JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
16 päivänä heinäkuuta 2009 [1]

I Johdanto1

1. Nyt käsiteltävässä ennakkoratkaisumenettelyssä nousee esiin sulautumisen verotukseen liittyvä mielenkiintoinen ongelma.

2. Direktiivissä 90/434/ETY [2] säädetään tietyistä sulautumisia [3] koskevista verotuksellisista eduista; erityisesti piilovarauksia ei tarvitse merkitä näkyviin sulautumisen yhteydessä. Nämä edut voidaan kuitenkin evätä verovelvolliselta, mikäli muun muassa ilmenee, että sulautumisen pääasiallisena tarkoituksena oli veronkiertäminen.

3. On epäselvää, mitä veronkiertämisellä on tässä yhteydessä ymmärrettävä. Tarkoitetaanko sillä pelkästään yhteisöveron kiertämistä vai myös muiden verojen, kuten varainsiirtoveron, kiertämistä?

4. Edellä esitetyn kysymyksen taustalla on Zwijnenburgin perheen aikomus toteuttaa muotialan yrityksessään sukupolvenvaihdos. Tätä tarkoitusta varten erityisesti yhden kiinteistön oli määrä vaihtaa omistajaa. Jotta tästä ei kuitenkaan tarvitsisi maksaa varainsiirtoveroa, [4] kiinteistön omistuksen siirto oli tarkoitus toteuttaa ”yritysfuusion” kautta. Alankomaiden viranomaiset kieltäytyivät myöntämästä tälle liiketoimelle sulautumisten verotukseen liittyviä etuja, koska viranomaiset katsoivat, että sen pääasiallisena tarkoituksena oli välttää varainsiirtoveron kantaminen tai lykätä sitä.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 225, s. 1).

3 – Direktiivissä 90/434 säädettyjä verotuksellisia etuja sovelletaan sulautumisten ohella myös muutamiin muihin yhtiöoikeudellisiin toimenpiteisiin, nimittäin diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin. Kun käytän tässä ratkaisuehdotuksessa – yksinkertaisuuden vuoksi – käsitettä sulautuminen, sillä tarkoitetaan myös näitä toimenpiteitä.

4 – Kyseessä on eräänlainen kiinteistön hankintavero.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön säännöstö*

5. Nyt käsiteltävää asiaa koskevat yhteisön oikeussäännöt sisältyvät direktiiviin 90/434, sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2004. [5]

6. Direktiivin 90/434 I osaston yleisiin säännöksiin kuuluu 2 artikla, johon sisältyy muun muassa seuraava käsitemääritelmä:

”Tätä direktiiviä sovellettaessa tarkoitetaan:

– –

c) ’varojensiirrolla’ tarkoitetaan liiketointa, jolla yhtiö ilman purkamismenettelyä siirtää koko toimintansa tai useita toimialojaan toiselle yhtiölle saaden vastineeksi vastaanottavan yhtiön yhtiöpääomaa edustavia arvopapereita;

– –.”

7. Direktiivin 90/434 II osastoon kuuluvan 4 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sulautuminen tai diffuusio ei saa johtaa siirrettyjen varojen ja vastuiden reaaliarvon ja niiden verotusarvon välisen arvonkorotuksen verottamiseen.

– –”

8. Direktiivin 90/434 III osastoon kuuluvan 9 artiklan nojalla 4 artiklaa sovelletaan varojensiirtoihin.

9. Direktiivin 90/434 V osaston loppusäännöksiin sisältyy 11 artikla, jossa säädetään muun muassa seuraavaa:

5 – Direktiiviä 90/434 on muutettu 17.2.2005 annetulla neuvoston direktiivillä 2005/19/EY (EUVL L 58, s. 19), mutta näillä muutoksilla ei ole merkitystä nyt käsiteltävän asian kannalta, koska pääasiassa riidanalainen Alankomaiden kansallisen veroviranomaisen päätös tehtiin ennen muutosten täytäntöönpanoa koskevan määräajan (1.1.2006 tai 1.1.2007) päättymistä.

”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;

– –.”

B *Kansallinen säännöstö*

10. Alankomaissa oikeustoimien verotuksesta annetussa laissa (Wet op Belastingen van Rechtsverkeer, jäljempänä Wet BVR) säädetään, että Alankomaissa sijaitsevien kiinteistöjen hankinnasta kannetaan 6 prosentin varainsiirtovero. Tässä laissa tarkoitetuiksi kiinteistöiksi katsotaan tietyin, Wet BVR:n 4 §:n 1 momentin a alakohdassa tarkemmin määritellyin edellytyksin myös sellaisten yhtiöiden osuudet, joiden varat koostuvat pääasiallisesti Alankomaissa sijaitsevista kiinteistöistä (ns. kiinteistöyhtiöt).

11. Wet BVR:n 15 §:n 1 momentin h alakohdan nojalla varainsiirtoverosta on kuitenkin vapautettu muun muassa sulautumisen yhteydessä tapahtuva kiinteistön hankinta. Kuten Wet BVR:n täytäntöönpanoasetuksen [6] 5 a §:n 1 momentista ilmenee, jälkimmäistä verovapautusta sovelletaan myös, kun yhtiö siirtää itselleen toisen yrityksen koko toiminnan tai itsenäisen liiketoiminnan osan antamalla vastineeksi yhtiöpääomaa edustavia arvopapereita.

