



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

3 päivänä heinäkuuta 2014\*

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Direktiivi 69/335/ETY — Pääoman hankinnasta suoritettavat välilliset verot — 10 artiklan c alakohta — Sellainen pääomayhtiön muuttaminen erityyppiseksi pääomayhtiöksi, joka ei johda pääoman korotukseen — Maksut, jotka peritään tämän muuttamisen vahvistamisesta notaarin asiakirjalla

Asiassa C-524/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Amtsgericht Karlsruhe (Saksa) on esittänyt 27.9.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.10.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Eycke Braun**

vastaan

**Land Baden-Württemberg,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta, unionin tuomioistuimen varapresidentti K. Lenaerts (esittelevä tuomari) sekä tuomarit J. L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot ja A. Arabadžiev,

julkisasiamies: N. Jääskinen,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Eycke Braun,

— Land Baden-Württemberg, asiamiehenään K. Ehmann,

— Euroopan komissio, asiamiehinään A. Cordewener ja W. Roels,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

### tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25) tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on Eycke Braun virkamiehen asemassa toimivana notaarina ja vastaajana Land Baden-Württemberg (jäljempänä Baden-Württembergin osavaltio) ja joka koskee viimeksi mainitun perimää osuutta maksuista, jotka Braun on itse perinyt vahvistaessaan erilaisia pääomayhtiöiden uudelleenjärjestelyä koskevia oikeustoimia.

### Asiaa koskevat oikeussäännöt

#### *Unionin oikeus*

- 3 Direktiivin 69/335 johdanto-osan seitsemännen perustelukappaleen mukaan "[pääoman hankinta]veroa olisi yhtenäistettävä sekä sen rakenteen että verokannan osalta". Tämän direktiivin johdanto-osan kahdeksannessa perustelukappaleessa lisätään, että "pääoman hankintaveroa tai arvopapereista suoritettavia leimaveroja ominaispiirteiltään vastaavien muiden välillisten verojen voimassapito saattaa vaarantaa tässä direktiivissä tarkoitettujen toimenpiteiden tavoitteiden toteutumisen, joten ne olisi poistettava".
- 4 Saman direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:
  - ”1. Seuraavat toimet ovat pääoman hankintaveron alaisia:
    - a) pääomayhtiön perustaminen;  
--
    - c) pääomayhtiön pääoman korottaminen millaisten tahansa omaisuusserien sijoituksella;  
--
    - e) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön, jonka sääntömääräinen kotipaikka sijaitsee kolmannessa maassa, tosiasiallisen liikkeenjohdon siirtäminen kolmannesta maasta jäsenvaltioon, jos sitä pidetään tässä jäsenvaltiossa pääomayhtiönä pääoman hankintaveroa kannettaessa;
    - f) sellaisen yhtiön, yhteenliittymän tai oikeushenkilön, jonka tosiasiallinen liikkeenjohto sijaitsee kolmannessa maassa, sääntömääräisen kotipaikan siirtäminen kolmannesta maasta jäsenvaltioon, jos sitä pidetään tässä jäsenvaltiossa pääomayhtiönä pääoman hankintaveroa kannettaessa;  
--
  3. Edellä olevan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna perustamisena ei pidetä pääomayhtiön perustamisasiakirjan, yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen muuttamista eikä erityisesti:
    - a) pääomayhtiön muuttamista erityyppiseksi pääomayhtiöksi;  
--”

5 Saman direktiivin 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot eivät pääoman hankintaveron lisäksi saa kantaa voittoa tavoittevilta 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) ennen liiketoiminnan aloittamista tehtävästä rekisteröinnistä tai muusta muodollisuudesta, jonka täyttämistä voidaan vaatia voittoa tavoittevalta yhtiöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi.”

6 Direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa todetaan, että ”jäsenvaltiot voivat 10 ja 11 artiklan säännöksistä poiketen kantaa – – korvauksen luonteisia maksuja”.

