DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

12. april 1994 *

I sag C-1/93,

angående en anmodning, som Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Halliburton Services BV

mod

Staatssecretaris van Financiën,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EØF-traktatens artikel 7 og 52-58,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, G. F. Mancini, og dommerne M. Diez de Velasco (refererende dommer), C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler og P. J. G. Kapteyn,

generaladvokat: C. O. Lenz
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

* Processprog: nederlandsk.

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den nederlandske regering ved juridisch adviseur A. Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent A. Caeiro og B. Smulders, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at Halliburton Services BV ved skatterådgiverne B. van Wijck og D. van Unnik, den nederlandske regering ved adjunct-juridisch adviseur J. W. de Zwaan, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 20. januar 1994,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 10. februar 1994,

afsagt følgende

Dom

1 Ved dom af 23. december 1992, indgået til Domstolen den 4. januar 1993, har Nederlandenes Hoge Raad i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af traktatens artikel 7 og 52-58.

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag anlagt af det nederlandske selskab Halliburton Services BV, Haag, mod Staatssecretaris van Financiën (herefter benævnt

»afgiftsmyndigheden«) vedrørende betingelserne for afgiftsfritagelse i forbindelse med overdragelse af fast ejendom i henhold til Wet op belastingen van rechtsverkeer af 24. december 1970 (den nederlandske lov om afgifter på retshandler, herefter benævnt »loven«) og Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer af 21. juni 1971 (gennemførelsesbekendtgørelse vedrørende afgifter på retshandler, herefter benævnt »gennemførelsesbekendtgørelsen«).

3 Halliburton-koncernen er et internationalt holdingforetagende, hvis moderselskab, Halliburton Inc., har hjemsted i De Forenede Stater. Halliburton Inc. ejer alle anparterne i det tyske (Halliburton Co. Germany GmbH) og det nederlandske (Halliburton Services BV) datterselskab. Sidstnævnte er i henhold til nederlandsk ret stiftet som et anpartsselskab (besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid).

4 I forbindelse med en reorganisering af Halliburton-koncernens aktiviteter i Europa overdrog og solgte det tyske datterselskab ved notarialiter oprettet dokument af 22. december 1986 sit faste anlæg i Nederlandene, herunder en fast ejendom i Emmen til en værdi af 3 178 926 HFL, til det nederlandske datterselskab.

5 I Nederlandene opkræves der overdragelsesafgift ved overdragelse af fast ejendom. Der meddeles dog afgiftsfritagelse i henhold til lovens artikel 15, stk. 1, litra h), såfremt transaktionerne gennemføres »i forbindelse med en intern reorganisation af aktieselskaber og anpartsselskaber«.

6 Ifølge gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 5 er afgiftsfritagelsen begrænset til overdragelser mellem aktieselskaber og anpartsselskaber, der udgør en del af en koncern, hvis moderselskab ligeledes er et aktieselskab eller et anpartsselskab. Det skal dog tilføjes, at det fremgår af sagen, at Hoge Raad allerede har fastslået, at som følge af forbuddet mod forskelsbehandling i den bilaterale overenskomst mellem Nederlandene og De Forenede Stater til undgåelse af dobbeltbeskatning kan Halliburton Services ikke fratages retten til afgiftsfritagelse med den begrundelse, at Halliburton-koncernens moderselskab er stiftet i henhold til De Forenede Staters ret.

7 Efter at have fastslået, at den af det tyske og det nederlandske selskab gennemførte overdragelse af fast ejendom ikke kunne begrunde afgiftsfritagelse opkrævede den nederlandske afgiftsmyndighed overdragelsesafgift hos Halliburton Services BV.

8 Herefter anlagde Halliburton Services BV sag ved Gerechtshof, Haag, der ved afgørelse af 11. december 1990 frifandt afgiftsmyndigheden med den begrundelse, at det overdragende selskab — Halliburton Co. Germany GmbH — ikke var et nederlandsk selskab, jf. gennemførelsesbekendtgørelsens artikel 5, stk. 4, og at der derfor ikke kunne meddeles afgiftsfritagelse for transaktionen.

9 Derefter indgav Halliburton Services BV kassationsanke til Hoge Raad, idet selskabet bl.a. gjorde gældende, at de ovenfor beskrevne betingelser for afgiftsfritagelse indebar en forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, som er i strid med traktatens bestemmelser.

