

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

6 päivänä lokakuuta 2009\*

Asiassa C-267/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Itävalta), on esittänyt 16.6.2008 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 20.6.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**SPÖ Landesorganisation Kärnten**

vastaan

**Finanzamt Klagenfurt,**

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans sekä tuomarit J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (esittelevä tuomari), L. Bay Larsen ja C. Toader,

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,  
kirjaaja: hallintovirkamies K. Malaček,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 23.4.2009 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Finanzamt Klagenfurt, asiamiehenään J. Wogrin, avustajanaan Rechtsanwalt G. Lackner,
  
- Kreikan hallitus, asiamiehinään O. Patsopoulou, S. Trekli ja V. Karra,
  
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 9.7.2009 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

### **tuomion**

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 4 artiklan 1 ja 2 kohdan tulkintaa.
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat SPÖ Landesorganisation Kärnten, joka on Itävallan sosialistipuolueen osavaltiotason järjestö Kärntenin osavaltiossa (jäljempänä Landesorganisation), ja Finanzamt Klagenfurt ja jossa on kyse tietystä kyseisen järjestön alue- ja paikallisjärjestöjen lukuun Kärntenin osavaltiossa vuosina 1988–2004 harjoittamasta mainostoiminnasta.

## Asiaa koskevat oikeussäännöt

### *Yhteisön säännöstö*

3 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklassa 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. Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

– –”

### *Kansallinen säännöstö*

- 4 Perustuslain säätämisyjärjestyksessä annetun puoluelain (Parteiengesetz) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Poliittisten puolueiden olemassaolo ja moninaisuus ovat keskeinen osa Itävallan tasavallan demokraattista järjestystä [Itävallan liittovaltion perustuslain 1 §].

(2) Poliittisten puolueiden tehtäviin kuuluu poliittiseen tahdonmuodostukseen osallistuminen.

– –”

- 5 Vuoden 1975 veronmuutoslain (Abgabenänderungsgesetz 1975) 6 §:n nojalla yleisistä verosäännöksistä annetun liittovaltion lain (Bundesabgabenordnung) 3 §:n 3 moment-

tiin sisältyvien verosäännösten soveltamisalaan kuuluvia poliittisia puolueita on kohdeltava julkisoikeudellisina yhteisöinä, jos ne ovat puoluelain 1 §:n nojalla oikeushenkilöitä.

- 6 Vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1994) 2 §:ssä säädetään yrittäjän eli elinkeinonharjoittajan käsitteestä ja yrityksen eli harjoitetun elinkeinotoiminnan käsitteestä. Tämän pykälän 3 momentissa käsitellään julkisoikeudellisia yhteisöjä.
  
- 7 Mainitun 2 §:n 3 momentin mukaan julkisoikeudelliset yhteisöt harjoittavat lähtökohtaisesti liike- tai ammattitoimintaa ainoastaan vuoden 1988 yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz 1988) 2 §:ssä tarkoitettujen liiketoimintayksikköjensä puitteissa sellaisia poikkeuksia lukuun ottamatta, joilla ei ole esillä olevan asian kannalta merkitystä.
  
- 8 Julkisoikeudellisen yhteisön liiketoimintayksikkö (Betrieb gewerblicher Art) määritellään edellä mainitun lain 2 §:ssä seuraavasti:

”(1) Julkisoikeudellisen yhteisön liiketoimintayksikön muodostaa sellainen yksikkö, joka

- on taloudellisesti itsenäinen ja
  
- harjoittaa yksinomaan taikka pääosin jatkuvaa yksityistaloudellista toimintaa, joka on taloudellisesti merkittävää, ja

- harjoittaa tällaista toimintaa tulonsaantitarkoituksessa taikka, jos sillä ei osallistuta yleiseen taloudelliseen vaihdantaan, muiden taloudellisten etujen saamiseksi ja joka
  
- ei harjoita maa- tai metsätaloustoimintaa (vuoden 1988 tuloverolain [Einkommensteuergesetz 1988] 21 §).

Yksikön ei tarvitse tavoitella toiminnallaan voittoa. Yksikön toimintaa pidetään aina liiketoimintana.

--

(4) Liiketoimintayksikkö on yleisesti verovelvollinen myös silloin, kun se on itse julkisoikeudellinen yhteisö.

