ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

12 april 1994 *

In zaak C-1/93,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van de Hoge Raad der Nederlanden, in het aldaar aanhangig geding tussen

Halliburton Services BV

en

Staatssecretaris van Financiën,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 7 en 52 tot en met 58 EEG-Verdrag,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: G. F. Mancini, kamerpresident, M. Diez de Velasco (rapporteur), C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler en P. J. G. Kapteyn, rechters,

advocaat-generaal: C. O. Lenz
griffier: L. Hewlett, administrateur

* Procestaal: Nederlands.

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door A. Bos, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur A. Caeiro en B. Smulders, lid van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Halliburton Services BV, vertegenwoordigd door B. van Wijck en D. van Unnik, belastingadviseurs, de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. W. de Zwaan, adjunct-juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, ter terechtzitting van 20 januari 1994,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 februari 1994,

het navolgende

Arrest

1 Bij arrest van 23 december 1992, bij het Hof ingekomen op 4 januari 1993, heeft de Hoge Raad der Nederlanden krachtens artikel 177 EEG-Verdrag een vraag gesteld over de uitlegging van de artikelen 7 en 52 tot en met 58 van het Verdrag.

2 Deze vraag is gerezen in het kader van een geding tussen de vennootschap naar Nederlands recht Halliburton Services BV, te 's-Gravenhage, en de Staatssecretaris

van Financiën (hierna: „belastingdienst") over de voorwaarden waaronder vrijstelling wordt verleend van de overdrachtsbelasting onroerende goederen, als voorzien in de Wet op belastingen van rechtsverkeer van 24 december 1970 (hierna: „Wet") en het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer van 22 juni 1971 (hierna: „Uitvoeringsbesluit").

3 Het Halliburton-concern is een internationaal opererende holding, waarvan de moedermaatschappij, Halliburton Inc., in de Verenigde Staten is gevestigd. Zij bezit alle aandelen in haar Duitse en haar Nederlandse dochtermaatschappij (Halliburton Co. Germany GmbH respectievelijk Halliburton Services BV). Laatstgenoemde heeft de rechtsvorm van een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Nederlands recht.

4 In het kader van een reorganisatie van de Europese activiteiten van het Halliburton-concern heeft de Duitse dochtermaatschappij bij notariële akte van 22 december 1986 haar vaste inrichting in Nederland — waaronder een te Emmen gelegen onroerend goed ter waarde van 3 178 926 HFL — verkocht en overgedragen aan de Nederlandse dochtermaatschappij.

5 In Nederland wordt bij de overdracht van onroerende goederen overdrachtsbelasting geheven. Ingevolge artikel 15, lid 1, sub h, van de Wet is evenwel de verkrijging van onroerende goederen van die belasting vrijgesteld „bij interne reorganisatie van naamloze vennootschappen en besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid".

6 Volgens artikel 5 van het Uitvoeringsbesluit is die vrijstelling slechts van toepassing indien de overdracht plaatsvindt tussen naamloze vennootschappen en besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, behorende tot een concern waarvan de moedermaatschappij eveneens een van die twee rechtsvormen heeft. Hierbij moet echter worden opgemerkt, dat blijkens het dossier de Hoge Raad reeds heeft beslist, dat ingevolge het non-discriminatiebeginsel neergelegd in het bilaterale belastingverdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten, de vrijstelling niet aan Halliburton Services kan worden onthouden op grond dat de moedermaatschappij van het Halliburton-concern naar het recht van de Verenigde Staten is opgericht.

7 Van oordeel, dat met betrekking tot de overdracht van bovenbedoeld onroerend goed door de Duitse aan de Nederlandse vennootschap geen vrijstelling van overdrachtsbelasting mogelijk was, heeft de Nederlandse belastingdienst Halliburton Services in die belasting aangeslagen.

8 Bij uitspraak van 11 december 1990 verwierp het Gerechtshof te 's-Gravenhage het door Halliburton Services ingestelde beroep, op grond dat de vervreemdende vennootschap — Halliburton Co. Germany GmbH — niet was een vennootschap naar Nederlands recht zoals omschreven in artikel 5, lid 4, van het Uitvoeringsbesluit, en dat derhalve de vrijstelling niet op de overdracht van toepassing was.

9 Daarop stelde Halliburton Services beroep tot cassatie in bij de Hoge Raad, waar zij onder meer betoogde, dat de bovenbeschreven vrijstellingsvoorwaarden een met het EEG-Verdrag strijdige discriminatie op grond van nationaliteit inhielden.