10 Hoge Raad, der var i tvivl om, hvorvidt loven og gennemførelsesbekendtgørelsen var forenelige med traktatens artikel 7 og 52-58, besluttede at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Såfremt en medlemsstat opkræver en afgift på erhvervelse af fast ejendom beliggende i denne stat eller af hertil knyttede tinglige rettigheder, og såfremt der meddeles afgiftsfritagelse for erhvervelse som led i en intern reorganisering — jf. artikel 2 og artikel 15, stk. 1, litra h), i den nederlandske lov om afgifter på retshandler, sammenholdt med artikel 5 i gennemførelsesbekendtgørelsen vedrørende afgifter på retshandler (1986-versionen) — giver EØF-traktatens artikel 7, når henses til traktatens artikel 52-58, da mulighed for at meddele fritagelse, når ejendommen erhverves af et i henhold til denne medlemsstats ret stiftet selskab — her et aktieselskab eller et anpartsselskab — men ikke når ejendommen erhverves af et tilsvarende selskab, som er stiftet i henhold til en anden medlemsstats ret og har hjemsted i denne stat — her et Gesellschaft mit beschränkter Haftung?«

11 Det bemærkes indledningsvis, at hverken den forelæggende ret eller parterne i hovedsagen — bortset fra betingelsen vedrørende den ret, i henhold til hvilken de deltagende selskaber skal være stiftet — har rejst tvivl om, at den omtvistede overdragelse opfyldte alle betingelserne for fritagelse i henhold til den nederlandske lov og gennemførelsesbekendtgørelse. Det må derfor antages, at såfremt begge de selskaber, der deltog i overdragelsen af det faste anlæg i Nederlandene, var blevet stiftet som aktieselskaber eller anpartsselskaber i henhold til nederlandsk ret, ville overdragelsen af den faste ejendom i forbindelse med reorganiseringen af Halliburton-koncernen have givet ret til den omtvistede afgiftsfritagelse.

12 Med hensyn til traktatens artikel 7 bemærkes indledningsvis (jf. dom af 30.5.1989, sag 305/87, Kommissionen mod Grækenland, Sml. s. 1461, præmis 13), at den kun kan anvendes selvstændigt på forhold omfattet af fællesskabsretten, for hvilke traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling. Imidlertid har Domstolen også fastslået, at artikel 52 først og fremmest har til formål for så vidt angår selvstændig erhvervsvirksomhed, at gennemføre det princip om ligebehandling, der fremgår af traktatens artikel 7 (jf. dom af 14.1.1988, sag 63/86, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 29, præmis 12). Derfor finder artikel 7 ikke anvendelse i det foreliggende tilfælde.

13 Den nationale ret ønsker således med det forelagte spørgsmål i det væsentligste afklaret, om traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for, at en medlemsstat kun meddeler afgiftsfritagelse for erhvervelse af fast ejendom beliggende i denne stat eller af hertil knyttede tinglige rettigheder i forbindelse med en intern reorganisation, såfremt den faste ejendom eller de tinglige rettigheder erhverves af et selskab, der er stiftet i henhold til statens egen ret, men derimod ikke såfremt erhververen er et tilsvarende selskab stiftet i henhold til en anden medlemsstats ret.

14 Det bemærkes for det første, at den i artikel 52 fastsatte etableringsfrihed for statsborgere i en medlemsstat, hvorefter disse har adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne borgere, i henhold til traktatens artikel 58 — for så vidt angår selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgiv-

ning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet — omfatter retten til at udøve deres virksomhed i den pågældende medlemsstat gennem en filial eller et agentur.

15 Det bemærkes videre, at det fremgår af Domstolens praksis (jf. dom af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, præmis 14), at ligebehandlingsprincippet ikke blot udelukker åbenbar forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, eller hjemsted for så vidt angår selskaber, men også alle former for skjult forskelsbehandling, som, ved anvendelsen af andre kriterier, i realiteten fører til samme resultat.