(5) Kyseessä ei ole 1 momentissa tarkoitettu yksityistaloudellinen toiminta, jos toiminta palvelee suurimmaksi osaksi julkista valtaa. Julkisen vallan käytöstä on oletettava olevan kyse erityisesti silloin, kun kyseessä ovat suoritukset, jotka niiden vastaanottajan on lain nojalla tai viranomaisen määräyksestä hyväksyttävä.”

## Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 9 Kanteen pääasiassa on nostanut Landesorganisation. Mainittu järjestö, joka on oikeushenkilö, on toteuttanut sen alaisten alue- ja paikallisjärjestöjen puolesta tiettyä toimintaa suhdetoiminta-, mainos- ja tiedotusalalla, eli toimintaa, joka on luokiteltu ulkoiseksi mainonnaksi. Se on muun muassa ostanut ennen vaaleja mainosmateriaalia, jonka se on sittemmin laskua vastaan jakanut eri alue- ja paikallisjärjestöille niiden tarpeiden mukaan sekä järjestänyt joka vuosi SPÖ:n tanssiaiset.
- 10 Pääasian asianosaiset ovat erimielisiä siitä, onko Landesorganisationia pidettävä kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna verovelvollisena sen alaisille järjestöille tarkoitetun ulkoisen mainontatoiminnan osalta, ja siis siitä, onko sillä oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero tässä yhteydessä.
- 11 Kansallisen tuomioistuimen esittämän mukaan Landesorganisationin vuosien 1998 ja 2004 välisenä aikana saamat tulot olivat peräisin pääasiassa alue- ja paikallisjärjestöiltä laskutetuista suoritteista sekä pääsylippujen myynnistä SPÖ:n vuotuisiin tanssiaisiin. Landesorganisationin alaisilta järjestöiltä laskutettiin vain pieni osa sen kuluista. Viimeksi mainitut osallistuvat Landesorganisationin kuluihin mahdollisuuksiensa mukaan – ilman ennakolta vahvistettuja sääntöjä, joita olisi noudatettava – mikä johtaa siihen, että Landesorganisationin oli vastattava itse suurimmasta osasta kyseessä olevan mainostoiminnan yhteydessä syntyneistä kustannuksista. Siitä aiheutuneet tappiot voitiin kattaa julkisista puoluetuista peräisin olevilla rahoilla, jäsenten maksamilla maksuilla, puoluetta edustavien luottamushenkilöiden maksamilla maksuilla ja lahjoituksilla.
- 12 Vasta vuodesta 2004 lukien suoritteista, joita ei voitu kohdistaa tietylle vastaanottajalle, laskutettiin aluejärjestöjä niin kutsutun suhdetoimintamaksun muodossa. Mainitun maksun suuruus riippui yhtäältä puolueen jäsenmäärästä kullakin alueella ja toisaalta kyseiseltä alueelta valittujen parlamenttiedustajien määrästä.



13 Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt päätti tässä vaiheessa lykätä asian ratkaisua ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko kuudennen [arvonlisävero]direktiivin 4 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että poliittisen puolueen oikeudellisesti itsenäisen osavaltiojärjestön ’ulkoisen mainonta’ (Außenwerbung), joka käsittää suhdetoiminnan, tiedotuksen, puolueltilaisuuksien järjestämisen, mainosmateriaalin toimittamisen paikallisjärjestöille ja vuosittain järjestettävien tanssiaisten (’SPÖ:n tanssiaiset’) isännöimisen ja järjestämisen, on katsottava taloudelliseksi toiminnaksi, jos osavaltiojärjestö saa sen yhteydessä tuloja ’ulkoisen mainonnan’ kulujen (osittaisesta) laskuttamisesta samoin oikeudellisesti itsenäisiltä puolue-elimiltä (piirijärjestöt jne.) ja sisäänpääsymaksuista, joita saadaan tanssiaisten järjestämisestä?
  