12. Lopuksi on syytä viitata Alankomaiden vuoden 1969 yhteisöverolain (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, jäljempänä Wet Vpb) 14 §:ään. [7] Sen 1 momentista ilmenee, että voittoa, joka syntyy yrityksen koko toiminnan tai itsenäisen liiketoiminnan osan siirtämisen (sulautumisen) myötä tai sen yhteydessä, ei oteta huomioon verotuksessa. Tämä voitto otetaan kuitenkin saman säännöksen 4 momentin nojalla huomioon verotuksessa, jos sulautumisen pääasiallisena tarkoituksena on verotuksen välttäminen tai lykkääminen. Päinvastaisen näytön puuttuessa sulautumisen tarkoituksena on verotuksen välttäminen tai lykkääminen, jos sitä ei ole suoritettu hyväksyttävistä syistä,

6 – Uitvoeringsbesluit BVR.

7 – Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan pääasian kannalta merkityksellinen on Wet Vpb:n 11.7.2005 asti voimassa ollut versio.

kuten varojensiirtäjän tai niiden vastaanottajan toimintojen uudelleenjärjestely tai järkeistäminen.

III Tosiseikat ja pääasian käsittelyn vaiheet

13. Modehuis A. Zwijnenburg BV -niminen yhtiö (jäljempänä Mode-BV), jonka osakkeet omistavat holding-yhtiön kautta L. E. Zwijnenburg ja tämän aviopuoliso, pitää muotiliikettä Meerkerkissä (Alankomaissa). Tähän tarkoitukseen käytetyt liiketilat ovat osaksi osoitteessa Tolstraat 17 sijaitsevassa rakennuksessa ja osaksi viereisessä, osoitteessa Tolstraat 19 sijaitsevassa rakennuksessa; ne muodostavat yhtenäisen liiketilan.

14. Mode-BV omisti jo osoitteessa Tolstraat 19 sijaitsevan rakennuksen ja vuokrasi osoitteessa Tolstraat 17 sijaitsevan rakennuksen alun perin A. Zwijnenburg Beheer BV -nimiseltä yhtiöltä (jäljempänä Beheer-BV), jonka osakkeenomistajia olivat L. E. Zwijnenburgin vanhemmat. Beheer-BV ei harjoittanut omistuksessaan olevien kiinteistöjen hallinnointia lukuun ottamatta omaa liiketoimintaa.

15. Saattaakseen päätökseen jo 1990-luvun lopulla aloitetun yrityksen asteittaisen siirtämisen ”isältä pojalle” Zwijnenburgin perhe aikoi vuonna 2004 liittää osoitteissa Tolstraat 17 ja 19 sijaitsevat liiketilat yhteen ainoaan yhtiöön kuuluvaksi.

16. Tätä tarkoitusta varten Mode-BV:n oli tarkoitus liittää muotiliikkeensä ja osoitteessa Tolstraat 19 sijaitseva kiinteistö Beheer-BV:hen ja saada vastineeksi Beheer-BV:n osakkeita. Mode-BV:n oli määrä saada aluksi ainoastaan osto-optio Beheer-BV:n jäljelle jäävien osakkeisiin, jotka olivat edelleen L. E. Zwijnenburgin vanhempien hallinnassa. Myöhemmässä vaiheessa Mode-BV:n oli kuitenkin tarkoitus hankkia myös viimeksi mainitut Beheer-BV:n osakkeet.

17. Mode-BV pyysi 13.1.2004 päivätyllä kirjeellään kansallista veroviranomaista [8] vahvistamaan, että suunniteltu sulautuminen ja myöhemmin tapahtuva Beheer BV:n osakkeiden hankinta voidaan toteuttaa ilman veroseuraamuksia ja ettei niistä erityisesti tarvitse maksaa varainsiirtoveroa. Se vetosi tässä yhteydessä Wet Vpb:n 14 §:n 1 momenttiin ja Wet BVR:n 15 §:n 1 momentin h alakohtaan, luettuna yhdessä Wet BVR:n täytäntöönpanoasetuksen 5 a §:n 1 momentin kanssa.

18. Tämä pyyntö hylättiin 19.1.2004 tehdyllä päätöksellä. Kielteinen päätös pysytettiin voimassa myös Mode-BV:n tekemän oikaisuvaatimuksen jälkeen. Päätöksensä perusteluissa veroviranomainen totesi, että suunnitellun sulautumisen pääasiallisena tarkoituksena on verotuksen välttäminen tai lykkääminen.

8 – Inspecteur van de belastingsdienst.

19. Mode-BV nosti pyyntönsä hylkäämisestä kanteen asiaa ensimmäisenä oikeusasteena käsitelleessä Gerechtshof te 's-Gravenhagessa,[9] joka hylkäsi kanteen. Asia on nyt vireillä ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä Hoge Raad der Nederlandenissa, johon Mode-BV on tehnyt kassaatiovalituksen alioikeuden antamasta tuomiosta.

20. Gerechtshof te 's-Gravenhagen esittämät tosiseikkoja koskevat toteamukset on pysytetty tähänastisessa kassaatiomenettelyssä; Hoge Raad hylkäsi niihin kohdistuneet moitteet.

21. Näiden toteamusten mukaan osoitteissa Tolstraat 17 ja Tolstraat 19 sijaitsevien rakennusten yhteenliittäminen yhteen ainoaan yhtiöön kuuluviksi aiottiin suorittaa hyväksyttävistä taloudellisista syistä. Tällaiset syyt eivät kuitenkaan olleet taustalla näiden kahden rakennuksen yhteenliittämisen toteuttamiseksi valitussa sulautumisessa, jossa Mode-BV:n oli ensin määrä liittää yrityksensä Beheer-BV:hen sen osakkeita vastaan ja hankkia myöhemmin Beheer-BV:n jäljelle jääneet osakkeet.