7 Direktiivi 69/335 kumottiin 1.1.2009 alkaen pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/7/EY (EUVL L 46, s. 11) 16 artiklassa. Koska ne vahvistamistoimet, joista suoritettiin notaarimaksuja pääasiassa, tehtiin ennen direktiivin 2008/7 voimaantuloa, niihin sovelletaan direktiiviä 69/335.

#### *Saksan oikeus*

8 Liittotasavallan notaareita koskevan lain (Bundesnotarordnung) 114 §:n 1 momentin mukaan Baden-Württembergin osavaltio hyväksyy virkamiehen asemassa toimivan notaarin viran, josta saatava palkka muodostuu yhtäältä virkamiesten palkkauksesta annetun osavaltion lain (Landesbesoldungsgesetz) nojalla määritellystä kiinteästä palkasta ja toisaalta osasta notaarin perimiä maksuja.

9 Oikeudenhoidon kustannuksista annetun osavaltion lain (Baden-Württembergisches Landesjustizkostengesetz), sellaisena kuin se on muutettuna 28.7.2005 (Gesetzblatt für Baden-Württemberg 2005, nro 12, 5.8.2005, s. 580; jäljempänä LJKG BW), 11 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Valtiolle maksetaan 12 §:n ja 13 §:n mukainen osuus maksuista, jotka koskevat

- a) – –
- b) sellaisen yritysjärjestelyn vahvistamista, joka ei johda vastaanottavan tai muotoaan muuttavan yhtiön pääoman korotukseen,
- c) – –”

10 LJKG BW:tä muutettiin oikeudenhoidon kustannuksista annetun osavaltion lain ja muiden lakien muuttamisesta 13.12.2001 annetulla lailla (Gesetz zur Änderung des Landesjustizkostengesetzes und anderer Gesetze; Gesetzblatt für Baden-Württemberg 2011, nro 21, 16.12.2011, s. 545) siten, että siinä säädetään, että osavaltio luopuu LJKG BW:n 11 §:ssä mainituissa tapauksissa takautuvasti 1.6.2002 alkaen täysin siinä mainitusta maksuosuudesta. Mainitun 13.12.2011 annetun lain 10 §:n 2 momentin 2 kohdassa säädetään kuitenkin seuraavasta siirtymäjärjestelystä:

”31.12.2008 mennessä kertyneisiin maksuihin, jotka koskevat

– –

2. sellaisen yritysjärjestelyn vahvistamista, joka ei johda vastaanottavan tai oikeudellista muotoaan muuttavan yhtiön pääoman korotukseen,

--

sovelletaan tähän asti vahvistamisen kannalta ratkaisevaa oikeutta edelleen.”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys**

