DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
av den 12 april 1994*

I mål C-1/93

har Hoge Raad der Nederlanden till domstolen gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

Halliburton Services BV

och

Staatssecretaris van Financiën.

Begäran avser tolkningen av artiklarna 7 och 52–58 i EEG-fördraget.

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden G. F. Mancini samt domarna M. Diez de Velasco (referent), C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler och P. J. G. Kapteyn,

generaladvokat: C. O. Lenz,
justitiesekreterare: L. Hewlett, byrådirektör

som beaktat de skriftliga yttrandena från

— den nederländska regeringen, genom juridiske rådgivaren A. Bos, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: nederländska.

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren A. Caeiro och B. Smulders, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

som beaktat förhandlingsrapporten,

som hört de muntliga yttrandena, avgivna vid sammanträde den 20 januari 1994, av Halliburton Services BV, företrätt av B. van Wijck och D. van Unnik, skatterådgivare, av den nederländska regeringen, företrädd av biträdande juridiske rådgivaren J. W. de Zwaan, i egenskap av ombud, och av Europeiska gemenskapernas kommission, och

som hört generaladvokatens förslag till avgörande, framlagt vid sammanträde den 10 februari 1994,

meddelar följande

dom

1 Genom dom av den 23 december 1992, som inkom till domstolen den 4 januari 1993, har Hoge Raad der Nederlanden (nedan kallad "Hoge Raad") ställt en fråga, i enlighet med artikel 177 i EEG-fördraget, om tolkningen av artiklarna 7 och 52–58 i det fördraget.

2 Frågan har uppkommit inom ramen för en tvist mellan det nederländska bolaget Halliburton Services BV, etablerat i Haag, och Staatssecretaris van Financiën (nedan kallad "skattemyndigheten") angående villkoren för befrielse från skatt på fastighetstransaktioner som föreskrivs i Wet op belastingen van rechtsverkeer av den 24 december 1970 (lag om skatt på rättshandlingar, nedan kallad "lagen") och Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer av den 21 juni 1971 (förordning om genomförande av beskattning av rättshandlingar, nedan kallad "genomförandeförordningen").

3 Koncernen Halliburton är ett internationellt holdingbolag vars moderbolag, Halliburton Inc., är etablerat i USA. Det innehar samtliga aktier i de tyska (Halliburton Co, Germany GmbH) och nederländska (Halliburton Services BV) dotterbolagen. Det sistnämnda är bildat som ett "privat" bolag med begränsat ansvar (besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid) enligt nederländsk rätt.

4 Inom ramen för en omstrukturering av Halliburton-koncernens verksamhet i Europa sålde det tyska dotterbolaget till det nederländska dotterbolaget, genom en av notarius publicus bestyrkt handling av den 22 december 1986, sitt fasta driftställe i Nederländerna, i vilket ingick en fastighet, belägen i Emmen, med ett värde av 3 178 926 nederländska floriner.

5 I Nederländerna är överlåtelse av fastigheter belagd med skatt på rättshandlingar. I artikel 15 h första stycket i lagen föreskrivs dock att sådana transaktioner skall vara befriade från skatt som genomförs "i samband med en intern omstrukturering av aktiebolag och 'privata' bolag med begränsat ansvar".

6 Enligt artikel 5 i genomförandeförordningen begränsas denna befrielse till överlåtelser mellan aktiebolag och privata bolag med begränsat ansvar som tillhör en koncern vars moderbolag också har en av dessa två juridiska former. Det skall dock tilläggas att det framgår av handlingarna i målet att Hoge Raad, med stöd av den icke-diskrimineringsprincip som fastställts i den bilaterala överenskommelse om skatter som ingåtts mellan Nederländerna och USA, redan har beslutat att bolaget Halliburton Services inte kan fråntas rätten till skattebefrielse på grund av att moderbolaget i Halliburton-koncernen är bildat enligt nordamerikansk rätt.

7 Då den nederländska skattemyndigheten ansåg att de tyska och nederländska bolagens fastighetstransaktion inte kunde komma i åtnjutande av ovannämnda skattebefrielse, krävde den att Halliburton Services BV skulle betala skatten på rättshandlingar.

8 Genom beslut av den 11 december 1990 avslog Gerechtshof te 's-Gravenhage det bolagets talan med motiveringen att det avyttrande bolaget – Halliburton Co. Germany GmbH – inte var ett bolag enligt nederländsk rätt i enlighet med definitionen i artikel 5.4 i genomförandeförordningen och att den ifrågavarande transaktionen därför inte kunde komma i åtnjutande av skattebefrielsen.