22. Gerechtshof te 's-Gravenhagen mukaan Mode-BV ei ole myöskään pystynyt pääasiassa uskottavasti osoittamaan, ettei veronkiertäminen ollut suunnitellun sulautumisen ainoa pääasiallinen tarkoitus tai yksi niistä. Ainoa syy tällaisen kiertotien eli sulautumisen valitsemiseen oli sen varainsiirtoveron välttäminen, jota kannettaisiin, jos kyseessä olisi osoitteessa Tolstraat 17 sijaitsevan kiinteistön suora siirto Beheer-BV:ltä Mode-BV:lle, sekä sen yhteisöveron kantamisen lykkääminen, joka siirron yhteydessä kannettaisiin kyseisen kiinteistön kirjanpitoarvon ja käyvän arvon erotuksen osalta.

23. Kun otetaan huomioon valittu menettelytapa, Gerechtshof te 's-Gravenhage pitää oikeutettuna johtopäätöstä, jonka mukaan tällaisella järjestelyllä ei ole todellisuudessa itsenäistä merkitystä. Mode-BV pyrkii sen mukaan keinotekoisesti hyötymään sulautumiin sovellettavista verotuksellisista eduista. Hoge Raad toteaa lisäksi, että suunniteltu sulautuminen johtaisi siihen, että Zwijnenburgin vanhemmat olisivat jälleen taloudellisesti osallisina muotiliikkeen toiminnassa, mikä on kuitenkin ristiriidassa asianosaisten nimenomaisen aikomuksen kanssa saattaa päätökseen yrityksen siirtäminen isältä pojalle.

24. Oikeudenkäyntiasiakirjoista[10] ilmenee, että osoitteessa Tolstraat 17 sijaitseva kiinteistö siirrettiin sittemmin suoraan Beheer-BV:ltä Mode-BV:lle ja että tästä maksettiin varainsiirtoveroa 6 prosenttia. Mode-BV kuitenkin vaatii nyt tämän veron palauttamista.

9 – Gerechtshof te 's-Gravenhage hylkäsi Mode-BV:n kanteen 28.2.2006 antamallaan tuomiolla.

10 – Ks. pääasian käsittelyssä Hoge Raad der Nederlandenissa julkisasiamies Wattelin 22.12.2006 esittämä ratkaisuehdotus (1.1 ja 2.7 kohta) sekä Gerechtshof te 's-Gravenhagen alioikeutena antama tuomio (3.7 kohta).

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa

25. Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on 11.7.2008 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimen kirjaamoon 31.7.2008, lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko direktiivin 90/434/ETY 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?”

26. Unionin tuomioistuimessa vireillä olevassa menettelyssä kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet pääasian kantajan lisäksi Ranskan, Italian, Alankomaiden ja Portugalin hallitukset sekä Euroopan yhteisöjen komissio.

V Asian arviointi

A *Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen*

27. Ennen ennakkoratkaisukysymykseen vastaamista on syytä esittää lyhyesti muutamia huomautuksia ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottamisesta.

28. Direktiivin 90/434 tavoitteena on yritysten *rajat ylittävien* toimintojen uudelleenjärjestämiseen kohdistuvien verotuksellisten esteiden poistaminen. [11] Sen soveltamisalaan kuuluvat ainoastaan eri jäsenvaltioissa sijaitsevia yhtiöitä koskevat sulautumiset. Samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden sulautumiset eivät siten kuulu sen soveltamisalaan. [12]

29. Nyt käsiteltävässä asiassa suunniteltiin sulautumista, jossa oli tarkoitus siirtää Mode-BV:n varoja Beheer-BV:lle direktiivin 90/434 2 artiklan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla. Koska molemmat yritykset ovat kuitenkin Alankomaiden oikeuden mukaan perustettuja yhtiöitä, niihin ei sovelleta direktiiviä 90/434.

11 – 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); ks. myös asiassa Kofoed 8.2.2007 esittämäni ratkaisuehdotuksen 36 kohta sekä direktiivin 90/434 johdanto-osan ensimmäinen, toinen ja kolmas perustelukappale.

12 – Ks. direktiivin 90/434 1 artikla sekä sen otsikko ja johdanto-osan ensimmäinen perustelukappale.

30. Kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin sekä asianosaiset ja muut osapuolet kuitenkin yhtäpitävästi korostavat, Alankomaiden lainsäädäntö pohjautuu Wet Vpb:n 14 §:n osalta myös puhtaasti jäsenvaltion sisäisten tilanteiden osalta direktiiviin 90/434. [13] Jäsenvaltion sisäisiä ja rajat ylittäviä uudelleenjärjestelyjä kohdellaan siinä samalla tavalla sulautumisten verotuksen osalta. Alankomaiden lainsäätäjä on toisin sanoen päätynyt laajentamaan direktiivin 90/434 täytäntöönpanon myös muihin kuin direktiivissä edellytettyihin yhdenmukaistettaviin seikkoihin, jotta vältetään erilainen kohtelu.

31. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin 90/434 tulkintaa koskevaan ennakkoratkaisupyyntöön vastaamiselle ei ole tällaisessa tapauksessa estettä. On nimittäin yhteisön oikeusjärjestyksen ilmeisen edun mukaista, että tulevien tulkintaerojen välttämiseksi kaikille yhteisön oikeussäännöille annetaan yhtenäinen tulkinta riippumatta niistä olosuhteista, joissa niitä sovelletaan. [14]

32. Myöskään se, että alkuperäisestä sulautumishankkeesta on sittemmin luovuttu, ei vaikuta ennakkoratkaisukysymyksen merkitykseen pääasian ratkaisemisen kannalta. Mode-BV vaatii nimittäin nyt sen varainsiirtoveron palauttamista, jonka se maksoi hankittuaan osoitteessa Tolstraat 17 sijaitsevan kiinteistön suoraan Beheer-BV:ltä sulautumisen toteuttamisen sijasta. Ennakkoratkaisukysymykseen annettavasta vastauksesta voi olla hyötyä Hoge Raadille myös tämän vaatimuksen ratkaisemisessa.

33. Ennakkoratkaisupyyntö voidaan näin ollen ottaa tutkittavaksi.

B *Ennakkoratkaisukysymyksen sisällön arviointi*

34. Ennakkoratkaisupyynnön kohteena on direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkinta. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, voidaanko direktiivissä 90/434 tarkoitetut sulautumisten verotusta koskevat edut evätä verovelvolliselta sellaisen varainsiirtoveron, jota kannetaan Alankomaissa kiinteistön hankinnan yhteydessä, kiertämisen perusteella.

13 – Ks. myös edellä alaviitteessä 10 mainitun julkisasiamies Wattelin ratkaisuehdotuksen 5.4 kohta.

14 – Vakiintunut oikeuskäytäntö yhdistetyistä asioista C-297/88 ja C-197/89, Dzodzi, tuomio 18.10.1990 (Kok., s. I-3763, Kok. Ep. X, s. 555, 36 ja 37 kohta) lähtien; erityisesti direktiivistä 90/434 ks. asia C-28/95, Leur-Bloem, tuomio 17.7.1997 (Kok., s. I-4161, 32 ja 34 kohta) ja asia C-43/00, Andersen og Jensen, tuomio 15.1.2002 (Kok., s. I-379, 18 ja 19 kohta); ks. lisäksi asia C-280/06, ETI ym., tuomio 11.12.2007 (Kok., s. I-10893, 21 ja 22 kohta).

1. Alustava huomautus

35. Nyt käsiteltävässä asiassa olisi pitänyt maksaa varainsiirtoveroa, jos Mode-BV olisi ostanut osoitteessa Tolstraat 17 sijaitsevan kiinteistön Beheer-BV:ltä. [15] Varainsiirtoveroa olisi myös kannettu, jos Mode-BV olisi pelkästään ottanut Beheer-BV:n osakkeet haltuunsa Zwijnenburgin vanhemmilta liittämättä ensin muotiliikettään Beheer-BV:hen. [16]

36. Näiltä verotuksellisilta haitoilta Mode-BV ja Beheer-BV toivoivat välttyvänsä suunnitellun sulautumisen myötä. [17] Tällainen sulautuminen ei nimittäin olisi johtanut toisen kiinteistön myyntiin, joten varainsiirtoveroa ei – ainakaan lain kirjaimen mukaan – olisi kannettu. Myöskään tässä yhteydessä kaavailtua Beheer-BV:n osakkeiden siirtämistä Mode-BV:n omistukseen ei olisi sinänsä katsottu varainsiirtoveron alaiseksi, koska Beheer-BV olisi aiemmin tehdyn muotiliikkeen liittämisen myötä muuttunut puhtaasta kiinteistöyhtiöstä monialaista toimintaa harjoittavaksi yhtiöksi.

37. Pääasian kantajan toimittamien tietojen mukaan varainsiirtoverosta annettuihin alankomaalaisiin säännöksiin ei sisälly väärinkäyttöä koskevaa sääntelyä, jonka nojalla veroviranomaiset voisivat evätä verovelvolliselta varainsiirtoveron kiertämisen tapauksessa sulautumisia koskevan verotuksellisen edun, josta säädetään Wet BVR:n 15 §:n 1 momentin h alakohdassa, luettuna yhdessä Wet BVR:n täytäntöönpanoasetuksen 5 a §:n 1 momentin kanssa. Tämä voisi selittää sen, miksi alankomaalaiset veroviranomaiset pyrkivät nyt esillä olevassa asiassa turvautumaan yhteisöveron yhteydessä annettuun väärinkäyttöä koskevaan sääntelyyn, nimittäin Wet Vpb:n 14 §:n 4 momenttiin, ehkäistäkseen varainsiirtoveron mahdollista kiertämistä.

38. Tämä on kuitenkin viime kädessä kansallista oikeutta koskeva kysymys, jonka arvioiminen kuuluu ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle. Nyt esillä olevaa ennakkoratkaisumenettelyä varten riittää, kun viitataan siihen, että veroviranomaiset eivät saa vedota suoraan yhteisön oikeuteen yksityistä oikeussubjektia vastaan evätäkseen tältä direktiivissä 90/434 tarkoitetut sulautumisia koskevat verotukselliset edut; tämä edellyttää pikemminkin kansallista oikeusperustaa, jonka yhteisön oikeuden mukaisen tulkinnan ja soveltamisen kannalta ovat merkityksellisiä jäljempänä esitettävät toteamukset. [18]

15 – Sikäli kuin Beheer-BV:lle olisi syntynyt luovutusvoittoa osoitteessa Tolstraat 17 sijaitsevasta kiinteistöstä, siitä kannettaisiin ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan myös yhteisöveroa.

