YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
12 päivänä huhtikuuta 1994 *

Asiassa C-1/93,

jonka Hoge Raad der Nederlanden on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen ensin mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Halliburton Services BV

vastaan

Staatssecretaris van Financiën

ennakkoratkaisun ETY:n perustamissopimuksen 7 ja 52–58 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja G. F. Mancini sekä tuomarit M. Diez de Velasco (esittelevä tuomari), C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler ja P. J. G. Kapteyn,

julkisasiamies: C. O. Lenz,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet:

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

- Alankomaiden hallitus, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja A. Bos,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellinen neuvonantaja A. Caeiro ja oikeudellisen yksikön virkamies B. Smulders,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan suulliset huomautukset, jotka sille ovat 20.1.1994 pidetyssä istunnossa esittäneet Halliburton Services BV, edustajinaan verotusneuvonantajat B. van Wijck ja D. van Unnik, Alankomaiden hallitus, asiamiehenään oikeudellinen apulaisneuvonantaja J. W. de Zwaan, sekä Euroopan yhteisöjen komissio,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.2.1994 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Hoge Raad der Nederlanden (jäljempänä Hoge Raad) on esittänyt 23.12.1992 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 4.1.1993, ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen, joka koskee ETY:n perustamissopimuksen 7 ja 52–58 artiklan tulkintaa.

2 Kysymys on esitetty hollantilaisen Halliburton Services BV -yhtiön, kotipaikka Haag, ja Staatssecretaris van Financiënin (jäljempänä veroviranomainen) välisessä oikeudenkäyntiasiassa, joka koskee kiinteistön luovutuksesta kannettavasta verosta 24.12.1970 annetussa *Wet op belastingen van rechtsverkeer*issä (oikeustoimien verotusta koskeva laki, jäljempänä laki) ja 21.6.1971 annetussa *Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer*issä (oikeustoimien verotusta koskeva täytäntöönpanopäätös, jäljempänä täytäntöönpanopäätös) säädetyn vapautuksen edellytyksiä.

3 Halliburton-konserni on kansainvälinen holdingyhtiö, jonka emoyhtiö Halliburton Inc. on sijoittautunut Yhdysvaltoihin. Emoyhtiö omistaa kaikki saksalaisen tytäryhtiönsä (Halliburton Co. Germany GmbH) ja hollantilaisen tytäryhtiönsä (Halliburton Services BV) osakkeet. Viimeksi mainittu on

Hollannin oikeuden mukaisesti perustettu "suljettu" rajavastuuyhtiö (besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid).

4 Halliburton-konsernin Euroopan-toimintojen uudelleenorganisoinnin yhteydessä saksalainen tytäryhtiö myi notaarin 22.12.1986 vahvistamalla asiakirjalla hollantilaiselle tytäryhtiölle Hollannissa sijaitsevan pysyvän toimipaikkansa, johon kuului Emmenissä sijaitseva 3 178 926 Alankomaiden guldenin arvoinen kiinteistö.

5 Alankomaissa kiinteistön luovutuksesta on maksettava oikeustoimista kannettava vero. Lain 15 pykälän ensimmäisen momentin h kohdassa säädetään kuitenkin kyseisten toimien verovapaudesta silloin, kun ne on toteutettu "osakeyhtiöiden tai 'suljettujen' rajavastuuyhtiöiden sisäisen uudelleenorganisoinnin yhteydessä".

6 Täytäntöönpanopäätöksen 5 pykälän nojalla vapautus on rajoitettu koskemaan ainoastaan sellaisten osakeyhtiöiden ja suljettujen rajavastuuyhtiöiden välisiä luovutuksia, jotka kuuluvat konserniin, jonka emoyhtiö edustaa jompaakumpaa yhtiömuotoa. On kuitenkin syytä lisätä, että oikeudenkäyntiasiakirjoista ilmenee Hoge Raadin jo päättäneen, että syrjintäkiellon periaatteen mukaan, sellaisena kuin se on esitettynä Alankomaiden ja Yhdysvaltojen verotusta koskevassa kahdenvälisessä sopimuksessa, Halliburton Services BV -yhtiöltä ei voida evätä kyseistä vapautusta sillä perusteella, että Halliburton-konsernin emoyhtiö on Yhdysvaltojen oikeuden mukaisesti perustettu yhtiö.

