

61990J0060

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (kuudes jaosto) 20 päivänä kesäkuuta 1991. - Polysar Investments Netherlands BV vastaan Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen. - Gerechtshof te Arnhemin esittämä ennakkoratkaisupyyntö. - Kuudennen direktiivin 4 artiklan ja 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan tulkinta - Verovelvollinen - Holdingyhtiön toiminta. - Asia C-60/90.

Oikeustapauskokoelma 1991 sivu I-03111

Ruotsink. erityispainos sivu I-00227

Suomenk. erityispainos sivu I-00239

Tiivistelmä

Asianosaiset

Tuomion perustelut

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Päätöksen päätösosa

Avainsanat

Verotus - Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Verovelvolliset - Käsite - Holdingyhtiö, jonka ainoa tarkoitus on osuuksien hankkiminen - Ei sisälly verovelvollisen käsitteeseen

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 ja 17 artikla)

Tiivistelmä

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 4 artiklaa on tulkittava siten, että arvonlisäverovelvollisena ei pidetä holdingyhtiötä, jonka ainoana tarkoituksena on hankkia osuuksia muista yrityksistä ja joka ei välittömästi tai välillisesti osallistu näiden yritysten hallintoon, ellei kyseessä olevan holdingyhtiön oikeuksista osakkeenomistajana tai osakkaana muuta johdu, eikä yhtiöllä siten ole kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaista vähennysoikeutta. Holdingyhtiön kuulumisella maailmanlaajuiseen konserniin, joka ulospäin esiintyy yhdellä ainoalla nimellä, ei ole merkitystä yhtiön verovelvollisuutta arvioitaessa.

Asianosaiset

Asiassa C-60/90,

jonka Gerechtshof Arnhem on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen ensin mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Polysar Investments Netherlands BV

vastaan

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Arnhem

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 4 artiklan ja 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan sekä 17 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja G. F. Mancini sekä tuomarit T. F. O'Higgins, C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler ja P. J. G. Kapteyn,

julkisasiamies: W. Van Gerven,

kirjaaja: J. A. Pompe, apulaiskirjaaja,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet:

- Polysar BV:n puolesta asianajaja, belastingadviseur N. R. Jansen,

- Alankomaiden hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön pääsihteeri B. R. Bot,

- Ranskan hallitus, asiamiehenään oikeudellisen osaston apulaisosastopäällikkö Philippe Pouzolet, avustajanaan johtava apulaissulkoasiainsihteeri Géraud de Bergues,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään komission oikeudellinen neuvonantaja Johannes Føns Buhl ja oikeudellisen yksikön virkamies Berend Jan Drijber,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan suulliset huomautukset, jotka sille esittivät 5.3.1991 pidetyssä istunnossa Polysar BV, Alankomaiden hallitus, asiamiehenään T. Heukels, ja komissio,

kuultuaan julkisasiamiehen 24.4.1991 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 Gerechtshof Arnhem on esittänyt 30.1.1990 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 12.3.1990, ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla useita ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka koskevat 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) 4 artiklan, 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan ja 17 artiklan tulkintaa direktiivin mukaisten "verovelvollisen" ja "vähennysoikeuden" käsitteiden täsmentämiseksi holdingyhtiöiden osalta.

2 Kysymykset on esitetty oikeudenkäyntiasiassa, jonka asianosaisina ovat alankomainen yhtiö Polysar Investments Netherlands BV (jäljempänä Polysar BV) ja Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Arnhem (Arnhemin tulli- ja valmiste-erotarkastaja) ja joka koskee Polysar BV:lle osoitettua ilmoitusta liikevaihtoveron jälkikannosta.

3 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1, 2 ja 4 kohdan mukaan:

"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 - - Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

3) - -

4) - - jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa."

4 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta tietty toiminta, johon kuuluu B kohdan d alakohdan 5 alakohdan nojalla:

"5) Liiketoimet, mukaan lukien välitys mutta lukuun ottamatta hallintoa ja tallessapitoa, jotka koskevat osakkeita, yhtiö- ja yhteenliittymäosuuksia, obligaatioita ja muita arvopapereita, ei kuitenkaan

- tavaroiden hallintaan oikeuttavia asiakirjoja,

- 5 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuja oikeuksia ja arvopapereita."

