UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

1 päivänä joulukuuta 2011 *

Asiassa C-492/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Itävalta) on esittänyt 6.10.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.10.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Immobilien Linz GmbH & Co. KG

vastaan

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit M. Safjan, A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), E. Levits ja J.-J. Kasel,

julkisasiamies: P. Mengozzi,
kirjaaja: hallintovirkamies A. Impellizzeri,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 8.9.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Immobilien Linz GmbH & Co. KG, edustajanaan Rechtsanwalt J. Mitterer,

– Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, asiamiehenään G. Wöss,

– Itävallan hallitus, asiamiehinään C. Pesendorfer ja F. Koppensteiner,

– Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato G. Aiello,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja W. Mölls,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25), sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23; jäljempänä direktiivi 69/335), 4 artiklan 2 kohdan b alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Immobilien Linz GmbH & Co. KG (jäljempänä Immobilien Linz), aiemmin Immobilien Linz GmbH & Co. KEG (jäljempänä Immobilien Linz KEG), ja Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (Freistadt Rohrbach Urfahrin verohallinto, jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee pääoman hankintaveron kantamista siitä, että kyseisen yhtiön ainoa yhtiömies, Linzin kaupunki (Itävalta), otti vastattavakseen yhtiön vuonna 2006 realisoituneet tappiot.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin lainsäädäntö

3 Direktiivin 69/335 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot kantavat pääomayhtiöiden pääomapanoksista 2–9 artiklan säännösten mukaisesti yhdenmukaistettua veroa, jota kutsutaan jäljempänä ’pääoman hankintaveroksi.”

4 Direktiivin 3 artiklassa määritellään, mitä direktiivissä tarkoitetaan pääomayhtiöllä. Kyseisen artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovellettaessa pääomayhtiöiksi katsotaan myös muu voittoa tavoitteleva yhtiö, yritys, yhteenliittymä tai oikeushenkilö. Jäsenvaltio voi kuitenkin pääoman hankintaveroa kantaessaan olla pitämättä näitä pääomayhtiöinä.”

5 Direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Seuraavista liiketoimista voidaan edelleen kantaa pääoman hankintaveroa, mikäli niistä 1 päivänä heinäkuuta 1984 kannettiin yhden prosentin suuruinen vero:

– –

b) pääomayhtiön varojen sellainen lisääminen osakkaan suorituksilla, joka ei johda yhtiön pääoman korottamiseen, mutta joka johtaa oikeuksien muuttumiseen yhtiössä tai joka voi lisätä yhtiön osuuksien arvoa;

_ _”

Itävallan lainsäädäntö

6 Pääomansiirtoverosta annetun lain (Kapitalverkehrsteuergesetz), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (BGBl. I, 52/2009; jäljempänä KVG), 2 §:n 2 ja 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Pääoman hankintavero kannetaan

2. suorituksista, jotka kotimaisen pääomayhtiön osakkaat ovat tehneet yhtiösuhteeseen perustuvan velvoitteen perusteella (esimerkkejä: lisämaksut, lisäsuoritukset). Osakkaan suoritukseen rinnastetaan se, että yhtiö kattaa omista varoistaan osakkaan velvoitteen;

_ _

4. seuraavista osakkaan kotimaiselle pääomayhtiölle tekemistä vapaaehtoisista suorituksista, jos suoritus on omiaan lisäämään oikeuksien arvoa yhtiössä:

a) avustukset,

_ –”

7 KVG:n 4 §:n, jonka otsikko on ”Pääomayhtiö”, 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa tarkoitettuina pääomayhtiöinä pidetään myös

1. kommandiittiyhtiöitä (’Kommanditgesellschaften’, ’KG’), joiden vastuunalaisiin yhtiömiehiin kuuluu pääomayhtiö,

2. kommandiittiyhtiöitä, jotka harjoittavat vähäistä liiketoimintaa (’Kommandit-Erwerbsgesellschaften’, ’KEG’) ja joiden vastuunalaisiin yhtiömiehiin kuuluu pääomayhtiö.