16 – Kuten oikeudenkäyntiasiakirjoista ilmenee, Beheer-BV:n kaltaisen kiinteistöyhtiön osakkeita kohdellaan varainsiirtoveron kantamisessa Wet BVR:n 4 §:n 1 momentin a alakohdan nojalla samalla tavalla kuin kiinteistöjä.

17 – Sulautumisten vapauttamisesta varainsiirtoverosta vrt. Wet BVR:n 15 §:n 1 momentin h alakohta, luettuna yhdessä Wet BVR:n täytäntöönpanoasetuksen 5 a §:n 1 momentin kanssa.

18 – Edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Kofoed, tuomion 40–47 kohta sekä samassa asiassa esittämäni ratkaisuehdotuksen 61–67 kohta.

2. Ennakkoratkaisukysymykseen vastaaminen

39. Ennakkoratkaisukysymykseen on suositeltavaa vastata vaiheittain. Aluksi on syytä tarkastella lyhyesti *veronkiertämisen käsitettä* (vrt. jäljempänä a kohta), joka on merkityksellinen paitsi direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan tarkastelun kannalta myös – ainakin välillisesti – oikeuden väärinkäyttöä koskevan yleisen kiellon yhteydessä. Sen jälkeen on tutkittava, voidaanko direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa soveltaa Alankomaissa säädetyn kaltaisen *varainsiirtoveron* kiertämiseen (vrt. jäljempänä b kohta). Lopuksi on syytä tarkastella sitä, voidaanko direktiivissä 90/434 säädetyt verotukselliset edut mahdollisesti evätä verovelvolliselta turvautumalla *oikeuden väärinkäyttöä koskevaan yleiseen kieltoon* (vrt. jäljempänä c kohta).

a) Veronkiertämisen käsite

40. Aluksi on syytä esittää muutamia toteamuksia direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetusta *veronkiertämisen* käsitteestä. Alankomaalaisten tuomioistuinten asiana on arvioida nyt käsiteltävänä olevan tapauksen tosiseikkoja ja tehdä niistä tarvittavat johtopäätökset pääasian ratkaisemiseksi. Unionin tuomioistuin voi kuitenkin antaa kansalliselle tuomioistuimelle kaikki yhteisön oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka voivat toimia ohjenuorana sen arvioidessa käsiteltävää asiaa.[19] Unionin tuomioistuin voi tässä yhteydessä tarkastella myös tapaukseen liittyviä seikkoja, joita ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ei ole ottanut suoraan ennakkoratkaisukysymystensä kohteeksi.[20]

41. Direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisestä virkkeestä seuraa, että jäsenvaltiot saavat evätä sulautumisten osalta säädetyt verotukselliset edut muun muassa siinä tapauksessa, että sulautumisen ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veronkiertäminen. Tämän säännöksen toisen virkkeen nojalla se seikka, että sulautumista ei ole suoritettu hyväksyttävästä taloudellisesta syystä, saattaa johtaa oletukseen siitä, että kyseessä on tällainen tarkoitus.

42. Pääasiaa käsitelleet alankomaalaiset tuomioistuimet lähtevät siitä, että nyt käsiteltävässä asiassa suunnitellun sulautumisen pääasiasiallisena tarkoituksena oli varainsiirtoveron kiertäminen. Ne perustelevat tätä sillä, että osoitteissa Tolstraat 17 ja Tolstraat 19 sijaitsevien kiinteistöjen yhteenliittämiselle yhteen ainoaan yhtiöön kuuluviksi oli tosin hyväksyttävä taloudellinen syy, mutta sitä ei ollut tähän tarkoitukseen valitulle liiketoimelle eli sulautumiselle.

19 – Vakiintunut oikeuskäytäntö, ks. ainoastaan asia C-142/05, Mickelsson ja Roos, tuomio 4. 6.2009 (Kok., s. I-4273, 41 kohta) ja asia C-22/08, Vatsouras, tuomio 4. 6.2009 (Kok., s. I-4585, 23 kohta).

20 – Asia C-336/07, Kabel Deutschland Vertrieb und Service, tuomio 22.12.2008 (Kok., s. I-10889, 47 kohta).

43. Alankomaalaiset tuomioistuimet erottavat tässä yhteydessä siis kahden kiinteistön yhteenliittämistä yhteen ainoaan yhtiöön kuuluviksi koskevan tavoitteen, jota ne pitävät lainmukaisena, ja tähän tarkoitukseen käytetyn välineen eli sulautumisen, jota ne pitävät väärinkäytöksenä.

44. Tällainen tavoitteen ja välineen erottaminen rajoittaa nähdäkseni kohtuuttomasti yrityksen toimintavapautta. Yrityksen lainmukaisen hankkeen toteuttamiseksi on nimittäin varsin usein käytettävissä useita oikeudellisesti hyväksyttäviä järjestelymahdollisuuksia, joista osalla saattaa olla verotuksellisesti edullisempia vaikutuksia kuin toisilla. Se, että Mode-BV ja Beheer-BV päätyvät lopulta verotuksellisesti edullisimpaan vaihtoehtoon, ei voi sinänsä olla vielä peruste direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua veronkiertämistä koskevan väitteen esittämiselle.

45. Tämä säännös nimittäin heijastelee viime kädessä ainoastaan yhteisön oikeuden yleistä periaatetta, jonka mukaan oikeuden väärinkäyttö on kiellettyä. [21] Pelkkä yhteisön oikeudessa – tässä tapauksessa direktiivissä 90/434 – annettujen järjestelymahdollisuuksien käyttäminen ei kuitenkaan voi olla sinänsä perusteena väärinkäytösepäilyille tai veronkiertämistä koskeville epäilyille. [22]

21 – Edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Kofoed, tuomion 38 kohta; ks. myös samassa asiassa esittämäni ratkaisuehdotuksen 57 kohta.

