DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 17 september 2002 *

I mål C-392/00,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Bundesfinanzhof (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Finanzamt Hannover-Nord

och

Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH,

angående tolkningen av artikel 4.2 b i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23),

* Rättegångsspråk: tyska.

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Macken samt domarna N. Colneric, J.-P. Puissochet, R. Schintgen (referent) och V. Skouris,

generaladvokat: C. Stix-Hackl,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Finanzamt Hannover-Nord, genom D. Niemeyer, i egenskap av ombud,

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

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom K. Gross och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 6 december 2001 av: Finanzamt Hannover-Nord, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH och kommissionen,

och efter att den 17 januari 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Bundesfinanzhof har, genom beslut av den 9 augusti 2000 som inkom till domstolen den 25 oktober 2000, i enlighet med artikel 234 EG, ställt en fråga om tolkningen av artikel 4.2 b i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23, nedan kallat direktiv 69/335).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Finanzamt Hannover-Nord (nedan kallad Finanzamt) och Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH (nedan kallat Nord), som rör uttag av skatt på kapitaltillskott för räntefria lån som Nord beviljats av sina bolagsmän.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Det framgår av första skälet i direktiv 69/335 att dess syfte är att främja den fria rörligheten för kapital, vilken anses väsentlig för inrättandet av en ekonomisk union med egenskaper liknande en inre marknads egenskaper.

4 Enligt sjätte skälet i direktiv 69/335 förutsätter ett sådant syfte, när det gäller beskattning av kapitalanskaffning, att de indirekta skatter som dittills varit i kraft i medlemsstaterna avskaffas och ersätts med en skatt som enbart påförs en enda gång inom den gemensamma marknaden och som är lika hög i samtliga medlemsstater.

5 I artikel 4.2 i direktiv 69/335 föreskrivs följande:

"Under förutsättning att skattesatsen uppgick till 1 % per den 1 juli 1984, får en skatt på kapitaltillskott tas ut på följande transaktioner:

...

b) en ökning av tillgångarna i en kapitalassociation genom sådana ägartillskott som inte innebär en ökning av bolagets tillgångar, men som motsvaras av en ändring av rättigheterna enligt bolagsordningen eller som kan öka värdet av bolagsandelarna,

..."

De nationella bestämmelserna

6 Enligt 2 § första stycket nr 4c i Kapitalverkehrsteuergesetz av den 17 november 1972 (lagen om skatt på kapitalrörelser — BGBl. 1972 I s. 2130, nedan kallad KVStG) skall skatt på kapitaltillskott tas ut när en delägare överlåter egendom till en tysk kapitalassociation mot ett vederlag som understiger egendomens värde, under förutsättning att tillskottet kan öka värdet av bolagsandelarna.

7 Enligt tysk rättspraxis anses en "överlåtelse av egendom", i den mening som avses i den i föregående punkt nämnda bestämmelsen i KVStG, ha skett om en kapitalassociation beviljas ett räntefritt lån av en av sina delägare.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 Det framgår av handlingarna i målet vid den nationella domstolen att Nord är ett tyskt bolag med begränsat ansvar (GmbH), som under år 1990 ägdes av Preussen

Elektra AG och Gemeinschaftswerke Weser GmbH. Dessa två bolagsmän gick år 1986 samman i ett enkelt bolag, bildat enligt tysk civilrätt (Gesellschaft bürgerlichen Rechts, nedan kallat GbR) i syfte att företräda en gemensam vilja inom Nord.

9 Sedan den 1 januari 1987 hade GbR och Nord varit bundna av ett avtal om förvaltning och resultatöverföring, enligt vilket Nord var skyldigt att inom ramen för sin affärsverksamhet handla uteslutande i enlighet med GbR:s vilja och att överföra de vinster som uppkom under avtalstiden till GbR. GbR å sin sida hade förbundit sig att kvitta de årsförluster som Nord ådrog sig under avtalstiden och som inte kunde täckas av de fria reserverna. Bolagsmännen kunde med tolv månaders varsel säga upp detta avtal till varje årsskifte, dock tidigast till den 31 december 1991. Nord hade för sin del avstått från sin rätt att häva avtalet.

10 Under år 1990 beviljade bolagsmännen Nord räntefria lån. Finanzamt ansåg att denna transaktion var skattepliktig och påförde Nord skatt på kapitaltillskott. Nord överklagade taxeringsbeslutet till Niedersächsische Finanzgericht, som i dom av den 24 februari 1999 biföll överklagandet.

11 Niedersächsische Finanzgericht beviljade Finanzamt tillstånd att överklaga domen till Bundesfinanzhof. Finanzamt gjorde till stöd för sitt överklagande gällande att 2 § första stycket nr 4c KVStG hade åsidosatts och yrkade att Finanzgerichts dom skulle upphävas samt att Nords överklagande av taxeringsbeslutet skulle ogillas.

