

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

C. O. LENZ

van 10 februari 1994 *

*Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,*

A — Inleiding

1. Naar aanleiding van een prejudiciële vraag die de Hoge Raad der Nederlanden op voorstel van de advocaat-generaal aldaar heeft gesteld, moeten wij een aspect van het Nederlandse stelsel van overdrachtsbelasting beoordelen in het licht van de artikelen 52 e. v. EEG-Verdrag.

2. In het hoofdgeding komt de in Nederland gevestigde vennootschap Halliburton Services BV (hierna: „verzoekster”) op tegen een naheffingsaanslag van de Nederlandse belastingdienst, waarbij deze van verzoekster betaling van overdrachtsbelasting vorderde ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerend goed van Halliburton Company Germany GmbH.

3. Deze verkrijging had plaats in het kader van een transactie waarbij Halliburton Company Germany GmbH haar onderneming, voor zover gedreven in haar vaste inrichting in Nederland, aan verzoekster overdroeg. Dat gebeurde met het oog op een reorganisatie van het internationaal opererende Halliburton-concern, waarbij men het „Nederlandse” deel van de Duitse vennootschap naar een Nederlandse vennootschap wilde overbrengen. In dit concern zijn alle aandelen in de overdragende vennootschap (Halliburton Company Germany GmbH) in handen van de in de Verenigde Staten gevestigde Halliburton Inc. Indirect houdt zij via haar volle dochter Halliburton Oilfield Services BV ook alle aandelen in de verkrijgende vennootschap (Halliburton Services BV).

4. Derhalve meent verzoekster, dat de litigieuze verkrijging van onroerend goed had moeten worden vrijgesteld van de overdrachtsbelasting.

5. Artikel 15 van de Nederlandse Wet op belastingen van rechtsverkeer bepaalt in dit verband, dat de verkrijging van onroerend goed „bij interne reorganisatie van naamloze vennootschappen en besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid” van de overdrachtsbelasting is vrijgesteld. De nadere

* Oorspronkelijke taal: Duits.

voorwaarden waarvan die vrijstelling afhankelijk is, zijn vermeld in het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer. Blijkens artikel 5, lid 1, van dat besluit moet de verkrijging plaatsvinden tussen vennootschappen van hetzelfde „concern”. De leden 3 en 4 van dit artikel bepalen:

„3) Onder een concern wordt verstaan een vennootschap waarvan niet alle of nagenoeg alle aandelen onmiddellijk of middellijk in het bezit zijn van een andere vennootschap, te zamen met alle andere vennootschappen waarin zij onmiddellijk of middellijk alle of nagenoeg alle aandelen bezit.

4) Onder vennootschappen worden verstaan naamloze vennootschappen en besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid.”

6. Verzoekster is van mening, dat de beperking van de vrijstelling tot (naar Nederlands recht opgerichte) naamloze en besloten vennootschappen onwettig is.

7. Dienaangaande heeft de Hoge Raad eerst onderzocht, welke betekenis de rechtsvorm van de moedervennootschap heeft voor de door verzoekster verlangde belastingvrijstelling. Hij stelde vast, dat het in strijd zou zijn

met het tussen Nederland en de Verenigde Staten gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, wanneer de vrijstelling zou worden geweigerd op grond dat de moedervennootschap geen naamloze of besloten vennootschap is.

8. Vervolgens ging hij na, of de rechtsvorm van Halliburton Company Germany GmbH als overdragende vennootschap aan de toepassing van de vrijstellingsregeling in de weg staat.

9. Ten einde deze twijfel in het licht van de verdragsbepalingen weg te nemen, heeft hij 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?”

agentschap of een filiaal.² Het Hof heeft voorts overwogen, dat de zetel van vennootschappen, naar het voorbeeld van de nationaliteit van natuurlijke personen, dient ter bepaling van hun binding aan de rechtsorde van een staat.³

B — Standpunt

10. I. Bij de beantwoording van deze vraag moet — met de Commissie in haar opmerkingen — allereerst worden vastgesteld, dat het algemene verbod van artikel 7 EEG-Verdrag (thans artikel 6 EG-Verdrag) niet aan bod komt, voor zover artikel 52 van toepassing is.¹ Het onderzoek van deze zaak moet dan ook bij dat artikel beginnen.

