

61995J0028

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 17 päivänä heinäkuuta 1997. - A. Leur-Bloem vastaan Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2. - Ennakkoratkaisupyyntö: Gerechtshof Amsterdam - Alankomaat. - EY:n perustamissopimuksen 177 artikla - Yhteisöjen tuomioistuimen toimivalta - Kansallinen lainsäädäntö, jossa toistetaan yhteisön oikeuden säännöksiä - Täytäntöönpano - Direktiivi 90/434/ETY - Osakkeiden vaihdolla suoritettavan sulautumisen käsite - Väärinkäytökset ja veron kiertäminen. - Asia C-28/95.

Oikeustapauskokoelma 1997 sivu I-04161

Tiivistelmä

Asianosaiset

Tuomion perustelut

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Päätöksen päätösosa

Avainsanat

1 Ennakkoratkaisukysymykset - Yhteisöjen tuomioistuimen toimivalta - Tulkinta, jota on pyydetty sen vuoksi, että osaksi kansallista oikeusjärjestystä saatetun direktiivin säännöksiä sovelletaan yksinomaisesti valtion sisäisiin tilanteisiin sen johdosta, että valtion sisäisiä tilanteita käsitellään samalla tavalla kuin yhteisön oikeudella säänneltyjä tilanteita - Tulkintatoimivalta - Kansallisessa lainsäädännössä yhteisön oikeuteen tehdyn viittauksen täsmällisen ulottuvuuden arviointi - Kansallisen tuomioistuimen yksinomainen toimivalta

(ETY:n perustamissopimuksen 177 artikla)

2 Jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentäminen - Eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojen siirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sovellettava yhteinen verojärjestelmä - Direktiivi 90/434/ETY - Osakkeiden vaihdolla suoritettava sulautuminen - Osakkeiden vaihdolla suoritettavan sulautumisen käsite - Fuusion rahoituksellisten, taloudellisten ja verotuksellisten syiden huomioon ottaminen - Syitä ei oteta huomioon

(Neuvoston direktiivin 90/434/ETY 2 artiklan d ja h alakohta)

3 Jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentäminen - Eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojen siirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sovellettava yhteinen verojärjestelmä - Direktiivi 90/434/ETY - Liiketoimet, joiden tarkoituksena on veropetos tai veron kiertäminen - Kansallisten viranomaisten suorittama valvonta, joka itsessään on tuomioistuinten harjoittaman valvonnan kohteena - Kansallisten viranomaisten mahdollisuus ottaa käyttöön veropetos- tai veronkiertämisolettama - Olettaman edellytykset ja rajat

(Neuvoston direktiivin 90/434/ETY 11 artiklan 1 kohdan a alakohta)

4 Jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentäminen - Eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojen siirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sovellettava yhteinen verojärjestelmä - Direktiivi 90/434/ETY - Liiketoimet, joiden tarkoituksena on veropetos tai veron kiertäminen - Mahdollisuus olettaa, että kyseessä on veropetos tai veron kiertäminen, jos liiketoiminta ei ole suoritettu hyväksyttävästä taloudellisesta syystä - Hyväksyttävän taloudellisen syyn käsite - Horisontaalinen verotuksellinen tappiontasaus osallistuvien yritysten välillä - Tappiontasaus ei ole hyväksyttävä taloudellinen syy

(Neuvoston direktiivin 90/434/ETY 11 artikla)

Tiivistelmä

5 Yhteisöjen tuomioistuimella on perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla toimivalta tulkita yhteisön oikeutta silloin, kun se ei suoraan koske kyseistä tilannetta mutta kun kansallinen lainsäätäjä on saattaessaan direktiivin säännöksiä osaksi kansallista oikeusjärjestystä päättänyt käsitellä sekä yksinomaisesti valtion sisäisiä tilanteita että direktiivillä säänneltyjä tilanteita samalla tavalla ja siten mukauttanut kansallisen lainsäädännön yhteisön oikeuteen.

Kun kansallisen lainsäädännön mukaan yksinomaisesti valtion sisäisten tilanteiden ratkaisemisessa on noudatettava yhteisön oikeudessa annettuja ratkaisuja, jotta muun muassa vältettäisiin maan omien kansalaisten syrjintä tai kilpailun mahdollinen vääristyminen, yhteisöllä nimittäin on selvä intressi sen osalta, että yhteisön oikeudesta omaksuttuja säännöksiä ja käsitteitä tulkitaan yhdenmukaisesti, jotta vältettäisiin myöhemmät tulkintaerot, eikä tämä riipu siitä, missä olosuhteissa näitä säännöksiä ja käsitteitä sovelletaan.

Sellaisessa tapauksessa, ja kun otetaan huomioon se kansallisten tuomioistuinten ja yhteisöjen tuomioistuimen välinen tehtävien jako, josta on määrätty 177 artiklalla, yhteisön oikeuteen tehdyn viittauksen täsmällisen ulottuvuuden arvioiminen kuuluu yksinomaan kansalliselle tuomioistuimelle, ja yhteisöjen tuomioistuimella on toimivaltaa ainoastaan yhteisön oikeuden säännösten tutkimisessa. Sen huomioon ottaminen, missä määrin kansallinen lainsäätäjä on alistanut yksinomaisesti valtion sisäiset tilanteet yhteisön oikeuden alaisuuteen, kuuluu ainoastaan kansalliseen oikeuteen ja näin ollen jäsenvaltion tuomioistuinten yksinomaiseen toimivaltaan.

6 Eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojen siirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annettua direktiiviä 90/434/ETY on tulkittava siten, että sillä käyttöön otettua yhteistä verojärjestelmää, joka sisältää erilaisia verotuksellisia etuja, sovelletaan erotuksetta kaikkiin liiketoimiin, joissa on kyse sulautumisesta, diffuusioista, varojen siirrosta ja osakkeiden vaihdosta, ottamatta huomioon niiden syitä, olivatpa ne sitten rahoituksellisia, taloudellisia tai pelkästään verotuksellisia.