12 Bundesfinanzhof har i beslutet om hänskjutande angett att det lån som är i fråga i målet vid den nationella domstolen gör att detta mål uppvisar likheter med det mål som gav upphov till domen av den 5 februari 1991 i mål C-249/89, Trave Schiffahrtsgesellschaft (REG 1991, s. I-257). Målet vid den nationella domstolen skiljer sig emellertid från den situation som var i fråga i nyss nämnda dom, eftersom det i det nu aktuella fallet finns ett avtal om resultatöverföring mellan Nord och dess bolagsmän. Detta avtal liknar det som var i fråga i det mål som gav upphov till domen av den 28 mars 1990 i mål C-38/88, Siegen (REG 1990, s. I-1447). Enligt Bundesfinanzhof var det för övrigt den sistnämnda domen som Niedersächsische Finanzgericht lade till grund för sin slutsats att det räntefria lån som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte hade medfört en ökning av värdet av andelarna i det låntagande bolaget.

13 Bundesfinanzhof har dessutom angett att den är osäker på huruvida Niedersächsische Finanzgerichts tolkning av domen i det ovannämnda målet Siegen är helt riktig, eftersom domskälen i den domen skulle kunna tolkas på så sätt att de endast avser förlusttäckning i enlighet med ett avtal om resultatöverföring och inte rör andra tillskott från bolagsmännen. Härvid har Bundesfinanzhof angett bland annat att det mål som gav upphov till domen i det ovannämnda målet Siegen inte gällde ett räntefritt lån och att den domen framför allt grundas på att skatt på kapitaltillskott med hänsyn till dess syfte avser transaktioner som genom kapitaltillskott stärker bolagets ekonomiska kapacitet. Den hänskjutande domstolen har även angett att domstolens tolkning när det gäller förlusttäckning inte nödvändigtvis gäller för beviljande av räntefria lån.

14 Bundesfinanzhof anser slutligen att det förhållandet att det har förflutit en viss tid från det att det räntefria lånet beviljades till dess att vinstöverföringen sker saknar betydelse endast i de fall där det finns ett avtal om resultatöverföring och bolaget och dess bolagsmän skall anses utgöra en enda ekonomisk enhet, vilket medför att den fördel som bolaget erhåller vägs upp av de nackdelar som drabbar bolagsmännen. Enligt Bundesfinanzhof är emellertid detta synsätt okänt inom den del av skatterätten som rör skatt på kapitaltillskott och har hittills aldrig tillämpats av EG-domstolen.

15 Bundesfinanzhof ansåg att tvistens lösning berodde på tolkningen av direktiv 69/335, varför den beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga:

"Är det förenligt med artikel 4 i direktiv 69/335/EEG... att påföra skatt på kapitaltillskott med anledning av att en bolagsman har beviljat ett räntefritt lån till sitt bolag, när det vid tidpunkten för beviljandet av lånet förelåg ett avtal om resultatöverföring mellan bolaget och bolagsmannen?"

Tolkningsfrågan

16 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 4.2 b i direktiv 69/335 skall tolkas på så sätt att den inte utgör något hinder mot att ta ut skatt på kapitaltillskott på den räntebesparing som ett bolag har gjort till följd av att det har beviljats ett räntefritt lån av bolagsmännen, när det finns ett avtal om resultatöverföring mellan bolagsmännen och bolaget som ingicks innan lånet beviljades.

17 För att besvara tolkningsfrågan, såsom den omformulerats, anser domstolen att det måste fastställas huruvida beviljandet av ett räntefritt lån — under sådana förhållanden som de som beskrivits i beslutet om hänskjutande — medför att det låntagande bolagets tillgångar ökar och huruvida denna omständighet kan medföra att värdet på bolagsandelarna ökar.

18 Domstolen erinrar härvid för det första om att det följer av fast rättspraxis att beviljandet av ett räntefritt lån till ett bolag ger bolaget möjlighet att förfoga över

kapital utan att behöva bära kostnaden för detta. Den räntebesparing som följer av detta ger upphov till en ökning av bolagstillgångarna genom att bolaget kan undvika en kostnad som det annars skulle ha haft. Ett räntefritt lån bidrar därigenom till att stärka bolagets ekonomiska kapacitet och måste därför anses kunna medföra att värdet på bolagsandelarna ökar (domen i det ovannämnda målet Trave-Schiffahrtsgesellschaft, punkterna 12 och 14, och dom av den 26 september 1996 i mål C-287/94, Frederiksen, REG 1996, s. I-4581, punkterna 12 och 13).

19 Artikel 4.2 b i direktiv 69/335 skall således tolkas på så sätt att skatt på kapitaltillskott kan tas ut på det nyttjandevärde, det vill säga den räntebesparing, som uppstår när ett bolag beviljas ett räntefritt lån (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Trave-Schiffahrtsgesellschaft, punkt 17, och Frederiksen, punkt 14).

