YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
17 päivänä syyskuuta 2002 *

Asiassa C-392/00,

jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Finanzamt Hannover-Nord

vastaan

Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH

ennakkoratkaisun pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25) 4 artiklan 2 kohdan b alakohdan tulkinnasta, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23),

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

NORDDEUTSCHE GESELLSCHAFT ZUR BERATUNG UND DURCHFÜHRUNG VON ENTSORGUNGSAUFGABEN BEI KERNKRAFTWERKEN

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. Macken sekä tuomarit N. Colneric, J.-P. Puissochet, R. Schintgen (esittelevä tuomari) ja V. Skouris,

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Finanzamt Hannover-Nord, asiamiehenään D. Niemeyer,

— Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH, edustajanaan Rechtsanwalt K. Kleine,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään K. Gross ja R. Lyal,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Finanzamt Hannover-Nordin, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH:n ja komission 6.12.2001 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 17.1.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 9.8.2000 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 25.10.2000, EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25) 4 artiklan 2 kohdan b alakohdan tulkinnasta, sellaisena kuin tämä 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 asiassa, jossa asianosaisina ovat Finanzamt Hannover-Nord (jäljempänä Finanzamt) ja Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH (jäljempänä Nord) ja jossa on kyse siitä, onko pääoman hankintaveroa maksettava korottomista lainoista, joita Nord on saanut osakkailtaan.

Sovellettavat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuten direktiivin 69/335/ETY ensimmäisestä perustelukappaleesta ilmenee, tällä direktiivillä pyritään edistämään pääoman vapaata liikkumista, mitä pidetään keskeisenä edellytyksenä sellaisen talousliiton luomiselle, jolla on vastaavat ominaispiirteet kuin sisämarkkinoilla.

4 Direktiivin 69/335/ETY kuudennen perustelukappaleen mukaan pääoman hankinnasta kannettavien verojen osalta tällaisen päämäärän toteuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa tähän asti voimassa olleet välilliset verot poistetaan ja yhteismarkkinoilla otetaan niiden sijasta käyttöön yksi kertaalleen kannettava vero, jonka olisi oltava kaikissa jäsenvaltioissa samansuuruinen.

5 Direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Seuraavista toimista voidaan kantaa pääoman hankintaveroa, jos niistä kannettiin 1.7.1984 yhden prosentin suuruinen vero:

— —

b) pääomayhtiön varojen lisääminen sellaisilla osakkaan tai yhtiöosuuden omistajan suorituksilla, jotka eivät johda yhtiöpääoman korottamiseen mutta jotka johtavat oikeuksien muuttumiseen yhtiössä tai jotka voivat lisätä yhtiöosuuksien arvoa;

— — ."

Kansallinen lainsäädäntö

6 Kapitalverkehrssteuergesetzin (pääomanliikkeiden verottamisesta 17.11.1972 annettu Saksan laki, BGBl. 1972 I, s. 2130; jäljempänä KVStG) 2 §:n 1 momentin 4 kohdan c alakohdan mukaan pääoman hankintaveroa on kannettava osakkaan saksalaiselle pääomayhtiölle luovuttamista esineistä, jotka on luovutettu niiden arvoa alemmasta vastikkeesta, silloin kun suoritus voi lisätä osakkailla olevien oikeuksien arvoa.

7 Saksalaisten tuomioistuinten oikeuskäytännön mukaan edeltävässä kohdassa mainitussa KVStG:n säännöksessä tarkoitetuksi "esineiden luovuttamiseksi" on katsottava myös osakkaan tai osuuden omistajan pääomayhtiölle myöntämä koroton laina.

Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä oleva asia ja ennakkoratkaisukysymys

8 Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian asiakirja-aineistosta ilmenee, että Nord on Saksan oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö, jonka osak-

kaita olivat vuonna 1990 Preussen Elektra AG ja Gemeinschaftswerke Weser GmbH. Osakkaat olivat liittyneet vuonna 1986 yhteen siviiliyhtiön (Gesellschaft bürgerlichen Rechts, jäljempänä GbR) muodossa tavoitteenaan yhteinen päätöksenteko Nordissa.