11. II. 1. Of de litigieuze belastingregeling indruist tegen artikel 52 is in eerste instantie afhankelijk van de vraag, of zij een schending van het door dat artikel gewaarborgde recht oplevert.

12. Dienaangaande blijkt uit de rechtspraak, dat de vrijheid van vestiging overeenkomstig artikel 58 EEG-Verdrag voor de vennootschappen welke in overeenstemming met de wetgeving van een Lid-Staat zijn opgericht en welke hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Gemeenschap hebben, het recht meebrengt om in de betrokken Lid-Staat hun activiteiten uit te oefenen door middel van een

13. a) De Commissie is van mening, dat de litigieuze regeling de in andere Lid-Staten dan Nederland gevestigde vennootschappen in de uitoefening van het aldus omschreven recht belemmert. Zij wijst erop, dat de in de belastingregeling bedoelde reorganisatie van concerns vaak gepaard gaat met liquidaties met een grensoverschrijdend karakter. In de onderhavige zaak heeft de Duitse GmbH haar Nederlandse vestiging *opgeheven*. Het betreft dus een „negatieve” vestigingshandeling van die vennootschap.

14. Daarbij ontmoette zij een fiscaal obstakel, waarmee een Nederlandse naamloze of besloten vennootschap in vergelijkbare omstandigheden niet zouden zijn geconfronteerd. De Commissie ziet dat obstakel onder andere in het feit, dat het belasten van de verkrijging van een onroerend goed invloed kan hebben op de prijs die de vervreemdende GmbH ontvangt.

¹ — Zie arresten van 21 juni 1974 (zaak 2/74, Reyners, Jurispr. 1974, blz. 631, r. o. 15 en 16) en van 30 mei 1989 (zaak 305/87, Commissie/Griekenland, Jurispr. 1989, blz. 1461, r. o. 28).

² — Arrest van 28 januari 1986 (zaak 270/83, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1986, blz. 273, r. o. 18); in dezelfde zin arrest van 13 juli 1993 (zaak C-330/91, Commerzbank, Jurispr. 1993, blz. I-4017, r. o. 13).

³ — Zie de vorige voetnoot.

15. De Nederlandse regering is een andere mening toegedaan. Zij stelt, dat noch de verkrijging van de vaste inrichting door de GmbH, noch het functioneren van die vaste inrichting belemmerd werd.

16. De overdrachtsbelasting zou trouwens niet verschuldigd zijn door de vervreemder, maar door de verkrijger. Wat de eventuele weerslag van de belasting op de verkoopprijs betreft, stelt zij, dat die (ook al houdt hij verband met de situatie bij aankoop van het onroerend goed door de GmbH) niet het gevolg is van de belastingregeling zelf, maar van een afspraak tussen de contractspartijen. Ter terechtzitting heeft zij er nog op gewezen, dat bij de onderhavige transactie de reorganisatie van het concern op de voorgrond stond. Die reorganisatie is niet op de litigieuze regeling gestrand.

17. b) Deze argumenten doen allereerst de vraag rijzen, of de vervreemding van goederen die geheel of ten dele het filiaal van een in een andere Lid-Staat gevestigde vennootschap vormen, binnen de werkingssfeer van de vrijheid van vestiging valt.

18. Die vraag moet mijns inziens bevestigend worden beantwoord. Elke marktdeelnemer die een filiaal wil oprichten, moet

daarbij rekening houden met de kosten en risico's die verband houden met de vervreemding van de goederen waaruit dat filiaal geheel of ten dele bestaat. Daartoe behoren in de regel ook de onroerende goederen van een bedrijf, daar zij deel uitmaken van de „duurzame aanwezigheid” waardoor werkzaamheden in het kader van een vestiging zich onderscheiden van die in het kader van het dienstenverkeer.⁴ Die marktdeelnemer moet er rekening mee houden, dat vervreemding van die goederen noodzakelijk kan zijn wanneer de economische situatie in vergelijking met die bij de oprichting van de vestiging verandert. Daarmee samenhangende belastingen belemmeren daarom, zij het slechts indirect, de „toegang” tot werkzaamheden anders dan in loondienst in de zin van artikel 52 en derhalve, wat vennootschappen uit andere Lid-Staten betreft, hun hiervóór gedefinieerde vrijheid om filialen op te richten.

