

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(.././.././.././css/generic.css); EUR-Lex - 61993J0001 - FI

Avis juridique important

|

61993J0001

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (kuudes jaosto) 12 päivänä huhtikuuta 1994. - Halliburton Services BV vastaan Staatssecretaris van Financiën. - Hoge Raad der Nederlandenin esittämä ennakkoratkaisupyyntö. - Yhtiöt - Sijoittautumisoikeus - Syrjivä verotus. - Asia C-1/93.

Oikeustapauskokoelma 1994 sivu I-01137

Ruotsink. erityispainos sivu I-00071

Suomenk. erityispainos sivu I-00101

Tiivistelmä

Asianosaiset

Tuomion perustelut

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Päätöksen päätösosa

Avainsanat

Henkilöiden vapaa liikkuvuus - Sijoittautumisvapaus - Verolainsäädäntö - Oikeus vapautukseen kiinteää omaisuutta koskevien liiketoimien verosta yritysryhmän sisäisen uudelleenorganisoinnin yhteydessä - Oikeuden varaamista kansallisen oikeuden mukaisesti perustetuilta yhtiöiltä kiinteää omaisuutta hankkiville yhtiöille ei voida hyväksyä

(ETY:n perustamissopimuksen 52 ja 58 artikla; neuvoston direktiivi 77/799/ETY)

Tiivistelmä

\$\$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.

Se että kiinteän omaisuuden luovutus johtaa veron kantamiseen, lisää ostajalle liiketoimesta aiheutuvia kustannuksia, mikä vaikuttaa hintaan, jonka myyjä voi saada. Silloin kun myyjä on toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö, joka luovuttaa sen jäsenvaltion, jossa kyseistä lainsäädäntöä sovelletaan, alueella sijaitsevassa kiinteässä toimipaikassaan käytettävään omaisuuteen kuuluvan kiinteistön, myyjä on huonommassa asemassa kuin jos se olisi toiminut mainitussa valtiossa perustamalla tytäryhtiön, joka täyttäisi vapautukseen oikeuttavat edellytykset.

Vaikka erilainen kohtelu vaikuttaa ainoastaan välillisesti muiden jäsenvaltioiden lainsäädännön mukaisesti perustettuihin yhtiöihin, se on perustamissopimuksen 52 artiklassa kiellettyä kansallisuuteen perustuvaa syrjintää, koska perustamissopimuksen 58 artiklassa annettua oikeuttaan harjoittaa toimintaansa toisessa jäsenvaltiossa sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä käyttävä yritys on huonommas- sa asemassa kuin kyseisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustetut yritykset.

Syrjintää ei voida perustella kansallisten viranomaisten vaikeudella valvoa kansallisten ja muiden jäsenvaltioiden yhtiömuotojen välistä vastaavuutta, sillä valvonnassa tarvittavat tiedot on mahdollista hankkia kyseistä verotusta varten jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla annetussa direktiivissä 77/779/ETY säädetyin järjestelmän ansiosta.

Asianosaiset

Asiassa C-1/93,

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

Halliburton Services BV

vastaaan

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:

- 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

Tuomion perustelut

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 oikeudenkäyntiasianssa, joka koskee kiinteistön luovutuksesta kannettavasta verosta 24.12.1970 annetussa Wet op belastingen van rechtsverkeerissä (oikeustoimien verotusta koskeva laki, jäljempänä laki) ja 21.6.1971 annetussa Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeerissä (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 syrjäntäkiellon periaatteen mukaan, sellaisena kuin se on esitettyä 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 Gerechthof 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 rechtsverkeerin 2 pykälä ja 15 pykälän ensimmäisen momentin h kohta sekä Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeerin (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 vastaavalaiselta 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 ammatinharjoittamisen 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 peiteltyt syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita soveltaen päädytään tosiasiallisesti 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 määrittää 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), säädetyin 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.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

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.

Päätöksen päätösosa

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.

