



Datum van inontvangstneming : 30/07/2018

Zaak C-405/18

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

19 juni 2018

Verwijzende rechter:

Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechische Republiek)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

31 mei 2018

Verzoekster (verzoekster tot cassatie):

AURES Holdings, a.s.

Verweerster (verweerster tot cassatie):

Odvolací finanční ředitelství

Voorwerp van het hoofdgeding

Het hoofdgeding betreft een cassatieberoep van AURES Holdings, a.s. tegen de uitspraak van de Městský soud v Praze (rechter voor de stad Praag). In die uitspraak bevestigde de rechter het besluit van de belastingdienst dat in het buitenland geleden fiscale verliezen niet van de belastinggrondslag van de vennootschap mogen worden afgetrokken.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Op grond van de derde alinea van artikel 267, VWEU legt de verwijzende rechter het Hof van Justitie drie vragen voor die betrekking hebben op de uitlegging van de artikelen 49, 52 en 54 VWEU.

Prejudiciële vragen

- 1) Kan het begrip „vrijheid van vestiging” in de zin van artikel 49 [VWEU] aldus worden uitgelegd dat daaronder ook de loutere overdracht van de plaats van beheer van een vennootschap van de ene lidstaat naar de andere valt?
- 2) Zo ja, is het in strijd met de artikelen 49, 52 en 54 [VWEU] dat het op grond van de nationale wetgeving niet is toegestaan dat een entiteit uit een andere lidstaat, wanneer de zakelijke activiteiten of plaats van beheer van die entiteit naar de Tsjechische Republiek zijn verplaatst, een in die andere lidstaat geleden fiscaal verlies opvoert?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikelen 49, 52 en 54, VWEU

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Wet nr. 586/1992 betreffende inkomstenbelasting (hierna: „wet op de inkomstenbelasting”) (ZDP) voorziet in § 23a tot en met § 23c in een gemeenschappelijk stelsel voor belastingheffing over de overdracht van ondernemingen, op de ruil van aandelen en op fusies en splitsingen van vennootschappen. De overdracht van een onderneming aan een commerciële vennootschap en de fusies en splitsingen van commerciële vennootschappen zijn geregeld bij de bepalingen van § 23a en § 23c, van de wet op de inkomstenbelasting. Hierin is specifiek bepaald dat „indien een commerciële vennootschap die een overdracht [of ontbinding of splitsing] uitvoert voor belastingdoeleinden als niet-ingezeten belastingplichtige wordt aangemerkt en niet permanent op het grondgebied van de Tsjechische Republiek is gevestigd, een fiscaal verlies dat door de overdragende [of ontbindende of splitsende] vennootschap in een andere lidstaat is geleden maar niet in de andere lidstaat is opgevoerd om te worden afgetrokken van de belastinggrondslag van de overdragende [of ontbindende of splitsende] vennootschap of van een andere vennootschap, kan worden overdragen, echter uitsluitend tot het maximale bedrag dat in deze wet voor fiscale verliezen is vastgesteld en op voorwaarde dat de vennootschap gedurende het belastingtijdvak of het tijdvak waarvoor belastingteruggave wordt aangevraagd voor belastingdoeleinden als ingezeten belastingplichtige wordt aangemerkt.”

Volgens § 23d, punt 1, van de wet op de inkomstenbelasting „dient een belastingplichtige die voldoet aan de voorwaarden in § 23a, § 23b of § 23c voorafgaand aan de overdracht van een vennootschap, de ruil van aandelen, of de fusie of splitsing de bevoegde belastingdienst van zijn voornemen tot een procedure krachtens § 23a, § 23b of § 23c in kennis te stellen”. Volgens § 23d, punt 6 van de wet op de inkomstenbelasting „zal, indien niet voldaan is aan de in § 23a tot en met § 23c bepaalde voorwaarden, een op grond van § 23a tot en met

§ 23c vastgestelde belastinggrondslag worden aangemerkt als een verzuim van de belastingplichtige om aan zijn verplichtingen te voldoen”.