Tästä seuraa, että direktiivin 2 artiklan d alakohdassa, jossa määritellään osakkeiden vaihdolla suoritettavan sulautumisen käsite, ei vaadita, että direktiivin 2 artiklan h alakohdassa tarkoitettu hankkiva yhtiö itse harjoittaa yritystoimintaa tai että kyseessä on kahden yhtiön yritystoiminnan pysyvä yhdistäminen rahoitukselliseksi ja taloudelliseksi kokonaisuudeksi. Se, että siitä

luonnollisesta henkilöstä, joka oli hankittujen yhtiöiden ainoa osakkeenomistaja ja johtaja, tulee hankkivan yhtiön ainoa osakkeenomistaja ja johtaja, ei myöskään estä katsomasta kyseistä liiketoimintaa osakkeiden vaihdolla suoritettavaksi sulautumiseksi.

7 Direktiivin 90/434/ETY 11 artiklaa on tulkittava siten, että kun kansalliset viranomaiset valvovat, onko suunnitellun liiketoimen ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena veropetos tai veron kiertäminen, niiden on joka tapauksessa tutkittava liiketoimi kokonaisuudessaan. Tällainen tutkinta on voitava saattaa tuomioistuinten harjoittaman valvonnan kohteeksi.

Jäsenvaltiot voivat direktiivin 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti säätää sellaisesta olettamasta, että jos liiketoimintaa ei ole suoritettu hyväksyttävistä taloudellisista syistä, kyseessä on veropetos tai veron kiertäminen. Jäsenvaltioiden kuuluu päättää tämän edellyttämistä kansallisista menettelyistä suhteellisuusperiaatetta noudattaen.

Sellaisen yleisesti sovellettavan säännön antaminen, jolla sellaisilla perusteilla kuten harjoittaako hankkiva yhtiö itse yritystoimintaa, onko kyseessä kahden yhtiön yritystoiminnan pysyvä yhdistäminen rahoitukselliseksi ja taloudelliseksi kokonaisuudeksi tai tuleeko siitä luonnollisesta henkilöstä, joka oli hankittujen yhtiöiden ainoa osakkeenomistaja ja johtaja, hankkivan yhtiön ainoa osakkeenomistaja ja johtaja, automaattisesti evätään verotuksellinen etu tietyiltä liiketoimintaryhmiltä riippumatta siitä, onko todella kyseessä veropetos tai veron kiertäminen, kuitenkin ylittää sen, mikä on välttämätöntä tällaisten petosten tai veron kiertämisen estämiseksi, ja sillä vahingoitetaan direktiivin 90/434/ETY tavoitetta, joka on kilpailun suhteen neutraalien verotussääntöjen käyttöönotto ja sen välttäminen, että kyseisiä liiketoimia estettäisiin jäsenvaltioiden verosäännöksistä johtuvilla erityisillä rajoituksilla, haitoilla tai vääristymillä.

8 Direktiivin 90/434/ETY 11 artiklassa tarkoitetun hyväksyttävän taloudellisen syyn käsitettä on tulkittava siten, että sillä tarkoitetaan muuta kuin pelkän verotuksellisen edun, kuten horisontaalisen tappiontasauksen, tavoittelua.

Asianosaiset

Asiassa C-28/95,

jonka *Gerechtshof te Amsterdam* on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

A. *Leur-Bloem*

vastaan

Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2

ennakkoratkaisun eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojen siirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/434/ETY (EYVL L 225, s. 1) 2 artiklan d alakohdan ja 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray ja L. Sevón sekä tuomarit C. N. Kakouris, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann (esittelevä tuomari) ja H. Ragnemalm,

julkisasiamies: F. G. Jacobs,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Leur-Bloem, edustajanaan veroneuvonantaja J. H. W. Lenior,

- Inspecteur der Belastingdienst Ondernemingen Amsterdam 2,

- Alankomaiden hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön virkaa toimittava oikeudellinen neuvonantaja J. G. Lammers,

- Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion talousministeriön Ministerialrat E. Röder ja saman ministeriön Oberregierungsrat B. Klope,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies B. J. Drijber,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen apulaisneuvonantaja A. Fierstra, ja komission, asiamiehenään B. J. Drijber, 4.6.1996 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 17.9.1996 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 Gerechtshof te Amsterdam on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 26.1.1995 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 6.2.1995, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla useita ennakkoratkaisukysymyksiä eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojen siirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/434/ETY (EYVL L 225, s. 1, jäljempänä direktiivi) 2 artiklan d alakohdan ja 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty Leur-Bloemin ja Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2:n (Amsterdamin 2. yritysverotarkastaja, jäljempänä Inspecteur) välisessä hallintoriita-asiaassa.

3 Leur-Bloem, joka on kahden Alankomaiden oikeuden mukaan perustetun yksityisen yhtiön ainoa osakkeenomistaja ja johtaja, aikoo hankkia erään kolmannen yksityisen yhtiön, joka on holdingyhtiö, osakkeet siten, että maksu suoritetaan antamalla vaihdossa kahden ensin mainitun yhtiön osakkeet. Liiketoimen jälkeen Leur-Bloemista on tarkoitus tulla näiden kahden muun yhtiön ainoa osakkeenomistaja ainoastaan epäsuorasti eikä enää suoraan.

4 Leur-Bloem on verovelvollinen Alankomaiden vuoden 1964 tuloverolain (jäljempänä Alankomaiden laki) mukaisesti. Alankomaiden lain 14 b §:n 1 momentissa säädetään osakkeiden vaihdolla suoritettua sulautumisen osalta, että jos omistusosuus on merkittävä, arvonkorotusta ei oteta huomioon verotuksessa. Tämän mahdollisuuden käyttäminen merkitsee verotuksen lykkäämistä.

