YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)
18 päivänä tammikuuta 2001 *

Asiassa C-113/99,

jonka Verwaltungsgerichtshof (Itävalta) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Herta Schmid, P. P. Handels GmbH:n konkurssipesän uskottuna miehenä,

vastaan

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland

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 10.6.1985 annetulla direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23),

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja V. Skouris sekä tuomarit R. Schintgen (esittelevä tuomari) ja N. Colneric,

julkisasiamies: N. Fennelly,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, asiamiehenään K. Opl,

— Itävallan hallitus, asiamiehenään C. Stix-Hackl,

— Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Fernandes ja A. Cortesão Seiça Neves,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään H. Michard ja A. Buschmann,

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 21.9.2000 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Verwaltungsgerichtshof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 17.3.1999 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 6.4.1999, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla ennakkoratkaisukysymyksen pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25) 10 artiklan tulkinnasta, sellaisena kuin direktiivi on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23; jäljempänä direktiivi 69/335/ETY).

2 Tämä kysymys on esitetty P. P. Handels GmbH:n (jäljempänä Handelsgesellschaft) konkurssipesän uskottuna miehenä toimivan Herta Schmidin ja Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenlandin (verohallinto, jäljempänä Finanzlandesdirektion) välisessä riita-asiassa, jossa on kyse yhteisöjen ja yhtymien vähimmäisveron maksamisesta.

Yhteisön lainsäädäntö

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

4 Direktiivin 69/335/ETY kuudennen perustelukappaleen mukaan tavoitteen saavuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa tuohon saakka voimassa olleet pääoman hankinnasta kannettavien verojen kaltaiset 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: *

"Pääomanhankintaveron alaisia ovat seuraavat toimet:

a) pääomayhtiön perustaminen

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

c) pääomayhtiön yhtiöpääoman korottaminen millä tahansa varallisuudella

d) pääomayhtiön yhtiövarallisuuden lisääminen millä tahansa varallisuudella, josta vastikkeeksi ei anneta osuuksia yhtiön pääomasta tai varoista, vaan osakkaille kuuluviin oikeuksiin rinnastettavia oikeuksia

— — ."

* — Tässä ja jäljempänä tuomiossa esitetyt lainaukset direktiivistä on suomennettu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska EYVL:ssä ei ole julkaistu suomenkielistä tekstiä.

6 Direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 1 kohdan e—h alakohdassa säädetään lisäksi, että pääomayhtiön johdon tosiasiallisen toimipaikan tai sääntömääräisen kotipaikan siirto kolmannesta maasta tai toisesta jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon on niin ikään pääomanhankintaveron alainen.

7 Direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdassa luetellaan ne eri toimet, joista pääomanhankintavero voidaan kantaa; näitä ovat

"a) pääomayhtiön yhtiöpääoman korottaminen siirtämällä voittoja, rahastoja tai varauksia yhtiöpääomaan

b) pääomayhtiön yhtiövarallisuuden lisääminen osakkaan suorittamilla sellaisilla palveluilla, jotka eivät aiheuta yhtiöpääoman korottamista, vaan yhtiöoikeuksien muuttumisen, tai jotka ovat omiaan lisäämään yhtiöosuuksien arvoa

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

d) pääomayhtiön osakkaalta tai osakkaan puolisolta taikka lapselta ottama laina, tai kolmannelta otettu laina, jos sen takaajana on osakas, jos näillä lainoilla on sama tarkoitus kuin yhtiöpääoman lisäämisellä".

8 Direktiivin 69/335/ETY viimeisen perustelukappaleen mukaan direktiivissä säädetään poistettaviksi myös pääomanhankintaveroa tai leimaveroa vastaavat muut sellaiset välilliset verot, joiden voimassapito vaarantaa direktiivissä säädettyjen toimenpiteiden tavoitteiden toteutumisen. Nämä verot, joiden kantaminen on kiellettyä, luetellaan direktiivin 69/335/ETY 10 artiklassa, joka kuuluu seuraavasti:

"Jäsenvaltiot eivät pääomanhankintaveron 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 varallisuuden lisäyksistä, lainoista ja palvelusuorituksista

c) rekisteröinnistä tai muista toiminnan aloittamiseen liittyvistä muodollisuuksista, joita saatetaan edellyttää voittoa tavoittelevalta yhtiöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi."