- 2) Onko kuudennen [arvonlisävero]direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitetun ’taloudellisen toiminnan’ arvioinnin kannalta haitallista, jos edellä ensimmäisessä kysymyksessä mainitut toiminnot vaikuttavat osavaltiojärjestöön ja siten myös hyödyttävät sitä? On selvää, että näiden toimintojen yhteydessä tuodaan aina esille myös puoluetta sinänsä sekä sen poliittisia tavoitteita ja näkemyksiä, vaikka tämä ei olisiakaan mainonnassa etusijalla vaan pikemminkin sen väistämätön seuraus.
  
- 3) Voiko kyse olla edelleen kuudennen [arvonlisävero]direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitetusta ’taloudellisesta toiminnasta’, jos ’ulkoisen mainonnan’ kulut ylittävät jatkuvasti moninkertaisesti tästä toiminnasta, toisin sanoen kulujen laskuttamisesta ja tanssiaisten järjestämisestä, saadut tulot?
  
- 4) Onko kyseessä ’taloudellinen’ toiminta myös silloin, kun kuluja ei laskuteta välittömästi ilmenevien taloudellisten kriteerien (esimerkiksi kustannukset aiheuttaneen tahon tai saatavan hyödyn) perusteella ja kun paikallisjärjestöille annetaan pääosin vapaus päättää, osallistuvatko ne aluejärjestön kuluihin ja missä laajuudessa?

- 5) Onko kyseessä 'taloudellinen' toiminta myös silloin, kun mainontakulujen laskuttaminen paikallisjärjestöltä tapahtuu sellaisen maksun muodossa, jonka suuruus määräytyy yhtäältä kyseessä olevan paikallisjärjestön jäsenmäärän ja toisaalta sen parlamenttiedustajien määrän perusteella?
  
- 6) Onko julkiset tuet, jotka eivät kuulu veronalaiseen vastikkeeseen, (kuten Kärntenin osavaltion puoluetukilain nojalla myönnettävä puoluetuki) otettava huomioon taloudellisina etuina arvioitaessa sitä, onko kyseessä taloudellinen toiminta?
  
- 7) Jos 'ulkoinen mainonta' katsotaan erikseen tarkasteltuna kuudennen [arvonlisävero]direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuksi taloudelliseksi toiminnaksi, voidaanko tätä toimintaa pitää 'taloudellisena toimintana,' kun suhdetoiminta ja vaalimainonta kuuluvat poliittisten puolueiden ydintoimintaan ja ovat ehdoton edellytys niiden poliittisten tavoitteiden ja sisältöjen toteuttamiselle?
  
- 8) Onko osavaltiojärjestön harjoittama, 'ulkoiseksi mainonnaksi' kuvattu toiminta sellaista, että sitä voidaan verrata kuudennen [arvonlisävero]direktiivin liitteessä D olevassa 10 kohdassa tarkoitettuun kaupalliseen mainostoimistotoimintaan tai että se vastaa sisällöltään tällaista toimintaa? Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko harjoitettua toimintaa pitää kyseisten tulojen ja menojen suhde huomioon ottaen 'ei merkitykseltään vähäisenä' ajanjaksolla, jota valitus koskee?"

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

<sup>14</sup> Kysymyksillään, joita on tarkasteltava yhdessä, kansallinen tuomioistuin pyrki selvittämään lähinnä sen, onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 ja

2 kohtaa tulkittava niin, että jäsenvaltion poliittisen puolueen alajärjestön toteuttamaa ulkoista mainostoimintaa on pidettävä taloudellisena toimintana.

- 15 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin kyseisen artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. ”Taloudellisen toiminnan” käsite on määritelty mainitussa 2 kohdassa niin, että taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta ja myös liiketoiminta joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.
- 16 Tältä osin on täsmennettävä, että vaikka kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklassa vahvistetaan arvonlisäverolle erittäin laaja soveltamisala, tuossa säännöksessä tarkoitetaan ainoastaan toimintaa, joka on luonteeltaan taloudellista (ks. asia C-284/04, T-Mobile Austria ym., tuomio 26.6.2007, Kok., s. I-5189, 34 kohta ja asia C-369/04, Hutchison 3G ym., tuomio 26.6.2007, Kok., s. I-5247, 28 kohta).
- 17 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisen ja taloudellisen toiminnan määritelmien tarkastelu osoittaa taloudellisen toiminnan käsitteen soveltamisalan laajuuden ja kyseisen käsitteen objektiivisuuden, millä tarkoitetaan sitä, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (ks. erityisesti asia C-223/03, University of Huddersfield, tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1751, 47 kohta; em. asia T-Mobile Austria ym., tuomion 35 kohta ja em. asia Hutchison 3G ym., tuomion 29 kohta).
- 18 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että pääasiassa Landesorganisationin harjoittama toiminta käsitti suhdetoiminnan, tiedotuksen, puoluetilaisuuksien järjestämisen, mainosmateriaalin toimittamisen muille SPÖ:n järjestöille ja vuotuisten tanssiaisten järjestämisen.