5 Alankomaiden lain 14 b §:n 2 momentin a ja b kohdassa säädetään seuraavaa:

"2. Yhtiöiden sulautumisina pidetään seuraavia liiketoimia:

a. Yhtiö, jonka kotipaikka on Alankomaissa, hankkii omia osakkeitaan tai etuosakkeitaan ja mahdollisesti välirahaa vastaan osakkeita toisesta yhtiöstä, jonka kotipaikka on Alankomaissa, siten että se saa yli puolet äänivallasta tässä toisessa yhtiössä tarkoituksenaan pysyvästi yhdistää tämän yhtiön ja toisen yhtiön yritystoiminta rahoitukselliseksi ja taloudelliseksi kokonaisuudeksi.

b. Yhtiö, jonka kotipaikka on Euroopan yhteisöjen jäsenvaltiossa, hankkii omia osakkeitaan tai etuosakkeitaan ja mahdollisesti välirahaa vastaan osakkeita toisesta yhtiöstä, jonka kotipaikka on Euroopan yhteisöjen jäsenvaltiossa, siten että se saa yli puolet äänivallasta tässä toisessa yhtiössä tarkoituksenaan pysyvästi yhdistää tämän yhtiön ja toisen yhtiön yritystoiminta rahoitukselliseksi ja taloudelliseksi kokonaisuudeksi."

6 Alankomaiden laissa käytetyllä käsitteellä yritystoiminta on katsottava tarkoitettavan oikeushenkilön taloudellista toimintaa, koska käsite yhtiö viittaa oikeushenkilöön.

7 Leur-Bloem pyysi Alankomaiden verohallintoa katsomaan, että suunniteltu liiketoimi oli Alankomaiden lainsäädännössä tarkoitettu osakkeiden vaihdolla suoritettu sulautuminen, jolloin hän olisi saanut verovapauden osakkeiden luovutuksesta mahdollisesti syntyvän arvonkorotuksen osalta ja mahdollisuuden tasoittaa mahdolliset tappiot näin syntyneen verotuksellisen yksikön sisällä.

8 Inspecteur katsoi, että kyseessä ei ole Alankomaiden lain 14 b §:n 2 momentin a kohdassa tarkoitettu osakkeita vaihtamalla suoritettava sulautuminen, ja hylkäsi Leur-Bloemin hakemuksen.

9 Leur-Bloem haki tähän päätökseen muutosta Gerechtshof te Amsterdamissa. Hän nimittäin katsoo, että koska kyseisellä liiketoimella tavoitellaan yhtiöiden tiiviimpää yhteistyötä, sitä on pidettävä sulautumisena.

10 Inspecteur sitä vastoin katsoo, että suunnitellun liiketoimen tarkoituksena ei ollut näiden yhtiöiden yritystoiminnan pysyvä yhdistäminen taloudellisesti ja rahoituksellisesti suuremmaksi kokonaisuudeksi. Tällainen kokonaisuus oli taloudellisesti ja rahoituksellisesti jo olemassa, koska näillä kahdella yhtiöllä oli jo sama johtaja ja yksi ainoa osakkeenomistaja.

11 Gerechtshof katsoi, että tämän riita-asian ratkaisemiseksi oli tulkittava sellaista säännöstä, joka oli lisätty Alankomaiden lakiin silloin, kun direktiivi saatettiin osaksi kansallista oikeusjärjestystä.

12 Tältä osin kansallinen tuomioistuin on ensinnäkin todennut, että direktiivin perustelukappaleiden mukaan sillä pyritään poistamaan verosäännökset, jotka haittaavat muun muassa eri jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yhtiöiden sulautumisia ja osakkeiden vaihtoja verrattuna samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välisiin vastaaviin liiketoimiin. Tämän

jälkeen kansallinen tuomioistuin totesi, että Alankomaiden lain 14 b §:n 2 momentin a ja b kohdan sanamuodoissa ei tehdä mitään eroa sen välillä, onko kyseessä yksinomaan alankomaalaisten yhtiöiden sulautuminen vai yhteisön eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden sulautuminen.

13 Lopuksi kansallinen tuomioistuin huomautti, että direktiivin tavoitteista, Alankomaiden lain kyseisen säännöksen sanamuodosta ja tämän lain esitöistä sekä erityisesti sen perusteluista ilmenee, että Alankomaiden lainsäätäjä on aikonut käsitellä samalla tavalla toisaalta yksinomaan alankomaalaisten yhtiöiden sulautumisia ja toisaalta eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden sulautumisia.

14 Direktiivin 2 artiklan d ja h alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Tätä direktiiviä sovellettaessa tarkoitetaan:

--

d) 'osakkeiden vaihdolla' tarkoitetaan liiketointa, jolla yhtiö hankkii toisen yhtiön yhtiöpääomasta itselleen tämän yhtiön äänienemmistön antavan osuuden, antaen vaihdossa toisen yhtiön osakkaille niiden arvopapereiden vastineeksi ensiksi mainitun yhtiön yhtiöpääomaa vastaavia arvopapereita ja mahdollisesti käteisvälirahan, jonka määrä ei kuitenkaan saa ylittää 10 prosenttia vaihdossa annettujen arvopapereiden nimellisarvosta tai nimellisarvon puuttuessa kirjanpitoarvosta;

--

h) 'hankkivalla yhtiöllä' tarkoitetaan yhtiötä, joka hankkii osuuden arvopapereiden vaihdolla."

Direktiivin II osastossa, joka sisältää 4-8 artiklan, on säännöt sulautumisista, diffuusioista ja osakkeiden vaihdoista. Sen 8 artiklassa säädetään muun muassa, että osakkeiden vaihdon yhteydessä tapahtuva hankkivan yhtiön yhtiöpääomia vastaavien arvopapereiden jakaminen hankitun yhtiön osakkaalle vaihdossa vastikkeeksi jälkimmäisen yhtiön yhtiöpääomaa vastaavista arvopapereista ei saa yksinään johtaa osakkaan tulon tai arvonkorotuksen verottamiseen.

