

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
CARL OTTO LENZ

fremsat den 10. februar 1994 \*

*Hr. afdelingsformand,  
De herrer dommere,*

A — Indledning

1. I anledning af en anmodning om præjudiciel afgørelse fra Nederlandenes Hoge Raad, som er blevet forelagt på foranledning af generaladvokaten ved denne ret, skal Domstolen tage stilling til en nederlandsk ordning vedrørende en såkaldt overdragelsesafgift [Overdrachtsbelasting, en form for stempelafgift, der opkræves ved salg eller overdragelse af fast ejendom] i lyset af EØF-traktatens artikel 52 ff.

2. I hovedsagen har selskabet Halliburton Services BV med hjemsted i Nederlandene (herefter benævnt »sagsøgeren«) anfægtet en efteropkrævningsansættelse fra de nederlandske afgiftsmyndigheder, hvorved det pålægges sagsøgeren at betale overdragelsesafgift i forbindelse med erhvervelse af fast ejendom beliggende i Nederlandene, som tilhørte Halliburton Co. Germany GmbH.

3. Denne erhvervelse af fast ejendom fandt sted i forbindelse med en transaktion, hvorved Halliburton Co. Germany GmbH overdrog sin virksomhed, for så vidt som den blev drevet fra selskabets faste anlæg i Nederlandene, til sagsøgeren. Dette skete med henblik på en reorganisering af den internationale Halliburton-koncern, ved hvilken den »nederlandske« del af det tyske selskab skulle overdrages til et nederlandsk selskab. Inden for koncernen ejer det i De Forenede Stater etablerede Halliburton Inc. samtlige anparter i det overdragende selskab (Halliburton Co. Germany GmbH). Indirekte, nemlig gennem det af selskabet 100% kontrollerede datterselskab Halliburton Oilfield Services BV, ejer Halliburton Inc. også alle anparterne i det overtagende selskab (Halliburton Services BV).

4. Når henses til disse omstændigheder mener sagsøgeren, at den omhandlede overdragelse af fast ejendom burde have været fritaget for overdragelsesafgiften.

5. Artikel 15 i Wet op belastingen van rechtsverkeer (den nederlandske lov om afgifter på retshandler) bestemmer i denne forbindelse, at der ikke opkræves overdragelsesafgift ved erhvervelse af fast ejendom »i forbindelse med intern reorganisering af aktieselskaber og anpartsselskaber«. De

\* Originalsprog: tysk.

nærmere betingelser for afgiftsfritagelse er fastsat i Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (gennemførelsesbekendtgørelsen vedrørende afgifter på retshandler). Ifølge bekendtgørelsens artikel 5, stk. 1, skal der være tale om overdragelse mellem selskaber inden for samme koncern. Artikel 5, stk. 3 og 4, lyder således:

»3) En koncern består af et selskab, hvoraf ingen eller næsten ingen aktier/anpartar direkte eller indirekte ejes af et andet selskab, og andre selskaber, hvoraf førstnævnte selskab direkte eller indirekte besidder alle eller næsten alle aktier/anpartar.

4) Ved selskaber forstås aktieselskaber og anpartsselskaber.«

6. Ifølge sagsøgeren er det retsstridigt, at afgiftsfritagelsen kun omfatter (efter nederlandsk ret stiftede) aktie- og anpartsselskaber.

7. For at tage stilling til dette argument har Hoge Raad for det første set på betydningen af moderselskabets retlige organisationsform for den af sagsøgeren krævede afgiftsfritagelse. Retten har fastslået, at det ville være i

strid med overenskomsten mellem Nederlandene og De Forenede Stater til undgåelse af dobbeltbeskatning, såfremt der nægtes afgiftsfritagelse med den begrundelse, at moderselskabet ikke er et aktieselskab eller et anpartsselskab.

8. Herefter har Hoge Raad set på, om den retlige organisationsform af det overdragende selskab, Halliburton Co. Germany GmbH, var til hinder for afgiftsfritagelse.

