UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

20 päivänä toukokuuta 2010 *

Asiassa C-352/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 11.7.2008 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 31.7.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Modehuis A. Zwijnenburg BV

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano, joka hoitaa ensimmäinen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešič ja J.-J. Kasel (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Modehuis A. Zwijnenburg BV, edustajanaan advocaat A. Bremmer,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels ja M. Noort,

– Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja J.-C. Gracia,

– Italian hallitus, asiamiehenään I. Bruni, avustajanaan avvocato dello Stato P. Gentili,

– Portugalin hallitus, asiamiehenään L. Inez Fernandes,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.7.2009 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/434/ETY (EYVL L 225, s. 1) 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Modehuis A. Zwijnenburg BV (jäljempänä Zwijnenburg) ja Staatssecretaris van Financiën ja jossa on kyseessä suoritetun kiinteän omaisuuden luovutusveron palautusvaatimus, joka perustuu laissa yhtiöiden sulautumisten osalta säädettyyn vapautukseen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

3 Direktiivin 90/434 ensimmäisen perustelukappaleen mukaan kyseisen direktiivin tarkoituksena on taata, että eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden uudelleenjärjestelyjä, kuten sulautumisia, diffuusioita, varojensiirtoja (ts. liiketoimintasiirtoja) ja osakkeidenvaihtoja ei estetä jäsenvaltioiden verosäännöksistä johtuvilla erityisillä rajoituksilla, haitoilla tai vääristymillä.

4 Tämän direktiivin neljännessä perustelukappaleessa todetaan, että yhteisen verojärjestelmän mukaan verotusta on vältettävä sulautumisen, diffuusion, varojensiirron ja osakkeidenvaihdon yhteydessä, samalla varmistaen siirtävän tai vastaanottavan yhtiön jäsenvaltion taloudelliset edut.

5 Kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan ”sulautuminen tai diffuusio ei saa johtaa siirrettyjen varojen ja vastuiden reaaliarvon ja niiden verotusarvon välisen [erotuksen mukaan lasketun luovutusvoiton] verottamiseen”.

6 Direktiivin 90/434 8 artiklan 1 kohdan mukaan ”sulautumisen, diffuusion tai osakkeidenvaihdon yhteydessä tapahtuva vastaanottavan tai hankkivan yhtiön yhtiöpääomia vastaavien arvopapereiden jakaminen siirtävän tai hankitun yhtiön osakkaalle – – vastikkeeksi jälkimmäisen yhtiön yhtiöpääomaa vastaavista arvopapereista ei saa yksinään johtaa osakkaan tulon, voiton tai [luovutusvoiton] verottamiseen”.

7 Direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltio voi olla kokonaan tai osittain soveltamatta II, III ja IV osastojen säännöksiä, tai peruuttaa niistä saatavan hyödyn, jos sulautumisen, diffuusion, varojensiirron tai osakkeidenvaihdon:

a) ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veronkiertäminen; se seikka, että 1 artiklassa tarkoitettu liiketoimi ei ole suoritettu sellaisesta hyväksyttävästä taloudellisesta syystä kuin liiketoimeen osallistuvien yhtiöiden toimintojen uudelleenjärjestely tai järkeistäminen, saattaa johtaa olettamaan, että liiketoimen pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veronkiertäminen.”

Kansallinen säännöstö

8 Vuoden 1969 yhteisöverolain (Wet op de vennootschapsbelasting 1969), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, 14 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisen, joka luovuttaa koko liiketoimintansa tai sen itsenäisen osan (luovuttaja) toiselle yksikölle, joka on jo verovelvollinen tai josta tulee luovutuksen perusteella verovelvollinen (luovutuksensaaja), luovuttajan osakkeita tai yhtiöosuuksia vastaan (sulautuminen), ei tarvitse ottaa huomioon luovutuksesta tai sen yhteydessä saatuja voittoja – –. Jos voittoja ei oteta huomioon, luovutuksensaaja tulee luovuttajan tilalle kaikkien sulautumisessa saatujen varallisuuserien osalta.