Direktiivin 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, varojen siirron tai osakkeiden vaihdon:

a) ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veronkiertäminen; se seikka, että 1 artiklassa tarkoitettua liiketointa ei ole suoritettu sellaisesta hyväksyttävästä taloudellisesta syystä kuin liiketoimeen osallistuvien yhtiöiden toimintojen uudelleenjärjestely tai järjeistäminen, saattaa johtaa oletamaan, että liiketoimen pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veronkiertäminen."

15 Gerechtshof te Amsterdam katsoi, että sen käsiteltävänä olevan riita-asian ratkaiseminen edellytti direktiivin säännösten tulkintaa, joten se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Voidaanko yhteisöjen tuomioistuimelle esittää kysymyksiä Euroopan yhteisöjen neuvoston antaman direktiivin säännösten ja soveltamisalan tulkinnasta, vaikka direktiiviä ei voida suoraan soveltaa kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevaan konkreettiseen tilanteeseen, mutta kun kansallinen lainsäätäjä on tarkoittanut, että tällaista konkreettista tilannetta käsitellään samoin kuin sellaista tilannetta, jota direktiivi koskee?

Jos kysymykseen vastataan myöntävästi:

2) a) Voiko kyse olla 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/434/ETY 2 artiklan alussa ja d alakohdassa tarkoitetusta osakkeiden vaihdosta, jos 2 artiklan h alakohdassa tarkoitettu hankkiva yhtiö ei itse harjoita yritystoimintaa?

b) Estääkö edellä tarkoitetun osakkeiden vaihdon se, että sama luonnollinen henkilö, joka ennen vaihtoa oli hankittujen yhtiöiden ainoa osakkeenomistaja ja johtaja, on vaihdon jälkeen hankkivan yhtiön johtaja ja ainoa osakkeenomistaja?

c) Voiko kyseessä olla edellä tarkoitettu osakkeiden vaihto ainoastaan silloin, kun siinä pysyvästi yhdistetään hankkivan yhtiön ja toisen yhtiön yritystoiminta rahoitukselliseksi ja taloudelliseksi kokonaisuudeksi?

d) Voiko kyseessä olla edellä tarkoitettu osakkeiden vaihto ainoastaan silloin, kun siinä pysyvästi yhdistetään kahden tai useamman hankitun yhtiön yritystoiminta rahoitukselliseksi ja taloudelliseksi kokonaisuudeksi?

e) Onko se, että osakkeiden vaihto tehdään horisontaalisen verotuksellisen tappiontasauksen toteuttamiseksi vaihtoon osallistuvien yhtiöiden välillä sellaisessa verotuksellisessa kokonaisuudessa kuin vuoden 1969 Wet op de vennootschapsbelastingin (laki yritysverotuksesta) 15 §:ssä tarkoitetaan, direktiivin 11 artiklassa tarkoitettu hyväksyttävä taloudellinen syy osakkeiden vaihtoon?"

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

16 Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy pääasiallisesti, onko yhteisöjen tuomioistuimella perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla toimivalta tulkita yhteisön oikeutta, silloin kun sillä ei suoraan säännellä kyseistä tilannetta mutta kun kansallinen lainsäätäjä on saattaessaan direktiivin säännöstä osaksi kansallista oikeusjärjestystä päättänyt soveltaa samaa kohtelua sekä yksinomaisesti valtion sisäisiin tilanteisiin että direktiivin soveltamisalaan kuuluviin tilanteisiin ja siten mukauttanut lainsäädännön yhteisön oikeuteen.

17 Leur-Bloem katsoo, että yhteisöjen tuomioistuin on toimivaltainen, kun otetaan huomioon direktiivin tarkoitus ja yhdenvertaisen kohtelun periaate. Jos valtion sisäisiä ja yhteisön sisäisiä sulautumisia ei kohdeltaisi samalla tavalla, se vääristäisi kilpailua sellaisten konsernien välillä, joilla on sama rakenne mutta joista ainoastaan toisella olisi yhteisöllisiä ominaisuuksia.

18 Komissio sekä Alankomaiden ja Saksan hallitukset katsovat, että yhteisöjen tuomioistuimella ei ole toimivaltaa vastata direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle jääviin kysymyksiin. Näin on tässä tapauksessa, koska direktiivin 1 artiklan mukaan sitä sovelletaan eri jäsenvaltioissa olevien yhtiöiden sulautumisiin, diffuusioihin, varojen siirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin.

19 Komissio ja Alankomaiden hallitus viittaavat yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-346/93, Kleinwort Benson, 28.3.1995 antamaan tuomioon (Kok. 1995, s. I-615), joka koski tuomioistuimen toimivallasta sekä tuomioiden täytäntöönpanosta yksityisoikeuden alalla 27 päivänä syyskuuta 1968 tehtyä yleissopimusta (EYVL 1972, L 299, s. 32, jäljempänä yleissopimus) ja jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei sillä ollut toimivaltaa. Tältä osin ne toteavat, että menettelyjen samankaltaisuus huomioon ottaen ei ole syytä tehdä eroa yleissopimuksen osalta esitettyjen ennakkoratkaisukysymysten ja perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla esitettyjen ennakkoratkaisukysymysten välillä.

20 Komissio katsoo, että edellä mainitun tuomion mukaisesti yhteisöjen tuomioistuin on toimivaltainen ainoastaan silloin, kun kansallisessa lainsäädännössä viitataan yhteisön oikeuteen suoraan ja ehdottomasti. Näin ei kuitenkaan ole tässä asiassa.

21 Alankomaiden hallitus korostaa, että tuomio, jonka yhteisöjen tuomioistuin antaisi, ei sitoisi kansallisia tuomioistuimia edellä mainitussa asiassa Kleinwort Benson annetussa tuomiossa tarkoitetulla tavalla, koska pyydetyllä tulkinnalla ainoastaan tehdään mahdolliseksi se, että kansallinen tuomioistuin voi soveltaa kansallista oikeutta. Se myös täsmentää, että Alankomaiden lain perusteluissa oleva viittaus yhteisön oikeuteen ei ole sitova, vaan se on pelkkä lain tulkinnassa huomioon otettava seikka.