19. In dit verband moet ook nog worden gewezen op de mogelijkheid dat een vennootschap een bestaand filiaal in een andere Lid-Staat dan die waar zij is gevestigd, opheft om een dergelijk filiaal op te richten in een derde Lid-Staat. Deze situatie moet worden gelijkgesteld met het in artikel 52 bedoelde geval, dat een onderneming uit haar oorspronkelijke vestigingsstaat emigreert om zich in een andere Lid-Staat te vestigen⁵, en valt dus ook onder dat artikel.

4 — Zie arrest van 4 december 1986, zaak 205/84, Commissie/Duitsland, Jurispr. 1986, blz. 3755).

5 — Zie in dat verband het arrest van 27 september 1988, zaak 81/87, Daily Mail and General Trust PLC, Jurispr. 1988, blz. 5483, r. o. 19.

20. Voor zover enkel een gedeeltelijke afstand van vermogensbestanddelen van de vestiging aan de orde is, raakt dat tevens de „uitoefening” van werkzaamheden in de zin van artikel 52. Voor de economische vooruitgang van een vestiging kan het immers van belang zijn, niet langer benodigde goederen af te stoten. Belemmeringen van een dergelijke verkoop vallen derhalve binnen de werkingssfeer van artikel 52.⁶

21. Ook het feit, dat de litigieuze koop in dit geval onderdeel was van de reorganisatie van een concern — en dat hoe dan ook moest zijn om onder de belastingvrijstelling te kunnen vallen —, onttrekt hem niet aan de werkingssfeer van artikel 52. De in dat artikel gewaarborgde fundamentele vrijheid geldt namelijk voor alle in een Lid-Staat gevestigde vennootschappen, los van de vraag of zij tot een concern behoren. Voor de toepassing van dat artikel kan het dan ook geen rol spelen, wat de economische drijfveren waren voor de (onder artikel 52 vallende) verkoop, of welke vennootschap — de GmbH of de moedervennootschap van het concern — de instigator ter zake was.

22. Het staat dan ook vast, dat de verkoop van onroerend goed in de zin van de Nederlandse belastingregeling in een situatie als de

onderhavige binnen de werkingssfeer van artikel 52 valt.

23. c) Vervolgens moet worden onderzocht, of de litigieuze belastingregeling inbreuk maakt op het vestigingsrecht in de zin van dit artikel.

24. aa) In dat verband moet worden vastgesteld, dat de weigering van de belastingvrijstelling bij een verkoop de vervreemdende vennootschap *nadeel* berokkent. Het is immers onbetwistbaar, dat de belastingheffing bij de koper normaliter de prijs onder druk zet. Zij kan dus, in de woorden van het arrest Kraus, „de uitoefening van de door het EEG-Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden door de gemeenschapsonderdanen belemmeren of minder aantrekkelijk maken”.⁷

25. Dienaangaande is het irrelevant, via welke causale keten het nadeel de betrokken vennootschap treft. Ik moge in dat verband verwijzen naar het arrest Segers⁸, waarin het ging om discriminatie *van het personeel* van een filiaal van een in een andere Lid-Staat gevestigde vennootschap.

6 — Zie ook het Algemeen Programma van de Raad voor de opheffing van de beperkingen van de vrijheid van vestiging (PB 1962, blz. 36, 37, rechter kolom, sub d, alsmede het arrest Commissie/Griekenland, r. o. 22 (voetnoot 1): het recht om over onroerend goed in een andere Lid-Staat te beschikken, is het „noodzakelijk complement” op de vrijheid van vestiging.

7 — Arrest van 31 maart 1993, zaak C-19/92, Kraus, Jurispr. 1993, blz. I-1663, r. o. 32.