9 Direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdassa on tyhjentävästi lueteltu ne verot ja maksut, jotka eivät ole pääoman hankintaveroa ja joita voidaan 10 ja 11 artiklan säännöksistä poiketen kantaa pääomayhtiöiltä näissä artikloissa mainituista toimista (ks. vastaavasti asia 36/86, Dansk Sparinvest, tuomio 2.2.1988, Kok. 1988, s. 409, 9 kohta).

Kansallinen lainsäädäntö

10 Vuoden 1988 Körperschaftsteuergesetzin (yhteisö- ja yhtymäverolaki), joka annettiin 7.7.1988 (BGBl. nro 401/1988; jäljempänä vuoden 1988 KStG), 1 §:n mukaan yhteisöt ja yhtymät, joiden johto tai kotipaikka on Itävallassa, ovat yleisesti yhteisö- ja yhtymäveron alaisia. Säännöksessä tarkoitetaan yhteisöillä ja yhtymillä yksityisoikeudellisia oikeushenkilöitä, julkisoikeudellisten oikeushenkilöiden elinkeinonharjoittajina pidettäviä yksiköitä sekä oikeushenkilöllisyyttä vailla olevia henkilöyhteenliittymiä, laitoksia, säätiöitä ja muita erityiseen tarkoitukseen varattuja varallisuuskokonaisuuksia.

11 Vuoden 1988 KStG:n 4 §:n 1 momentin mukaan yksityisoikeudelliset oikeushenkilöt ovat yhteisö- ja yhtymäverovelvollisia siitä lähtien, kun niiden oikeudellisena perustana oleva toimenpide, kuten perustamiskirja, yhtiösopimus tai säädekirja, on toteutettu, ja kun ne alkavat toimia julkisesti.

12 Vuoden 1988 KStG:n 7 §:n 1 momentin mukaan yhteisö- ja yhtymäveroa maksetaan yleisesti verovelvollisen yhteisön tai yhtymän kalenterivuoden aikana saamien tulojen perusteella. Vuoden 1988 KStG:n 22 §:n 1 momentin mukaan veron suuruus on 34 prosenttia.

13 Vuoden 1988 KStG:n 24 §:n 4 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa riidan kannalta merkityksellisenä ajankohtana (BGBl. nro 680/1994), säädetään seuraavaa:

"Yleisesti verovelvollisten pääomayhtiöiden, lukuun ottamatta 9 §:n 2 momentissa tarkoitettuja Organgesellschafteja (täysin toisen määräysvallassa olevia yhtiöitä), on maksettava jokaiselta täydeltä kalenterivuoden neljännekseltä, jolta ne ovat yleisesti verovelvollisia, 3 750 Itävallan shillingin (ATS) suuruinen vähimmäisvero. Siltä osin kuin tämä vähimmäisvero ylittää yhteisö- ja yhtymäveron tosiasiallisen määrän, sitä on pidettävä yhteisölle ja yhtymälle kyseisen verokauden tai seitsemän seuraavan verokauden aikana tosiasiallisesti syntyvän

yhteisö- ja yhtymäverovelan vuoden 1988 Einkommensteuergesetzin (tuloverolaki) 45 §:ssä tarkoitettuna ennakkomaksuna, jos tosiasiallinen yhteisö- ja yhtymäverovelka ylittää verokaudelta ensimmäisen virkkeen perusteella maksettavan vähimmäisveron."

14 Vuonna 1996 kultakin vuosineljännekseltä kannettavan vähimmäisveron määrä muutettiin lailla (BGBl. nro 201/1996) 12 500 ATS:ksi ja rajoitus, jonka mukaan sitä voitiin pitää ennakkomaksuna vain seitsemän seuraavan verokauden osalta, poistettiin. Viimeksi mainittu toimenpide ulotettiin koskemaan vuosia 1994—1996 uuden lainmuutoksen nojalla (BGBl. nro 70/1997).

Pääasiassa esillä oleva riita ja ennakkoratkaisukysymys

15 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Finanzlandesdirektion teki Handelsgesellschaftia koskevan verotuspäätöksen, jossa tätä vaadittiin maksamaan 15 000 ATS pääomayhtiöiden vähimmäisverona vuodelta 1996, vaikka yhtiöllä ei ollut lainkaan tuloja tuona vuonna.