22 Saksan hallitus huomauttaa, että, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa C-231/89, Gmurzynska-Bscher, 8.11.1990 antamassaan tuomiossa (Kok. 1990, s. I-4003), sen ei ole annettava ennakkoratkaisua, jos on ilmeistä, että yhteisöjen tuomioistuimen tulkittavaksi saatettua yhteisön oikeuden säännöstä ei voida soveltaa, kuten käsiteltävänä olevassa asiassa.

23 Yhteisöjen tuomioistuimella on perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla toimivalta antaa ennakkoratkaisuja tämän sopimuksen ja yhteisön toimielinten säädösten tulkinnasta.

24 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen 177 artiklassa määrätty menettely on väline yhteisöjen tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisen yhteistyön toteuttamiseksi. Tästä seuraa, että yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta (ks. erityisesti yhdistetyt asiat C-297/88 ja C-197/89, Dzodzi, tuomio 18.10.1990, Kok. 1990, s. I-3763, 33 ja 34 kohta ja em. asia Gmurzynska-Bscher, tuomion 18 ja 19 kohta).

25 Näin ollen silloin, kun kansallisten tuomioistuinten esittämät ennakkoratkaisukysymykset koskevat yhteisön oikeuden säännöksen tulkintaa, yhteisöjen tuomioistuimen on periaatteessa annettava ennakkoratkaisu (ks. em. asia Dzodzi, tuomion 35 kohta ja em. asia Gmurzynska-Bscher, tuomion 20 kohta). Sen enempää perustamissopimuksen 177 artiklan sanamuodosta kuin tällä artiklalla toteutetun menettelyn tarkoituksestakaan ei ilmene, että perustamissopimuksen laatijat olisivat tarkoittaneet, että yhteisöjen tuomioistuimella ei ole toimivaltaa antaa yhteisön oikeuden säännöstä koskevaa ennakkoratkaisua siinä erityistapauksessa, että jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa viitataan kyseisen säännöksen sisältöön yksinomaaisesti tämän valtion sisäiseen tilanteeseen sovellettavien sääntöjen määrittelemiseksi (ks. em. asia Dzodzi, tuomion 36 kohta ja em. asia Gmurzynska-Bscher, tuomion 25 kohta).

26 Kansallisen tuomioistuimen tekemä ennakkoratkaisupyyntö voidaan nimittäin jättää tutkimatta ainoastaan silloin, kun on ilmeistä, että perustamissopimuksen 177 artiklan mukaista menettelyä käytetään väärään tarkoitukseen ja että sillä itse asiassa pyritään saamaan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisu näennäisen oikeudenkäyntiasian avulla, tai kun on selvää, että yhteisön oikeutta ei suoraan eikä välillisesti sovelleta kyseisen asian olosuhteissa (ks. em. asia Dzodzi, tuomion 40 kohta ja em. asia Gmurzynska-Bscher, tuomion 23 kohta).

27 Yhteisöjen tuomioistuin on tämän oikeuskäytännön nojalla useaan otteeseen katsonut, että sillä on toimivalta ratkaista yhteisön oikeuden säännöksiä koskevia ennakkoratkaisukysymyksiä sellaisissa tapauksissa, joissa pääasian tosiseikat jäävät yhteisön oikeuden soveltamisalan ulkopuolelle mutta joissa yhteisön oikeuden säännöksiä sovelletaan joko kansallisen oikeuden nojalla tai pelkkien sopimusmääräysten nojalla (ks. yhteisön oikeuden soveltamisesta kansallisen oikeuden nojalla em. asia Dzodzi ja em. asia Gmurzynska-Bscher; asia 166/84, Thomasdünker, tuomio 26.9.1985, Kok. 1985, s. 3001 ja asia C-384/89, Tomatis ja Fulchiron, tuomio 24.1.1991, Kok. 1991, s. I-127; ks. yhteisön oikeuden soveltamisesta sopimusmääräyksen nojalla asia C-

88/91, Federconsorzi, tuomio 25.6.1992, Kok. 1992, s. I-4035 ja asia C-73/89, Fournier, tuomio 12.11.1992, Kok. 1992, s. I-5621; jäljempänä Dzodzi-tapauksen mukainen oikeuskäytäntö). Niillä kansallisilla säännöksillä ja sopimusmääräyksillä, joiden osaksi yhteisön oikeuden säännökset oli otettu, ei nimittäin näissä asioissa selvästikään ollut rajoitettu yhteisön oikeuden säännösten soveltamista.

28 Yhteisöjen tuomioistuin sitä vastoin katsoi edellä mainitussa asiassa Kleinwort Benson antamassaan tuomiossa, ettei sillä ollut toimivaltaa ratkaista yleissopimusta koskevaa ennakkoratkaisukysymystä.

29 Yhteisöjen tuomioistuin korosti tämän tuomion 19 kohdassa sitä, että sen tulkittavaksi saatettuja yleissopimuksen määräyksiä ei ollut sellaisinaan saatettu voimaan asianomaisen sopimusvaltion oikeusjärjestyksessä, mikä erotti tämän tapauksen Dzodzi-tapauksen mukaisesta oikeuskäytännöstä. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tämän tuomion 16 kohdassa, että yleissopimusta oli kyseisessä kansallisessa laissa käytetty ainoastaan mallina ja siinä oli toistettu sen sisältämät määräykset vain osittain. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tuomion 18 kohdassa lisäksi, että laissa säädettiin nimenomaisesti asianomaisen sopimusvaltion mahdollisuudesta tehdä muutoksia, joiden "tarkoituksena on saada aikaan eroavaisuuksia" lain säännösten ja yleissopimuksen vastaavien määräysten välillä. Lisäksi laissa nimenomaisesti erotettiin toisistaan ne säännökset, joita sovelletaan yhteisöön liittyviin tilanteisiin, ja ne, joita sovelletaan valtion sisäisiin tilanteisiin. Kun kansalliset tuomioistuimet tulkitsivat niitä kyseisen lain säännöksiä, joilla oli asiassa merkitystä, niiden oli ensin mainituissa tilanteissa noudatettava yleissopimusta koskevaa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, kun taas jälkimmäisessä tapauksessa niiden oli ainoastaan otettava se huomioon, mutta ne saattoivat poiketa siitä.