9 Sökandebolaget överklagade hos Hoge Raad och gjorde bland annat gällande att de ovan beskrivna villkoren för skattebefrielse innebar diskriminering på grund av nationalitet i strid med bestämmelserna i fördraget.

10 Eftersom Hoge Raad var tveksam om lagen och genomförandeförordningen var förenliga med artiklarna 7 och 52–58 i fördraget beslöt den att förklara målet vilande och att ställa följande fråga till domstolen:

"Om en medlemsstat beskattar förvärv av fast egendom belägen på dess territorium, eller av sakrätter som hänför sig till sådan egendom, och föreskriver undantag för förvärv i samband med en intern omstrukturering - se artiklarna 2 och 15 h första stycket i 'Wet op belastingen van rechtsverkeer' tillsammans med artikel 5 i 'Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer' (1986 års version) - är det då förenligt med artikel 7 i fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen, även mot bakgrund av artiklarna 52-58 i det fördraget, att sådant undantag beviljas om egendomen förvärvas av ett bolag som är bildat i enlighet med den medlemsstatens rätt - i förevarande fall ett aktiebolag (naamloze vennootschap) eller ett 'privat' bolag med begränsat ansvar (besloten vennootschap met beperkte aanspraktlijkheid) - men inte om egendomen förvärvas av ett motsvarande bolag som bildats i enlighet med en annan medlemsstats rätt - i förevarande fall ett bolag med begränsat ansvar (Gesellschaft mit beschränkter Haftung)?"

11 Det skall inledningsvis påpekas att varken den nationella domstolen eller parterna i målet vid den nationella domstolen har ifrågasatt att den omtvistade överlåtelsen uppfyllde alla villkor för skattebefrielse enligt den nederländska lagen och genomförandeförordningen, med undantag för villkoret beträffande den rätt enligt vilken de berörda bolagen skall vara bildade. Det måste därför anses att om båda bolagen som deltog i överlåtelsen av den fasta anläggningen i Nederländerna hade bildats som aktiebolag eller privata bolag med begränsat ansvar enligt nederländsk rätt, så skulle den överlåtelse av den fasta egendomen som gjordes i samband med omstruktureringen av Halliburton-koncernen ha kommit i åtnjutande av den ifrågavarande skattebefrielsen.

12 Vad gäller artikel 7 i fördraget skall det först påpekas (se dom av den 30 maj 1989 i mål 305/87 kommissionen mot Grekland, Rec. s. 1461, punkt 13) att den bara kan tillämpas självständigt i situationer som faller under gemenskapsrätten och där det saknas särskilda regler om förbud mot diskriminering i fördraget. Det har även fastslagits (se dom av den 14 januari 1988 i mål 63/86 kommissionen mot Italien, Rec. s. 29, punkt 12) att artikel 52 huvudsakligen syftar till att genomföra den princip om likabehandling som fastställs i artikel 7 med avseende på verksamhet som egenföretagare. Den sistnämnda bestämmelsen är följaktligen inte tillämplig i förevarande fall.

13 Den nationella domstolens fråga går således i huvudsak ut på att utröna huruvida artiklarna 52 och 58 i fördraget utgör hinder för att en medlemsstat beviljar undantag från skatt vid förvärv av fast egendom belägen på dess territorium, eller av sakrätter som hänför sig till sådan egendom, i samband

med en intern omstrukturering endast när egendomen förvärvas av ett bolag som är bildat i enlighet med dess egen rätt och inte när den förvärvas av ett motsvarande bolag som bildats i enlighet med en annan medlemsstats rätt.

14 Det finns anledning att i detta hänseende först påminna om att den etableringsfrihet som enligt artikel 52 tillerkänns medborgarna i en medlemsstat och som innebär att de har rätt att starta verksamhet som egenföretagare och att utöva den på samma villkor som etableringslandet föreskriver för sina egna medborgare innefattar, enligt artikel 58 i fördraget, för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, rätt att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten via en filial eller ett kontor.

15 Det framgår vidare av domstolens rättspraxis (se dom av den 13 juli 1993 i mål C-330/91 Commerzbank, Rec. s. I-4017, punkt 14) att reglerna om likabehandling förbjuder inte endast öppen diskriminering på grund av nationalitet, eller säte när det gäller bolag, utan även varje form av dold diskriminering som genom tillämpning av andra särskiljande kriterier faktiskt leder till samma resultat.