8 — Arrest van 16 juli 1986, zaak 79/85, Segers, Jurispr. 1986, blz. 2375).

26. bb) De aldus geconstateerde belemmering van de vrijheid van vestiging druist stellig in tegen het in artikel 52 omschreven recht, wanneer „de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld”⁹ niet voorzien in een vergelijkbare last en er derhalve sprake is van discriminatie.

Nederlands recht „overeenkomstige” vennootschap uit een andere Lid-Staat vreemder is.

27. In dit verband blijkt uit de aan het begin van deze conclusie geciteerde bepalingen zoals de Hoge Raad die in de verwijzingsbeschikking heeft uitgelegd, dat wanneer de overige voorwaarden zijn vervuld, de vrijstelling wordt verleend wanneer een in Nederland gevestigde naamloze of besloten vennootschap de goederen vervreemdt, maar niet wanneer een naar het recht van een andere Lid-Staat opgerichte en aldaar gevestigde vennootschap vreemder is. Dat levert een door artikel 52 verboden discriminatie op, wanneer de van de vrijstellingsregeling uitgesloten vennootschappen, gelet op het systeem en het doel van die regeling, met de begunstigde Nederlandse vennootschappen op gelijke voet staan.

29. In die omstandigheden is er zonder twiifel sprake van een inbreuk op het door artikel 52 gewaarborgde recht, en wel in de vorm van een discriminatie.

30. cc) Mocht het Hof het niet zeker achten, dat de Hoge Raad uitgaat van de vergelijkbaarheid van de Duitse GmbH met één van de in de Nederlandse wetgeving voorziene vennootschapsvormen, dan is een inbreuk van artikel 52 daardoor geenszins uitgesloten.

31. Volgens de Nederlandse bepalingen wordt de belastingvrijstelling immers a priori geweigerd, wanneer de vervreemdende vennootschap niet in Nederland, maar in een andere Lid-Staat is gevestigd. Of de vervreemdende vennootschap, gelet op het doel en het systeem van de regeling, met een naamloze vennootschap of besloten vennootschap naar Nederlands recht vergelijkbaar is, speelt volgens die bepalingen geen rol.

28. Blijkens de bewoordingen en de context van de prejudiciële vraag is die voorwaarde in het geval van de Duitse GmbH als vreemder vervuld. De Hoge Raad gaat in zijn vraagstelling namelijk ervan uit, dat een met een naamloze of besloten vennootschap naar

32. Dienaangaande heeft de Nederlandse regering gesteld, dat de belastingvrijstelling enkel wordt verleend, wanneer het gaat om vennootschappen van een zelfde „concern”. Dat begrip veronderstelt een bepaalde

⁹ — Zie de tekst van artikel 52.

structuur van de betrokken vennootschappen. In antwoord op een vraag van het Hof heeft zij gesteld, dat vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen qua structuur en afspraken tussen vennoten zeer sterk verschillen. Daarom heeft de Nederlandse wetgever het niet mogelijk geacht, voor die vennootschappen, evenmin als voor coöperatieve verenigingen en stichtingen, algemene regels voor de belastingvrijstelling te geven. Dat was enkel mogelijk voor naamloze vennootschappen en besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid.

33. Wat de gelijkstelling van in een andere Lid-Staat gevestigde vennootschappen betreft, beroept de Nederlandse regering zich op het feit, dat moeilijk kan worden nagegaan of die vennootschappen dezelfde kenmerken hebben als naamloze en besloten vennootschappen naar Nederlands recht. Op de vraag van het Hof, welke structuurkenmerken een in een andere Lid-Staat gevestigde vennootschap zou moeten bezitten om met de genoemde vennootschappen naar Nederlands recht op één lijn te worden gesteld, heeft de Nederlandse regering vier criteria genoemd. Volgens haar

— moet het gaan om een rechtspersoon,

— met een in aandelen verdeeld kapitaal,

— waarbij de aansprakelijkheid van de vennoten is beperkt tot hun aandeel,

— en waarin alle vennoten in beginsel stemrecht hebben overeenkomstig het nominale bedrag van hun aandelen.

