URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)
12. April 1994 *

In der Rechtssache C-1/93

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag vom Hoge Raad der Nederlanden in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Halliburton Services BV

gegen

Staatssecretaris van Financiën

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 7 und 52 bis 58 EWG-Vertrag

erläßt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten G. F. Mancini, der Richter M. Diez de Velasco (Berichterstatter), C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler und P. J. G. Kapteyn,

Generalanwalt: C. O. Lenz
Kanzler: L. Hewlett, Verwaltungsrätin

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der niederländischen Regierung, vertreten durch Rechtsberater A. Bos als Bevollmächtigten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Rechtsberater A. Caeiro und B. Smulders, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Halliburton Services BV, vertreten durch die Steuerberater B. van Wijck und D. van Unnik, der niederländischen Regierung, vertreten durch den stellvertretenden Rechtsberater J. W. de Zwaan als Bevollmächtigten, und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften in der Sitzung vom 20. Januar 1994,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 10. Februar 1994,

folgendes

Urteil

1 Der Hoge Raad der Nederlanden hat mit Urteil vom 23. Dezember 1992, beim Gerichtshof eingegangen am 4. Januar 1993, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag eine Frage nach der Auslegung der Artikel 7, 52 und 58 EWG-Vertrag zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen der in Den Haag niedergelassenen Gesellschaft niederländischen Rechts Halliburton Services BV und dem

Staatssecretaris van Financiën (im folgenden: Finanzverwaltung) über die Voraussetzungen der Befreiung von der Grunderwerbsteuer, die in der Wet op belastingen van rechtsverkeer vom 24. Dezember 1970 (Gesetz über Verkehrsteuern, im folgenden: Gesetz) und im Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer vom 21. Juni 1971 (Durchführungsverordnung betreffend Verkehrsteuern, im folgenden: Durchführungsverordnung) vorgesehen ist.

3 Der Halliburton-Konzern ist eine internationale Holdinggesellschaft, deren Muttergesellschaft, Halliburton Inc., in den Vereinigten Staaten von Amerika niedergelassen ist. Sie hält sämtliche Anteile an ihrer deutschen (Halliburton Co. Germany GmbH) und ihrer niederländischen Tochtergesellschaft (Halliburton Services BV). Die Letztgenannte besitzt die Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung niederländischen Rechts (besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid).

4 Im Rahmen einer Umstrukturierung der Tätigkeit des Halliburton-Konzerns in Europa veräußerte die deutsche Tochtergesellschaft mit notariell beurkundetem Vertrag vom 22. Dezember 1986 ihre ständige Niederlassung in den Niederlanden, zu der ein in Emmen belegenes Grundstück im Wert von 3 178 926 HFL gehörte, an die niederländische Tochtergesellschaft.

5 In den Niederlanden unterliegt die Übertragung des Eigentums an Grundstücken der Verkehrsteuer. Nach Artikel 15 Absatz 1 Buchstabe h des Gesetzes sind diese Transaktionen jedoch von der Steuer befreit, wenn sie „im Rahmen einer internen Umstrukturierung von Aktiengesellschaften und von Gesellschaften mit beschränkter Haftung" vorgenommen werden.

6 Nach Artikel 5 der Durchführungsverordnung gilt diese Steuerbefreiung nur für Veräußerungsgeschäfte zwischen Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die zu einem Konzern gehören, dessen Muttergesellschaft ebenfalls eine dieser beiden Rechtsformen besitzt. Wie sich jedoch aus den Akten ergibt, hat das vorlegende Gericht bereits entschieden, daß der Halliburton Services die Steuerbefreiung aufgrund des im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Niederlanden und den Vereinigten Staaten von Amerika niedergelegten Diskriminierungsverbots nicht deshalb versagt werden dürfe, weil es sich bei der Muttergesellschaft des Halliburton-Konzerns um eine nach nordamerikanischem Recht errichtete Gesellschaft handle.

7 Die niederländische Finanzverwaltung vertrat die Auffassung, die Übertragung des Eigentums an dem Grundstück durch die deutsche an die niederländische Gesellschaft könne nicht von der Steuer befreit werden und forderte von der Halliburton Services BV die Zahlung der Verkehrsteuer.

8 Mit Urteil vom 11. Dezember 1990 wies der Gerechtshof Den Haag die von dieser Gesellschaft erhobene Klage mit der Begründung ab, das das Grundstück veräußernde Unternehmen — Halliburton Co. Germany GmbH — sei keine Gesellschaft niederländischen Rechts im Sinne von Artikel 5 Absatz 4 der Durchführungsverordnung und die in Frage stehende Transaktion könne daher nicht von der Steuer befreit werden.

9 Die Klägerin legte Rechtsmittel beim Hoge Raad ein und machte u. a. geltend, die vorstehend beschriebenen Voraussetzungen der Steuerbefreiung stellten eine gegen den EWG-Vertrag verstoßende Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit dar.