9. For at få afgjort dette tvivsspørgsmål i lyset af EØF-traktatens bestemmelser har Hoge Raad anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende 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?»

filial eller et agentur<sup>2</sup>. Domstolen fastslog yderligere, at hjemstedet — som det er tilfældet med hensyn til fysiske personers nationalitet — har til formål at fastlægge deres tilknytning til en stats retssystem<sup>3</sup>.

## B — Stillingtagen

10. I. For at besvare dette spørgsmål må det først, som anført af Kommissionen, fastslås, at forbuddet efter traktatens artikel 7 (nu artikel 6 i EF-traktaten) ikke skal tages i betragtning, da artikel 52 finder anvendelse<sup>1</sup>. Jeg skal derfor i den foreliggende sag først se på sidstnævnte bestemmelse.

11. II.1. Spørgsmålet om, hvorvidt den omtvistede afgiftsbestemmelse er i strid med artikel 52, afhænger først og fremmest af, om den må antages at krænke de af denne artikel følgende rettigheder.

12. Jeg skal her henvise til Domstolens praksis, hvorefter retten til frit at etablere sig i henhold til traktatens artikel 58 omfatter en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via en

13. a) Ifølge Kommissionen hindrer den omtvistede bestemmelse selskaber med hjemsted i andre medlemsstater end Nederlandene i at udøve deres således definerende rettigheder. Kommissionen har derfor henvist til, at reorganiseringen af koncerner, som er genstand for afgiftsordningen, ofte ledsages af grænseoverskridende opløsning af virksomheder. I det foreliggende tilfælde har det tyske anpartsselskab *nedlagt* sin nederlandske filial. Følgelig har dette selskab foretaget en »negativ« etablering.

14. Derved støder selskabet på en afgiftsmæssig hindring, som et nederlandsk aktie- eller anpartsselskab under tilsvarende omstændigheder ikke stilles overfor. Ifølge Kommissionen består denne hindring bl.a. i, at overdragelsesaftigten på fast ejendom kan påvirke den pris, som det overdragende anpartsselskab kan opnå for den faste ejendom.

1 — Domstolens dom af 21.6.1974, sag 2/74, Reyners mod Belgien, Sml. s. 631, præmis 15 og 16, og af 30.5.1989, sag 305/87, Kommissionen mod Grækenland, Sml. s. 1461, præmis 28.

2 — Dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 18, og af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, præmis 13.

3 — Se foregående fodnote.

15. Den nederlandske regering er af en anden opfattelse, idet den har anført, at hverken anpartsselskabets erhvervelse af denne filial eller filialens drift påvirkes af den omtvistede ordning.

16. I øvrigt rammer afgiftspligten i form af overdragelsesafgiften ikke overdrageren, men erhververen. Med hensyn til afgiftens påvirkning af salgsprisen har den nederlandske regering (ganske vist vedrørende anpartsselskabets køb af den faste ejendom) gjort gældende, at denne påvirkning ikke skyldes afgiftsordningen som sådan, men en aftale mellem parterne. Under den mundtlige forhandling har regeringen også henvist til, at den omhandlede transaktion kun var et led i koncernens reorganisering, som ikke strandede på den omtvistede ordning.

17. b) Dette argument rejser for det første spørgsmålet, om overdragelsen af goder, som helt eller delvis udgør en filial af et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, er omfattet af princippet om etableringsfrihed.

18. Spørgsmålet skal efter min opfattelse besvares bekræftende. Den erhvervsdrivende,

som påtænker at oprette en filial, må tage hensyn til de omkostninger og den risiko, der er forbundet med salget af goder, som helt eller delvis udgør denne filial. Hertil hører normalt også en virksomheds faste ejendom, som udgør en del af den »permanente tilstedeværelse«, der adskiller aktiviteter i forbindelse med en etablering fra aktiviteter inden for rammerne af fri udveksling af tjenesteydelser <sup>4</sup>. En sådan erhvervsdrivende må derfor regne med, at et salg af disse goder kan blive nødvendigt, hvis den økonomiske situation ændrer sig i forhold til det tidspunkt, hvor filialen blev oprettet. De byrder, der opstår i denne sammenhæng, betinger derfor — om end kun indirekte — »adgangen« til selvstændig erhvervsvirksomhed, jf. artikel 52, og dermed, når der er tale om selskaber i andre medlemsstater, deres ovenfor beskrevne frihed til at oprette filialer.