10 Daar de Hoge Raad twijfel koesterde over de verenigbaarheid van de Wet en het Uitvoeringsbesluit met de artikelen 7 en 52 tot en met 58 van het Verdrag, heeft hij de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Als een Lid-Staat een belasting heft ter zake van de verkrijging van in die Staat gelegen onroerende goederen of van zakelijke rechten daarop en voor een verkrijging in het kader van een interne reorganisatie een vrijstelling kent — verwezen zij naar de artikelen 2 en 15, eerste lid, letter h, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer in verbinding met artikel 5 van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (tekst 1986) —, laat dan artikel 7 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, mede gelet op de artikelen 52 tot en met 58 van het Verdrag, toe dat die vrijstelling wel wordt toegekend ingeval wordt verkregen van een naar het recht van die Lid-Staat opgerichte vennootschap — hier een naamloze vennootschap of een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid —, maar niet als van een overeenkomstige, naar het recht van een andere Lid-Staat opgerichte en in die andere Lid-Staat gevestigde vennootschap — hier een Gesellschaft mit beschränkter Haftung — wordt verkregen?"

11 Vooraf moet worden opgemerkt, dat het feit dat, afgezien van de voorwaarde inzake het recht waarnaar de betrokken vennootschappen zijn opgericht, bij de in geding zijnde overdracht voldaan is aan alle in de Wet en het Uitvoeringsbesluit gestelde vrijstellingsvoorwaarden, noch door de verwijzende rechter, noch door de partijen in het hoofdgeding in twijfel wordt getrokken. Er valt derhalve van uit te gaan, dat indien beide bij de overdracht van de vaste inrichting in Nederland betrokken vennootschappen naamloze of besloten vennootschappen naar Nederlands recht waren geweest, de belastingvrijstelling van toepassing zou zijn geweest op de overdracht van onroerend goed in het kader van de reorganisatie van het Halliburton-concern.

12 Met betrekking tot artikel 7 van het Verdrag zij er om te beginnen aan herinnerd (zie arrest van 30 mei 1989, zaak C-305/87, Commissie/Griekenland, Jurispr. 1989, blz. 1461, r. o. 13), dat dat artikel slechts autonoom toepassing kan vinden in situaties waarin het gemeenschapsrecht wel geldt, maar waarvoor het Verdrag geen bijzondere discriminatieverboden bevat. Verder staat ook vast (zie arrest van 14 januari 1988, zaak 63/86, Commissie/Italië, Jurispr. 1988, blz. 29, r. o. 12), dat het in artikel 52 in wezen gaat om de uitvoering, op het gebied van werkzaamheden anders dan in loondienst, van het in artikel 7 neergelegde beginsel van gelijke behandeling. Laatstgenoemd artikel is in casu derhalve niet toepasselijk.

13 Kort samengevat, wenst de verwijzende rechter dus met zijn vraag te vernemen, of de artikelen 52 en 58 EEG-Verdrag zich ertegen verzetten, dat een Lid-Staat belastingvrijstelling verleent bij de verkrijging, in het kader van een interne reorganisatie, van in die Lid-Staat gelegen onroerende goederen of van zakelijke rechten daarop, wanneer de goederen worden verkregen van een naar zijn nationaal recht opgerichte vennootschap, doch niet wanneer zij worden verkregen van een overeenkomstige, naar het recht van een andere Lid-Staat opgerichte vennootschap.

14 Dienaangaande moet in de eerste plaats worden opgemerkt, dat de door artikel 52 aan de onderdanen der Lid-Staten toegekende vrijheid van vestiging inhoudt, dat zij toegang hebben tot werkzaamheden anders dan in loondienst en dat zij deze werkzaamheden onder dezelfde voorwaarden kunnen uitoefenen als door de wetgeving van de Lid-Staat van vestiging voor zijn eigen onderdanen zijn vastgesteld. Voor vennootschappen die in overeenstemming met de wetgeving van een Lid-Staat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun

hoofdvestiging binnen de Gemeenschap hebben, houdt die vrijheid overeenkomstig artikel 58 tevens het recht in, hun activiteit in de betrokken Lid-Staat via een filiaal of agentschap uit te oefenen.

15 In de tweede plaats verbieden de regels inzake gelijke behandeling niet enkel openlijke discriminaties op grond van nationaliteit of, wat vennootschappen betreft, de plaats van de zetel, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die, door toepassing van andere onderscheidingscriteria, in feite tot hetzelfde resultaat leiden (zie arrest van 13 juli 1993, zaak C-330/91, Commerzbank, Jurispr. 1993, blz. I-4017, r. o. 14).