––

4. Poiketen siitä, mitä 1 ja 2 momentissa on säädetty, voitto otetaan kuitenkin huomioon, jos sulautumisen pääasiallisena tarkoituksena on verotuksen välttäminen tai lykkääminen. Jollei toisin osoiteta, sulautumisen pääasiallisena tarkoituksena katsotaan olevan verotuksen välttäminen tai lykkääminen, jos sitä ei toteuteta sellaisista taloudellisesti hyväksyttävistä syistä kuin luovuttajan ja luovutuksensaajan toimintojen uudelleenjärjestely tai järkeistäminen. Jos luovuttajan tai luovutuksensaajan osakkeet tai osa niistä luovutetaan luovutusta seuraavien kolmen vuoden aikana suoraan tai välillisesti yksikölle, jolla ei ole yhteyttä luovuttajaan ja luovutuksensaajaan, katsotaan, että hyväksyttäviä taloudellisia syitä ei ole, jollei toisin osoiteta.

––

8. Luovuttaja, joka haluaa saada varmuuden siitä, että sulautumisen pääasiallisena tarkoituksena ei katsota olevan verotuksen välttäminen tai lykkääminen, voi ennen luovutusta esittää tätä koskevan pyynnön veroviranomaiselle, joka tekee asiasta muutoksenhakukelpoisen päätöksen."

9 Vuoden 1970 oikeustoimien verotuksesta annetun lain (wet op belastingen van rechtsverkeer 1970), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, 2 §:n mukaan luovutusverolla (overdrachtsbelasting) tarkoitetaan "veroa, joka kannetaan Alankomaissa sijaitsevan kiinteän omaisuuden tai kiinteään omaisuuteen liittyvien oikeuksien hankinnasta".

10 Tämän lain 4 §:ssä täsmennetään seuraavaa:

"Edellä 2 §:ssä tarkoitettua 'omaisuutta' (fiktiivinen kiinteä omaisuus) ovat erityisesti

a. osuudet sellaisista yksiköistä, joiden pääoma jakautuu osakkeisiin tai osuuksiin ja joiden varat hankintahetkellä tai hankintaa edeltävän vuoden kuluessa koostuvat tai ovat koostuneet pääasiallisesti Alankomaissa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta, mikäli ensin mainittua kiinteää omaisuutta kokonaisuutena käytetään tai on käytetty yksinomaan tai pääasiallisesti jälkimmäisen kiinteän omaisuuden hankintaan, luovutukseen tai hyödyntämiseen;

– –”

11 Kyseisen lain 14 §:n mukaan ”[verokanta on] 6 prosenttia”.

12 Saman lain 15 §:n 1 momentin h kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Asetuksella vahvistetuilla edellytyksillä verosta ovat vapautettuja hankinnat:

– –

h. sulautumisten, jakautumisten ja sisäisten uudelleenjärjestelyjen yhteydessä; – –”

13 Oikeustoimien verotuksesta annetun lain täytäntöönpanoasetuksen (Uitvoeringsbesluit wet op belastingen van rechtsverkeer), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, 5 a §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Lain 15 §:n 1 momentin h alakohdassa tarkoitettujen sulautumisten yhteydessä myönnettävää vapautusta voidaan soveltaa, kun yhtiö hankkii toisen yhtiön liiketoiminnan kokonaisuudessaan tai sen itsenäisen osan osakkeista tai yhtiöosuuksista muodostuvaa vastiketta vastaan.

2. Osakkeista tai yhtiöosuuksista muodostuvalla vastikkeella tarkoitetaan myös tapausta, jossa osakkeiden tai yhtiöosuuksien antamisen lisäksi maksetaan käteissuorituksena määrä, joka vastaa enintään 10:tä prosenttia osakkeista tai yhtiöosuuksista muodostuvan vastikkeen arvosta.

– –

7. Tätä pykälää sovellettaessa yhtiöllä tarkoitetaan osakeyhtiötä, rajavastuuyhtiötä, avointa kommandiittiyhtiötä tai muuta yhtiötä, jonka pääoma kokonaan tai osaksi jakautuu osakkeisiin tai yhtiöosuuksiin – –."

Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

14 Zwijnenburg piti muotiliikettä kahdessa liiketilassa, jotka sijaitsivat Meerbeekissä (Alankomaat) osoitteessa Tolstraat 17 ja 19. Zwijnenburg omisti osoitteessa Tolstraat 19 sijaitsevan liiketilan ja vuokrasi osoitteessa Tolstraat 17 sijaitsevaa liiketilaa A. Zwijnenburg Beheer BV -nimiseltä yhtiöltä (jäljempänä Beheer), joka omisti sen ja jonka ainoana toimintana oli kiinteistöjen hallinnointi.

15 Beheerin yhtiöosuudet olivat A. J. Zwijnenburgin ja tämän puolison (jäljempänä vanhemmat) omistuksessa.

16 Zwijnenburgin yhtiöosuudet omistivat holdingyhtiön kautta L. E. Zwijnenburg (jäljempänä poika) ja tämän puoliso.

17 Jo joulukuussa 1990 aloitetun yrityksen asteittaisen siirtämisen vanhemmilta pojalle toteuttamiseksi oli sovittu, että Zwijnenburg liittää muotiliikkeensä ja osoitteessa Tolstraat 19 sijaitsevan liiketilan Beheeriin ja saa tästä vastikkeeksi Beheerin yhtiöosuuksia. Vuoden 1969 yhteisöverolain 14 §:n 1 momentin mukaan tällainen sulautuminen oli vapautettu veroista.

18 Myöhemmässä vaiheessa Zwijnenburgin oli tarkoitus hankkia Beheerin jäljelle jääneet yhtiöosuudet, jotka olivat edelleen Zwijnenburgin vanhempien omistuksessa ja joihin liittyi osto-optio. Tämän toimen piti olla vuoden 1970 oikeustoimien verotuksesta annetun lain 15 §:n 1 momentin h kohdan nojalla, luettuna yhdessä tämän saman lain täytäntöönpanoasetuksen 5 a §:n 1 momentin kanssa, vapautettu luovutusverosta.

19 Zwijnenburg pyysi 13.1.2004 päivätyllä kirjeellään kansallista veroviranomaista vahvistamaan, että Zwijnenburgin ja Beheerin välillä suunniteltu sulautuminen ja myöhemmin tapahtuva Zwijnenburgin toteuttama Beheerin yhtiöosuuksien hankinta voidaan toteuttaa verovapaasti ja ettei niistä erityisesti tarvitse maksaa luovutusveroa.

20 Kansallinen veroviranomainen kuitenkin hylkäsi tämän pyynnön 19.1.2004 tehdyllä päätöksellä, koska se katsoi, että suunniteltuun sulautumiseen oli sovellettava vuoden 1969 yhteisöverolain 14 §:n 4 momenttia sen vuoksi, että sen pääasiallisena tarkoituksena on verotuksen välttäminen tai lykkääminen.

21 Kyseinen veroviranomainen pysytti päätöksensä voimassa oikaisuvaatimuksen jälkeen. Gerechtshof te 's-Gravenhage hylkäsi Zwijnenburgin tästä päätöksestä tekemän valituksen.

22 Viimeksi mainittu tuomioistuin katsoi, että osoitteissa Tolstraat 17 ja 19 sijaitsevien liiketilojen yhteenliittäminen yhteen ainoaan yhtiöön kuuluviksi viime kädessä poikkaa hyödyttävällä tavalla aiottiin suorittaa hyväksyttävistä taloudellisista syistä. Sitä vastoin se totesi, että tällaiset syyt eivät kuitenkaan olleet taustalla näiden kahden liiketilan yhteenliittämisen toteuttamiseksi valitussa sulautumisessa, koska Zwijnenburgin oli määrä liittää liiketoimintansa Beheeriin sen yhtiöosuuksia vastaan ja hankkia myöhemmin Beheerin jäljelle jääneet yhtiöosuudet.