5 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on myönnettävä jokaiselle verovelvolliselle arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavarat tai palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

"verovelvollisen 13 artiklan B kohdan a alakohdan ja d alakohdan 1-5 alakohdan mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin, jos vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jos nämä liiketoimet välittömästi liittyvät yhteisön ulkopuolelle vietäviksi tarkoitettuihin tavariin."

6 Oikeudenkäyntiasiakirjoista ilmenee, että Polysar BV kuuluu maailmanlaajuiseen Polysar-konserniin. Se omistaa useiden ulkomaisten yhtiöiden osakkeita ja saa näiltä osinkoa vuosittain ja maksaa säännöllisesti osinkoa Kanadassa sijaitsevalle Polysar Holding Ltd -yhtiölle, joka omistaa 100 prosenttia Polysar BV:n osakepääomasta. Polysar BV ei harjoita liiketoimintaa. Erilaisista 1.1.1981-31.12.1985 välisenä aikana sille suoritetuista palveluista Polysar BV maksoi tietyn määrän arvonlisäveroa, joka palautettiin sille. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Arnhem kiistää kuudennen direktiivin nojalla Polysar BV:n oikeuden vähentää suorittamaansa arvonlisäveroa ja antoi ilmoituksen jälkikannosta kyseisen määrän takaisin saamiseksi.

7 Valitettuaan turhaan jälkikantaa koskevasta ilmoituksesta, Polysar BV nosti kanteen Gerechtshof Arnhemissa, joka päätti keskeyttää asian käsittelyn ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) a) Onko holdingyhtiötä, joka ei harjoita muuta kuin tytäryhtiöiden osakkeiden omistamiseen liittyvää toimintaa, pidettävä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamista koskevan kuudennen direktiivin 4 ja 17 artiklassa tarkoitettuna verovelvollisena?

b) Jos vastaus edellä olevaan kysymykseen on kieltävä, onko holdingyhtiö kuitenkin verovelvollinen, jos se kuuluu jäsenenä ja kiinteänä osana maailmanlaajuiseen konserniin, joka yleensä esiintyy ulospäin yhdellä ainoalla nimellä, eli konsernin nimellä?

2) a) Jos holdingyhtiötä on pidettävä verovelvollisena, onko yhtiön tässä ominaisuudessaan harjoittamaa toimintaa pidettävä kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa tarkoitettuina liiketoimina siten, että niitä on pidettävä liikevaihtoverosta vapautettuina palveluina ja että kolmansien osapuolten siltä osin laskuttamaa liikevaihtoveroa ei saa vähentää?

b) Jos vastaus 2 a kohdassa esitettyihin kysymyksiin on myöntävä, onko vastauksen oltava toisenlainen, jos konserni johon holdingyhtiö kuuluu, suorittaa yhteisön perusteiden mukaisesti yksinomaan kuudennessa direktiivissä tarkoitettuja verotettavia palveluja?"

8 Asiaa koskevia tosiseikkoja, menettelyn kulkua sekä yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyjä kirjallisia huomautuksia koskevat tarkemmat tiedot ilmenevät suullista käsittelyä varten laaditusta kertomuksesta. Oikeudenkäyntiasiakirjojen näitä osia käsitellään jäljempänä vain, mikäli se on tarpeen tuomioistuimen perustelujen selvittämiseksi.

Ensimmäinen kysymys

9 Kysymys on kaksiosainen. Toisaalta on selvitettävä, voidaanko holdingyhtiö, joka ei harjoita muuta kuin tytäryhtiöiden osakkeiden omistamiseen liittyvää toimintaa, määritellä kuudennen direktiivin 4 ja 17 artiklassa tarkoitetuksi arvonlisäverovelvolliseksi, ja toisaalta, perustuuko tämä määrittely siihen, että yhtiö kuuluu maailmanlaajuiseen konserniin, joka esiintyy ulospäin yhdellä ainoalla nimellä.