30 Näin ei kuitenkaan ole tässä asiassa.

31 Kansallinen tuomioistuin katsoo, että yhteisöllisestä asiayhteydestä irrotetun käsitteen "osakkeiden vaihdolla suoritettu sulautuminen" tulkinta on tarpeen sen käsiteltävänä olevan asian ratkaisemiseksi, että käsitettä on käytetty direktiivissä, että käsite on omaksuttu direktiivin täytäntöön panemiseksi annettuun kansalliseen lakiin ja että sillä on täsmälleen sama ulottuvuus vastaavissa, yksinomaisesti valtion sisäisissä tilanteissa.

32 Kun kansallisen lainsäädännön mukaan yksinomaisesti valtion sisäisten tilanteiden ratkaisemisessa on noudatettava yhteisön oikeudessa annettuja ratkaisuja, jotta muun muassa vältettäisiin se, että maan omia kansalaisia syrjitään, tai kuten tässä asiassa se, että kilpailu saattaa vääristyä, yhteisöllä nimittäin on selvä intressi sen osalta, että yhteisön oikeudesta omaksuttuja säännöksiä ja käsitteitä tulkitaan yhdenmukaisesti, jotta vältettäisiin myöhemmät tulkintaerot, eikä tämä riipu siitä, missä olosuhteissa näitä säännöksiä ja käsitteitä sovelletaan (ks. vastaavasti em. asia Dzodzi, tuomion 37 kohta).

33 On kuitenkin täsmennettävä, että sellaisessa tapauksessa, ja kun otetaan huomioon se kansallisten tuomioistuinten ja yhteisöjen tuomioistuimen välinen tehtävien jako, josta on määrätty 177 artiklalla, yhteisön oikeuteen tehdyn viittauksen täsmällisen ulottuvuuden arvioiminen kuuluu yksinomaan kansalliselle tuomioistuimelle, ja yhteisöjen tuomioistuimella on toimivaltaa ainoastaan yhteisön oikeuden säännösten tutkimisessa (em. asia Dzodzi, tuomion 41 ja 42 kohta ja em. asia Federconsorzi, tuomion 10 kohta). Sen huomioon ottaminen, missä määrin kansallinen lainsäätäjä on alistanut yksinomaisesti valtion sisäiset tilanteet yhteisön oikeuden alaisuuteen, nimittäin kuuluu ainoastaan kansalliseen oikeuteen ja näin ollen jäsenvaltion tuomioistuinten yksinomaiseen toimivaltaan (em. asia Dzodzi, tuomion 42 kohta ja asia C-73/89, Fournier, tuomio 12.11.1992, Kok. 1992, s. I-5621, 23 kohta).

34 Edellä esitettyjen huomioiden perusteella ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että yhteisöjen tuomioistuimella on perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla toimivalta tulkita yhteisön oikeutta silloin, kun se ei suoraan koske kyseistä tilannetta mutta kun

kansallinen lainsäätäjät on saattaessaan direktiivin säännöksiä osaksi kansallista oikeusjärjestystä päättänyt käsitellä sekä yksinomaisesti valtion sisäisiä tilanteita että direktiivillä säänneltyjä tilanteita samalla tavalla ja siten mukauttanut kansallisen lainsäädännön yhteisön oikeuteen.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

Toisen ennakkoratkaisukysymyksen a-d alakohta

35 Kansallinen tuomioistuin esittää toisen ennakkoratkaisukysymyksen a-d alakohdan ottaen huomioon direktiivin 2 artiklan d alakohdan, jossa on osakkeiden vaihdolla suoritettun sulautumisen määritelmä. Kysymyksen sanamuodosta kuitenkin ilmenee, että kysymys tosiasiasa koskee sitä edellytystä, että sulautumisen tarkoituksena on oltava pysyvästi yhdistää (yhtiöiden) yritystoiminta rahoitukselliseksi ja taloudelliseksi kokonaisuudeksi, jota ei ole direktiivin 2 artiklan d alakohdassa mutta jonka Alankomaiden lainsäätäjät on lisännyt direktiivin mukaiseen määritelmään direktiiviä täytäntöön pannessaan. Pääasian asiakirjoista ilmenee, että tämä edellytys on lisätty direktiivin 11 artiklassa sallitulla tavalla sen estämiseksi, että direktiivissä säädettyjä verotuksellisia etuja myönnettäisiin liiketoimille, joiden pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veron kiertäminen. Toisen ennakkoratkaisukysymyksen a-d alakohtaa on siis tarkasteltava ottaen huomioon paitsi direktiivin 2 artiklan d alakohta myös direktiivin 11 artikla, jolla jäsenvaltioille annetaan muun muassa näiden tapausten osalta tiettyä toimivaltaa.

36 Ensimmäiseksi on todettava, että direktiivin 2 artiklan d alakohdasta ja yleisestä rakenteesta ilmenee, että direktiivillä käyttöön otettua yhteistä verojärjestelmää, joka sisältää erilaisia verotuksellisia etuja, sovelletaan erotuksetta kaikkiin liiketoimiin, joissa on kyse sulautumisesta, diffuusiosta, varojen siirrosta ja osakkeiden vaihdosta, ottamatta huomioon niiden syitä, olivatpa ne sitten rahoituksellisia, taloudellisia tai pelkästään verotuksellisia.