19. I denne sammenhæng skal jeg yderligere henlede opmærksomheden på et selskabs mulighed for at nedlægge en filial i en anden medlemsstat end den, hvor selskabet har hjemsted, med henblik på at oprette en tilsvarende filial i en anden medlemsstat. Dette tilfælde kan ligestilles med det af artikel 52 omfattede tilfælde, hvor en virksomhed forlader den medlemsstat, som den oprindeligt var etableret i, og overfører hjemstedet til en anden medlemsstat <sup>5</sup>. Følgelig er et sådant tilfælde også omfattet af artikel 52.

<sup>4</sup> — Domstolens dom af 4.12.1986, sag 205/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 3755.

<sup>5</sup> — Domstolens dom af 27.9.1988, sag 81/87, Daily Mail and General Trust, Sml. s. 5483, præmis 19.

20. Såfremt man kun nedlægger en del af filialens aktiver, vedrører transaktionen også »udøvelsen« af erhvervsvirksomhed, jf. artikel 52. For at sikre den økonomiske udvikling af en filial kan det nemlig være nødvendigt at skille sig af med aktiver, som ikke længere er nødvendige. Hindringer for en sådan overdragelse falder derfor ind under artikel 52 <sup>6</sup>.

forstand i tilfælde som det her foreliggende er omfattet af artikel 52.

21. Heller ikke den særlige omstændighed, at den omtvistede overdragelse indgik som et led — hvilket under alle omstændigheder var nødvendigt for at opnå afgiftsfritagelse — i reorganiseringen af en koncern, udelukker anvendelsen af artikel 52. Den grundlæggende frihed i henhold til denne bestemmelse gælder nemlig for alle selskaber med hjemsted i en medlemsstat uden hensyn til, hvilken koncern selskabet måtte tilhøre. Det er herved uden betydning for formålet med denne bestemmelse, hvilke økonomiske (af artikel 52 omfattede) betragtninger, der lå til grund for overdragelsen, og hvilket selskab — anpartsselskabet eller moderselskabet — disse betragtninger vedrører.

22. Det kan herefter fastslås, at salg af fast ejendom i den nederlandske afgiftsordnings

23. c) Det skal herefter undersøges, om de omtvistede afgiftsbestemmelser krænker etableringsfriheden i henhold til artikel 52.

24. aa) Det kan i denne forbindelse fastslås, at det forhold, at der ikke meddeles afgiftsfritagelse, påfører det overdragende selskab *skade*. Det kan nemlig ikke bestrides, at beskatningen af køber normalt påvirker salgsprisen i nedadgående retning. Dette forhold kan således hindre EF-borgerne i at udøve grundlæggende frihedsrettigheder, der er sikret ved traktaten, eller gøre udøvelsen heraf mindre attraktiv <sup>7</sup>.

25. Det er for så vidt uden betydning, hvilken årsagsforbindelse der består mellem skaden og det pågældende selskab. Jeg skal her henvise til Segers-dommen <sup>8</sup>, der drejede sig om forskelsbehandling af *personalet* i en filial af et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat.

6 — Se også Rådets almindelige plan for ophævelse af begrænsninger i etableringsfriheden (EFT Anden serie IX, s. 7) samt præmis 22 i den ovenfor i fodnote 1 omtalte dom i sagen Kommissionen mod Grækenland: Retten til at afhænde fast ejendom på en anden medlemsstats område er »et nødvendigt supplement til etableringsfriheden«.

7 — Dom af 31.3.1993, sag C-19/92, Kraus, Sml. I, s. 1663, præmis 32.

8 — Dom af 10.7.1986, sag 79/85, Segers, Sml. s. 2375.