34. De Nederlandse regering voegde daar nog aan toe, dat het belastingvoordeel pas aan vennootschappen uit andere Lid-Staten kan worden toegekend, wanneer de wetgevingen ter zake op communautair niveau geharmoniseerd zijn. In het gemeenschapsrecht is er nog geen uniforme definitie van het begrip „concern”, zodat de Lid-Staten ter zake bevoegd blijven.

35. De Commissie en, ter terechtzitting, ook verzoekster in het hoofdgeding hebben tegen die redenering de volgende richtlijnen ingeroepen:

— 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal ¹⁰;

¹⁰ — PB 1969, L 249, blz. 25.

- 89/667/EEG van 21 december 1989 inzake het vennootschapsrecht betreffende eenpersoonsvennootschappen met beperkte aansprakelijkheid ¹¹;
- 90/434/EEG van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende Lid-Staten ¹²;
- 90/435/EEG van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten. ¹³
36. Kennelijk zijn zij van oordeel, dat daaruit de gelijkwaardigheid blijkt van een GmbH naar Duits recht en een Nederlandse besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.
37. Tegenover deze argumenten moet in de eerste plaats worden vastgesteld, dat er tot dusver geen gemeenschapsrechtelijke harmonisatie is op het gebied van de overdrachtsbelasting. Bij mijn weten zijn er ook geen gemeenschapsrechtelijke bepalingen die *op dit gebied* de gelijkwaardigheid van de vennootschapsvormen in de Lid-Staten regelen.
38. Deze bedenking geldt met name voor de genoemde richtlijnen. Weliswaar wordt in de bepalingen over de werkingsfeer van elke richtlijn vermeld, op welke vennootschappen zij van toepassing is. Ook wordt de Duitse GmbH in verschillende van deze bepalingen op één lijn gesteld met de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Nederlands recht (zie bij voorbeeld richtlijn 89/667). Die gelijkstelling geldt echter alleen voor de toepassing *van de desbetreffende richtlijn*. Dat betekent niet automatisch, dat die vennootschappen ook voor de Nederlandse belastingen van rechtsverkeer in elk opzicht moeten worden gelijkgesteld.
39. Wat meer bepaald richtlijn 90/434 betreft, wil ik nog erop wijzen, dat deze de betrokken vennootschappen enkel betreft als debiteuren van bepaalde *directe belastingen* (zie artikel 3) en op de „inbreng van activa” enkel toepassing vindt, wanneer die plaatsvindt tegen verkrijging van bewijzen van deelgerechtigdheid in het maatschappelijk kapitaal van de vennootschap welke de inbreng ontvangt (artikel 2, sub c).
40. Dat betekent evenwel niet, dat de nationale instanties in een geval als het onderhavige de gewenste belastingfaciliteit kunnen weigeren, enkel en alleen omdat er geen relevante gemeenschapsbepalingen inzake de

11 — PB 1989, L 395, blz. 40; het betreft de Twaalfde richtlijn van de Raad inzake het vennootschapsrecht.

12 — PB 1990, L 225, blz. 1.

13 — PB 1990, L 225, blz. 6.

gelijkstelling van analoge vennootschapsvormen in de Lid-Staten bestaan. Het nuttig effect van het discriminatieverbod van artikel 52 vereist veeleer, dat zij in een geval als het onderhavige de rechtsvorm van de vreemdende vennootschap uit een andere Lid-Staat vergelijken met die van de nationale vennootschappen waarvoor de vrijstellingsregeling geldt.

omvat artikel 52 onder andere het volgende beginsel:

„een Lid-Staat die moet beslissen op een verzoek om toelating tot een beroep dat naar nationaal recht slechts toegankelijk is voor degene die over een diploma of een beroepskwalificatie beschikt, (moet rekening houden) met de diploma's, certificaten en andere titels die de betrokkene met het oog op de uitoefening van hetzelfde beroep in een andere Lid-Staat heeft verworven, door de uit die diploma's blijkende bekwaamheden te vergelijken met de in de nationale regeling verlangde kennis en ervaring.