16 Pääasian muutoksenhakija, joka nimitettiin 19.3.1996 tehdyllä päätöksellä Handelsgesellschaftin konkurssipesän uskotuksi mieheksi, valitti tästä verotuspäätöksestä Finanzlandesdirektioniin. Kun valitus hylättiin, hän haki muutosta Verfassungsgerichtshofista, joka ei ottanut asiaa ratkaistavakseen, vaan siirsi sen Verwaltungsgerichtshofin käsiteltäväksi. Tässä tuomioistuimessa pääasian muutoksenhakija huomautti, että velvollisuus maksaa pääomayhtiöitä koskeva vähimmäisvero oli ristiriidassa direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan kanssa.

17 Koska Verwaltungsgerichtshof ei ollut varma pääomayhtiöitä koskevan vähimmäisveron yhteensopivuudesta direktiivin kanssa, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan vastaista, että vuonna 1996 on kannettu vuoden 1988 Körperschaftsteuergesetzin, sellaisena kuin se on muutettuna liittovaltion lailla BGBl. nro 680/1994, 24 §:n 4 momentin mukaisia veroja?"

Ennakkoratkaisukysymys

18 Kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy lähinnä sitä, onko direktiivin 69/335/ETY 10 artiklaa tulkittava siten, että sen vastaista on menettely, jossa sellaisilta pääomayhtiöiltä, jotka ovat konkurssissa tai selvitystilassa ja joilla ei ole mitään tuloja taikka joiden tulot eivät ylitä tiettyä määrää, kannetaan pääasiassa kyseessä olevan kaltainen vähimmäisvero kultakin sellaiselta vuosineljännekseltä, jonka aikana kyseiset yhtiöt ovat olleet yleisesti yhteisö- ja yhtymäverovelvollisia.

19 Tältä osin on aluksi todettava, että direktiivin 69/335/ETY 4 artiklassa, johon 10 artiklan a ja b kohdassa viitataan, tarkoitetut toimet ilmenevät joko pääomien tai varojen siirtona pääomayhtiölle siinä jäsenvaltiossa, joka kantaa veron,

tai yhtiöiden pääoman tai yhtiövarallisuuden tosiasiallisena lisääntymisenä (asia C-4/97, Nonwoven, tuomio 27.10.1998, Kok. 1998, s. I-6469, 20 kohta).

20 On kuitenkin todettava, kuten julkisasiamies on tehnyt ratkaisuehdotuksensa 14 kohdassa, että pääasiassa kyseessä oleva yhteisöjen ja yhtymien vähimmäisvero kannetaan kultakin sellaiselta vuosineljännekseltä, jonka aikana pääomayhtiö on ollut yleisesti yhteisö- ja yhtymäverovelvollinen. Kantaminen ei edellytä mitään pääomien tai varallisuuden siirtoa tarkoittavia toimia — ei siirron eikä lisäyksen muodossa — eikä se siis vastaa mitään direktiivin 69/335/ETY 4 artiklassa lueteltua veronalaista tointa.

21 Lisäksi on muistettava, että direktiivin 10 artiklan c alakohdan mukaan pääoman hankintaveron lisäksi ei saada kantaa muita veroja rekisteröinnistä tai muista toiminnan aloittamiseen liittyvistä muodollisuuksista, joita yhtiöltä saatetaan edellyttää sen oikeudellisen muodon vuoksi. Tämä kielto on perusteltu sen vuoksi, että vaikka kyseisiä veroja ei kanneta pääoman hankinnasta sinänsä, ne peritään kuitenkin yhtiön oikeudelliseen muotoon liittyvistä muodollisuuksista, toisin sanoen pääoman hankinnassa käytettävästä välineestä, joten myös näiden verojen voimassapitämisellä saatetaan vaarantaa direktiivin 69/335/ETY tavoitteet (ks. mm. asia C-19/99, Modelo, tuomio 21.9.2000, Kok. 2000, s. I-7213, 24 kohta ja asia C-134/99, IGI, tuomio 26.9.2000, Kok. 2000, s. I-7717, 22 kohta).