_ –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

8 Linzin kaupungin kaupunginvaltuusto päätti 16.12.2004 pitämässään kokouksessa luopua kaupungin kiinteistöomaisuudesta ja siirtää omaisuuden hallinnointia ja käyttöä koskevat juoksevat tehtävät Immobilien Linz GmbH- ja Immobilien Linz KEG (nykyisin Immobilien Linz) -nimisille yhtiöille. Kokouksessa päätettiin myös, että Linzin kaupunki myöntää varainhoitovuodesta 2005 lähtien näille kahdelle kiinteistöyhtiölle vuosittain osakassuorituksena avustuksen, joka vastaa suuruudeltaan jokaisessa budjettiennusteessa sitä varten varattua summaa.

9 Immobilien Linz KEG perustettiin 22.4.2005 tehdyllä perustamisasiakirjalla. Sen vastuunalainen yhtiömies on Immobilien Linz GmbH, jonka ainoa yhtiömies on Linzin kaupunki. Linzin kaupunki on myös Immobilien Linzin ainoa äänetön yhtiömies.

10 Immobilien Linzin hallintoneuvosto hyväksyi 21.12.2005 toimintasuunnitelman vuodeksi 2006. Samana päivänä kaupunginjohtajan edustama Linzin kaupunki sitoutui maksamaan kyseiselle yhtiölle osakassuorituksena yhtiön tappioiden kattamiseen tarvittavan avustuksen kuitenkin niin, että sen enimmäismäärä on toimintasuunnitelman mukaisesti 11 862 000 euroa. Avustuksen myöntäminen perustui kaupunginvaltuuston 16.12.2004 tekemään päätökseen.

11 Linzin kaupunki myönsi tosiasiallisesti Immobilien Linzille 11 645 290,17 euron suuruisen avustuksen vuodeksi 2006.

12 Finanzamt vahvisti 29.1.2008 tekemällään päätöksellä pääoman hankintaveron määräksi 116 452,90 euroa, joka vastaa yhtä prosenttia tosiasiallisesti myönnetystä avustuksesta. Päätöstä perustellaan seuraavasti:

”Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan osakkaiden suorituksista yhtiöilleen kannetaan pääoman hankintavero. Ainoastaan tappioiden vastattavaksi ottamisesta voittojen ja tappioiden siirtämistä koskevan pitkäaikaisen sopimuksen yhteydessä ei kanneta pääoman hankintaveroa. Jos osakas tekee yksityiskohtaiseen rahoitussuunnitelmaan perustuvan rahoitusta koskevan lupauksen, suoritukset eivät ole KVG:n 2 §:n 2 kohdassa tarkoitettuja pakollisia suorituksia. Kyse on tällöin KVG:n 2 §:n 4 kohdan a alakohdassa tarkoitetuista pääoman hankintaveron alaisista vapaaehtoisista osakassuorituksista.”

13 Immobilien Linz nosti kanteen kyseisestä Finanzamtin päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa sillä perusteella, että kaupunginvaltuuston 16.12.2004 tekemällä päätöksellä ja kaupunginvaltuuston yleisellä toteamuksella Linzin kaupungin kiinteistöomaisuuden hallinnointiin liittyvien tappioiden kattamisen sallimisesta Linzin kaupungille oli osakkaan ominaisuudessa syntynyt Immobilien Linziin nähden yhtiösuhteeseen perustuva velvoite kattaa tappiot.