23 Gerechtshof te 's-Gravenhage katsoi, että Zwijnenburg ei ole näyttänyt riittävin oikeudellisin perustein, ettei veropetos tai veronkiertäminen ollut suunnitellun sulautumisen ainoa pääasiallinen tarkoitus tai yksi niistä. Ainoa syy tällaisen sulautumisen valitsemiseen oli sen luovutusveron välttäminen, jota kannettaisiin, jos kyseessä olisi osoitteessa Tolstraat 17 sijaitsevan kiinteistön suora siirto Zwijnenburgille, sekä sen yhteisöveron kantamisen lykkääminen, joka siirron yhteydessä kannettaisiin kyseisen kiinteistön kirjanpitoarvon ja käyvän arvon erotuksesta luovutushetkellä.

24 Gerechtshof te 's-Gravenhage katsoi, että vaikka toimen tavoite perustui liiketaloudellisiin seikkoihin, tätä tarkoitusta varten valitulla rahoitusjärjestelyllä pyrittiin keinotekoisesti hyötymään sulautumisiin sovellettavista verotuksellisista eduista.

25 Zwijnenburg teki tämän jälkeen kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandenille.

26 Hoge Raad der Nederlanden on todennut, että kyseisen toimen seurauksena vanhemmilla säilyisi yhä intressi kyseiseen liiketoimintaan, vaikka heidän tarkoituksenaan oli ollut vetäytyä toiminnasta poikansa ja tämän puolison hyväksi. Se on päätellyt tästä, että yksi suunnitellun sulautumisen pääasiallisista tavoitteista oli välttyminen tietyiltä veroseuraamuksilta, eli erityisesti luovutusverolta, joka Zwijnenburgin olisi pitänyt suorittaa, jos se olisi hankkinut osoitteessa Tolstraat 17 sijaitsevan toimitilan tai jos Beheerin yhtiöosuudet olisi luovutettu sille.

27 Hoge Raad der Nederlandenin mukaan vuoden 1969 yhteisöverolain 14 §:ssä toistetaan direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan säännökset ja säädetään, että niitä on sovellettava myös täysin Alankomaiden sisäisiin tilanteisiin. Se toteaa kuitenkin, että kyseinen luovutusvero ei kuulu niihin veroihin, joita tämän direktiivin nojalla ei saada kantaa.

28 Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko direktiivin 90/434 – – 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että direktiivissä tarkoitetut edut voidaan evätä verovelvolliselta, jos oikeustoimikokonaisuuden tavoitteena on välttyminen muun kuin sellaisen veron kantamiselta, jota direktiivissä säädetyt edut koskevat?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Alustavia huomautuksia

29 Kaikki kirjallisia huomautuksia esittäneet osapuolet katsovat Zwijnenburgia lukuun ottamatta, että unionin tuomioistuimen on todettava olevansa toimivaltainen vastaamaan ennakkoratkaisukysymykseen.

30 Tämän osalta on muistutettava, että EY 234 artiklan mukaan unionin tuomioistuimella on toimivalta antaa ennakkoratkaisu muun muassa EY:n perustamissopimuksen ja unionin toimielinten säädöksen tulkinnasta.

31 On kiistatonta, että pääasian oikeudenkäynti koskee kansallisen oikeuden säännöstä, jota sovelletaan täysin jäsenvaltion sisäiseen tilanteeseen.

32 Kansallinen tuomioistuin on kuitenkin todennut, että Alankomaiden lainsäätäjä oli päättänyt direktiivin 90/434 säännösten täytäntöönpanon yhteydessä soveltaa tässä direktiivissä säädettyä verotuskohtelua myös täysin Alankomaiden sisäisiin tilanteisiin, joten kansallisiin ja rajat ylittäviin uudelleenjärjestelyihin sovelletaan samaa sulautumisia koskevaa verojärjestelmää.

