kehittämistä ja yhtymän perustamista.

16 KapHag esitti vuotta 1991 koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan kyseisen veron ostoihin sisältyvänä, vähennettävänä arvonlisäverona.

17 KapHagia koskevan verotarkastuksen jälkeen Finanzamt Charlottenburg teki 17.2.1998 päätöksen, jonka mukaan vähennysoikeutta ei tältä osin ollut, tukeutuen UStG:n 4 §:n 8 kohdan f alakohtaan ja 15 §:n 2 momenttiin.

18 KapHagin tästä 17.2.1998 tehdystä päätöksestä tekemä oikaisuvaatimus ja valitus hylättiin.

19 KapHag teki Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin.

20 Bundesfinanzhof on taipuvainen katsomaan, että kun yhtiömies otetaan luontaissuoritusta tai rahapanosta vastaan yhtiömieheksi, henkilöyhtiö suorittaa

kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitetun vastikkeellisen palvelun, joka on direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan mukaisesti verovapaa. Tämän näkemyksen osalta on Bundesfinanzhofin mukaan oltava varovainen siitä syystä, että yhtiömiehen ottaminen perustuu yhtiömiesten väliseen yhtiösopimukseen eikä uuden yhtiömiehen ja yhtiön väliseen kahdenväliseen sopimukseen, minkä vuoksi uutta yhtiömiestä voitaisiin tarkastella yksityisoikeudellisesti siten, että yhtiömies saa osuutensa yhtiössä muilta yhtiömiehiltä eikä yhtiöltä. Muun muassa tästä syystä on oikeuskirjallisuudessa katsottu, ettei tällaisessa tilanteessa ole kyse vastikkeellisesta suorituksesta.

21 Jos hyväksytään, että yhtiö on suorittanut palvelun ja että tämä suoritus on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan mukaisesti vapautettava verosta, olisi selvitettävä, onko kyseessä liiketoimi, joiden osalta kuudennen direktiivin 17 ja 19 artiklassa säädetään ostoihin sisältyvän veron vähentämisestä. Tästä ei olisi kysymys, jos yhtiöosuuksien luovuttamista pidetään kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettuna liitännäisenä liiketoimena. Bundesfinanzhof on taipuvainen katsomaan, että asiassa on kyse tällaisesta liitännäisestä liiketoimesta, mutta katsoo, että olisi yhteismarkkinoiden, joilla pääomat liikkuvat vapaasti, vastaista, että oman pääoman keräämistä henkilöyhtiön osuuksia luovuttamalla kohdeltaisiin verotuksellisesti eri tavoin eri jäsenvaltioissa.

22 Bundesfinanzhof katsoi, että asian ratkaisu edellyttää kuudennen arvonlisäverodirektiivin tulkintaa, ja lykkäsi asian käsittelyä esittääkseen yhteisöjen tuomioistuimelle kaksi ennakkoratkaisukysymystä:

"1) Kun henkilöyhtiö ottaa uuden yhtiömiehen rahapanosta vastaan, suorittaako henkilöyhtiö uudelle yhtiömiehelleen direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun vastikkeellisen palvelun?

2) Onko tässä tapauksessa kyse direktiivin 77/388/ETY 19 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetusta liitännäisestä liiketoimesta, ja voiko verovelvollinen vedota tähän direktiivin säännökseen, jonka perusteella ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen on mahdollista tällaisten liitännäisten liiketoimien osalta?"

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

23 KapHagin mukaan henkilöyhtiö ei voi olla osuuksiensa omistaja eikä varsinkaan siirtää tai myöntää niitä muille. Henkilöyhtiössä vain yhtiömiehet voivat olla yhtiöosuuksien omistajia. Näin ollen vain yhtiömiehet voivat luovuttaa osuuksia uudelle yhtiömiehelle. Uuden yhtiömiehen tulo olemassa olevaan henkilöyhtiöön perustuu uuden yhtiömiehen ja muiden yhtiömiesten välillä tehtyyn sopimukseen eikä suinkaan uuden yhtiömiehen ja henkilöyhtiön väliseen sopimukseen. Tästä seuraa KapHagin mukaan, että yhtiöosuuksien myöntäminen uudelle yhtiömiehelle henkilöyhtiössä ei ole yhtiön palvelusuoritus.