9 GbR:n ja Nordin välillä oli tehty määräysvallan ja voittojen siirtämistä koskeva sopimus, joka oli voimassa 1.1.1987 alkaen ja jonka mukaan Nord toimi liiketoiminnassaan yksinomaan GbR:n tahdon mukaisesti ja oli velvollinen siirtämään sopimuksen voimassaoloaikana syntyvät voitot GbR:lle. GbR oli puolestaan velvollinen kattamaan sopimuksen voimassaoloaikana syntyvän Nordin vuotuisen tappion siltä osin kuin sitä ei voitu kattaa vapaaehtoisilla varauksilla. Osakkailla oli oikeus irtisanoa sopimus yhden vuoden irtisanomisajalla jokaisen kalenterivuoden lopussa. Tätä mahdollisuutta ei kuitenkaan voinut käyttää ennen 31.12.1991. Nord puolestaan oli luopunut omasta irtisanomisoikeudestaan.

10 Vuonna 1990 osakkaat myönsivät Nordille korottomia lainoja. Finanzamt katsoi, että tästä oli kannettava pääoman hankintaveroa, joten se teki Nordia koskevan verotuspäätöksen. Nord teki valituksen tästä päätöksestä Niedersächsisches Finanzgerichtiin, joka hyväksyi valituksen 24.2.1999 antamallaan tuomiolla.

11 Niedersächsisches Finanzgericht antoi Finanzamtille luvan saattaa vireille muutoksenhakumenettelyn (Revision), jossa asia saatettiin Bundesfinanzhofin käsiteltäväksi. Valituksessaan Finanzamt väitti KVStG:n 2 §:n 1 momentin 4 kohdan c alakohtaa rikotun ja vaati Finanzgerichtin tuomion kumoamista ja Nordin valituksen hylkäämistä.

12 Bundesfinanzhof toteaa ennakkoratkaisupyynnössään, että kansallisessa tuomioistuimessa kyseessä oleva laina muistuttaa lainaa, josta oli kyse asiassa C-249/89, Trave-Schiffahrtsgesellschaft (tuomio 5.2.1991, Kok. 1991, s. I-257). Bundesfinanzhofin mukaan käsiteltävänä oleva asia kuitenkin eroaa mainitussa asiassa kyseessä olleesta tilanteesta sen takia, että Nord ja sen osakkaat ovat tehneet voittojen ja tappioiden siirtämisestä sopimuksen, joka muistuttaa sopimusta, josta oli kyse asiassa C-38/88, Siegen (tuomio 28.3.1990, Kok. 1990, s. I-1447). Sen mukaan Niedersächsisches Finanzgericht on tämän viimeksi mainitun tuomion perusteella katsonut, että kyseessä oleva koroton laina ei ole aiheuttanut sitä, että sen saaneessa yhtiössä oikeuksien arvo olisi kasvanut.

13 Lisäksi Bundesfinanzhof toteaa, ettei se ole vakuuttunut siitä, että Niedersächsisches Finanzgerichtin tulkinta edellä mainitussa asiassa Siegen annetusta tuomiosta olisi aivan ehdoton, koska tämän tuomion perusteluita voidaan sen mukaan tulkita myös niin, että ne koskevat ainoastaan voittojen ja tappioiden siirtämistä koskevan sopimuksen mukaisesti toteutettua tappioiden vastattavaksi ottamista mutta että ne eivät koske osakkaiden muita suorituksia. Tältä osin kansallinen tuomioistuin toteaa muun muassa, että edellä mainitussa asiassa Siegen ei ollut kyse korottomasta lainasta, että tämä tuomio perustuu ennen kaikkea sen oikeana pitämälle näkemykselle, jonka mukaan pääoman hankintaveroa on sen tarkoitus huomioon ottaen kannettava toimenpiteistä, joilla pääomasijoituksen avulla vahvistetaan yhtiön taloudellista suorituskykyä, ja että yhteisöjen tuomioistuimen tulkinta, joka koskee tappioiden vastattavaksi ottamista, ei välttämättä koske korottomien lainojen myöntämistä.