26. bb) Den således konstaterede hindring for udøvelse af etableringsfriheden udgør under alle omstændigheder en krænkelse af en ret i henhold til artikel 52, når der i henhold til »etableringslandets lovgivning« ikke er fastsat tilsvarende afgifter »for landets egne statsborgere«<sup>9</sup>, og der er derfor tale om forskelsbehandling.

geren er et selskab i en anden medlemsstat, der svarer til et nederlandsk aktieselskab eller anpartsselskab.

29. Under sådanne omstændigheder foreligger der utvivlsomt en krænkelse af en ret i henhold til artikel 52, nemlig i form af en forskelsbehandling.

27. Det fremgår af de i begyndelsen af dette forslag citerede bestemmelser i henhold til den fortolkning, som Hoge Raad har anlagt i forelæggelsesdommen, at der meddeles afgiftsfritagelse, når de andre betingelser er opfyldt, såfremt overdragelsen gennemføres af et aktieselskab eller et anpartsselskab med hjemsted i Nederlandene, men derimod ikke, når overdrageren er et selskab, der er stiftet i henhold til en anden medlemsstats ret, og som har hjemsted i denne medlemsstat. Når henses til opbygningen af og formålet med fritagelsesordningen, må en sådan behandling anses for forskelsbehandling, der er forbudt efter artikel 52, såfremt de selskaber, som er afskåret fra afgiftsfritagelse, befinder sig i samme situation som nederlandske selskaber, der er omfattet af ordningen.

30. cc) Selv om Domstolen ikke måtte anse det for givet, at Hoge Raad er gået ud fra, at et tysk anpartsselskab svarer til en af de to selskabsformer, der er omfattet af de nederlandske bestemmelser, er det således under ingen omstændigheder udelukket, at der foreligger en tilsidesættelse af artikel 52.

31. Ifølge de nederlandske bestemmelser nægtes der nemlig uden videre afgiftsfritagelse, såfremt det overdragende selskab ikke har hjemsted i Nederlandene, men i en anden medlemsstat. Spørgsmålet om, hvorvidt det overdragende selskab svarer til et nederlandsk aktieselskab eller anpartsselskab, er for så vidt angår formålet med og opbygningen af afgiftsordningen uden betydning.

28. I henhold til ordlyden og opbygningen af det præjudicielle spørgsmål er denne betingelse opfyldt, såfremt det overdragende selskab er et tysk anpartsselskab. Hoge Raad går nemlig i spørgsmålet ud fra, at overdra-

32. Den nederlandske regering har anført, at der kun meddeles afgiftsfritagelse, såfremt der er tale om selskaber inden for samme »koncern«. Dette begreb forudsætter, at de pågældende selskaber har en bestemt struk-

<sup>9</sup> — Jf. ordlyden af artikel 52.

tur. I sin besvarelse af et af Domstolen stillet spørgsmål har regeringen yderligere oplyst, at der for interessentskaber og kommanditselskaber gælder helt andre strukturer og aftaler mellem selskabsdeltagerne. Derfor har den nederlandske lovgivningsmyndighed ikke fundet det muligt at fastsætte generelle afgiftsfritagelsesregler, hverken for disse selskaber eller for andelsforeninger og fonde. Sådanne regler kan kun fastsættes for aktieselskaber og anpartsselskaber.

— Selskabsdeltagerne hæfter kun for deres indskud.

— Alle selskabsdeltagerne skal have stemmerettigheder, der svarer til den nominelle værdi af deres aktier/anparter.

33. Hvad angår ligestillingen af selskaber med hjemsted i andre medlemsstater har den nederlandske regering anført, at det er vanskeligt at afgøre, om sådanne selskaber har samme organisationsform som nederlandske aktieselskaber eller anpartsselskaber. I besvarelse af Domstolens spørgsmål om, hvad der må kræves af et i en anden medlemsstat etableret selskabs struktur, for at det kan ligestilles med et af ovennævnte nederlandske selskaber, har den nederlandske regering angivet fire kriterier:

34. Den nederlandske regering har tilføjet, at for så vidt angår selskaber med hjemsted i andre medlemsstater vil der først kunne meddeles afgiftsfritagelse, når de relevante bestemmelser harmoniseres på fællesskabsplan. Således indeholder fællesskabsretten endnu ikke nogen fælles definition på begrebet koncern, hvorfor medlemsstaterne bevarer kompetencen på dette område.