41. In dit verband moet ik ingaan op de stelling van de Nederlandse regering, die zich beroept op de moeilijkheden die bij een dergelijke vergelijking van de in de Lid-Staten bestaande vennootschapsvormen kunnen rijzen. Erkend moet worden, dat een dergelijke vergelijking een grotere administratieve last kan veroorzaken dan bij een onroerend-goedtransactie tussen twee Nederlandse vennootschappen van hetzelfde concern.

Deze onderzoeksprocedure moet de autoriteiten van het gastland in staat stellen, er zich objectief van te overtuigen dat de houder van het buitenlandse diploma over kennis en bekwaamheden beschikt die zo niet identiek, dan toch ten minste gelijkwaardig zijn aan die welke uit het binnenlandse diploma blijken. Bij deze beoordeling van de gelijkwaardigheid van het buitenlandse diploma mag uitsluitend worden gelet op het niveau van de kennis en bekwaamheden dat de houder ervan mag worden geacht te bezitten, rekening houdend met de aard en de duur van de studie en de praktijkopleiding waarvan het de voltooiing bewijst”.¹⁴

42. Dat volstaat evenwel niet om de Lid-Staat te ontslaan van zijn plicht om een vergelijking te maken. Dit kan worden afgeleid uit de vaste rechtspraak van het Hof in een vergelijkbare situatie: de toegang tot een beroep in een Lid-Staat is afhankelijk van een beroepskwalificatie, maar er zijn geen gemeenschapsvoorschriften die in de wederzijdse erkenning van diploma's op het betrokken gebied voorzien. In dat geval

43. Op het gebied van de dienstverrichting heeft het Hof een analogoog beginsel

14 — Arresten van 7 mei 1991 (zaak C-340/89, Vlassopoulou, Jurispr. 1991, blz. I-2357, r. o. 16 en 17) en 7 mei 1992 (zaak C-104/91, Aguirre Borrell, Jurispr. 1992, blz. I-3003, r. o. 11 en 12).

geformuleerd. Het vrij verrichten van diensten kan weliswaar worden beperkt door regelingen die hun rechtvaardiging vinden in het algemeen belang, maar slechts

van zijn voorschriften met die van de staat van herkomst. Veeleer kan men als *regel* stellen, dat het *verplicht* is die vergelijking te maken en het dus de extra administratieve last op de koop toe moet nemen.

„voor zover dit belang niet wordt gewaarborgd door de regels waaraan de dienstverrichter is onderworpen in de Lid-Staat waar hij is gevestigd”.¹⁵

44. Het Hof leidde daaruit af, dat de voorwaarden van de toepasselijke wetgeving van de staat waar de dienst wordt verricht geen onnodige herhaling mogen zijn

„van overeenkomstige wettelijke voorwaarden waaraan reeds in de vestigingsstaat is voldaan, en (dat) de toezichthoudende autoriteit van eerstbedoelde staat (rekening moet) houden met de controles en verificaties die al in de vestigingsstaat zijn verricht”.¹⁶

45. Mijns inziens impliceren deze beginselen, dat het gastland niet louter kan verwijzen naar „moeilijkheden” bij het onderzoek, wanneer de uitoefening van de fundamentele vrijheden afhankelijk is van de vergelijking

46. Een *uitzondering* hierop, op grond dat een dergelijke vergelijking een onevenredige last kan veroorzaken, kan slechts in zeldzame gevallen, indien al ooit, worden toegestaan. Daar de betrokken marktdeelnemer zich in een dergelijke situatie op een voor hem gunstige rechtsregel beroept, moet hij bewijzen dat zijn eis gerechtvaardigd is; in deze zaak moet hij dus bewijzen, dat een Duitse GmbH aan de vier voornoemde criteria voldoet. Hij moet daartoe alle passende bewijsstukken overleggen, en het gastland kan het verlangde voordeel weigeren, wanneer de overgelegde elementen objectief niet overtuigend zijn.