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, ovatko ne yksityiskohtaiset oikeudelliset säännöt, joiden mukaan osakas on sitoutunut kattamaan yhtiön tulevat tappiot, ratkaisevia direktiivin 69/335 4 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetun varojen lisäämisen kannalta. Yhtäältä Itävallan verohallinto ja kansalliset tuomioistuimet lähtevät nimittäin siitä periaatteesta, että ainoastaan silloin, kun tappioiden vastattavaksi ottaminen tapahtuu voittojen ja tappioiden siirtämisestä tehdyn sopimuksen perusteella, niiden vastattavaksi ottaminen ei johda yhteisön varojen lisäämiseen. Toisaalta yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-38/88, Siegen, 28.3.1990 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-1447) käyttänyt ainoana perusteena sen määrittämisessä, ovatko yhtiön varat lisääntyneet vai eivät, sitä, onko osakkaalla jo ennestään ollut olemassa velvoite kattaa tappiot, mikä merkitsee, etteivät yhtiön tulevat tappiot vaikuta mitenkään varojen määrään.

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Immobilien Linzin hyväksi annettujen tappioiden kattamista koskevien erityisten sitoumusten hyväksyminen ennen jokaisen varainhoitovuoden alkua sen määräisenä kuin kyseisen yhtiön budjettiennusteessa tai toimintasuunnitelmassa sitä varten on arvioitu antaa yhtiölle oikeuden, johon se voi vedota tuomioistuimissa. Sama pätee Linzin kaupungin kaupunginjohtajan 21.12.2005 antamaan sitoumukseen.

16 Tässä tilanteessa Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Jos yhtiön ainoa osakas, joka on julkisoikeudellinen yhteisö, ottaa vastattavakseen yhtiön tappiot ja asianmukainen elin on valtuuttanut osakkaan edustajan myöntämään tappioiden kattamiseen vuosittain osakassuorituksena avustuksen, joka vastaa suuruudeltaan ennen tilikauden alkua yhtiön hyväksymässä budjettiennusteessa tai toimintasuunnitelmassa sitä varten arvioitua summaa, lisääkö tämä kyseisen yhtiön varoja direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdan b alakohdassa –– tarkoitetulla tavalla?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

17 Kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee pääasiallisesti, onko pelkästään se, että osakas ottaa vastattavakseen yhtiön tappiot sellaisen voittojen ja tappioiden siirtämistä koskevan sopimuksen perusteella, joka on tehty ennen kyseisten tappioiden realisoitumista, sellainen toimi, joka ei lisää yhtiön varoja direktiivin 69/335 4 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla, vai onko näin myös silloin, jos tappiot otetaan vastattavaksi osakkaan ennalta antaman sellaisen sitoumuksen perusteella, jolla pyritään ainoastaan varmistamaan kyseisen yhtiön tulevien tappioiden kattaminen.

18 Ensiksi on muistutettava, että direktiivin 69/335 4 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaan pääoman hankintavero voidaan kantaa sellaisista osakkaan suorituksista, jotka mahdollistavat sen, että pääomayhtiö voi lisätä varojaan ilman, että se johtaa yhtiöpääoman korottamiseen, ja jotka voivat lisätä yhtiöosuuksien arvoa.

19 Yhtiön varojen lisäämistä koskevasta ensimmäisestä edellytyksestä on muistutettava, että siltä osin kun ”yhtiön varat” määritellään siten, että ne kattavat kaiken osakkaiden yhteistä tarkoitusta varten asettaman varallisuuden tuottoineen, ”yhtiön varojen lisäämisellä” sen sijaan tarkoitetaan lähtökohtaisesti kaikenmuotoisia pääomayhtiön yhtiövarallisuuden lisäämisiä (asia C-46/04, Aro Tubi Trafilerie, tuomio 30.3.2006, Kok., s. I-3009, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Yhteisöjen tuomioistuin on näin ollen pitänyt sitä, että yksi yhtiön osakkaista on ottanut vastattavakseen yhtiön tappiot, sellaisena suorituksena, joka lisää kyseisen yhtiön varoja siltä osin kuin se palauttaa yhtiön varat sille tasolle, jonka ne olivat saavuttaneet ennen tappioiden realisoitumista (em. asia Siegen, tuomion 13 kohta).

