

|

## 61993J0001

DOMSTOLENS DOM (SJETTE AFDELING) AF 12. APRIL 1994. - HALLIBURTON SERVICES BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: HOGE RAAD - NEDERLANDENE. - SELSKABER - ETABLERINGSRET - DISKRIMINERENDE AFGIFT. - SAG C-1/93.

*Samling af Afgørelser 1994 side I-01137*

*svensk specialudgave side I-00071*

*finsk specialudgave side I-00101*

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

## Nøgleord

++++

*Fri bevaegelighed for personer ° etableringsfrihed ° skattelovgivning ° ret til fritagelse for afgift paa overdragelse af fast ejendom i forbindelse med intern reorganisering af en koncern ° ret forbeholdt selskaber der erhverver fast ejendom af et selskab stiftet i henhold til national ret ° ulovligt*

*(EOEF-traktaten, art. 52 og 58; Raadets direktiv 77/799)*

## Sammendrag

*Traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for, at der ifølge en medlemsstats lovgivning kun meddeles fritagelse for den afgift paa overdragelse af fast ejendom, som lovgivningen foreskriver for overdragelse eller salg i forbindelse med en intern reorganisering af en koncern, saafremt det selskab, der kan opnaa fritagelse, erhverver fast ejendom af et selskab, der er stiftet i henhold til national ret, mens der ikke meddeles fritagelse, saafremt sælgeren er et selskab, der er stiftet i henhold til en anden medlemsstats ret.*

*Den omstaendighed, at afhaendelsen af fast ejendom er paalagt en afgift, foroeger de med transaktionen forbundne omkostninger for koeberen, hvilket paavirker den pris, sælgeren kan opnaa. Naar sælgeren er et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, som overdrager en ejendom, der udgoer en del af de aktiver, som anvendes i forbindelse med selskabets varige etablering paa den medlemsstats omraade, hvor en saadan lovgivning gaelder, befinder sælgeren sig i en mindre gunstig situation, end hvis selskabet havde udøvet virksomhed i sidstnaevnte stat*

*ved dér at have oprettet et datterselskab, som ville have opfyldt betingelserne for afgiftsfritagelse.*

*Selv om forskelsbehandlingen kun indirekte paavirker de selskaber, der er stiftet i henhold til de andre medlemsstaters ret, udgoer den dog en forskelsbehandling paa grundlag af nationalitet, som er forbudt efter traktatens artikel 52, idet selskaber, der anvender retten i henhold til traktatens artikel 58 til at udoeve deres virksomhed i en anden medlemsstat gennem en filial eller et agentur, stilles ringere end selskaber, der er stiftet i henhold til naevnte medlemsstats lovgivning.*

*Denne forskelsbehandling kan ikke begrundes i de nationale myndigheders vanskelighed ved at kontrollere, om nationale selskabsformer svarer til andre medlemsstaters selskabsformer, da naermere oplysninger om selskabsformerne i de oevrige medlemsstater kan indhentes med henblik paa opkraevning af den omhandlede afgift ved hjalp af den ordning, der er indfoert ved direktiv 77/799 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for omraadet direkte og indirekte skatter.*

## **Dommens præmisser**

*1 Ved dom af 23. december 1992, indgaaet til Domstolen den 4. januar 1993, har Nederlandenes Hoge Raad i medfoer af EOEF-traktatens artikel 177 forelagt et praejudicielt spoergsmaal vedroerende fortolkningen af traktatens artikel 7 og 52-58.*

*2 Spoergsmaalet er blevet rejst under en sag anlagt af det nederlandske selskab Halliburton Services BV, Haag, mod Staatssecretaris van Financiën (herefter benaevnt "afgiftsmyndigheden") vedroerende 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 paa retshandler, herefter benaevnt "loven") og Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer af 21. juni 1971 (gennemfoerelsesbekendtgørelse vedroerende afgifter paa retshandler, herefter benaevnt "gennemfoerelsesbekendtgørelsen").*

*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. Sidstnaevnte 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 vaerdi af 3 178 926 HFL, til det nederlandske datterselskab.*

*5 I Nederlandene opkraeves der overdragelsesafgift ved overdragelse af fast ejendom. Der meddeles dog afgiftsfritagelse i henhold til lovens artikel 15, stk. 1, litra h), saafremt transaktionerne gennemfoeres "i forbindelse med en intern reorganisation af aktieselskaber og anpartsselskaber".*

*6 Ifoelge gennemfoerelsesbekendtgørelsens artikel 5 er afgiftsfritagelsen begrænset til overdragelser mellem aktieselskaber og anpartsselskaber, der udgoer en del af en koncern, hvis moderselskab ligeledes er et aktieselskab eller et anpartsselskab. Det skal dog tilfoejes, at det fremgaar af sagen, at Hoge Raad allerede har fastslaaet, at som foelge af forbuddet mod forskelsbehandling i den bilaterale overenskomst mellem Nederlandene og De Forenede Stater til undgaaelse 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 fastslaaet, at den af det tyske og det nederlandske selskab gennemfoerte overdragelse af fast ejendom ikke kunne begrunde afgiftsfritagelse opkraevende den nederlandske afgiftsmyndighed overdragelsesafgift hos Halliburton Services BV.

8 Herefter anlagde Halliburton Services BV sag ved Gerechtshof, Haag, der ved afgoerelse af 11. december 1990 frifandt afgiftsmyndigheden med den begrundelse, at det overdragende selskab - Halliburton Co. Germany GmbH - ikke var et nederlandsk selskab, jf. gennemfoerelsesbekendtgørelsens 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 gaeldende, at de ovenfor beskrevne betingelser for afgiftsfritagelse indebar en forskelsbehandling paa grundlag af nationalitet, som er i strid med traktatens bestemmelser.