- 19 Tältä osin on ensinnäkin todettava, että palvelujen suorituksista kannettavan veron perusteeseen kuuluu kaikki se, mikä muodostaa näistä palveluista saadun vastikkeen, ja palvelujen suoritus on tästä syystä veronalaista ainoastaan siinä tapauksessa, että suoritettun palvelun ja siitä saadun vastikkeen välillä on olemassa välitön yhteys. Tämän vuoksi palvelujen suoritus on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla "vastikkeellinen" ja näin ollen verollinen ainoastaan sillä edellytyksellä, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama vastike on todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritetusta palvelusta (asia C-16/93, Tolsma, tuomio 3.3.1994, Kok., s. I-743, 13 ja 14 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 20 Toiseksi on täsmennettävä, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 2 kohdan yhteydessä käsitteellä hyödyntäminen viitataan tässä säännöksessä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatteen vaatimusten mukaisesti kaikkiin liiketoimiin, joilla pyritään kyseisen omaisuuden hyödyntämiseen jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa, näiden liiketoimien oikeudellisesta muodosta riippumatta (ks. vastaavasti asia C-77/01, EDM, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-4295, 48 kohta ja asia C-8/03, BBL, tuomio 21.10.2004, Kok., s. I-10157, 36 kohta).
- 21 Tältä osin on todettava, että pääasiassa kyseessä oleva toiminta, sellaisena kuin se on kuvattu tämän tuomion 18 kohdassa, käsittää mainostamista. Esillä olevassa asiassa mainitun toiminnan harjoittaminen ei kuitenkaan mahdollista jatkuvaluonteisten tulojen saamista.
- 22 On nimittäin todettava, että toimintansa pysyvyyden mahdollistamiseksi SPÖ saa poliittisten puolueiden rahoitusta koskevan kansallisen lain mukaan rahoitusta julkisina tukina sekä kyseisen puolueen jäsenten antamina erilaisina lahjoituksina ja maksamina jäsenmaksuina.
- 23 Ainoat pysyväisluonteiset tulot ovat näin ollen peräisin julkisesta rahoituksesta ja mainitun puolueen jäsenten jäsenmaksuista, ja kyseisillä tuloilla katetaan pääasiassa kyseessä olevasta toiminnasta syntyviä tappioita.

- 24 Näin ollen SPÖ harjoittaa mainitunlaisella toiminnallaan viestintätoimintaa, joka liittyy sen poliittisten päämäärien toteuttamiseen ja jonka tarkoituksena on levittää sen näkemyksiä poliittisena järjestönä. Tarkemmin sanottuna SPÖ:n toiminta muun muassa Landesorganisationin välityksellä on poliittiseen tahdonmuodostukseen myötävaikuttamista poliittisen vallan käyttöön osallistumiseksi. Mainittua toimintaa harjoittaessaan SPÖ ei kuitenkaan toimi minkäänlaisilla markkinoilla.
- 25 Näin ollen pääasiassa kyseessä oleva toiminta ei ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa.
- 26 Kun edellä esitetty otetaan huomioon, on vastattava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohtaa on tulkittava niin, että jäsenvaltion poliittisen puolueen alajärjestön toteuttamaa ulkoista mainostoimintaa ei ole pidettävä taloudellisena toimintana.

### Oikeudenkäyntikulut

- 27 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

**Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977**

**annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 1 ja 2 kohtaa on tulkittava niin, että jäsenvaltion poliittisen puolueen järjestön toteuttamaa ulkoista mainostoimintaa ei ole pidettävä taloudellisena toimintana.**

Allekirjoitukset