- 11 Braun vahvisti virkamiehen asemassa toimivana notaarina vuosina 2002–2005 useita asiakirjoja, jotka koskivat pääomayhtiöiden muuttamista erityyppisiksi pääomayhtiöiksi. Vahvistetut muutokset eivät johtaneet vastaanottavan tai oikeudellista muotoaan muuttavan yhtiön pääoman korotukseen.
- 12 Landgericht Freiburgin presidentin LJKG BW:n 11 §:n 2 momentin b kohdan nojalla 11.12.2008 antamassa veroja koskevassa päätöksessä määritettiin Braunin osavaltiolle näiden vahvistamisten nojalla maksettavan maksujen osuuden määräksi 8 124,62 euroa.
- 13 Braun riitautti tämän päätöksen 23.12.2008 päivätyllä kirjelmällä.
- 14 Landgericht Freiburg teki 19.8.2013 tekemällään muutospäätöksellä vähäisiä muutoksia 11.12.2008 annettuun päätökseen. Pääasiassa kyseessä olevien vahvistamistoimien osalta päätös pysyi kuitenkin ennallaan oikeudenhoidon kustannuksista annetun osavaltion lain ja muiden lakien muuttamisesta 13.12.2011 annetun lain 10 §:n 2 momentin 2 kohtaan sisältyvän siirtymäjärjestelyn nojalla.
- 15 Asia on tämän jälkeen saatettu Amtsgericht Karlsruhen käsiteltäväksi.
- 16 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan pääomayhtiön muuttaminen erityyppiseksi pääomayhtiöksi direktiivin 69/335 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla ei ole tämän direktiivin 4 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu pääomayhtiön perustaminen eikä se siten ole pääoman hankintaveron alainen. Huomautettuaan, että mainitun direktiivin 10 artiklan c alakohdassa ei tarkoiteta nimenomaisesti sen 4 artiklassa mainittuja toimia sen 10 artiklan a ja b alakohdasta poiketen, tämä tuomioistuin katsoo, ettei voida sulkea pois sitä, että 11.12.2008 ja 19.8.2013 annetuissa päätöksissä todettu maksujen osuuden suorittaminen osavaltiolle on direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdassa kiellettyä verotusta.
- 17 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo lisäksi, ettei tuomiosta Agas (C-152/97, EU:C:1998:511) voida johtaa, että tämän 10 artiklan c alakohdan soveltamisala on rajattava direktiivin 69/335 4 artiklassa lueteltuihin toimiin liittyviin muodollisuuksiin.
- 18 Näissä olosuhteissa Amtsgericht Karlsruhe päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko -- direktiiviä 69/335 -- tulkittava siten, että maksut, jotka virkamiehen asemassa toimiva notaari [perii] vahvistaessaan oikeustoimen, joka koskee pääomayhtiön muuttamista erityyppiseksi pääomayhtiöksi, ovat direktiivissä tarkoitettuja veroja, vaikka muuttaminen ei johdakaan vastaanottavan tai oikeudellista muotoaan muuttavan yhtiön pääoman korotukseen?”

### **Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

- 19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään etenkin, onko direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan valtio saa osuuden maksuista, jotka virkamiehen asemassa

toimiva notaari perii vahvistaessaan oikeustoimen, joka koskee sellaista pääomayhtiön muuttamista erityyppiseksi pääomayhtiöksi, joka ei johda vastaanottavan tai oikeudellista muotoaan muuttavan yhtiön pääoman korotukseen.

#### *Tutkittavaksi ottaminen*

- 20 Vaikka ennakkoratkaisukysymyksen eräässä sivulauseessa ei Baden-Württembergin osavaltion toteamuksen mukaisesti olekaan predikaattia, mainittua kysymystä ei pidä tämän seikan vuoksi jättää tutkimatta, koska kysymyksen sisältö voidaan varmuudella päätellä ennakkoratkaisupyynnöstä.
- 21 Baden-Württembergin osavaltio väittää lisäksi, että kysymys on jätettävä tutkimatta, koska pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole merkitystä pääasiassa, jossa asianosaisina ovat virkamiehen asemassa toimiva notaari ja osavaltio. Kyseisen kansallisen lainsäädännön väitetyllä unionin oikeuden vastaisuudella olisi merkitystä vain sellaisessa riita-asiassa, jossa velallinen riitauttaa notaarimaksut eli jossa asianosaisina ovat oikeudellista muotoaan muuttanut yhtiö ja virkamiehen asemassa toimiva notaari.
- 22 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että viimeksi mainittu voi jättää lausumatta kansallisen tuomioistuimen esittämästä ennakkoratkaisupyynnöstä, jos on muun muassa ilmeistä, ettei pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen (ks. vastaavasti tuomio Rosenblatt, C-45/09, EU:C:2010:601, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio MA ym., C-648/11, EU:C:2013:367, 37 kohta).
- 23 Tämä edellytys ei kuitenkaan täyty nyt käsiteltävänä olevassa asiassa. Vaikka Braun ei virkamiehen asemassa toimivana notaarina ole itse pääasiassa kyseessä olevien maksujen velallinen, hänellä ei voisi olla velvollisuutta suorittaa näiden maksujen osuutta valtiolle, jos kävisi ilmi, että velvollisuus suorittaa tämä maksujen osuus olisi unionin oikeuden vastainen. Ennakkoratkaisupyynnöllä on näin ollen välitön yhteys pääasian kohteeseen, koska sen tarkoituksena on auttaa pyynnön esittänyttä tuomioistuinta arvioimaan kyseisen kansallisen lainsäädännön, jonka mukaan Baden-Württembergin osavaltio saa tällaisen osuuden, laillisuutta.
- 24 Ennakkoratkaisukysymys on siis tutkittava.