16 In de derde plaats is, zoals het Hof herhaaldelijk heeft verklaard (zie onder meer arrest van 28 april 1977, zaak 71/76, Thieffry, Jurispr. 1977, blz. 765), artikel 52 sedert het einde van de overgangsperiode een rechtstreeks toepasselijke bepaling, ook wanneer de in de artikelen 54, lid 2, en 57, lid 1, van het Verdrag bedoelde richtlijnen op een bepaald gebied ontbreken.

17 Wat het onderhavige geval betreft, beperkt het in geding zijnde belastingvoorschrift de vrijstelling van de overdrachtsbelasting tot overdrachten van onroerende goederen tussen naamloze en besloten vennootschappen naar Nederlands recht, zoals omschreven in de wettelijke regeling van die staat, en komen overeenkomstige vennootschappen naar het recht van de andere Lid-Staten niet voor die vrijstelling in aanmerking.

18 De Nederlandse regering is van oordeel, dat deze wettelijke regeling geen discriminatie inhoudt, omdat niet de Duitse, doch de Nederlandse vennootschap de belastingplichtige is. Het zou om een zuiver binnenlandse, en daarom niet onder het Gemeenschapsrecht vallende situatie gaan.

19 Hiertegen moet worden ingebracht, dat een belasting die bij de verkoop van een onroerend goed wordt geheven, een last is die de verkoopvoorwaarden verzwaart en dus de situatie van de vervreemder nadelig beïnvloedt. In een geval als het onderhavige is de situatie van de verkoper veel ongunstiger dan wanneer hij voor het Nederlandse onderdeel van zijn activiteiten, in plaats van de vorm van een vaste inrichting, die van een naamloze of besloten vennootschap had gekozen.

20 Ofschoon het verschil in behandeling slechts een indirecte uitwerking heeft op de situatie van naar het recht van de andere Lid-Staten opgerichte vennootschappen, vormt het een door artikel 52 van het Verdrag verboden discriminatie op grond van nationaliteit.

21 De Nederlandse regering betoogt, dat de beperking van de vrijstelling tot vennootschappen naar Nederlands recht noodzakelijk is, omdat de ter zake bevoegde belastingdienst niet in staat is te controleren, of de rechtsvorm van lichamen uit de andere Lid-Staten gelijkwaardig is aan die van naamloze en besloten vennootschappen in de zin van de Nederlandse wetgeving.

22 Dit betoog faalt. Met het oog op de toepassing van de belastingen van rechtsverkeer kunnen immers gegevens betreffende de in de andere Lid-Staten bestaande vennootschappen worden opgevraagd dank zij de regeling van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten op het gebied van de directe en de indirecte belastingen (PB 1977, L 336, blz. 15), zoals gewijzigd bij 's Raads richtlijnen 79/1070/EEG van 6 december 1979 (PB 1979, L 331, blz. 8) en 92/12/EEG van 25 februari 1992 (PB 1992, L 76, blz. 1). Volgens artikel 1, lid 2, van deze richtlijn is het stelsel van informatie-uitwisseling immers van toepassing op de belastingen op de vervreemding van roerende of onroerende zaken, terwijl volgens artikel 1, lid 1, het stelsel geldt voor alle inlichtingen die voor de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de in de richtlijn bedoelde belastingen.

23 Mitsdien moet op de vraag van de nationale rechter worden geantwoord, dat de artikelen 52 en 58 EEG-Verdrag zich ertegen verzetten, dat de nationale regeling van een Lid-Staat vrijstelling van de overdrachtsbelasting die normalerwijze verschuldigd is ter zake van overdracht of verkoop, bij een reorganisatie binnen een groep van vennootschappen enkel toestaat wanneer de voor vrijstelling in aanmerking komende vennootschap de onroerende goederen verkrijgt van een naar nationaal recht opgerichte vennootschap, en dat voordeel weigert wanneer de vervreemdende vennootschap naar het recht van een andere Lid-Staat is opgericht.

Kosten

24 De kosten door de Nederlandse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 23 december 1992 gestelde vraag, verklaart voor recht:

De artikelen 52 en 58 EEG-Verdrag verzetten zich ertegen, dat de nationale regeling van een Lid-Staat vrijstelling van de overdrachtsbelasting die normalerwijze verschuldigd is ter zake van overdracht of verkoop, bij een reorganisatie binnen een groep van vennootschappen enkel toestaat wanneer de voor

vrijstelling in aanmerking komende vennootschap de onroerende goederen verkrijgt van een naar nationaal recht opgerichte vennootschap, en dat voordeel weigert wanneer de vervreemdende vennootschap naar het recht van een andere Lid-Staat is opgericht.

Mancini Diez de Velasco Kakouris

Schockweiler Kapteyn

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 12 april 1994.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

G. F. Mancini