22 – Ks. tästä edellä alaviitteessä 11 mainitussa asiassa Kofoed esittämäni ratkaisuehdotuksen 58 kohta; vastaavasti perusvapauksia koskevasta oikeuskäytännöstä ks. erityisesti asia C-364/01, Barbier, tuomio 11.12.2003 (Kok., s. I-15013, 71 kohta) ja asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006 (Kok., s. I-7995, 36 ja 37 kohta).

46. Tätä taustaa vasten ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on tutkittava uudelleen, oliko nyt esillä olevassa asiassa suunnitellun sulautumisen taustalla sittenkin hyväksyttävä taloudellinen syy, kun erityisesti otetaan huomioon, että sulautuminen palveli mahdollisesti Zwijnenburgin perheen jäsenten johtamien yhtiöiden toiminnan uudelleenjärjestämistä tai järkeistämistä ja että se oli lisäksi laillinen väline toteuttaa tavoite liittää osoitteissa Tolstraat 17 ja Tolstraat 19 sijaitsevat kiinteistöt yhteen ainoaan yhtiöön kuuluviksi.

47. Yhteenvetona on todettava seuraavaa:Pelkästään se seikka, että verovelvollinen valitsee laillisen hankkeen toteuttamiseen useista oikeudellisesti hyväksyttävistä järjestelymahdollisuuksista verotuksellisesti edullisimman vaihtoehdon, ei ole vielä peruste direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua veronkiertämistä koskevan väitteen esittämiselle.

b) Voidaanko direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa soveltaa varainsiirtoveron kiertämiseen?

48. Näiden veronkiertämisen käsitettä koskevien alustavien huomautusten jälkeen on tutkittava, voidaanko direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa soveltaa Alankomaissa säädetyn kaltaisen *varainsiirtoveron* kiertämiseen.

49. Jos tarkastellaan pelkästään direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuotoa, sulautumisten verotukseen liittyvät edut voidaan evätä aina siinä tapauksessa, että sulautumisen ainoana tai ainakin yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on *veronkiertäminen*. Säännöksen sanamuodosta ei voida päätellä, että sen soveltamisala rajattaisiin nimenomaisesti koskemaan tiettyjä verolajeja, kuten yhteisöveroa.

50. Menettelyyn osallistuvat jäsenvaltiot päättelevät tästä, että kansallisilla viranomaisilla on oikeus evätä direktiivissä 90/434 säädetyt edut kaikissa veronkiertämistapauksissa, siis myös Alankomaissa säädetyn kaltaisen varainsiirtoveron kiertämisen yhteydessä.

51. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön oikeuden säännöksen tai määräyksen tulkitsemisessa on kuitenkin otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös tai määräys on. [23]

52. Direktiiville 90/434 on tunnusomaista, ettei se – ilmaisun ”yhteinen verojärjestelmä” käytöstä huolimatta [24] – johda sulautumisen yhteydessä kannettavien verojen ja maksujen laaja-alaiseen yhdenmukaistamiseen. [25] Siinä säädetään ainoastaan yksittäisistä eduista, joilla on tarkoitus poistaa yritysten rajat ylittävän uudelleenjärjestelyn verotukselliset haitat. [26]

53. Juuri näiden verotuksellisten etujen osalta direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdalla pyritään varmistamaan jäsenvaltioiden taloudelliset edut. [27] Direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaan vetoaminen on siten perusteltua ainoastaan, jos konkreettisessa yksittäistapauksessa kierretään vero, johon direktiivissä 90/434 säädetyillä eduilla voi olla vaikutusta. Tämä suppea tulkinta on 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan poikkeusluonteen mukainen: jäsenvaltiot voivat tämän säännöksen nojalla ainoastaan poikkeuksellisesti yksittäistapauksissa kieltäytyä joko kokonaan tai osittain soveltamasta kyseisen direktiivin säännöksiä tai peruuttaa niistä saatavan hyödyn. [28]

23 – Asia 292/82, Merck, tuomio 17.11.1983 (Kok., s. 3781, 12 kohta); asia C-17/03, VEMW ym., tuomio 7.6.2005 (Kok., s. I-4983, 41 kohta) ja asia C-76/06 P, Britannia Alloys & Chemicals v. komissio, tuomio 7.6.2007 (Kok., s. I-4405, 21 kohta); vastaavasti erityisesti direktiivin 90/434 tulkinnasta edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Kofoed, tuomion 29 ja 32 kohta.

24 – Ks. direktiivin 90/434 otsikko sekä johdanto-osan kolmas perustelukappale.

25 – Tämä käy ilmi myös tarkasteltaessa direktiivin 90/434 ohella edelleen voimassa olevaa pääoman hankintaa koskevista välillisistä veroista 17.7.1969 annettua neuvoston direktiiviä 69/335/ETY (EYVL L 249, s. 25).

26 – Verotuksellisten haittojen välttämistä koskevasta tavoitteesta vrt. edellä alaviitteessä 11 mainitut viittaukset.

27 – Direktiivin 90/434 johdanto-osan neljäs perustelukappale.