#### *Asiakysymys*

- 25 Aluksi on huomautettava, että direktiivin 69/335 10 artiklassa, luettuna yhdessä sen johdanto-osan kahdeksannen perustelukappaleen kanssa, kielletään pääoman hankintaveroa ominaispiirteiltään vastaavat verot (ks. mm. tuomio Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, C-71/91 ja C-178/91, EU:C:1993:140, 29 kohta; tuomio Denkavit Internationaal ym., C-2/94, EU:C:1996:229, 23 kohta ja tuomio Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, C-466/03, EU:C:2007:385, 48 kohta).
- 26 Näitä ovat direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdan mukaan muodostaan riippumatta muun muassa sellaiset verot, jotka yhtiön on maksettava ennen liiketoiminnan aloittamista tehtävästä rekisteröinnistä tai muusta muodollisuudesta, jota yhtiöltä saatetaan edellyttää sen oikeudellisen muodon vuoksi (tuomio Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, 49 kohta).
- 27 Tästä on jo tarkennettu oikeuskäytännössä Baden-Württembergin osavaltiossa sovellettavaan lainsäädäntöön liittyvissä asioissa, että virkamiehen asemassa toimivien notaarien direktiivin 69/335 soveltamisalaan kuuluvista toimista perimät notaarimaksut ovat direktiivissä tarkoitettuja veroja, koska mainitut maksut suoritetaan ainakin osittain viranomaiselle, jonka palveluksessa virkamiehen asemassa olevat notaarit ovat, ja ne käytetään tälle viranomaiselle kuuluvien tehtävien rahoittamiseen (ks.

vastaavasti määräys Gründerzentrum, C-264/00, EU:C:2002:201, 27 ja 28 kohta; tuomio Längst, C-165/03, EU:C:2005:412, 37 ja 41 kohta ja tuomio Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, 40 kohta).