33 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun kansallisen lainsäädännön mukaan täysin jäsenvaltion sisäisten tilanteiden ratkaisemisessa on noudatettava unionin oikeudessa annettuja ratkaisuja, jotta muun muassa vältettäisiin se, että jäsenvaltion omia kansalaisia syrjitään tai että kilpailu saattaa vääristyä, unionilla on selvä intressi sen osalta, että unionin oikeudesta omaksuttuja säännöksiä ja käsitteitä tulkitaan yhdenmukaisesti, jotta vältettäisiin myöhemmät tulkintaerot, eikä tämä riipu siitä, missä olosuhteissa näitä säännöksiä ja käsitteitä sovelletaan (ks. asia C-28/95, Leur-Bloem, tuomio 17.7.1997, Kok., s. I-4161, 32 kohta ja asia C-43/00, Andersen og Jensen, tuomio 15.1.2002, Kok., s. I-379, 18 kohta).

34 Lisäksi on todettava, että unionin oikeuteen tehdyn viittauksen täsmällisen ulottuvuuden arvioiminen kuuluu yksinomaan kansalliselle tuomioistuimelle, ja unionin tuomioistuimen toimivalta on rajoitettu unionin oikeussääntöjen tutkimiseen (em. asia Leur-Bloem, tuomion 33 kohta).

35 Edellä esitetystä seuraa, että unionin tuomioistuin on toimivaltainen tulkitsemaan direktiivin säännöksiä, vaikka ne eivät koske suoraan pääasiassa käsiteltävänä olevaa tilannetta. Näin ollen Hoge Raad der Nederlandenin esittämään kysymykseen on syytä vastata.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

36 Kansallinen tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään pääasiallisesti, onko direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että siinä säädetyt edut voidaan evätä verovelvolliselta, joka on yhtiöiden sulautumisen sisältävän oikeudellisen järjestelyn avulla pyrkinyt välttymään pääasian kohteena olevan kaltaiselta

verolta eli kiinteän omaisuuden luovutusverolta, vaikka tämä vero ei kuulu kyseisen direktiivin soveltamisalaan.

37 Asiakirja-aineistosta käy ilmi, että sellaisen nimenomaisen kansallisen säännöksen puuttuessa, jossa säädettäisiin Alankomaiden veroviranomaisten mahdollisuudesta evätä luovutusveron vapautusta koskeva etu yhtiöiden sulautumisen yhteydessä, jos osoittautuu, että pääasiallisena syynä sille, että verovelvollinen on toteuttanut sulautumisen, oli kyseiseltä verolta välttyminen, nämä viranomaiset haluavat soveltaa direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa siten, että luovutusverolta välttymisen neutraloimiseksi asianomaiselta kannetaan yhteisöveroa.

38 Unionin tuomioistuin on jo täsmentänyt kyseisen direktiivin tavoitteen osalta, että direktiivin ensimmäisen perustelukappaleen mukaan direktiivin tavoitteena on kilpailun suhteen neutraalien verotussääntöjen käyttöön ottaminen, jotta yrityksillä olisi mahdollisuus mukautua yhteismarkkinoiden vaatimuksiin, lisätä tuottavuuttaan ja vahvistaa kansainvälistä kilpailukykyään. Tässä samassa perustelukappaleessa todetaan myös, että eri jäsenvaltioissa sijaitsevia yhtiöitä koskevia sulautumisia, diffuusioita, varojensiirtoja ja osakkeiden vaihtoja ei saisi estää jäsenvaltioiden verosäännöksistä johtuvilla erityisillä rajoituksilla (em. asia Leur-Bloem, tuomion 45 kohta).

39 Täsmällisemmin ilmaistuna direktiivillä 90/434 pyritään yritysten rajat ylittävien toimintojen uudelleenjärjestämiseen kohdistuvien veroesteiden poistamiseen varmistamalla, ettei yhtiöosuuksien mahdollisia arvonnousuja verotettaisi ennen yhtiöosuuksien tosiasiallista realisointia (asia C-321/05, Kofoed, tuomio 5.7.2007, Kok., s. I-5795, 32 kohta ja asia C-285/07, A.T., tuomio 11.12.2008, Kok., s. I-9329, 28 kohta).