14 Lopuksi Bundesfinanzhof katsoo, että se seikka, että korottoman lainan myöntämisen ja voittojen siirtämisen välillä kuluu aikaa, menettää merkityksensä ainoastaan, jos siinä tapauksessa, että voittojen ja tappioiden siirtämisestä on tehty sopimus, yhtiötä ja sen osakkaita on pidettävä yhtenä taloudellisena kokonaisuutena ja jos siis vastapainona yhtiön saamalle edulle ovat osakkaille aiheutuneet haitat. Pääoman hankintaveroa koskevassa järjestelmässä ei kuitenkaan tunneta tällaista ajatusmallia, eikä yhteisöjen tuomioistuin ole tähän mennessä koskaan sitä soveltanut.

15 Bundesfinanzhof katsoo, että tässä tilanteessa sen käsiteltävänä olevan asian ratkaisu riippuu direktiivin 69/335/ETY tulkinnasta, joten se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko — — direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan kanssa yhteensoveltuvaa, että pääoman hankintaveroa kannetaan yhtiön osakkaan yhtiölleen myöntämästä korottomasta lainasta silloin, kun yhtiön ja osakkaan välillä oli lainan myöntämisaikaan voimassa voittojen ja tappioiden siirtämistä koskeva sopimus?"

Ennakkoratkaisukysymys

16 Ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että sen vastaisena ei ole pidettävä pääoman hankintaveron kantamista korkosäästöstä, jonka yhtiö on saanut sen takia, että osakkaat ovat myöntäneet sille korottoman lainan, siinä tapauksessa, että nämä osakkaat ja yhtiö olivat ennen tämän lainan myöntämistä tehneet sopimuksen voittojen ja tappioiden siirtämisestä.

17 Jotta voidaan vastata tällä tavalla uudelleen muotoiltuun kysymykseen, on ratkaistava, aiheutuuko korottoman lainan myöntämisestä ennakkoratkaisupyynnössä kuvatun kaltaisessa tilanteessa sen saaneen yhtiön varojen lisääntyminen ja saattaako tällaisen lainan myöntäminen lisätä yhtiön yhtiöosuuksien arvoa.

18 Tältä osin on muistutettava yhtäältä, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun yhtiölle myönnetään koroton laina, tällä yhtiöllä on käytössään

kyseinen pääoma, mutta se ei vastaa lainasta aiheutuvista kustannuksista, ja että tästä syntyvä korkosäästö lisää tämän yhtiön varoja siten, että se välttyy kustannukselta, josta sen olisi muuten pitänyt vastata, ja että koska se välttyy tältä kustannukselta, lainan saaminen vahvistaa kyseisen yhtiön taloudellista suorituskykyä, joten sen voidaan katsoa lisäävän lainan saaneen yhtiön yhtiöosuuksien arvoa (em. asia Trave-Schiffahrtsgesellschaft, tuomion 12 ja 14 kohta ja asia C-287/94, Frederiksen, tuomio 26.9.1996, Kok. 1996, s. I-4581, 12 ja 13 kohta).

19 Direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on siis tulkittava siten, että jos osakas antaa yhtiölle korottoman lainan, pääoman hankintaveroa voidaan kantaa tällä lainalla saadun hyödyn arvosta eli korkosäästöstä (ks. vastaavasti em. asia Trave-Schiffahrtsgesellschaft, tuomion 17 kohta ja em. asia Frederiksen, tuomion 14 kohta).

20 On kuitenkin toisaalta muistutettava oikeuskäytännöstä ilmenevän myös, että direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetut yhtiön varat sisältävät kaikki osakkaiden yhteistä tarkoitusta varten erottamat esineet tuottoineen ja että yhtiö, joka siirtää toteutuneet voitot varauksiinsa, lisää tällä toimenpiteellä varojaan, kun taas tappiollisen yhtiön varat vähenevät (em. asia Siegen, tuomion 12 kohta).

21 Tästä yhtiön varojen määritelmästä yhteisöjen tuomioistuin on päätellyt, että vaikka sitä, että osakas ottaa vastattavakseen yhtiön kärsimät tappiot, on lähtökohtaisesti 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 toteutumista, sillä tällainen sitoumus tarkoittaa sitä, että yhtiön tulevat tappiot eivät vaikuta mitenkään yhtiön varojen määrään (em. asia Siegen, tuomion 13 kohta).