- 28 Siitä, katsotaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset notaarimaksut perityiksi direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdassa tarkoitetuista ”ennen liiketoiminnan aloittamista tehtävästä rekisteröinnistä tai muusta muodollisuudesta, jonka täyttämistä voidaan vaatia – – yhtiöltä – – sen oikeudellisen muodon vuoksi”, unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että tätä säännöstä on tulkittava laajasti siten, että se koskee pääomayhtiön toiminnan aloittamista edeltävien muodollisten menettelyjen lisäksi myös muodollisuuksia, jotka ovat edellytyksenä tällaisen yhtiön toiminnan harjoittamiselle ja sen jatkamiselle (ks. tuomio Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 29 Unionin tuomioistuin on useaan otteeseen todennut, että kun kansallisen oikeuden mukaan pääomayhtiön toimen, kuten sen yhtiöpääoman korotuksen tai sen yhtiöjärjestyksen muutoksen taikka sulautumisesta johtuvien kiinteistösaantojen, suorittamisessa on kansallisen oikeuden mukaan täytettävä oikeudellinen muodollisuus, tämä muodollisuus on edellytyksenä tämän yhtiön toiminnan harjoittamiselle ja sen jatkamiselle (tuomio Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, 52 kohta; ks. vastaavasti myös tuomio komissio v. Kreikka, C-426/98, EU:C:2002:180, 12 ja 30 kohta ja tuomio Badischer Winzerkeller, C-264/04, EU:C:2006:402, 26–29 kohta).
- 30 Pääasiassa notaarimaksut on peritty pääomayhtiöiden muuttamista erityyppisiksi pääomayhtiöiksi koskevien erilaisten toimien vahvistamisesta. Koska tällainen muuttaminen on Baden-Württembergin osavaltion lainsäädännön mukaan välttämättä vahvistettava notaarilla, tätä velvollisuutta on pidettävä muodollisuutena, joka on edellytyksenä tällä tavoin muutetun pääomayhtiön toiminnan harjoittamiselle ja sen jatkamiselle (ks. analogisesti tuomio Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, 54 kohta). Tällainen notaarin vahvistaminen on siis direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdassa tarkoitettu ennakkollinen muodollisuus, jonka täyttämistä voidaan vaatia pääomayhtiöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi.
- 31 Baden-Württembergin osavaltio korostaa kuitenkin, että pääasiassa kyseessä olevat yhtiöiden uudelleenjärjestelyt eivät ole aiheuttaneet vastaanottavien yhtiöiden tai oikeudellista muotoaan muuttaneiden yhtiöiden pääoman korotusta. Mainitun osavaltion mukaan vain kyseisen yhtiön pääoman korotukseen johtavasta toimesta kannettu vero voi kuulua direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdan soveltamisalaan.
- 32 Tällaista perustelua ei voida hyväksyä.
- 33 Direktiivin 69/335 4 artiklan 3 kohdan a alakohdasta ilmenee nimittäin selvästi, etteivät jäsenvaltiot voi periä pääoman hankintaveroa ”pääomayhtiön muuttamisesta erityyppiseksi pääomayhtiöksi”. Tässä säännöksessä tarkoitetaan väistämättä yhtiöiden muuttamista korottamatta niiden pääomaa. Muuttaminen, johon liittyy pääoman korotus, kuuluisi nimittäin mainitun direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan soveltamisalaan. Direktiivin 69/335 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa tarkoitettu tavoite vaarantuisi, jos pääomayhtiön muuttamisesta erityyppiseksi pääomayhtiöksi voitaisiin kantaa muita veroja, joilla on sama vaikutus kuin pääoman hankintaverolla.
- 34 Lisäksi tämän tuomion 29 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdan soveltamisala rajoitu toimiin, jotka johtavat kyseisen yhtiön pääoman korotukseen.

- 35 Näin ollen direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohta on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan valtio saa osuuden maksuista, jotka virkamiehen asemassa toimiva notaari perii vahvistaessaan oikeustoimen, joka koskee sellaista pääomayhtiön muuttamista erityyppiseksi pääomayhtiöksi, joka ei johda vastaanottavan tai oikeudellista muotoaan muuttavan yhtiön pääoman korotukseen.
- 36 Direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohdassa ei toisaalta kielletä sitä, että virkamiehen asemassa toimiva notaari perii tällaisista vahvistuksista maksuja, jotka tulevat lopullisesti hänelle, jos mainitut maksut ovat luonteeltaan direktiivin 69/335 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja korvauksia.
- 37 Edellä esitetyillä perusteilla ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että direktiivin 69/335 10 artiklan c alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan valtio saa osuuden maksuista, jotka virkamiehen asemassa toimiva notaari perii vahvistaessaan oikeustoimen, joka koskee sellaista pääomayhtiön muuttamista erityyppiseksi pääomayhtiöksi, joka ei johda vastaanottavan tai oikeudellista muotoaan muuttavan yhtiön pääoman korotukseen.

### Oikeudenkäyntikulut

- 38 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan c alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan valtio saa osuuden maksuista, jotka virkamiehen asemassa toimiva notaari perii vahvistaessaan oikeustoimen, joka koskee sellaista pääomayhtiön muuttamista erityyppiseksi pääomayhtiöksi, joka ei johda vastaanottavan tai oikeudellista muotoaan muuttavan yhtiön pääoman korotukseen.**

Allekirjoitukset