35. Heroverfor har Kommissionen og, under den mundtlige forhandling, sagsøgeren i hovedsagen henvist til følgende direktiver:

— Der skal være tale om en juridisk person.

— Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter <sup>10</sup>

— Selskabskapitalen skal være opdelt i aktier/anparter.

10 — EFT L 249, s. 25.

- Rådets tolvte direktiv 89/667/EØF af 21. december 1989 på selskabsrettens område om enkeltmandsselskaber med begrænset ansvar <sup>11</sup>
- Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktier og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater <sup>12</sup>
- Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder-og datterselskaber fra forskellige medlemsstater <sup>13</sup>.
36. Både Kommissionen og sagsøgeren i hovedsagen er tilsyneladende af den opfattelse, at det fremgår af disse direktiver, at et tysk anpartsselskab kan ligestilles med et nederlandsk anpartsselskab.
37. For så vidt angår disse argumenter skal jeg først fastslå, at der endnu ikke inden for fællesskabsretten er sket en harmonisering på området for beskatning af overdragelse af fast ejendom. Efter min mening findes der heller ikke *på dette område* nogen fællesskabsretlig bestemmelse, hvorefter medlemsstaternes forskellige selskabsformer kan ligestilles.
38. Sidstnævnte bemærkning gælder navnlig ovennævnte direktiver. Ganske vist fremgår det af de forskellige bestemmelser vedrørende det enkelte direktivs anvendelsesområde, på hvilke selskaber de finder anvendelse. I flere af direktiverne ligestilles det tyske »Gesellschaft mit beschränkter Haftung« med det nederlandske »besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid« (anpartsselskab) (jf. eksempelvis direktiv 89/667/EØF). En sådan ligestilling gælder imidlertid kun anvendelsen af *netop dette direktiv*. Det følger ikke nødvendigvis heraf, at disse selskaber i enhver anden henseende — for så vidt angår den nederlandske lovgivning om afgifter på retshandler — kan ligestilles.
39. Med hensyn til navnlig direktiv 90/434 skal jeg gøre opmærksom på, at direktivet kun vedrører de omhandlede selskaber, for så vidt som de har pligt til at betale visse *direkte* skatter (jf. artikel 3), og at det kun finder anvendelse på »tilførsel af aktiver«, såfremt tilførslen sker mod tildeling af aktier eller anparter i det modtagende selskabs kapital [artikel 2, litra c)].
40. Det betyder dog ikke, at de kompetente nationale myndigheder kan afvise den skattefordel, som et selskab i en situation som den her foreliggende anmoder om, alene med den begrundelse, at der ikke findes nogen rele-

<sup>11</sup> — EFT L 395, s. 40.

<sup>12</sup> — EFT L 225, s. 1.

<sup>13</sup> — EFT L 225, s. 6.

vant fællesskabsbestemmelse vedrørende ligestilling af tilsvarende selskabsformer i de forskellige medlemsstater. Forbuddet mod forskelsbehandling i artikel 52 forudsætter tværtimod, at myndigheder i et tilfælde som det her foreliggende sammenligner organisationsformen af det overdragende selskab i en anden medlemsstat med de selskaber i henhold til national ret, som er omfattet af fritagelsesordningen.

41. I denne sammenhæng skal jeg gøre opmærksom på, at den nederlandske regering har påberåbt sig de vanskeligheder, som en sådan sammenligning kan rejse, når henses til de mange forskellige eksisterende selskabsformer. Det må i denne forbindelse fastslås, at sammenligningen kan skabe en forøget arbejdsbyrde for afgiftsmyndighederne i forhold til de tilfælde, hvor der er tale om salg af fast ejendom mellem to nederlandske selskaber inden for en koncern.