24 KapHag katsoo, ettei yhtiöosuuden edustamaa tuotonsaantimahdollisuutta myöskään voida pitää yhtiön palvelusuorituksena. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan tulonsaantitarkoitusta, joka perustuu voitto-osuuksien saamiseen, ei voida pitää vastikkeena osuuden hankkimisesta.

25 Uuden yhtiömiehen panosta ei suoriteta vastikkeellisena. Panosta ei KapHagin mukaan pidetä vastikkeellisena yhtiöosuuden hankintana, vaan sitä on pidettävä niiden yhtiön tavoitteiden toteuttamista koskevien yleisten velvoitteiden täyttämisenä, jotka perustuvat osuuden hankintaan.

26 Näistä syistä ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen pitäisi KapHagin mukaan vastata myöntävästi.

27 Saksan hallitus katsoo, että silloin kun henkilöyhtiö luovuttaa uusia osuuksia, se suorittaa kuudennen direktiivin 2 artiklassa tarkoitetun vastikkeellisen palvelun.

28 Palvelun suorittajan ja sen vastaanottajan välillä on tämän hallituksen mukaan oikeussuhde, jossa tapahtuu vastavuoroinen suoritusten vaihto. Saajan suorittama korvaus, eli rahallinen suoritus, on vastike palvelun tarjoajan suorittamasta palvelusta, eli osuuden myöntämisestä. Lisäksi suorituksen ja siitä saadun korvauksen välillä on välttämätön yhteys. Uusi yhtiömies suorittaa maksun yhtiölle osallistuakseen yhtiön toimintaan yrityksenä. Rahapanoksen suorittaminen on yhtiömiesaseman saamisen edellytyksenä. Kyse on siis kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitetusta verollisesta liiketoimesta.

29 Liiketoimi vapautetaan kuitenkin verosta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan nojalla, jonka mukaan verosta on vapautettava yhtiö- ja yhteenliittymäosuuksia koskevat liiketoimet.

30 Tällaisessa tilanteessa ostoihin sisältyviä veroja ei ole mahdollista vähentää. Saksan hallitus väittää, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan silloin kun verovelvollinen suorittaa palvelun toiselle verovelvolliselle, joka käyttää sen verovapaassa liiketoimessaan, viimeksi mainitulla ei ole oikeutta vähentää jo suoritettua arvonlisäveroa.

31 Komissio esittää, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhtiöosuuksien hankintaa ja hallussapitoa ei ole pidettävä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana. Vaikka tämä oikeuskäytäntö koskeekin holdingyhtiöitä, sama pätee yhtiömiehen ottamiseen henkilöyhtiöön, mistä on kyse esillä olevassa asiassa.

32 Komissio pohtii, olisiko tilanne toinen, jos kyse olisi välittömästä tai välillisestä osallistumisesta sen yhtiön toimintaan, jonka osuus on hankittu. Se katsoo, että tällaisena osallistumisena ei voida pitää pelkästään yhtiömiehen aseman hankintaa tai käyttöä. Yhtiömiehen pitäisi tämän lisäksi hoitaa muita tehtäviä, mistä pääasiassa ei ole kyse.

33 Komission mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohta ei ole relevantti, kun kyse on pelkästä yhtiöosuuksien hankinnasta. Tätä säännöstä ei sovelleta komission mukaan yhtiöosuuksien syntymiseen niiden ensimmäisen hankinnan yhteydessä, vaan liiketoimia, jotka koskevat jo olemassa olevia yhtiöosuuksia.