22 Taloudelliselta kannalta asiaa tarkasteltaessa voidaan todeta, että tappioiden vastattavaksi ottamista koskevan on lähtökohtaisesti pädettävä myös voittojen siirtämiseen siten, että yhtiö, joka tuottaa voittoa mutta joka on tehnyt osakkaidensa kanssa sopimuksen voittojen ja tappioiden siirtämisestä, ei voi siirtää voittoa varauksiinsa eivätkä sen varat siis lähtökohtaisesti lisäänny.

23 Näin ollen osakkaan suoritus, kuten koroton laina, jolla on vaikutuksia ainoastaan tietyn tilikauden tulokseen, joka on ennen tämän tuloksen toteutumista tehdyn voittojen ja tappioiden siirtämistä koskevan sopimuksen mukaan kokonaisuudessaan siirrettävä kyseiselle osakkaalle tai josta tämän on vastattava, ei lähtökohtaisesti lisää yhtiön varoja.

24 Vaikka yhtiöllä ja sen osakkailla on sopimus voittojen ja tappioiden siirtämisestä, ei kuitenkaan ole poissuljettua, kuten Finanzamt toteaa, että osakkaiden suoritus on omiaan lisäämään suorituksen saaneen yhtiön varoja, jos tämä suoritus jää joko osittain tai kokonaisuudessaan pysyvästi yhtiön varallisuuteen, minkä Nord ja komissio ovat myöntäneet suullisessa käsittelyssä. Asia on näin muun muassa, jos osa toteutuneesta voitosta on siirrettävä pakollisiin varauksiin tai jos voittojen ja tappioiden siirtämistä koskevaa sopimusta ei ole täytäntöönpantu. Kansallisen tuomioistuimen asiana on tutkia kaikkien kansallisessa tuomioistuimessa kyseessä olevan toimenpiteen ominaispiirteiden perusteella, onko osakkaan pääomayhtiölle myöntämä koroton laina pysyvästi lisännyt tämän yhtiön varoja ja miltä osin näin on tapahtunut vai onko niin, että suorituksella ei ole ollut mitään vaikutusta yhtiön varojen määrään sen takia, että ennen lainan myöntämistä oli tehty sopimus voittojen ja tappioiden siirtämisestä.

25 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, että direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että sen vastaisena ei ole pidettävä pääoman hankintaveron kantamista korkosäästöstä, jonka yhtiö on saanut sen takia, että osakkaat ovat myöntäneet sille korottoman lainan, siinä

tapauksessa, että nämä osakkaat ja yhtiö olivat ennen tämän lainan myöntämistä tehneet sopimuksen voittojen ja tappioiden siirtämisestä, jos tällä korkosäästöllä on pysyvästi lisätty yhtiön varoja. Kansallisen tuomioistuimen asiana on tutkia kaikkien kyseessä olevan toimenpiteen ominaispiirteiden perusteella, onko korkosäästöllä tosiasiallisesti ollut tällainen vaikutus, ja jos on, miltä osin.

Oikeudenkäyntikulut

26 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneelle 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 (kuudes jaosto)

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 9.8.2000 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdan

b alakohtaa, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, on tulkittava siten, että sen vastaisena ei ole pidettävä pääoman hankintaveron kantamista korkosäästöstä, jonka yhtiö on saanut sen takia, että osakkaat ovat myöntäneet sille korottoman lainan, siinä tapauksessa, että nämä osakkaat ja yhtiö olivat ennen tämän lainan myöntämistä tehneet sopimuksen voittojen ja tappioiden siirtämisestä, jos tällä korkosäästöllä on pysyvästi lisätty yhtiön varoja. Kansallisen tuomioistuimen asiana on tutkia kaikkien kyseessä olevan toimenpiteen ominaispiirteiden perusteella, onko korkosäästöllä tosiasiallisesti ollut tällainen vaikutus, ja jos on, miltä osin.

Macken Colneric Puissochet

Schintgen Skouris

Julistettiin Luxemburgissa 17 päivänä syyskuuta 2002.

R. Grass F. Macken

kirjaaja kuudennen jaoston puheenjohtaja