10 Hoge Raad, der var i tvivl om, hvorvidt loven og gennemfoerelsesbekendtgørelsen var forenelige med traktatens artikel 7 og 52-58, besluttede at udsaette sagen og forelaegge Domstolen foelgende praejudicielle spoergsmaal:

"Saafremt en medlemsstat opkraever en afgift paa erhvervelse af fast ejendom beliggende i denne stat eller af hertil knyttede tinglige rettigheder, og saafremt 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 paa retshandler, sammenholdt med artikel 5 i gennemfoerelsesbekendtgørelsen vedroerende afgifter paa retshandler (1986-versionen) - giver EOEf-traktatens artikel 7, naar henses til traktatens artikel 52-58, da mulighed for at meddele fritagelse, naar ejendommen erhverves af et i henhold til denne medlemsstats ret stiftet selskab - her et aktieselskab eller et anpartsselskab - men ikke naar 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 beschraenker Haftung?"

11 Det bemaerkes indledningsvis, at hverken den forelaeggende ret eller parterne i hovedsagen - bortset fra betingelsen vedroerende den ret, i henhold til hvilken de deltagende selskaber skal vaere stiftet - har rejst tvivl om, at den omtvistede overdragelse opfyldte alle betingelserne for fritagelse i henhold til den nederlandske lov og gennemfoerelsesbekendtgørelse. Det maa derfor antages, at saafremt begge de selskaber, der deltog i overdragelsen af det faste anlaeg 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 bemaerkes indledningsvis (jf. dom af 30.5.1989, sag 305/87, Kommissionen mod Graekenland, Sml. s. 1461, praemis 13), at den kun kan anvendes selvstaendigt paa forhold omfattet af faelleskabsretten, for hvilke traktaten ikke indeholder saerlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling. Imidlertid har Domstolen ogsaa fastslaaet, at artikel 52 foerst og fremmest har til formaal for saa vidt angaar selvstaendig erhvervsvirksomhed, at gennemfoere det princip om ligebehandling, der fremgaar af traktatens artikel 7 (jf. dom af 14.1.1988, sag 63/86, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 29, praemis 12). Derfor finder artikel 7 ikke anvendelse i det foreliggende tilfaelde.

13 Den nationale ret oensker saaledes med det forelagte spoergsmaal i det vaesentligste 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, saafremt den faste ejendom eller de tinglige rettigheder erhverves af et selskab, der er stiftet i henhold til statens egen ret, men derimod ikke saafremt erhververen er et tilsvarende selskab stiftet i henhold til en anden medlemsstats ret.

14 Det bemaerkes for det foerste, at den i artikel 52 fastsatte etableringsfrihed for statsborgere i en medlemsstat, hvorefter disse har adgang til at optage og udoeve selvstaendig erhvervsvirksomhed paa de vilkaar, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne borgere, i henhold til traktatens artikel 58 - for saa vidt angaar selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtaegtsmaessige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Faellesskabet - omfatter retten til at udoeve deres virksomhed i den paagaeldende medlemsstat gennem en filial eller et agentur.

15 Det bemaerkes videre, at det fremgaar af Domstolens praksis (jf. dom af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, praemis 14), at ligebehandlingsprincippet ikke blot udelukker aabenbar forskelsbehandling paa grundlag af nationalitet, eller hjemsted for saa vidt angaar selskaber, men ogsaa alle former for skjult forskelsbehandling, som, ved anvendelsen af andre kriterier, i realiteten foerer til samme resultat.

16 Endelig bemaerkes, saaledes som Domstolen flere gange har fastslaaet (jf. bl.a. dom af 28.4.1977, sag 71/76, Thieffry, Sml. s. 765), at traktatens artikel 52 siden udloebet af overgangsperioden har vaeret umiddelbart anvendelig, ogsaa selv om der ikke paa et bestemt omraade er udstedt direktiver, som foreskrevet i traktatens artikel 54, stk. 2, og artikel 57, stk. 1.

17 I det foreliggende tilfaelde meddeles der ifoelge den omtvistede afgiftsbestemmelse fritagelse for afgiften paa 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 Ifoelge den nederlandske regering indebaerer 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 faellesskabsretten ikke anvendelse.

19 Det bemaerkes, at betalingen af en afgift ved salg af en fast ejendom udgoer en byrde, som belaster salgsbetingelserne for ejendommen og derfor paavirker saelgerens situation. I et tilfaelde som det her foreliggende, hvor det drejer sig om et fast anlæg, staar saelgeren langt ringere, end hvis selskabet havde valgt formen aktieselskab eller anpartsselskab for sine aktiviteter i Nederlandene.

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

21 Den nederlandske regering har anfoert, at det er noedvendigt 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 tiltraedes. Naermere oplysninger om selskabsformerne i de oevrige medlemsstater kan nemlig indhentes med henblik paa opkraevning af afgiften paa retshandler ved haelp af den ordning, der er indfoert ved Raadets direktiv 77/799/EOEF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for omraadet direkte

og indirekte skatter (EFT L 336, s. 15), som ændret ved Raadets direktiver 79/1070/EOEF af 6. december 1979 (EFT L 331, s. 8) og 92/12/EOEF 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 afhaendelse af loesoere 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, saafremt 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, saafremt sælgeren er et selskab, der er stiftet i henhold til en anden medlemsstats ret.

## Afgørelse om sagsomkostninger

*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.

## Afgørelse

*På grundlag af disse præmisser*

*kender*

*DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)*

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

*EOEF-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, saafremt 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, saafremt sælgeren er et selskab, der er stiftet i henhold til en anden medlemsstats ret.*