16 Slutligen är det viktigt att erinra om att domstolen flera gånger har fastslagit (se bland annat dom av den 28 april 1977 i mål 71/76 Thieffry, Rec. s. 765) att artikel 52 i fördraget efter övergångsperiodens utgång är direkt tillämplig även om de direktiv som avses i artiklarna 54.2 och 57.1 i fördraget saknas inom ett visst område.

17 I det här fallet finns det anledning att notera att den omtvistade skattebestämmelsen enbart medger befrielse från skatt på fastighetstransaktioner som genomförs mellan nederländska bolag som har bildats i form av aktiebolag eller "privata" bolag med begränsat ansvar enligt definitionen i den statens lagstiftning, men inte för motsvarande bolagsformer enligt de andra medlemsstaternas lagstiftning.

18 Nederländernas regering anser att lagstiftningen i fråga inte innebär diskriminering, eftersom det inte är det tyska bolaget utan det nederländska som är skattskyldigt. Eftersom det är fråga om en rent intern situation enligt den nederländska rättsordningen, skulle den inte omfattas av gemenskapsrätten.

19 Det finns anledning att i detta sammanhang påpeka att betalning av skatt vid försäljning av en fastighet utgör en belastning som försämrar villkoren för försäljning av egendomen och således återverkar på överlåtarens situation. I ett sådant fall som det förevarande befinner sig säljaren i en klart mindre fördelaktig situation än om han hade valt bolagsformen aktiebolag eller "privat" bolag med begränsat ansvar i stället för fast etablering för sin verksamhet i Nederländerna.

20 Även om skillnaden i behandling bara indirekt påverkar situationen för de bolag som bildats enligt rätten i övriga medlemsstater, så utgör den en diskriminering på grund av nationalitet i strid med artikel 52 i fördraget.

21 Nederländernas regering har gjort gällande att det är nödvändigt att inskränka skattebefrielsen till bolag enligt nationell rätt på grund av att den behöriga skattemyndigheten inte har möjlighet att kontrollera att de andra medlemsstaternas bolag har juridiska former som motsvarar den nationella lagstiftningens aktiebolag och "privata" bolag med begränsat ansvar.

22 Detta argument kan inte godtas. Uppgifter om vad som kännetecknar de andra medlemsstaternas bolagsformer kan nämligen inhämtas i syfte att tillämpa skatten på rättshandlingar tack vare det system som föreskrivs i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15, fransk version; svensk specialutgåva del 09, volym 01), ändrad genom rådets direktiv 79/1070/EEG av den 6 december 1979 (EGT L 331, s. 8, fransk version; svensk specialutgåva del 09, volym 01) och genom rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 (EGT L 76, s. 1, fransk version; svensk specialutgåva del 09, volym 02). Enligt artikel 1.2 i det direktivet är systemet för utbyte av information tillämpligt på skatt på försäljning av lös eller fast egendom. I artikel 1.1 anges även att detta system avser all information som för medlemsstaternas behöriga myndigheter kan möjliggöra en riktig beskattning när det gäller de skatter som avses i direktivet.

23 Svaret på den nationella domstolens fråga är följaktligen att artiklarna 52 och 58 i fördraget utgör hinder för att lagstiftningen i en medlemsstat medger befrielse från den skatt på fastighetstransaktioner som normalt tas ut vid överlåtelse eller försäljning som sker i samband med en omstrukturering av en koncern enbart i de fall då det bolag som har rätt till sådan skattebefrielse förvärvar fast egendom av ett bolag som är bildat i överensstämmelse med

nationell rätt, men inte medger denna fördel då det överlåtande bolaget är bildat enligt en annan medlemsstats rätt.

Rättegångskostnader

24 De kostnader som har förorsakats Nederländernas regering och Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

– angående den fråga som genom dom av den 23 december 1992 förts vidare av Hoge Raad der Nederlanden – följande dom:

Artiklarna 52 och 58 i EEG-fördraget utgör hinder för att lagstiftningen i en medlemsstat medger befrielse från den skatt på fastighetstransaktioner som normalt tas ut vid överlåtelse eller försäljning som sker i samband med en omstrukturering av en koncern enbart i de fall då det bolag som har rätt till sådan skattebefrielse förvärvar fast egendom av ett bolag som är bildat i överensstämmelse med nationell rätt, men inte medger denna fördel då det överlåtande bolaget är bildat enligt en annan medlemsstats rätt.

Mancini Diez de Velasco Kakouris

Schockweiler Kapteyn

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 12 april 1994.

R. Grass
Justitiesekreterare

G. F. Mancini
Ordförande på sjätte avdelningen