Krachtens § 34 van de wet op de inkomstenbelasting kan „een in het voorafgaande belastingtijdvak of een gedeelte daarvan opgetreden en vastgesteld fiscaal verlies worden afgetrokken van de belastinggrondslag. Dit moet maximaal binnen vijf belastingtijdvakken volgend op de periode waarvoor het fiscaal verlies is geheven plaatsvinden”. In de bepalingen van § 38n van de wet op de inkomstenbelasting wordt het begrip fiscaal verlies gedefinieerd en is bepaald dat „een fiscaal verlies op dezelfde wijze als een belastingverplichting moet worden behandeld [...] Het fiscaal verlies wordt berekend [...]”. De bepalingen van §38na van de wet op de inkomstenbelasting voorzien in regels voor de vaststelling en aftrek van fiscale verliezen in het geval van substantiële veranderingen in de personeelssamenstelling van de belastingplichtige, van ontbinding van de belastingplichtige onderneming met omzetting, van omzetting door middel van splitsing of van fusie of overdracht van een commerciële onderneming.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

Relevante feiten

- 1 AURES Holdings, a.s. (hierna: „verzoekster”) (voorheen AAA Auto International a.s.) is ontstaan uit de Nederlandse onderneming AAA Auto Group N.V., waar tevens de dochteronderneming AAA Auto Group N.V. als organisatorische entiteit onder valt.
- 2 Op 1 januari 2008 richtte AAA Auto Group N.V. een organisatorische entiteit in de Tsjechische Republiek op. In de bepalingen van het op dat moment geldende wetboek van koophandel stond te lezen dat „wanneer een buitenlandse rechtspersoon op het grondgebied van de Tsjechische Republiek via haar eigen, door haarzelf opgerichte, organisatorische entiteit bij zakelijke activiteiten is betrokken, de buitenlandse rechtspersoon die de organisatorische entiteit heeft opgericht altijd als belastingplichtige wordt aangemerkt. Uitsluitend de buitenlandse rechtspersoon bezit rechtspersoonlijkheid en heeft derhalve fiscale rechten en verplichtingen”.
- 3 Volgens AAA Auto Group N.V. werd het beheer van de vennootschap op 1 januari 2009 verplaatst, d.w.z. dat het adres van de plaats van waaruit de vennootschap feitelijk werd beheerd vanuit Nederland naar de Tsjechische Republiek werd verhuisd, en wel naar hetzelfde adres als dat van de bovengenoemde organisatorische entiteit. Deze adreswijziging van de moedermaatschappij werd op 19 april 2013 ingeschreven in het Tsjechische handelsregister, maar op grond van de oprichtingsakten hield de moedermaatschappij haar oorspronkelijke formele adres (zijnde de statutaire zetel) in Amsterdam, waar de moedermaatschappij is ingeschreven onder de rechtsvorm van een *naamloze vennootschap* (N.V.) en met betrekking tot haar interne

aangelegenheden nog steeds aan het Nederlandse recht is onderworpen. Uit een door een onafhankelijke accountant bij de financiële jaarrekening over het kalenderjaar 2012 opgesteld verslag van 28 juni 2013 blijkt dat „bij besluit van de raad van bestuur van 11 december 2008, de fiscale woonplaats van de moedermaatschappij met ingang van 1 januari 2009 werd verplaatst van het Koninkrijk der Nederlanden naar de Tsjechische Republiek [...]”.

- 4 Voordat AAA Auto Group N.V. in de Tsjechische Republiek belastingplichtig werd, leed de vennootschap in 2007 een totaal fiscaal verlies van 2 792 187 EUR, waarvoor zij door de Nederlandse Belastingdienst op grond van de Nederlandse fiscale wetgeving werd aangeslagen (hierna: „het aan de orde zijnde verlies”). Overeenkomstig § 34 en § 38n van de wet op de inkomstenbelasting werd dit bedrag later bij de Tsjechische belastingautoriteiten opgevoerd als kosten die moesten worden afgetrokken van de belastinggrondslag voor het belastingtijdvak 2012. De belangrijkste reden voor het opvoeren van het aan de orde zijnde fiscaal verlies was de overdracht van het feitelijke beheer naar de Tsjechische Republiek.