37 Se, että direktiivin 2 artiklan h alakohdassa tarkoitettu hankkiva yhtiö ei itse harjoita yritystoimintaa, tai se, että samasta luonnollisesta henkilöstä, joka oli hankittujen yhtiöiden ainoa osakkeenomistaja ja johtaja, tulee hankkivan yhtiön ainoa osakkeenomistaja ja johtaja, ei näin ollen estä pitämästä liiketointia direktiivin 2 artiklan d alakohdassa tarkoitettuna osakkeiden vaihtona. Kahden yhtiön yritystoiminnan pysyvä yhdistäminen rahoitukselliseksi ja taloudelliseksi kokonaisuudeksi ei myöskään ole välttämätön edellytys siihen, että liiketointia voitaisiin pitää tässä säännöksessä tarkoitettuna osakkeiden vaihtona.

38 Toiseksi on todettava, että 11 artiklan 1 kohdan a alakohdalla jäsenvaltiolle annetaan valtaa olla joko kokonaan tai osittain soveltamatta direktiivin säännöksiä ja näin ollen myös niitä säännöksiä, jotka koskevat pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevia verotuksellisia etuja, tai peruuttaa niistä saatava hyöty erityisesti, jos sulautumisen, diffuusion, varojen siirron tai osakkeiden vaihdon ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veron kiertäminen.

39 Direktiivin 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa täsmennetään, että tätä toimivaltaa käyttäessään jäsenvaltiot voivat säätää veropetos- tai veronkierto-olettamasta, jos "tarkoitettu liiketoimi ei ole suoritettu sellaisesta hyväksyttävästä taloudellisesta syystä kuin liiketoimeen osallistuvien yhtiöiden toimintojen uudelleenjärjestely tai järjeistäminen".

40 Direktiivin 2 artiklan d ja h alakohdasta sekä 11 artiklan 1 kohdan a alakohdasta siis ilmenee, että jäsenvaltioiden on myönnettävä direktiivissä säädetyt verotukselliset edut 2 artiklan d alakohdassa tarkoitetuille osakkeiden vaihtoliiketoimille, paitsi jos näiden liiketointien ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veron kiertäminen. Jäsenvaltiot voivat tältä osin säätää sellaisesta olettamasta, että jos liiketoimia ei ole suoritettu hyväksyttävistä taloudellisista syistä, kyseessä on veropetos tai veron kiertäminen.

41 Kun kansalliset viranomaiset valvovat, onko suunnitellulla liiketoimella tällainen tarkoitus, ne eivät kuitenkaan saa tyytyä soveltamaan ennalta määrättyjä yleisiä arviointiperusteita, vaan niiden on tapaus tapaukselta tutkittava liiketoimi kokonaisuudessaan. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällainen tutkinta on voitava saattaa tuomioistuinten harjoittaman valvonnan kohteeksi (ks. vastaavasti asia C-19/92, Kraus, tuomio 31.3.1993, Kok. 1993, s. I-1663, 40 kohta).

42 Tällainen tutkinta voi mahdollisesti koskea kansallisen tuomioistuimen toisen ennakkoratkaisukysymyksen a-d kohdassa mainittuja seikkoja. Yhtäkään näistä seikoista ei kuitenkaan yksinään voida pitää ratkaisevana. Voidaan katsoa, että osakkeita vaihtamalla suoritettu sulautuminen tai uudelleenjärjestely, johon liittyy äskettäin perustettu holdingyhtiö, jolla ei siis ole yritystoimintaa, on suoritettu hyväksyttävästä taloudellisesta syystä. Sellaisten yhtiöiden, jotka jo muodostavat taloudellisen ja rahoituksellisen kokonaisuuden, oikeudellinen uudelleenjärjestely voi samaten olla välttämätön tällaisten syiden vuoksi. Ei ole myöskään mahdotonta, että sellaisella osakkeita vaihtamalla suoritettulla sulautumisella, jolla pyritään saamaan aikaan tietty yritys rakenne vain rajoitetuksi ajaksi eikä pysyvästi, voi olla hyväksyttävä taloudellinen syy, vaikka tämä seikka voikin olla veropetokseen tai veron kiertämiseen viittaava aihetodiste.

43 Koska 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetyn oletettaman tarkemmasta täytäntöönpanosta ei ole annettu yhteisön oikeuden säännöksiä, jäsenvaltioiden kuuluu päättää tämän säännöksen soveltamisen edellyttämistä yksityiskohtaisista säännöistä suhteellisuusperiaatetta noudattaen.

44 Sellaisen yleisesti sovellettavan säännön antaminen, jolla toisen kysymyksen a-d alakohdassa mainituilla perusteilla automaattisesti evätään verotuksellinen etu tietyiltä liiketoimien ryhmiltä riippumatta siitä, onko todella kyse veropetoksesta tai veron kiertämisestä, kuitenkin ylittää sen, mikä on välttämätöntä tällaisten petosten tai veron kiertämisen estämiseksi, ja sillä vahingoitetaan direktiivin tavoitteita. Näin on myös silloin, kun tällaisesta säännöstä voidaan poiketa, mutta poikkeamisen mahdollisuus on jätetty viranomaisen harkintavaltaan.

45 Tällainen tulkinta on sekä direktiivin että sen 11 artiklan tavoitteiden mukainen. 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, varojen siirtoja ja osakkeiden vaihtoja ei saisi estää jäsenvaltioiden verosäännöksistä johtuvilla erityisillä rajoituksilla. Direktiivin 11 artiklan sekä sen viimeisen perustelukappaleen mukaan jäsenvaltiot voivat kieltäytyä soveltamasta direktiiviä ainoastaan silloin, kun suunnitellun liiketoimen päämääränä on veropetos tai veron kiertäminen.

Toisen ennakkoratkaisukysymyksen e alakohta

46 Toisen ennakkoratkaisukysymyksen e alakohdalla kansallinen tuomioistuin kysyy, onko liiketoimeen osallistuvien yhtiöiden välinen horisontaalinen tappiontasaus direktiivin 11 artiklassa tarkoitettu hyväksyttävä taloudellinen syy.