42. Dette er imidlertid ikke tilstrækkeligt til at fritage medlemsstaten for pligten til at foretage en sådan sammenligning, hvilket kan udledes af Domstolens faste praksis, som den har udviklet i et tilsvarende tilfælde, nemlig i forbindelse med det forhold, at adgangen til at udøve et erhverv i en medlemsstat gøres betinget af faglige kvalifikationer. Der findes imidlertid ingen fællesskabsbestemmelser om gensidig anerkendelse af kvalifikationsbeviser

på dette område. I så fald indebærer artikel 52 bl.a. følgende princip:

»Det følger heraf, at når der i en medlemsstat indgives ansøgning om tilladelse til at udøve et erhverv, hvortil adgangen ifølge national ret er betinget af, at vedkommende er i besiddelse af et eksamensbevis eller af bestemte faglige kvalifikationer, skal medlemsstaten tage hensyn til eksamensbeviser, certifikater og andre kvalifikationsbeviser, som den pågældende har erhvervet med henblik på at kunne udøve dette erhverv i en anden medlemsstat, og foretage en sammenligning mellem den kompetence, der er dokumenteret ved beviserne, og de krav om kundskaber og kvalifikationer, der stilles i de nationale regler.

Ved denne undersøgelse skal myndighederne i modtagerstaten objektivt kunne sikre sig, at indehaveren af det udenlandske eksamensbevis er i besiddelse af kundskaber og kvalifikationer, som er, om ikke identiske med, så dog i det mindste på samme niveau som de kundskaber og kvalifikationer, som et nationalt eksamensbevis dokumenterer. Ved denne vurdering af det udenlandske kvalifikationsbevis' ligeværdighed skal der alene tages hensyn til det kundskabs- og kvalifikationsniveau, som en person med et sådant bevis må antages at have opnået, når henses til indholdet og varigheden af den teoretiske og praktiske uddannelse, der er forbundet med det.«<sup>14</sup>

43. Domstolen har fastsat et lignende princip på området for fri udveksling af tjenesteydel-

<sup>14</sup> — Dom af 7.5.1991, sag C-340/89, Vlassopoulou, Sml. I, s. 2357, præmis 16 og 17, og af 7.5.1992, sag C-104/91, Aguirre Borrell, Sml. I, s. 3003, præmis 11 og 12.

ser. Ifølge dette princip kan den frie udveksling af tjenesteydelser ganske vist begrænses ved regler, der er begrundet i almene hensyn, men kun

bestemmelserne i denne stat og bestemmelserne i oprindelsesmedlemsstaten. Man må snarere opstille den *regel*, at modtagerstaten er *forpligtet* til at foretage en sådan kontrol, og at den derfor må acceptere en ekstra arbejdsbyrde.

»i det omfang disse hensyn ikke tilgodeses i kraft af de bestemmelser, som tjenesteyderen er undergivet i den medlemsstat, hvor han er etableret«<sup>15</sup>.

44. Herefter fastslog Domstolen, at når et selskab opfylder betingelserne i henhold til modtagerstatens lovgivning, må der ikke

»foretages en dobbelt kontrol i forhold til tilsvarende betingelser i lovgivningen i etableringsstaten, som allerede er opfyldt dér, og at tilsynsmyndigheden i modtagerstaten er forpligtet til at tage hensyn til den kontrol og de efterprøvelser, der allerede er foretaget i etableringsstaten«<sup>16</sup>.

45. Disse principper indebærer efter min opfattelse, at modtagerstaten ikke blot kan påberåbe sig kontrol-»vanskeligheder«, når udøvelsen af grundlæggende frihedsrettigheder afhænger af en sammenligning mellem

46. Der bør kun i ganske enkelte tilfælde — om overhovedet — gives tilladelse til at *fra-vige* disse regler under henvisning til den urimelige ekstra arbejdsbyrde, en sådan kontrol kan medføre. Eftersom en virksomhed i sådanne situationer påberåber sig en for den fordelagtig bestemmelse, påhviler det nemlig virksomheden at godtgøre, at kravet er berettiget, og virksomheden må således i det foreliggende tilfælde dokumentere, at et tysk anpartsselskab opfylder ovennævnte fire kriterier. Virksomheden skal i så fald fremlægge alle de nødvendige beviser herfor, og modtagermedlemsstaten kan nægte den ønskede fordel, såfremt de foreliggende oplysninger ikke, ud fra et objektivi synspunkt, kan anses for overbevisende.