40 Tässä tarkoituksessa direktiivin 90/434 4 artiklassa säädetään erityisesti, että sulautuminen tai diffuusio ei saa johtaa siirrettyjen varojen ja vastuiden reaaliarvon ja niiden verotusarvon välisen erotuksen mukaan lasketun luovutusvoiton verottamiseen, ja sen 8 artiklassa säädetään, että sulautumisen, diffuusion tai osakkeidenvaihdon yhteydessä tapahtuva vastaanottavan tai hankkivan yhtiön yhtiöpääomia vastaavien arvopapereiden jakaminen siirtävän tai hankitun yhtiön osakkaalle vastikkeeksi jälkimmäisen yhtiön yhtiöpääomaa vastaavista arvopapereista ei saa yksinään johtaa osakkaan tulon, voiton tai luovutusvoiton verottamiseen.

41 Oikeuskäytännön mukaan direktiivillä 90/434 käyttöön otettua yhteistä verojärjestelmää, joka sisältää erilaisia veroetuja, sovelletaan erotuksetta kaikkiin liiketoimiin, joissa on kyse sulautumisesta, diffuusiosta, varojensiirrosta ja osakkeidenvaihdosta, ottamatta huomioon niiden syitä, olivatpa ne sitten rahoituksellisia, taloudellisia tai pelkästään verotuksellisia (em. asia Leur-Bloem, tuomion 36 kohta ja em. asia Kofoed, tuomion 30 kohta).

42 Tästä seuraa, että niiden liiketoimien määrittäminen, joihin voidaan soveltaa direktiivissä 90/434 säädettyjä etuja, ei riipu rahoituksellisista, taloudellisista tai verotuksellisista seikoista. Sitä vastoin suunnitellun liiketoimen syillä on merkitystä kyseisen direktiivin 11 artiklan 1 kohdassa säädettyä mahdollisuutta käytettäessä.

43 Jäsenvaltiot voivat direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla kieltäytyä joko kokonaan tai osittain soveltamasta kyseisen direktiivin säännöksiä tai peruuttaa niistä saatavan hyödyn, jos muun muassa osakkeidenvaihdon ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veron kiertäminen. Lisäksi tässä samassa säännöksessä täsmennetään, että se seikka, ettei kyseistä liiketoimea ole suoritettu sellaisesta hyväksyttävästä taloudellisesta syystä kuin liiketoimeen osallistuvien yhtiöiden toimintojen uudelleenjärjestely tai järkeistäminen, saattaa johtaa olettamaan, että liiketoimella on tällainen tarkoitus (ks. vastaavasti em. asia Leur-Bloem, tuomion 38 ja 39 kohta ja em. asia Kofoed, tuomion 37 kohta).

44 Kun toimivaltaiset kansalliset viranomaiset tutkivat, onko suunnitellulla liiketoimella tällainen tarkoitus, ne eivät saa tyytyä soveltamaan ennalta määrättyjä yleisiä arviointiperusteita, vaan niiden on tapaus tapaukselta tutkittava liiketoimi kokonaisuudessaan (em. asia Leur-Bloem, tuomion 41 kohta).

45 Jäsenvaltiot voivat direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla vain poikkeuksellisesti ja yksittäistapauksissa kieltäytyä kokonaan tai osittain soveltamasta kyseisen direktiivin säännöksiä tai peruuttaa niistä saatavan hyödyn (em. asia Kofoed, tuomion 37 kohta ja em. asia A.T., tuomion 31 kohta).

46 Näin ollen direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, joka on poikkeussäännös, on tulkittava suppeasti ottaen huomioon sen sanamuoto, tarkoitus ja asiayhteys.

47 Kun kyseisessä säännöksessä viitataan hyväksyttävän taloudellisen syyn osalta liiketoimeen osallistuvien yhtiöiden toimintojen uudelleenjärjestelyyn tai järkeistämiseen, joiden ollessa kyseessä veropetosta tai veronkiertämistä koskevaa olettamaa ei voida soveltaa, kyseinen säännös on näin ollen selvästi rajoitettu koskemaan yhtiöiden sulautumisten ja muiden niitä koskevien uudelleenjärjestelytoimien alaa ja sitä sovelletaan ainoastaan veroihin, jotka perustuvat tällaisiin liiketoimiin.