28 – Edellä alaviitteessä 11 mainitut asia Kofoed, tuomion 37 kohta ja asia A.T., tuomion 31 kohta; yleisesti poikkeusten suppeasta tulkinnasta ks. asia C-476/01, Kapper, tuomio 29.4.2004 (Kok., s. I-5205, 72 kohta); asia C-36/05, komissio v. Espanja, tuomio 26.10.2006 (Kok., s. I-10313, 31 kohta) ja asia C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, tuomio 4.6.2009 (Kok., s. I-4629, 54 kohta).

54. Seuraavaksi on näin ollen tutkittava, vaikuttaako jokin direktiivissä 90/434 säädetyistä eduista Alankomaiden varainsiirtoveron kaltaiseen veroon. Jos asia on näin, kyseisen veron kiertämisen yhteydessä voidaan toteuttaa direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja toimenpiteitä.

55. Nyt käsiteltävässä asiassa kyseeseen tulisi joka tapauksessa direktiivin 90/434 4 artiklan 1 kohdassa, luettuna yhdessä 9 artiklan kanssa, säädetty etu, jonka mukaan sulautuminen ei saa johtaa siirrettyjen varojen ja vastuiden reaaliarvon (käyvän arvon) ja niiden verotusarvon (kirjanpitoarvon) välisen arvonkorotuksen verottamiseen.

56. Vaikka tämä etu on muotoiltu avoimesti eikä sitä ole sanamuodon perusteella rajattu koskemaan tiettyä verolajia,[29] se vaikuttaa kuitenkin ensisijaisesti yhteisöveroon. Edulla on tarkoitus varmistaa, etteivät uudelleenjärjestelyt johda yritysten piilovarausten verottamiseen. Tästä syystä sulautumisiin liittyviä mahdollisia varallisuuserien arvonkorotuksia verotetaan vasta niiden todella toteuduttua.[30]

57. Varainsiirtovero, joka on luonteeltaan kiinteistön hanki ntavero, liittyy pääsääntöisesti asianomaisen kiinteistön arvoon, mutta sillä ei tavallisesti veroteta erityisesti kiinteistön kirjanpitoarvon ja käyvän arvon välistä erotusta, joten myöskään piilovarauksia ei tarvitse merkitä näkyviin. Lähtökohdaksi otetaan yksinkertaisesti tietty arvo, johon nähden käypä arvo saattaa olla moninkertainen mutta joka voi olla määritetty myös muilla perusteilla, esimerkiksi maarekisteriin merkityn yksikköarvon perusteella.

58. Nyt käsiteltävässä asiassa yhteisöjen tuomioistuimen käytettävissä olevien tietojen perusteella ei ole viitteitä siitä, että Alankomaiden varainsiirtovero kohdistuisi erityisesti kiinteistöjen kirjanpitoarvon ja käyvän arvon väliseen erotukseen. Se ei siten kuulu 4 artiklan 1 kohdassa, luettuna yhdessä 9 artiklan kanssa, säädetyn verotuksellisen edun soveltamisalaan, mistä seuraa, ettei siihen sovelleta myöskään direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaan sisältyvää väärinkäyttöä koskevaa sääntelyä.

29 – Direktiivin 90/434 3 artiklassa viitataan yhtiön käsitteen määrittelemiseksi yhteisöverovelvollisuuteen. Tästä kuitenkin seuraa ainoastaan, että direktiivin 90/434 2 artiklassa tarkoitettuja sulautumisia voivat suorittaa ainoastaan sellaiset yhtiöt, jotka ovat velvollisia maksamaan yhteisöveroa tai jotakin sen korvaavaa veroa. *Verotuksellisia etuja*, joita direktiivissä 90/434 myönnetään tällaisten sulautumisten osalta, ei sitä vastoin ole rajattu koskemaan pelkästään yhteisöveroa. Tämä käy ilmi etenkin tarkasteltaessa direktiivin 90/434 8 artiklan 1 kohtaa ja johdanto-osan kahdeksatta perustelukappaletta, joissa käsitellään *osakkaiden verottamista*, mihin kuuluu väistämättä tulovero (ks. tästä myös edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Kofoed, erityisesti tuomion 20 kohta).

30 – Edellä alaviitteessä 11 mainitut asia Kofoed, tuomion 36 kohta ja asia A.T., tuomion 28 ja 36 kohta.

59. Näin ollen on todettava seuraavaa: Direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa sovelletaan ainoastaan sellaisten verojen kiertämiseen, joihin tässä direktiivissä säädetyt edut vaikuttavat. Näin ei ole varainsiirtoveron tapauksessa, ellei se kohdistu erityisesti siirrettyjen varojen reaaliarvon ja niiden verotusarvon väliseen erotukseen.

62. Tämä merkitsee kuitenkin samalla sitä, että direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa vahvistetaan tyhjentävästi edellytykset, joiden täyttyessä direktiivissä säädetyt verotukselliset edut voidaan evätä väärinkäytöstapauksessa. Jos tämän lisäksi olisi sallittua turvautua vielä yleiseen oikeusperiaatteeseen, jonka sisältö on huomattavasti epäselvempi ja epätäsmällisempi, olisi vaarana, että direktiiville 90/434 asetettu yhdenmukaistamista koskeva tavoite jäisi toteutumatta ja että pääomayhtiöitä koskevien uudelleenjärjestelyjen oikeusvarmuus, jota direktiivillä tavoitellaan, vaarantuisi. [32]

c) Onko mahdollista vedota oikeuden väärinkäyttöä koskevaan yleiseen kieltoon?