47. Met betrekking tot dit bewijs brengt de onderhavige zaak mij tot een aanvullende bedenking. Zoals ik al zei, bestaan er tot dusver weliswaar geen gemeenschapsrechtelijke bepalingen inzake de harmonisatie of de onderlinge erkenning¹⁷ in verband met de overdrachtsbelasting. Toch moet de betrokken Lid-Staat rekening houden met de conclusies die ter zake, al zij het slechts op

15 — Zie arresten van 17 december 1981 (zaak 279/80, Webb, Jurispr. 1981, blz. 3305, r. o. 17) en 4 december 1986 (zaak 205/84, Commissie/Duitsland, Jurispr. 1986, blz. 3755, r. o. 27).

16 — R. o. 47 van het in de vorige voetnoot vermelde arrest Commissie/Duitsland.

17 — Voor de volledigheid zij erop gewezen, dat het ingevolge artikel 220 EEG-Verdrag gesloten Verdrag van 29 februari 1968 betreffende de onderlinge erkenning van vennootschappen en rechtspersonen (Bull. EG, supplement 2/1969) tot dusver niet in werking is getreden.

bepaalde punten, kunnen worden getrokken uit gemeenschapsbepalingen op andere gebieden.

48. Met betrekking tot twee van de vier criteria waaraan de vervreemdende vennootschap moet voldoen¹⁸, moge ik bij wijze van voorbeeld verwijzen naar richtlijn 89/667. Uit artikel 2 van deze richtlijn blijkt duidelijk, dat het kapitaal van vennootschappen die binnen haar werkingssfeer vallen — zoals de GmbH naar Duits recht — in aandelen is verdeeld. Uit de vijfde overweging van de considerans van de richtlijn kan daarenboven worden afgeleid, dat de aansprakelijkheid van de vennoten in beginsel beperkt is tot hun inleg.

49. dd) Resumerend ben ik van mening, dat in het onderhavige geval zeker sprake zou zijn van een inbreuk op het recht ex artikel 52, wanneer het belastingvoordeel werd

geweigerd, hoewel — in de woorden van de Hoge Raad — een met de naamloze vennootschap of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Nederlands recht „overeenkomstige” vennootschap uit een andere Lid-Staat vervreemder is. Het zou duidelijk een verboden discriminatie zijn.

50. Er zou eveneens sprake zijn van een inbreuk op de vrijheid van vestiging, wanneer de gelijkwaardigheid van de rechtsvorm van de vervreemdende vennootschap met de twee Nederlandse vennootschapsvormen weliswaar nog niet vaststaat, maar niet in het onderzoek van die gelijkwaardigheid zou zijn voorzien of dat onderzoek op andere gronden werd geweigerd.

51. 2. Er zijn geen redenen aangevoerd die deze inbreuken op de vrijheid van vestiging kunnen rechtvaardigen, en ik kan er ook geen ontdekken. In het bijzonder wijst niets erop, dat aan de strenge¹⁹ vereisten van artikel 56 EEG-Verdrag is voldaan.

C — Conclusie

52. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de vraag van de Hoge Raad als volgt te beantwoorden:

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

18 — Zie hiervóór, nr. 33.

19 — Zie arrest van 27 oktober 1977, zaak 30/77, Bouchereau, Jurispr. 1977, blz. 1999, r. o. 35.

het kader van een interne reorganisatie van een concern een vrijstelling kent ingeval de vennootschappen van dat concern een bepaalde rechtsvorm hebben, is het onverenigbaar met de artikelen 52 en 58 EEG-Verdrag, dat die vrijstelling wel wordt toegekend wanneer de betrokken goederen door een naar het recht van die Lid-Staat opgerichte vennootschap worden vervreemd, maar niet wanneer een overeenkomstige, naar het recht van een andere Lid-Staat opgerichte en aldaar gevestigde vennootschap vervreemder is.

Wanneer om een dergelijke belastingvrijstelling wordt verzocht en de vervreemder een naar het recht van een andere Lid-Staat opgerichte en aldaar gevestigde vennootschap is, moet de eerste Lid-Staat onderzoeken, of de kenmerken van de vervreemdende vennootschap overeenstemmen met die van de vennootschappen die de voorgeschreven rechtsvorm hebben.