7 Katsottuaan, ettei saksalaisen ja hollantilaisen yhtiön väliseen kiinteistön luovutukseen voitu soveltaa mainittua vapautusta, Hollannin veroviranomainen vaati Halliburton Services BV -yhtiötä maksamaan veron oikeustoimesta.

8 Gerechtshof te 's-Gravenhage hylkäsi 11.12.1990 tekemällään päätöksellä yhtiön tekemän valituksen sillä perusteella, ettei luovuttava yritys – Halliburton Co. Germany GmbH – ollut hollantilainen yritys, sellaisena kuin se on määriteltynä täytäntöönpanopäätöksen 5 pykälän 4 momentissa, ja ettei kyseiseen liiketoimeen voitu näin ollen soveltaa vapautusta.

9 Kantajayhtiö valitti päätöksestä Hoge Raadiin ja väitti erityisesti, että edellä kuvattuihin vapautuksen saamisen edellytyksiin sisältyy perustamissopimuksen määräysten vastaista kansallisuuteen perustuvaa syrjintää.

10 Koska Hoge Raadilla oli epäilyksiä lain ja täytäntöönpanopäätöksen yhteensopivuudesta perustamissopimuksen 7 ja 52–58 artiklan kanssa, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Silloin kun jäsenvaltio verottaa alueellaan olevan kiinteän omaisuuden hankintaa tai tällaista kiinteää omaisuutta koskevan esineoikeuden hankintaa ja sallii poikkeuksen sisäisen uudelleenorganisoinnin yhteydessä – katso *Wet op belastingen van rechtsverkeer*in 2 pykälä ja 15 pykälän ensimmäisen momentin h kohta sekä *Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer*in (vuoden 1986 versio) 5 pykälä – sallitaanko Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen 7 artiklassa, myös saman sopimuksen 52–58 artikla huomioon ottaen, että vapautus tosiasiallisesti myönnetään, jos omaisuus on hankittu kyseisen jäsenvaltion oikeuden mukaisesti perustetulta yhtiöltä – käsiteltävänä olevassa tapauksessa osakeyhtiöltä (naamloze vennootschap) tai suljetulta rajavastuuyhtiöltä (besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid) – mutta ei, jos omaisuus on hankittu vastaavanlaiselta yhtiöltä, joka on perustettu jonkin toisen jäsenvaltion oikeuden mukaisesti – käsiteltävänä olevassa tapauksessa saksalaiselta rajavastuuyhtiöltä (Gesellschaft mit beschränkter Haftung)?"

11 Aluksi on syytä huomauttaa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin sen enempää kuin pääasian asianosaisetkaan eivät ole kyseenalaistaneet sitä, että kyseisten yhtiöiden perustamista säätelevää lainsäädäntöä lukuun ottamatta riidanalainen luovutus täyttää kaikki Hollannin laissa ja täytäntöönpanopäätöksessä säädetyt vapautuksen edellytykset. On siis kiistatonta, että jos kummatkin Alankomaissa sijaitsevan kiinteän toimipaikan luovutukseen osallistuneet yhtiöt olisivat olleet Hollannin oikeuden mukaisesti perustettuja osakeyhtiöitä tai "suljettuja" rajavastuuyhtiöitä, Halliburton-yhtymän uudelleenorganisoinnin yhteydessä tehtyyn kiinteän omaisuuden luovutukseen olisi sovellettu riidanalaista vapautusta.