Administratieve procedures

- 5 Op 19 maart 2014 heeft de belastingdienst een procedure tegen de belastingplichtige organisatorische entiteit van AAA Auto Group N.V. ingeleid om de twijfels met betrekking tot de vennootschapsbelasting (*daň z příjmu právnických osob*) over het belastingtijdvak 2012 weg te nemen. Het onderzoek van de belastingdienst had tot doel te beoordelen of het aan de orde zijnde fiscaal verlies correct was vastgesteld.
- 6 De belastingdienst kwam tot de slotsom dat het betrokken fiscaal verlies niet kon worden opgevoerd en in een belastingaanslag van 11 september 2014 werd de vennootschapsbelasting voor het belastingtijdvak 2012 vastgesteld op 9 052 170 CZK. De belastingplichtige tekende beroep aan tegen de aanslag en het beroep werd door de beroepsinstantie van de belastingdienst verworpen.

Argumenten van partijen

Argumenten van de belastingplichtige

- 7 De overdracht van het feitelijke beheer vanuit Nederland naar de Tsjechische Republiek vormt de uitoefening van het recht op vrijheid van vestiging in de zin van de artikelen 49 en 54 VWEU. De belastingplichtige heeft het recht het aan de orde zijnde fiscaal verlies, dat niet meer in Nederland kan worden opgevoerd [in de Tsjechische Republiek] op te voeren. De bepalingen van § 23a en 23c van de wet op de inkomstenbelasting bevatten geen uitputtende lijst van de mogelijkheden om fiscale verliezen op te voeren. Het aan de orde zijnde fiscaal verlies kan worden opgevoerd op basis van andere bepalingen van de wet op de inkomstenbelasting.

- 8 De mogelijkheid het aan de orde zijnde fiscale verlies op te voeren, volgt ook uit de rechtspraak van het Hof in de zaken C-446/03, Marks & Spencer plc, van 13 december 2005 en C-123/11, A Oy, van 21 februari 2013.

Argumenten van de belastingdienst

- 9 Door de overdracht van het feitelijk beheer is de belastingplichtige volgens de wet op de inkomstenbelasting een Tsjechische belastingplichtige geworden, dat wil zeggen dat er zowel over inkomsten uit bronnen binnen de Tsjechische Republiek als over buitenlandse inkomsten belasting moet worden betaald. Deze verplichting valt onder het nationale belastingstelsel. Krachtens dit stelsel kan een belastingplichtige (die ingezetene is van de Tsjechische Republiek) een verlies opvoeren, op voorwaarde dat het verlies in de Tsjechische Republiek volledig voldoet aan de voorwaarden van § 34, § 38n en § 38na van de wet op de inkomstenbelasting. Ten aanzien van de mogelijkheid een fiscaal verlies op te voeren, voorziet de wet op de inkomstenbelasting niet in een wijziging van de fiscale woonplaats. Evenmin wordt in een dergelijke situatie toegestaan dat een fiscaal verlies vanuit het buitenland wordt overgeheveld.
- 10 De belastingdienst wees op het feit dat met ingang van 1 mei 2004 in § 23a tot en met §23d van de wet op de inkomstenbelasting bijzondere bepalingen zijn opgenomen naar aanleiding van de tenuitvoerlegging van richtlijn 90/434/EEG, zoals gecodificeerd in richtlijn 2009/133/EG¹ (hierna „de EU-richtlijn”), die in de eerste plaats betrekking heeft op grensoverschrijdende transacties en tot doel heeft het beginsel van neutraliteit bij de uitvoering van transacties vast te leggen en de belemmeringen voor het verkeer van kapitaal buiten de nationale grenzen van de lidstaten op te heffen. Uit hoofde van § 23a tot en met 23d en § 38na, punten 4 tot en met 6, van de wet op de inkomstenbelasting kan een ongebruikt recht op aftrek van een fiscaal verlies, onder de in de wet vastgestelde voorwaarden, worden overgedragen aan de overnemende partij wanneer er sprake is van overdracht van een vennootschap of een deel daarvan aan een ontvangende vennootschap of aan een overnemende vennootschap in het geval van een fusie of een splitsing van een vennootschap. In het kader van deze transacties kan een vennootschap die in een andere lidstaat wordt overgedragen, ontbonden of gesplitst een fiscaal verlies overdragen dat in de andere lidstaat is ontstaan maar in die andere lidstaat niet ter vermindering van de belastinggrondslag is opgevoerd; dit is uiteraard gebonden aan de voorwaarde dat een dergelijk verlies wordt aangepast tot een niveau dat door een Tsjechische belastingplichtige onder toepassing van alle instrumenten van het nationale belastingrecht zou worden opgegeven.