10 Der Hoge Raad hat Zweifel an der Vereinbarkeit des Gesetzes und der Durchführungsverordnung mit den Artikeln 7 und 52 bis 58 EWG-Vertrag; er hat daher beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Wenn ein Mitgliedstaat eine Steuer auf den Erwerb von in diesem Staat belegenen unbeweglichen Gegenständen oder dinglichen Rechten an diesen Gegenständen erhebt und für den Erwerb im Rahmen einer internen Umstrukturierung eine Befreiung vorsieht — Artikel 2 und 15 Absatz 1 Buchstabe h der Wet op belastingen van rechtsverkeer in Verbindung mit Artikel 5 des Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (Fassung 1986) —, läßt es dann Artikel 7 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft — u. a. unter Berücksichtigung der Artikel 52 bis 58 EWG-Vertrag — zu, daß diese Befreiung zwar gewährt wird, wenn die betreffenden Gegenstände von einer nach dem Recht dieses Mitgliedstaats errichteten Gesellschaft — im vorliegenden Fall einer Aktiengesellschaft oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung — veräußert werden, nicht jedoch dann, wenn eine entsprechende, nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats errichtete und dort ansässige Gesellschaft — im vorliegenden Fall eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung deutschen Rechts — Veräußerer ist?

11 Vorab ist festzustellen, daß weder das vorlegende Gericht noch die Parteien des Ausgangsverfahrens angezweifelt haben, daß die streitige Eigentumsübertragung allen im niederländischen Gesetz und in der Durchführungsverordnung vorgesehenen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung mit Ausnahme derjenigen entsprach, die das für die Gründung der beteiligten Gesellschaften geltende Recht betrifft. Es ist demnach davon auszugehen, daß die streitige Steuerbefreiung für die im Rahmen der Umstrukturierung des Halliburton-Konzerns vorgenommene Übertragung des Eigentums an dem Grundstück gewährt worden wäre, wenn beide an der Übertragung der ständigen Niederlassung in den Niederlanden beteiligten Gesellschaften die Rechtsform von Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung des niederländischen Rechts besessen hätten.

12 Was Artikel 7 EWG-Vertrag angeht, ist zunächst darauf hinzuweisen (vgl. Urteil vom 30. Mai 1989 in der Rechtssache 305/87, Kommission/Griechenland, Slg. 1989, 1461, Randnr. 13), daß diese Vorschrift autonom nur auf durch das Gemeinschaftsrecht geregelte Fallgestaltungen angewendet werden kann, für die der Vertrag keine besonderen Diskriminierungsverbote vorsieht. Es steht aber fest (vgl. Urteil vom 14. Januar 1988 in der Rechtssache 63/86, Kommission/Italien, Slg. 1988, 29, Randnr. 12), daß Artikel 52 im wesentlichen darauf abzielt, für das Gebiet der selbständigen Tätigkeiten den in Artikel 7 verankerten Grundsatz der Gleichbehandlung zu verwirklichen. Die letztgenannte Vorschrift findet im vorliegenden Fall daher keine Anwendung.

13 Die Frage des vorlegenden Gerichts geht somit im wesentlichen dahin, ob die Artikel 52 und 58 EWG-Vertrag es einem Mitgliedstaat verwehren, eine Steuerbefreiung beim Erwerb von in seinem Hoheitsgebiet belegenen unbeweglichen Sachen oder von dinglichen Rechten an solchen Sachen im Rahmen einer internen Umstrukturierung nur dann zu gewähren, wenn die Sachen von einer nach seinem eigenen Recht errichteten Gesellschaft erworben werden, nicht aber, wenn sie von einer gleichartigen, nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats errichteten Gesellschaft erworben werden.

14 Die den Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats durch Artikel 52 zuerkannte Niederlassungsfreiheit, die für sie die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten unter den Voraussetzungen umfaßt, die nach dem Recht des Aufnahmemitgliedstaats für seine eigenen Staatsangehörigen gelten, schließt für nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründete Gesellschaften, die

ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, das Recht ein, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat über eine Filiale oder eine Agentur auszuüben.

15 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes (vgl. Urteil vom 13. Juli 1993 in der Rechtssache C-330/91, Commerzbank, Slg. 1993, I-4017, Randnr. 14) ergibt sich, daß die Vorschriften über die Gleichbehandlung nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit oder — was Gesellschaften angeht — des Sitzes, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung verbieten, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen.

16 Schließlich ist Artikel 52 EWG-Vertrag, wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat (vgl. u. a. Urteil vom 28. April 1977 in der Rechtssache 71/76, Thieffry, Slg. 1977, 765), seit dem Ablauf der Übergangszeit eine unmittelbar anwendbare Vorschrift, auch wenn in einem bestimmten Bereich die in Artikel 54 Absatz 2 und 57 Absatz 1 EWG-Vertrag vorgesehenen Richtlinien fehlen.