34 Komission mukaan yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi vastata ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen, että kun henkilöyhtiö ottaa yhtiöön uuden yhtiömiehen rahapanosta vastaan, se ei suorita uudelle yhtiömiehelleen kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua vastikkeellista palvelua.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

35 Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koskee sitä, suorittaako henkilöyhtiö uudelle yhtiömiehelleen kuudennen direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun vastikkeellisen palvelun, kun se ottaa uuden yhtiömiehen rahapanosta vastaan?

36 On muistettava, että kuudennen direktiivin 2 artiklassa, jossa määritellään arvonlisäveron soveltamisala, säädetään, että veroa kannetaan jäsenvaltion alueella ainoastaan toiminnasta, joka on luonteeltaan taloudellista. Tämän direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa jotakin tällaista taloudellista toimintaa. Taloudellisen toiminnan käsitteeseen kuuluu direktiivin 4 artiklan 2 kohdan mukaan kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta ja erityisesti sellainen liiketoiminta, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

37 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan (asia C-60/90, Polysar Investments Netherlands, tuomio 20.6.1991, Kok. 1991, s. I-3111, Kok. Ep. XI, s. I-239, 12 kohta ja asia C-80/95, Harnas & Helm, tuomio 6.2.1997, Kok. 1997, s. I-745, 13 ja 14 kohta) kuudennen direktiivin 4 artiklassa vahvistetaan arvonlisäverolle erittäin laaja soveltamisala. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että 4 artiklan 2 kohdassa olevalla hyödyntämisen käsitteellä tarkoitetaan arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatteen mukaisesti oikeudellisesta muodosta riippumatta kaikkea toimintaa, jolla kyseessä olevasta omaisuudesta pyritään saamaan jatkuvaluonteisia tuloja.

38 Yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt myös, että pelkkää yhtiöosuuksien hankintaa ja hallussapitoa ei ole pidettävä kuudennessa direktiivissä tarkoitet-

tuna taloudellisena toimintana, joka antaisi kyseiselle verovelvolliselle verovelvollisen aseman. Pelkkä osakkuuksien hankkiminen toisista yrityksistä ei ole sellaista omaisuuden hyödyntämistä, jonka tarkoituksena on saada jatkuvaluonteista tuloa, koska mahdollinen osinko, joka on osakkuuden tuottoa, johtuu pelkästään omaisuuden omistamisesta (ks. em. asia Harnas & Helm, tuomion 15 kohta).

39 Tästä seuraa, että uuden yhtiömiehen tulo henkilöyhtiöön rahapanoksella esillä olevassa asiassa vallitsevissa olosuhteissa, ei ole kuudennessa direktiivissä tarkoitettua yhtiömiehen taloudellista toimintaa.

40 Koska osuuksien hankintaa ei sellaisenaan pidetä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana, ei tällaista toimintaa ole myöskään osuuksien luovuttaminen (asia C-155/94, Wellcome Trust, tuomio 20.6.1996, Kok. 1996, s. I-3013, 33 kohta).

41 Uuden yhtiömiehen ottaminen henkilöyhtiöön ei siis ole yhtiömiehelle suoritettu palvelu.

42 Tässä yhteydessä merkitystä ei ole sillä, onko uuden yhtiömiehen ottaminen yhtiön vai yhtiömiesten toimi, koska yhtiömiehen ottamista ei missään tapauksessa pidetä direktiivissä tarkoitettuna vastikkeellisena palvelusuorituksena.

43 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kun henkilöyhtiö ottaa yhtiömiehen rahapanosta vastaan, se ei suorita yhtiömiehelle direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua vastikkeellista palvelua.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

44 Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettu vastaus huomioon ottaen toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

45 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan 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 Bundesfinanzhofin 27.9.2001 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Kun henkilöyhtiö ottaa yhtiömiehen rahapanosta vastaan, se ei suorita yhtiömiehelle jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston kuudennen direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua vastikkeellista palvelua.

Puissochet Gulmann Macken

Colneric Cunha Rodrigues

Julistettiin Luxemburgissa 26 päivänä kesäkuuta 2003.

R. Grass — kirjaaja

J.-P. Puissochet — kuudennen jaoston puheenjohtaja