16 Endelig bemærkes, således som Domstolen flere gange har fastslået (jf. bl.a. dom af 28.4.1977, sag 71/76, Thieffry, Sml. s. 765), at traktatens artikel 52 siden udløbet af overgangsperioden har været umiddelbart anvendelig, også selv om der ikke på et bestemt område er udstedt direktiver, som foreskrevet i traktatens artikel 54, stk. 2, og artikel 57, stk. 1.

17 I det foreliggende tilfælde meddeles der ifølge den omtvistede afgiftsbestemmelse fritagelse for afgiften på handler med fast ejendom udelukkende ved transaktioner mellem selskaber stiftet som aktieselskaber eller anpartsselskaber i henhold til nederlandsk ret, men derimod ikke ved transaktioner mellem tilsvarende selskaber stiftet i henhold til de andre medlemsstaters lovgivning.

18 Ifølge den nederlandske regering indebærer den nederlandske lovgivning ikke nogen forskelsbehandling, idet det ikke er det tyske, men det nederlandske selskab, der er afgiftspligtigt. Da der er tale om et rent internt forhold, finder fællesskabsretten ikke anvendelse.

19 Det bemærkes, at betalingen af en afgift ved salg af en fast ejendom udgør en byrde, som belaster salgsbetingelserne for ejendommen og derfor påvirker sælgerens situation. I et tilfælde som det her foreliggende, hvor det drejer sig om et fast anlæg, står sælgeren langt ringere, end hvis selskabet havde valgt formen aktieselskab eller anpartsselskab for sine aktiviteter i Nederlandene.

20 Selv om forskelsbehandlingen kun indirekte påvirker de selskaber, der er stiftet i henhold til de andre medlemsstaters ret, udgør den dog en forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, som er forbudt efter traktatens artikel 52.

21 Den nederlandske regering har anført, at det er nødvendigt at begrænse afgiftsfritagelsen til nederlandske selskaber, idet de kompetente afgiftsmyndigheder er ude af stand til at kontrollere, om de i de andre medlemsstater stiftede selskaber har samme retlige organisationsform som det nederlandske aktieselskab eller anpartsselskab.

22 Dette argument kan ikke tiltrædes. Nærmere oplysninger om selskabsformerne i de øvrige medlemsstater kan nemlig indhentes med henblik på opkrævning af afgiften på retshandler ved hjælp af den ordning, der er indført ved Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter (EFT L 336, s. 15), som ændret ved Rådets direktiver 79/1070/EØF af 6. december 1979 (EFT L 331, s. 8) og 92/12/EØF af 25. februar 1992 (EFT L 76, s. 1). I henhold til direktivets artikel 1, stk. 2, finder ordningen vedrørende udveksling af oplysninger anvendelse på afgifter, der opkræves ved afhændelse af løsøre eller fast ejendom. Artikel 1, stk. 1, bestemmer, at ordningen omfatter alle oplysninger, der gør det muligt for medlemsstaternes kompetente myndigheder at foretage en korrekt ansættelse af de af direktivet omfattede skatter.

23 Herefter skal det af den nationale ret forelagte spørgsmål besvares således, at traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for, at der ifølge en medlemsstats lovgivning kun meddeles fritagelse for afgift på overdragelse af fast ejendom, som normalt opkræves ved overdragelse eller salg i forbindelse med en intern reorganisering af en koncern, såfremt det selskab, der kan opnå fritagelse, erhverver fast ejendom af et selskab, der er stiftet i henhold til national ret, mens der ikke meddeles fritagelse, såfremt sælgeren er et selskab, der er stiftet i henhold til en anden medlemsstats ret.

Sagens omkostninger

24 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Nederlandenes Hoge Raad ved dom af 23. december 1992, for ret:

EØF-traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for, at der ifølge en medlemsstats lovgivning kun meddeles fritagelse for afgift på overdragelse af fast ejendom, som normalt opkræves ved overdragelse eller salg i forbindelse med en intern reorganisering af en koncern, såfremt det selskab, der kan opnå fritagelse,

erhverver fast ejendom af et selskab, der er stiftet i henhold til national ret, mens der ikke meddeles fritagelse, såfremt sælgeren er et selskab, der er stiftet i henhold til en anden medlemsstats ret.

Mancini Diez de Velasco Kakouris

Schockweiler Kapteyn

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 12. april 1994.

R. Grass G. F. Mancini

Justitssekretær Formand for Sjette Afdeling