20 Det skall emellertid för det andra erinras om att det också följer av rättspraxis att begreppet tillgångar, i den mening som avses i artikel 4.2 b i direktiv 69/335, omfattar samtliga av bolagsmännen tillskjutna tillgångar, inbegripet värdeökningen på dessa, och att ett bolag ökar sina tillgångar genom att överföra sina vinster till reserverna, medan ett bolags tillgångar minskar om det går med förlust (domen i det ovannämnda målet Siegen, punkt 12).

21 Domstolen har ansett att det av denna definition av begreppet tillgångar följer att det i princip skall anses föreligga ett tillskott som ökar ett bolags tillgångar om en av bolagsmännen täcker bolagets förluster. Detta är emellertid inte fallet när förlusttäckningen sker i enlighet med ett avtal om resultatöverföring som har ingåtts innan förlusterna uppkom, eftersom ett sådant åtagande innebär att bolagets framtida förluster inte kommer att påverka nivån på bolagstillgångarna (domen i det ovannämnda målet Siegen, punkt 13).

22 Ur ekonomisk synpunkt bör det som gäller för förlusttäckning i princip också gälla för vinstöverföring. Detta innebär att ett bolag som redovisar en vinst, men som är bundet av ett avtal om resultatöverföring med bolagsmännen, inte kommer att kunna överföra vinsten till reserverna, och därmed kommer bolagets tillgångar i princip inte att öka.

23 Härav följer att ett tillskott från en bolagsman (såsom ett räntefritt lån) som endast påverkar vinsten eller förlusten för ett visst räkenskapsår och som, enligt ett avtal om resultatöverföring som har ingåtts innan denna vinst eller förlust uppstod, i sin helhet skall överföras till, eller täckas av, denna bolagsman i princip inte kan medföra att bolagets tillgångar ökar.

24 Som Finanzamt har anfört, och som Nord och kommissionen medgav under den muntliga förhandlingen, är det emellertid inte uteslutet — trots att det finns ett avtal om resultatöverföring mellan bolaget och bolagsmännen — att ett tillskott från bolagsmännen kan medföra att bolagets tillgångar ökar, om en del av eller hela detta tillskott varaktigt stannar kvar i bolagets tillgångsbas. Detta skulle bland annat vara fallet när en del av vinsten skall tillföras reservfonden eller om avtalet om resultatöverföring inte genomförs. Det ankommer på den nationella domstolen att mot bakgrund av samtliga omständigheter som kännetecknar den aktuella transaktionen fastställa om, och i sådant fall i vilken utsträckning, ett räntefritt lån, som beviljades en kapitalassociation av en av delägarna, medförde att associationens tillgångar ökade varaktigt eller om detta tillskott inte påverkade nivån på associationens tillgångar på grund av att det fanns ett avtal om resultatöverföring som hade ingåtts innan lånet beviljades.

25 Under dessa förhållanden skall tolkningsfrågan besvaras så, att artikel 4.2 b i direktiv 69/335 skall tolkas på så sätt att den inte utgör något hinder mot att ta ut skatt på kapitaltillskott på den räntebesparing som ett bolag har gjort till följd av att det har beviljats ett räntefritt lån av bolagsmännen, när det finns ett avtal om

resultatöverföring mellan bolagsmännen och bolaget som ingåtts innan lånet beviljades, om räntebesparingen har medfört att bolagets tillgångar har ökat varaktigt. Det ankommer på den nationella domstolen att, mot bakgrund av samtliga omständigheter som kännetecknar den aktuella transaktionen, fastställa om, och i så fall i vilken utsträckning, räntebesparingen faktiskt har haft en sådan verkan.

Rättegångskostnader

26 De kostnader som har förorsakats kommissionen, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 9 augusti 2000 har ställts av Bundesfinanzhof — följande dom:

Artikel 4.2 b i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av

den 10 juni 1985 skall tolkas på så sätt att den inte utgör något hinder mot att ta ut skatt på kapitaltillskott på den räntebesparing som ett bolag har gjort till följd av att det har beviljats ett räntefritt lån av bolagsmännen, när det finns ett avtal om resultatöverföring mellan bolagsmännen och bolaget som ingåtts innan lånet beviljades, om räntebesparingen har medfört att bolagets tillgångar har ökat varaktigt. Det ankommer på den nationella domstolen att, mot bakgrund av samtliga omständigheter som kännetecknar den aktuella transaktionen, fastställa om, och i så fall i vilken utsträckning, räntebesparingen faktiskt har haft en sådan verkan.

Macken Colneric Puissochet

Schintgen Skouris

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 17 september 2002.

R. Grass F. Macken

Justitiesekreterare Ordförande på sjätte avdelningen