17 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, daß die streitige Steuervorschrift die Befreiung von der Grunderwerbsteuer auf die Geschäfte beschränkt, die zwischen Gesellschaften niederländischen Rechts stattfinden, die in der Form von Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung errichtet worden sind, so wie diese nach dem Recht dieses Staates definiert sind, und zwar unter Ausschluß der im Recht der anderen Mitgliedstaaten vorgesehenen gleichwertigen Gesellschaftsformen.

18 Die niederländische Regierung ist der Auffassung, diese gesetzliche Regelung sei nicht diskriminierend, weil Steuerpflichtiger nicht die deutsche Gesellschaft, sondern die niederländische Gesellschaft sei. Der Sachverhalt spiele sich nur innerhalb der Rechtsordnung der Niederlande ab und falle daher nicht unter das Gemeinschaftsrecht.

19 Die Zahlung einer Abgabe anläßlich des Verkaufs eines Grundstücks stellt jedoch eine Belastung dar, die den Verkauf des Gegenstandes erschwert und daher Auswirkungen auf die Lage des Veräußerers hat. In einem Fall wie dem vorliegenden befindet sich der Verkäufer in einer deutlich weniger günstigen Lage als dann, wenn er für seinen Tätigkeitsbereich in den Niederlanden die Form der Aktiengesellschaft oder der Gesellschaft mit beschränkter Haftung anstelle der Form einer ständigen Niederlassung gewählt hätte.

20 Auch wenn die unterschiedliche Behandlung nur eine mittelbare Auswirkung auf die Lage der nach dem Recht der anderen Mitgliedstaaten errichteten Gesellschaften hat, stellt sie eine nach Artikel 52 EWG-Vertrag verbotene Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit dar.

21 Die niederländische Regierung macht geltend, die Beschränkung der Steuerbefreiung auf nach nationalem Recht errichtete Gesellschaften sei erforderlich, weil die zuständige Finanzverwaltung nicht in der Lage sei, die Gleichwertigkeit der Rechtsformen der Körperschaften der anderen Mitgliedstaaten mit den Rechtsformen der Aktiengesellschaft und der Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Sinne des nationalen Rechts zu überprüfen.

22 Diesem Vorbringen ist nicht zu folgen. Die die Merkmale der Gesellschaftsformen der anderen Mitgliedstaaten betreffenden Angaben lassen sich nämlich zur Anwendung der Verkehrsteuer mit Hilfe des Systems beschaffen, das in der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern (ABl. L 336, S. 15) in der durch die Richtlinien 79/1070/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 (ABl. L 331, S. 8) und 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 (ABl. L 76, S. 1) geänderten Fassung vorgesehen ist. Nach Artikel 1 Absatz 2 dieser Richtlinie gilt das System der gegenseitigen Erteilung von Auskünften nämlich für Steuern auf die Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens. Außerdem gilt dieses System nach Artikel 1 Absatz 1 für alle Auskünfte, die für die zutreffende Festsetzung der unter die Richtlinie fallenden Steuern durch die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten geeignet sein können.

23 Auf die Frage des vorlegenden Gerichts ist folglich zu antworten, daß die Artikel 52 und 58 EWG-Vertrag einer rechtlichen Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die die Befreiung von der Grunderwerbsteuer, die gewöhnlich bei Veräußerungen oder Verkäufen geschuldet wird, die anläßlich der Umstrukturierung innerhalb eines Konzerns erfolgen, auf die Fälle beschränkt, in denen die Gesellschaft, der diese Steuerbefreiung zugute kommen soll, unbewegliches Vermögen von einer Gesellschaft erwirbt, die nach nationalem Recht errichtet worden ist, und diese Vergünstigung versagt, wenn die veräußernde Gesellschaft nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats errichtet worden ist.

Kosten

24 Die Auslagen der niederländischen Regierung und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

auf die ihm vom Hoge Raad der Nederlanden mit Urteil vom 23. Dezember 1992 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Die Artikel 52 und 58 EWG-Vertrag stehen einer rechtlichen Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die die Befreiung von der Grunderwerbsteuer, die gewöhnlich bei Veräußerungen oder Verkäufen geschuldet wird, die anläßlich

der Umstrukturierung innerhalb eines Konzerns erfolgen, auf die Fälle beschränkt, in denen die Gesellschaft, der diese Steuerbefreiung zugute kommen soll, unbewegliches Vermögen von einer Gesellschaft erwirbt, die nach nationalem Recht errichtet worden ist, und diese Vergünstigung versagt, wenn die veräußernde Gesellschaft nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats errichtet worden ist.

Mancini Diez de Velasco Kakouris

Schockweiler Kapteyn

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 12. April 1994.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Sechsten Kammer

G. F. Mancini