48 Edellä tehtyjä toteamuksia tukee myös se seikka, että unionin oikeuden nykytilassa välitön verotus ei sellaisenaan kuulu unionin toimivallan piiriin.

49 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 52 kohdassa, direktiivi 90/434 ei johda eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden sulautumisen tai vastaavanlaisen liiketoimen yhteydessä kannettavien verojen täydelliseen yhdenmukaistamiseen. Kun tässä direktiivissä säädetään kilpailun kannalta neutraaleista verosäännöistä, sillä pyritään ainoastaan poistamaan tiettyjä yritysten rajat ylittävän uudelleenjärjestelyn verotuksellisia haittoja.

50 Tästä seuraa, että ainoastaan direktiivissä 90/434 nimenomaisesti mainitut verot voidaan ottaa huomioon siinä säädettyjen etujen osalta ja vain näihin veroihin voidaan soveltaa kyseisen direktiivin 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyä poikkeusta.

51 Säädettyjen etujen osalta direktiivissä 90/434 viitataan pääasiallisesti yhtiöihin ja niiden osakkaisiin kohdistuviin veroihin, vaikka siinä annetaankin erityistä merkitystä luovutusvoittojen verotukselle.

52 Sitä vastoin kyseiseen direktiiviin ei sisälly mitään, minkä perusteella voitaisiin katsoa, että sillä pyrittiin ulottamaan nämä edut koskemaan muita veroja, kuten pääasian kohteena olevien kaltaisia veroja, jotka kannetaan kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän omaisuuden hankinnasta.

53 Tällaisen tapauksen on katsottava kuuluvan aina jäsenvaltioiden verotusvaltaan.

54 Tässä tilanteessa direktiivissä 90/434 säädettyjä etuja ei voida kyseisen direktiivin 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla evätä sen neutraloimiseksi, että asianomainen on välttynyt suorittamasta pääasian kohteena olevan kaltaista veroa, jonka laskentapohja ja verokanta eroavat välttämättä yhtiöiden sulautumisiin ja muihin niitä koskeviin uudelleenjärjestelytoimiin sovellettavasta laskentapohjasta ja verokannasta.

55 Muunlainen lähestymistapa sekä vaarantaisi direktiivin 90/434 yhtenäisen ja johdonmukaisen tulkinnan että ylittäisi sen, mikä on tarpeen kyseisen jäsenvaltion taloudellisten etujen varmistamiseksi kyseisen direktiivin neljännessä perustelukappaleessa tarkoitetulla tavalla. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 66 kohdassa, jos sulautumisen pääasiallisena tarkoituksena on luovutusveron kiertäminen, asianomaisen jäsenvaltion suojeltavat taloudelliset edut koskevat pelkästään tämän luovutusveron kantamista, eikä se voi näin ollen kuulua kyseisen direktiivin soveltamisalaan.

56 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että siinä säädettyjä etuja ei voida evätä verovelvolliselta, joka on yhtiöiden sulautumisen sisältävän oikeudellisen järjestelyn avulla pyrkinyt välttymään pääasian kohteena olevan kaltaiselta verolta eli kiinteän omaisuuden luovutusverolta, koska kyseinen vero ei kuulu tämän direktiivin soveltamisalaan.

Oikeudenkäyntikulut

57 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:

Eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/434/ETY 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että siinä säädettyjä etuja ei voida evätä verovelvolliselta, joka on yhtiöiden sulautumisen sisältävän oikeudellisen järjestelyn avulla pyrkinyt välttymään pääasian kohteena olevan kaltaiselta verolta eli kiinteän omaisuuden luovutusverolta, koska kyseinen vero ei kuulu tämän direktiivin soveltamisalaan.

Allekirjoitukset