12 Perustamissopimuksen 7 artiklan osalta on ensinnäkin otettava huomioon (ks. asia 305/87, komissio v. Kreikka, tuomio 30.5.1989, Kok. 1989, s. 1461, 13 kohta), että sitä sovelletaan itsenäisesti ainoastaan sellaisiin yhteisön oikeuden soveltamisalaan kuuluviin tilanteisiin, joita varten perustamissopimuksessa ei ole erityisiä syrjinnän kieltäviä määräyksiä. Vakiintuneen tulkinnan mukaan on kuitenkin niin (ks. asia 63/86, komissio v. Italia, tuomio 14.1.1988, Kok. 1988, s. 29, 12 kohta), että 52 artiklalla pyritään ennen kaikkea toteuttamaan 7 artiklassa vahvistettu yhdenvertaisen kohtelun periaate itsenäisen ammatin-

harjoittamisen alalla. Niinpä 7 artiklaa ei voida soveltaa käsiteltävänä olevaan tapaukseen.

13 Näin ollen kansallinen tuomioistuin kysyy tarkemmin ottaen, onko perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan vastaista, että jäsenvaltio myöntää vapautuksen alueellaan sijaitsevan kiinteän omaisuuden hankintaa tai tällaista omaisuutta koskevan esineoikeuden hankintaa koskevasta verosta sisäisen uudelleenorganisoinnin yhteydessä ainoastaan silloin, kun omaisuuden hankkinut yhtiö on perustettu sen oman oikeuden mukaisesti, mutta ei silloin, kun se on hankittu vastaavanlaiselta yhtiöltä, joka on perustettu jonkin toisen jäsenvaltion oikeuden mukaisesti.

14 Tässä yhteydessä on ensinnäkin muistutettava, että jäsenvaltioiden kansalaisille 52 artiklassa myönnettävään sijoittautumisvapauteen – johon kuuluu heidän oikeutensa ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia samoilla edellytyksillä kuin mitkä sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia – sisältyy perustamissopimuksen 58 artiklan nojalla sellaisten jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, oikeus harjoittaa toimintaa kyseisessä jäsenvaltiossa sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä.

15 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä (ks. asia C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993, Kok. 1993, s. I-4017, 14 kohta) ilmenee, että yhdenvertaista kohtelua koskevissa säännöissä kielletään paitsi kansalaisuuteen – tai kotipaikkaan, jos kyse on yhtiöistä – perustuva avoin syrjintä, myös kaikki peitellyt syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita soveltaen päädytään tosiasiassa samaan lopputulokseen.

16 Lisäksi on otettava huomioon, että kuten yhteisöjen tuomioistuin on useaan otteeseen todennut (ks. erityisesti asia 71/76, Thieffry, tuomio 28.4.1977, Kok. 1977, s. 765), siirtymäkauden päätyttyä ETY:n perustamissopimuksen 52 artikla on sellaisenaan sovellettava määräys, siitäkin huolimatta että tietyillä aloilla perustamissopimuksen 54 artiklan toisessa kohdassa ja 57 artiklan 1 kohdassa määrättyjä direktiivejä ei ole annettu.

17 Käsiteltävänä olevassa tapauksessa on huomattava, että riidanalaisella verosäännöksellä rajoitetaan vapautus kiinteää omaisuutta koskevien liiketoimien verosta koskemaan ainoastaan sellaisten hollantilaisten yhtiöiden välisiä liiketoimia, jotka ovat osakeyhtiöitä tai "suljettuja" rajavastuuyhtiöitä, sellaisina kuin ne määritellään Alankomaiden lainsäädännössä, ja suljetaan

ulkopuolelle muiden jäsenvaltioiden lainsäädännössä säädetyt vastaavat yhtiömuodot.

18 Alankomaiden hallitus katsoo, ettei lainsäädäntöön sisälly syrjintää, koska verovelvollisena ei ole saksalainen yhtiö vaan hollantilainen yhtiö. Koska tilanne on puhtaasti Alankomaiden sisäiseen oikeusjärjestykseen kuuluva asia, se ei Alankomaiden hallituksen mielestä kuulu yhteisön oikeuden soveltamisalaan.