10 Kysymyksen ensimmäisen osan kannalta on aluksi syytä todeta, että kuudennen direktiivin 17 artikla koskee arvonlisäverovelvollisille tietyin edellytyksin myönnettävän vähennysoikeuden syntymistä ja laajuutta. Arvonlisäverovelvollisen käsitettä käytetään mainitussa säännöksessä saman direktiivin 2 ja 4 artiklan mukaisesti. Näin ollen 2 ja 4 artiklaa on tarpeen tulkita.

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

12 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan, sellaisena kuin se ilmenee erityisesti asiassa C-186/89, Van Tiem, 4.12.1990 annetusta tuomiosta (Kok. 1990, s. I-4363), kuudennen direktiivin 4 artiklassa vahvistetaan arvonlisäverolle erittäin laaja soveltamisala. Yhteisöjen tuomioistuin totesi kyseisessä tuomiossa, 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.

13 Edellä mainitusta oikeuskäytännöstä ei kuitenkaan seuraa, että osuuksien pelkkää hankkimista tai omistusta olisi pidettävä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana, jonka perusteella toiminnan harjoittaja on verovelvollinen. Pääomasijoitusten tekeminen muihin yrityksiin ei sinänsä merkitse omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa, koska pääomasijoituksen mahdollisesti tuottama osinko on ainoastaan omaisuuden omistamisen tulos.

14 Tilanne on toinen, jos osuuden hallintaan liittyy suora tai välillinen osallistuminen osakkuusyhtiöiden hallintoon, eikä tällöin osallistumisena hallintoon pidetä niiden oikeuksien käyttämistä, joita osuuksien omistajalla on osakkeenomistajana tai yhtiömiehenä.

15 Ensimmäisen kysymyksen toisen osan kannalta on syytä todeta, että holdingyhtiön kuuluminen maailmanlaajuiseen konserniin ei vaikuta sen arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle sulkemiseen silloin, kun holdingyhtiön toiminta rajoittuu pelkkään pääomasijoitusten tekoon. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan mukaan voidaan yhtenä verovelvollisena käsitellä sellaisia henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, ainoastaan silloin, kun nämä ovat sijoittautuneet yhden ainoan jäsenvaltion alueelle.

16 Näin ollen on todettava, että holdingyhtiön kuulumisella maailmanlaajuiseen konserniin, joka ulospäin esiintyy yhdellä ainoalla nimellä, ei ole merkitystä yhtiön arvonlisäverovelvollisuutta arvioitaessa.

17 Ensimmäiseen kysymykseen on siten vastattava, että kuudennen direktiivin 4 artiklaa on tulkittava siten, että arvonlisäverovelvollisena ei pidetä holdingyhtiötä, jonka ainoana tarkoituksena on hankkia osuuksia muista yrityksistä ja joka ei välittömästi tai välillisesti osallistu näiden yritysten hallintoon, eikä yhtiöllä siten ole kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaista vähennysoikeutta. Holdingyhtiön kuulumisella maailmanlaajuiseen konserniin, joka ulospäin esiintyy yhdellä ainoalla nimellä, ei ole merkitystä yhtiön arvonlisäverovelvollisuutta arvioitaessa.

Toinen kysymys

18 Ottaen huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

19 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Ranskan ja Alankomaiden hallituksille ja Euroopan yhteisöjen 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 oikeudenkäyntikuluista.

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut *Gerechtshof Arnhem*in 30.1.1990 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklaa on tulkittava siten, että arvonlisäverovelvollisena ei pidetä holdingyhtiötä, jonka ainoana tarkoituksena on hankkia osuuksia muista yrityksistä ja joka ei välittömästi tai välillisesti osallistu näiden yritysten hallintoon - huolimatta kyseisen holdingyhtiön oikeuksista osakkeenomistajana tai yhtiömiehenä - eikä yhtiöllä siten ole kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaista vähennysoikeutta. Holdingyhtiön kuulumisella maailmanlaajuiseen konserniin, joka ulospäin esiintyy yhdellä ainoalla nimellä, ei ole merkitystä yhtiön arvonlisäverovelvollisuutta arvioitaessa.