47 Kuten direktiivin, myös sen 11 artiklan sanamuodosta ja tavoitteesta ilmenee, että hyväksyttävän taloudellisen syyn käsitteellä tarkoitetaan muuta kuin pelkän verotuksellisen edun tavoittelua. Osakkeiden vaihdolla suoritettu sulautuminen, jolla tavoitellaan ainoastaan tällaista päämäärää, ei näin ollen voi olla tässä artiklassa tarkoitettu hyväksyttävä taloudellinen syy.

48 Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava seuraavasti:

a) Direktiivin 2 artiklan d alakohdassa ei vaadita, että direktiivin 2 artiklan h alakohdassa tarkoitettu hankkiva yhtiö itse harjoittaa yritystoimintaa tai että kyseessä on kahden yhtiön yritystoiminnan pysyvä yhdistäminen rahoitukselliseksi ja taloudelliseksi kokonaisuudeksi. Se, että siitä luonnollisesta henkilöstä, joka oli hankittujen yhtiöiden ainoa osakkeenomistaja ja johtaja, tulee hankkivan yhtiön ainoa osakkeenomistaja ja johtaja, ei myöskään estä katsomasta kyseistä liiketoimintaa osakkeiden vaihdolla suoritetuksi sulautumiseksi.

b) Direktiivin 11 artiklaa on tulkittava siten, että kansallisten viranomaisten on sen valvomiseksi, onko suunnitellun liiketoimen ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena veropetos tai veron kiertäminen, kussakin tapauksessa tutkittava liiketoimi kokonaisuudessaan. Tällainen tutkinta on voitava saattaa tuomioistuinten harjoittaman valvonnan kohteeksi. Jäsenvaltiot voivat direktiivin 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti säätää sellaisesta olettamasta, että jos liiketoimia ei ole suoritettu hyväksyttävistä taloudellisista syistä, kyseessä on veropetos tai veron kiertäminen. Jäsenvaltioiden kuuluu päättää tämän edellyttämistä kansallisista menettelyistä suhteellisuusperiaatetta noudattaen. Sellaisen yleisesti sovellettavan säännön antaminen, jolla toisen kysymyksen a alakohdassa mainituilla perusteilla automaattisesti evätään verotuksellinen etu tietyiltä liiketoimien ryhmiltä riippumatta siitä, onko todella kyseessä veropetos tai veron kiertäminen, kuitenkin ylittää sen, mikä on välttämätöntä tällaisten petosten tai veron kiertämisen estämiseksi, ja sillä vahingoitetaan direktiivin tavoitteita.

c) Direktiivin 11 artiklassa tarkoitetun hyväksyttävän taloudellisen syyn käsitettä on tulkittava siten, että sillä tarkoitetaan muuta kuin pelkän verotuksellisen edun, kuten horisontaalisen tappiontasauksen, tavoittelua.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

49 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Alankomaiden ja Saksan hallituksille ja Euroopan yhteisöjen 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.

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut *Gerechthof te Amsterdamin* 26.1.1995 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

50 Yhteisöjen tuomioistuimella on perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla toimivalta tulkita yhteisön oikeutta silloin, kun se ei suoraan koske kyseistä tilannetta mutta kun kansallinen lainsäätäjä on saattaessaan direktiivin säännöksiä osaksi kansallista oikeusjärjestystä päättänyt käsitellä sekä yksinomaisesti valtion sisäisiä tilanteita että direktiivillä säänneltyjä tilanteita samalla tavalla ja siten mukauttanut kansallisen lainsäädännön yhteisön oikeuteen.

51 a) Eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojen siirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990

annetun neuvoston direktiivin 90/434/ETY 2 artiklan d alakohdassa ei vaadita, että direktiivin 2 artiklan h alakohdassa tarkoitettu hankkiva yhtiö itse harjoittaa yritystoimintaa tai että kyseessä on kahden yhtiön yritystoiminnan pysyvä yhdistäminen rahoitukselliseksi ja taloudelliseksi kokonaisuudeksi. Se, että siitä luonnollisesta henkilöstä, joka oli hankittujen yhtiöiden ainoa osakkeenomistaja ja johtaja, tulee hankkivan yhtiön ainoa osakkeenomistaja ja johtaja, ei myöskään estä katsomasta kyseistä liiketoimintaa osakkeiden vaihdolla suoritetuksi sulautumiseksi.

b) Direktiivin 90/434/ETY 11 artiklaa on tulkittava siten, että kansallisten viranomaisten on sen valvomiseksi, onko suunnitellun liiketoimen ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena veropetos tai veron kiertäminen, kussakin tapauksessa tutkittava liiketoimi kokonaisuudessaan. Kun kansalliset viranomaiset valvovat, onko suunnitellulla liiketoimella tällainen tarkoitus, niiden on kussakin tapauksessa tutkittava liiketoimi kokonaisuudessaan. Tällainen tutkinta on voitava saattaa tuomioistuinten harjoittaman valvonnan kohteeksi. Jäsenvaltiot voivat direktiivin 90/434/ETY 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti säätää sellaisesta olettamasta, että jos liiketoimia ei ole suoritettu hyväksyttävistä taloudellisista syistä, kyseessä on veropetos tai veron kiertäminen. Jäsenvaltioiden kuuluu päättää tämän edellyttämistä kansallisista menettelyistä suhteellisuusperiaatetta noudattaen. Sellaisen yleisesti sovellettavan säännön antaminen, jolla toisen kysymyksen a alakohdassa mainituilla perusteilla automaattisesti evätään verotuksellinen etu tietyiltä liiketoimien ryhmiltä riippumatta siitä, onko todella kyseessä veropetos tai veron kiertäminen, kuitenkin ylittää sen, mikä on välttämätöntä tällaisten petosten tai veron kiertämisen estämiseksi, ja sillä vahingoitetaan direktiivin tavoitteita.

c) Direktiivin 11 artiklassa tarkoitetun hyväksyttävän taloudellisen syyn käsitettä on tulkittava siten, että sillä tarkoitetaan muuta kuin pelkän verotuksellisen edun, kuten horisontaalisen tappiontasauksen, tavoittelua.