60. Jotta Hoge Raadille voidaan antaa hyödyllinen vastaus sen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen, on lisäksi tarkasteltava sitä, voidaanko direktiivissä 90/434 säädetyt verotukselliset edut mahdollisesti evätä verovelvolliselta vetoamalla oikeuden väärinkäyttöä koskevaan yleiseen kieltoon, kuten muutamat menettelyyn osallistuvat hallitukset ovat väittäneet.

63. Vaikka katsottaisiinkin, että oikeuden väärinkäyttöä koskevaa yleistä kieltoa voidaan soveltaa, tämä kielto ei saa toimia fraus omnia corrumpit -periaatteen [33] mukaisesti perustana sille, että verovelvolliselta evätään varainsiirtoveron kiertämisen seurauksena automaattisesti kaikki direktiivissä 90/434 säädetyt edut, siis myös ne, jotka suojelevat verovelvollista – erityisesti yhteisöveron osalta – piilovaraumien merkitsemiseltä näkyviin.

61. Pitää paikkansa, että direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohta heijastelee yhteisön oikeuden yleistä periaatetta, jonka mukaan oikeuden väärinkäyttö on kiellettyä. [31]

64. Pääasian kantaja nimittäin huomauttaa perustellusti, että tällainen menettelytapa olisi suhteeton.

31 – Edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Kofoed, tuomion 38 kohta; ks. myös samassa asiassa esittämäni ratkaisuehdotuksen 57 kohta.

32 – Ks. edellä alaviitteessä 11 mainitussa asiassa Kofoed esittämäni ratkaisuehdotuksen 67 kohta.

33 – Siltä varalta, että Portugalin hallitus viittaa ilmaisulla ”fraus” (petos) veropetokseen, on syytä huomauttaa, ettei pääasiassa ole kyse tällaisesta rikoksesta. Mode-BV ja Beheer-BV ilmoittivat hankkeestaan ennen sen toteuttamista veroviranomaisille ja pyysivät lausuntoa siihen sovellettavasta verovapaudesta.

65. Kuten edellä on jo mainittu, [34] mahdollisuudella evätä sulautumisten verotukseen sisältyvät verotukselliset edut pyritään erityisesti varmistamaan jäsenvaltioiden taloudelliset edut direktiivissä 90/434 säädettyjen verotuksellisten etujen yhteydessä.

66. Jos sulautumisen ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on varainsiirtoveron kiertäminen, asianomaisen jäsenvaltion suojeltavat taloudelliset edut kohdistuvat pelkästään tämän varainsiirtoveron kantamiseen. Nämä edut – kuten myös komissio perustellusti korostaa – varmistetaan siten, että verovelvollinen velvoitetaan maksamaan varainsiirtoveroa, eikä esimerkiksi siten, että verovelvollisen on maksettava aivan muita veroja, nimittäin yhteisöveroa. Jos kansalliset veroviranomaiset epäisivät verovelvolliselta direktiivissä 90/434 säädetyt edut myös kaikkien muiden verolajien osalta ja pakottaisivat verovelvollisen tässä yhteydessä merkitsemään piilovaraumat näkyviin, tämä ylittäisi sen, mikä on tarpeen jäsenvaltion taloudellisten etujen suojaamiseksi.

34 – Vrt. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 53 kohta.

67. Suhteellisuusperiaate edellyttää toisin sanoen, että verovelvolliselta evätään sulautumisten verotuksen yhteydessä verotukselliset edut ainoastaan siltä osin kuin tämä on tarpeen uhkaavan veronkiertämisen tai jo tapahtuneen veronkiertämisen kompensoimiseksi.

68. Tämä päätelmä on myös sopusoinnussa sen periaatteen kanssa, jonka mukaan poikkeuksia on tulkittava suppeasti. [35] Poikkeukset perusperiaatteeseen, jonka mukaan uudelleenjärjestelyjen ei pidä johtaa yritysten piilovaraumien verottamiseen, [36] eivät saa ylittää sitä, mikä on tarpeen jäsenvaltioiden taloudellisten etujen suojaamiseksi konkreettisessa yksittäistapauksessa.

69. Yhteenvetona on näin ollen todettava seuraavaa: Uhkaavan tai jo tapahtuneen varainsiirtoveron kiertämisen tapauksessa direktiivissä 90/434 säädettyjä verotuksellisia etuja, jotka koskevat muita verolajeja, ei saa evätä tai peruuttaa.

35 – Ks. tästä edellä alaviitteessä 28 mainittu oikeuskäytäntö.

36 – Tästä periaatteesta ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 56 kohta.

VI Ratkaisuehdotus

70. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Hoge Raad der Nederlandenin esittämään ennakkoratkaisupyyntöön seuraavasti:

– Direktiivin 90/434/ETY 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa sovelletaan ainoastaan sellaisten verojen kiertämiseen, joihin tässä direktiivissä säädetyt edut vaikuttavat. Näin ei ole varainsiirtoveron tapauksessa, ellei se kohdistu erityisesti siirrettyjen varojen reaaliarvon ja niiden verotusarvon väliseen erotukseen.

– Uhkaavan tai jo tapahtuneen varainsiirtoveron kiertämisen tapauksessa direktiivissä 90/434 säädettyjä verotuksellisia etuja, jotka koskevat muita verolajeja, ei saa evätä tai peruuttaa.

– Pelkästään se seikka, että verovelvollinen valitsee laillisen hankkeen toteuttamiseen useista oikeudellisesti hyväksyttävistä järjestelymahdollisuuksista verotuksellisesti edullisimman vaihtoehdon, ei ole vielä peruste direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettua veronkiertämistä koskevan väitteen esittämiselle.