22 Tältä osin on huomattava ensinnäkin, että on kiistatonta, ettei pääomayhtiöiden vähimmäisverolla ole muodollista yhteyttä kyseisen veron alaisten yhtiöiden rekisteröintiin. Yhtiön merkitseminen kaupparekisteriin ei nimittäin edellytä

kyseisen veron maksamista eikä veron maksamatta jättäminen aiheuta yhtiön poistamista rekisteristä.

23 Toiseksi pääomayhtiöiden vähimmäisvero ei ole sidoksissa toiminnan aloittamiseen liittyviin muodollisuuksiin, joita näiltä yhtiöiltä saatetaan edellyttää niiden oikeudellisen muodon vuoksi.

24 Lopuksi on todettava, että nimensä mukaisesti direktiivi koskee ainoastaan "pääoman hankinnasta kannettavia välillisiä veroja" ja että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan direktiivissä 69/335/ETY säädetty yhdenmukaistaminen ei koske välittömiä veroja, jotka yhteisö- ja yhtymäveron tavoin kuuluvat jäsenvaltioiden toimivaltaan (asia C-287/94, Frederiksen, tuomio 26.9.1996, Kok. 1996, s. I-4581, 17 ja 21 kohta).

25 Koska kansallinen tuomioistuin on katsonut, että sen käsiteltävänä olevassa asiassa esillä olevaa yhteisöjen ja yhtymien vähimmäisveroa voidaan eräissä tapauksissa pitää välittömänä verona, on todettava, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan yhteisöjen tuomioistuimen on luonnehdittava yhteisön oikeuden kannalta veroa, tullia tai maksua sen objektiivisten ominaispiirteiden perusteella riippumatta siitä, miten sitä on luonnehdittu kansallisessa oikeudessa (ks. mm. em. asia Nonwoven, 19 kohta).

26 Tältä osin on todettava — kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 16 kohdassa huomauttanut — että pääomayhtiöiden vähimmäisvero riippuu suoraan pääomayhtiön yleisestä yhteisö- ja yhtymäverovelvollisuudesta. Lisäksi kyseistä veroa koskevista yksityiskohtaisista säännöistä seuraa, että kyseessä on

tiettyä verokautta koskevan tosiasiallisen yhteisö- ja yhtymäverovelan ennakkomaksu. Asiallisesti ei siten — kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 17 kohdassa huomauttanut — ole kyse tuloista riippumattomasta verosta niin kuin kansallinen tuomioistuin on katsonut.

27 Edellä todetusta seuraa, ettei pääasiassa esillä olevan kaltainen pääomayhtiöiden vähimmäisvero ole ominaispiirteiltään samanlainen kuin direktiivin 69/335/ETY 10 artiklassa kielletyt verot.

28 Tämän vuoksi esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 69/335/ETY 10 artiklaa on tulkittava siten, että sen vastaista ei ole menettely, jossa sellaisilta pääomayhtiöiltä, jotka ovat konkurssissa tai selvitystilassa ja joilla ei ole mitään tuloja taikka joiden tulot eivät ylitä tiettyä määrää, kannetaan pääasiassa kyseessä olevan kaltainen vähimmäisvero kultakin sellaiselta vuosineljännekseltä, jonka aikana kyseiset yhtiöt ovat olleet yleisesti pääomaverovelvollisia.

Oikeudenkäyntikulut

29 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Itävallan ja Portugalin hallituksille 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 (toinen jaosto)

on ratkaissut Verwaltungsgerichtshofin 17.3.1999 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY — sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla direktiivillä 85/303/ETY — 10 artiklaa on tulkittava siten, että sen vastaista ei ole menettely, jossa sellaisilta pääomayhtiöiltä, jotka ovat konkurssissa tai selvitystilassa ja joilla ei ole mitään tuloja taikka joiden tulot eivät ylitä tiettyä määrää, kannetaan pääasiassa kyseessä olevan kaltainen vähimmäisvero kultakin sellaiselta vuosineljännekseltä, jonka aikana kyseiset yhtiöt ovat olleet yleisesti yhteisö- ja yhtymäverovelvollisia.

Skouris Schintgen Colneric

Julistettiin Luxemburgissa 18 päivänä tammikuuta 2001.

R. Grass

kirjaaja

V. Skouris

toisen jaoston puheenjohtaja