47. Med hensyn til dette bevis føler jeg mig foranlediget til at fremsætte en supplerende bemærkning. Som allerede påvist er det ganske vist korrekt, at der ikke findes fællesskabsregler om harmonisering eller gensidig anerkendelse<sup>17</sup> for så vidt angår beskatning af handel med fast ejendom. Den pågældende medlemsstat skal imidlertid tage de forhold i

15 — Dom af 17.12.1981, sag 279/80, Webb, Sml. s. 3305, præmis 17, og af 4.12.1986, sag 205/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 3755, præmis 27.

16 — Præmis 47 i den i den foregående fodnote nævnte dom i sagen Kommissionen mod Tyskland.

17 — Jeg skal under alle omstændigheder henlede opmærksomheden på, at konventionen om gensidig anerkendelse af selskaber og juridiske personer, indgået den 29.2.1968 i medfør af traktatens artikel 220 (*Bundesgesetzblatt* 1972, II, s. 370) endnu ikke er trådt i kraft.

betragtning, som — også kun isoleret — kan udledes af fællesskabsbestemmelser på andre områder.

48. For så vidt angår de fire betingelser, som det overdragende selskab skal opfylde<sup>18</sup>, skal jeg som eksempel henvise til betydningen af direktiv 89/667. Det fremgår af direktivets artikel 2, at kapitalen i selskaber, der — som det tyske anpartsselskab — er omfattet af direktivet, skal være opdelt i anparter. Yderligere kan det af femte betragtning til direktivet udledes, at selskabsdeltagerne kun hæfter med deres indskud.

49. dd) Som resultat af mine betragtninger mener jeg at kunne fastslå, at der under alle omstændigheder i den foreliggende sag er sket en krænkelse af rettighederne i henhold til artikel 52, når der nægtes en skattefordel,

selv om overdrageren, som oplyst af Hoge Raad, er et selskab i en anden medlemsstat, som svarer til et nederlandsk aktieselskab eller anpartsselskab. Der er her klart tale om forbudt forskelsbehandling.

50. Selv om det endnu ikke er fastslået, at det overdragende selskab er af en form, der svarer til de to nederlandske selskabers, krænkes etableringsfriheden, såfremt det ikke er foreskrevet, at der skal foretages en sammenligning, eller sammenligningen af andre grunde nægtes.

51. 2. Parterne har ikke anført grunde, som kan berettige en sådan krænkelse af etableringsfriheden, og det ses i øvrigt heller ikke, at der foreligger sådanne grunde. Der er nemlig intet, der tyder på, at de strenge betingelser<sup>19</sup> i artikel 56 er opfyldt.

## C — Konklusion

52. Jeg skal herefter foreslå Domstolen at besvare det af Hoge Raad forelagte spørgsmål således:

»Såfremt en medlemsstat opkræver en afgift ved erhvervelse af fast ejendom beliggende i denne stat eller af dertil knyttede tinglige rettigheder, og såfremt der med-

18 — Jf. ovenfor under punkt 33.

19 — Domstolens dom af 27.10.1977, sag 30/77, Bouchereau, Sml. s. 1999, præmis 35.

deles afgiftsfritagelse ved erhvervelse som led i en koncerns interne reorganisering, når koncernens selskaber har en af de foreskrevne retlige organisationsformer, er det i strid med EØF-traktatens artikel 52 og 58 kun at meddele fritagelse, når den faste ejendom overdrages af et selskab stiftet i henhold til den nævnte medlemsstats ret, men ikke når overdrageren er et tilsvarende selskab stiftet i henhold til en anden medlemsstats ret og etableret i denne stat.

Såfremt der anmodes om fritagelse, når overdrageren er et selskab, der er stiftet i henhold til en anden medlemsstats ret og etableret i denne stat, skal den første medlemsstat kontrollere, om det overdragende selskabs kendetegn svarer til kendetegnene for selskaber med den foreskrevne retlige organisationsform.«