20 Yhtiöosuuksien arvon lisäämistä koskevasta toisesta edellytyksestä on todettava, että siltä osin kuin se, että yksi yhtiön osakkaista ottaa yhtiön tappiot vastattavakseen, palauttaa yhtiön varat sille tasolle, jonka ne olivat saavuttaneet ennen tappioiden realisoitumista, tämä toimi vahvistaa yhtiön taloudellista potentiaalia. Tällaisen tappioiden vastattavaksi ottamisen on näin ollen katsottava olevan omiaan lisäämään yhtiöosuuksien arvoa direktiivin 69/335 4 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla (ks. vastaavasti asia C-15/89, Deltakabel, tuomio 5.2.1991, Kok., s. I-241, 13 kohta ja asia C-249/89, Trave-Schiffahrtsgesellschaft, tuomio 5.2.1991, Kok., s. I-257, 13 kohta).

21 Näin ollen se, että yksi yhtiön osakkaista ottaa vastattavakseen yhtiön tappiot, lisää yhtiön varoja direktiivin 69/335 4 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

22 Edellä mainitussa asiassa Siegen annetun tuomion 13 ja 14 kohdassa on kuitenkin todettu, että vaikka sitä, että osakas ottaa vastattavakseen yhtiön kärsimät tappiot, on pidettävä suorituksena, joka lisää tämän yhtiön varoja, asia ei ole näin, jos vastattavaksi ottaminen tapahtuu voittojen ja tappioiden siirtämistä koskevan sellaisen sopimuksen täyttämiseksi, joka on tehty ennen kyseessä olevien tappioiden realisoitumista, sillä tällainen sitoumus tarkoittaa sitä, että yhtiön tulevat tappiot eivät vaikuta mitenkään yhtiön varojen määrään.

23 Edellä mainitussa asiassa Siegen annetusta tuomiosta ilmenee, että oikeuskäytännössä on hyväksytty poikkeus silloin, kun osakas ottaa vastattavakseen tappiot sellaisen sitoumuksen nojalla, joka on annettu ennen tappioiden realisoitumista, sillä tällainen sitoumus tarkoittaa sitä, että yhtiön tulevat tappiot eivät vaikuta mitenkään sen varojen määrään. Tämä tulkinta asiassa Siegen annetusta tuomiosta on vahvistettu asiassa C-392/00, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, 17.9.2002 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-7397, 21 kohta).

24 Tämä poikkeus on perusteltavissa sillä, että yhtiön osakkaan ennakolta hyväksymän velvoitteen vuoksi yhtiö, jonka hyväksi tällainen sitoumus annetaan, ei voi taloudellisen toimintansa tuloksista riippumatta kirjata tappioita, koska ne siirtyvät automaattisesti yhtiön osakkaalle. Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa erityistapauksessa, jossa tällainen sitoumus on annettu ennen yhtiön tappioiden toteamista, on selvää, että yhtiön taloudellisen toiminnan tulokset eivät muuta sen taloudellista potentiaalia.

25 Tässä tilanteessa pääoman hankintaveron kantaminen silloin, kun osakas ottaa kyseisen yhtiön tappiot vastattavakseen, ei ole oikeutettua, koska varojen lisäämistä ei tapahdu.

26 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, että direktiivin 69/335 4 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että se, että osakas ottaa vastattavakseen yhtiön tappiot sellaisen sitoumuksensa perusteella, joka on annettu ennen kyseisten tappioiden realisoitumista ja jolla pyritään pelkästään varmistamaan tappioiden kattaminen, ei lisää kyseisen yhtiön varoja.

Oikeudenkäyntikulut

27 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Pääoman hankinnasta suoritettavista välillisistä veroista 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, 4 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että se, että osakas ottaa vastattavakseen yhtiön tappiot sellaisen sitoumuksensa perusteella, joka on annettu ennen kyseisten tappioiden realisoitumista ja jolla pyritään pelkästään varmistamaan tappioiden kattaminen, ei lisää kyseisen yhtiön varoja.

Allekirjoitukset