19 Tässä yhteydessä on todettava, että veron maksaminen kiinteistön myynnin yhteydessä on myyntiedellytyksiä heikentävä kustannus, joten se vaikuttaa luovuttajan asemaan. Käsiteltävänä olevan kaltaisessa tapauksessa myyjä olisi ollut selvästi paremmassa asemassa, jos se olisi valinnut Alankomaissa tapahtuvaa liiketoimintaansa varten osakeyhtiö- tai "suljettu" rajavastuuyhtiö -muodon kiinteän toimipaikan sijasta.

20 Vaikka erilainen kohtelu vaikuttaa ainoastaan välillisesti muiden jäsenvaltioiden lainsäädännön mukaisesti perustettuihin yhtiöihin, se on perustamissopimuksen 52 artiklassa kiellettyä kansallisuuteen perustuvaa syrjintää.

21 Alankomaiden hallitus väittää, että verovapauden rajoittaminen koskemaan ainoastaan kansallisen oikeuden mukaisesti perustettuja yhtiöitä on tarpeen, koska toimivaltainen veroviranomainen ei voi valvoa, vastaavatko muiden jäsenvaltioiden yhteisöjen oikeudelliset muodot kansallisessa lainsäädännössä tarkoitettuja osakeyhtiöitä ja "suljettuja" rajavastuuyhtiöitä.

22 Väitettä ei voida hyväksyä. Muiden jäsenvaltioiden yhtiömuotoja koskevia tietoja on mahdollista hankkia oikeudellisten liiketoimien verotusta varten jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annetussa neuvoston direktiivissä 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna 6.12.1979 annetulla neuvoston direktiivillä 79/1070/ETY (EYVL L 331, s. 8) ja 25.2.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1), säädetyn järjestelmän avulla. Direktiivin 1 artiklan 2 kohdan mukaan tietojenvaihtojärjestelmää sovelletaan irtaimen ja kiinteän omaisuuden luovutuksen verotukseen. Lisäksi 1 artiklan 1 kohdassa säädetään, että järjestelmä koskee kaikkia tietoja, joiden avulla jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat määrätä direktiivissä tarkoitetut verot oikein.

23 Näin ollen kansallisen tuomioistuimen esittämään kysymykseen on vastattava, että perustamissopimuksen 52 ja 58 artikla ovat esteenä sille, että jäsenvaltion lainsäädännössä myönnetään vapautus konsernin sisäisen uudelleenorganisoinnin yhteydessä tapahtuvien kiinteää omaisuutta koskevien liiketoimien verosta, joka on tavallisesti maksettava luovutus- tai myyntitapauksessa, ainoastaan niissä tapauksissa, että verovapautuksen saava yhtiö hankkii kiinteää omaisuutta kansallisen oikeuden mukaisesti perustetulta yhtiöltä, ja vapautus silloin, kun luovutuksen tekevä yritys on perustettu jonkin toisen jäsenvaltion oikeuden mukaisesti.

Oikeudenkäyntikulut

24 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Alankomaiden hallitukselle 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 oikeudenkäyntikuluista.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Hoge Raad der Nederlandenin 23.12.1992 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

ETY:n perustamissopimuksen 52 ja 58 artikla ovat esteenä sille, että jäsenvaltion lainsäädännössä myönnetään vapautus konsernin sisäisen uudelleenorganisoinnin yhteydessä tapahtuvien kiinteää omaisuutta koskevien liiketoimien verosta, joka on tavallisesti maksettava luovutus- tai myyntitapauksessa, ainoastaan niissä tapauksissa, että verovapautuksen saava yhtiö hankkii kiinteää omaisuutta kansallisen oikeuden mukaisesti perustetulta yhtiöltä, ja vapautus silloin, kun luovutuksen tekevä yritys on perustettu jonkin toisen jäsenvaltion oikeuden mukaisesti.

Mancini Díez de Velasco Kakouris

Schockweiler Kapteyn

Julistettiin Luxemburgissa 12 päivänä huhtikuuta 1994.

R. Grass
kirjaaja

G. F. Mancini
kuudennen jaoston puheenjohtaja