¹ Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (OJ 2009, L 133, blz. 34).

- 11 De bijzondere gevallen van mogelijke overdracht en aftrek van fiscale verliezen die zijn opgenomen in § 23a en § 23c, van de wet op de inkomstenbelasting alsmede andere door de belastingplichtige aangevoerde bepalingen van de wet op de inkomstenbelasting kunnen op de onderhavige zaak niet worden toegepast, aangezien de wet op de inkomstenbelasting niet voorziet in de situatie van een overdracht van een buitenlands verlies dat samenhangt met de loutere overdracht van de plaats van beheer van een vennootschap. Hetzelfde geldt voor het verdrag tussen de Tsjechische Republiek en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting van 22 november 1974. In zaken zoals deze moeten dus de algemene bepalingen die gelden voor het opvoeren van fiscale verliezen als aftrekposten van de belastinggrondslag (§ 34, punten 1 en 2, en § 38n van de wet op de inkomstenbelasting) worden gevolgd. Op grond daarvan concludeerde de belastingdienst dat het aan de orde zijnde fiscaal verlies niet voldeed aan de wettelijke voorschriften voor toepassing in de Tsjechische Republiek omdat het niet overeenkomstig de Tsjechische wetgeving was vastgesteld.
- 12 De door verzoekster voorgestelde ruime interpretatie van de vrijheid van vestiging zou leiden tot een situatie waarin een door de belastingdienst in een van de lidstaten van de Europese Unie vastgesteld fiscaal verlies in een andere lidstaat zou kunnen worden opgevoerd, ondanks het feit dat elke lidstaat, bij gebrek aan harmonisatie op dit gebied, zijn eigen specifieke regels heeft. Het behoeft geen betoog dat een dergelijk systeem gemakkelijk tot misbruik kan leiden en dat het zo goed als onmogelijk is dergelijk misbruik te voorkomen.
- 13 Met betrekking tot de voornoemde rechtspraak van het Hof van Justitie stelde de belastingdienst dat deze betrekking heeft op situaties die objectief gezien tamelijk afwijkend zijn. In zaak C-446/03 was sprake van een verlaging van de belasting van een in Groot-Brittannië gevestigde moedermaatschappij die voortvloeide uit de aftrek van verliezen van in andere lidstaten gevestigde dochterondernemingen. In tegenstelling tot de wetgeving in Groot-Brittannië voorziet de Tsjechische belastingwetgeving niet in een regeling voor groepsbelasting op grond waarvan ingezeten vennootschappen van een groep de winsten en verliezen binnen die groep kunnen verrekenen. Zaak C-123/11 betrefte de vraag of een (ingezeten) moedermaatschappij, na een fusie met een in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming, de in de belastingjaren vóór de fusie geleden verliezen van deze dochteronderneming op haar belastbare inkomen in mindering kon brengen, ook al werd in de betrokken nationale wetgeving een dergelijke mogelijkheid alleen geboden in geval van een fusie met een (ingezeten) dochteronderneming. De onderhavige zaak is echter van een andere aard en bovendien voorziet de wet op de inkomstenbelasting wel in de mogelijkheid om bij een fusie de buitenlandse fiscale verliezen aan de overnemende vennootschap over te dragen (§ 23a en § 23c van de wet op de inkomstenbelasting).
- 14 Anderzijds wijst de belastingdienst erop dat haar benadering in overeenstemming is met het arrest van het Hof in de zaak C-414/06, Lidl Belgium GmbH & Co. KG, dat betrekking heeft op een besluit van de Duitse belastingdienst om [de

afrek van] een geleden verlies van een permanent in Luxemburg gevestigde maatschappij van de vennootschap niet toe te staan. Het Hof heeft geoordeeld dat artikel 49 VWEU zich niet verzet tegen een situatie waarin een in een lidstaat gevestigde vennootschap de verliezen van haar in een andere lidstaat gevestigd vast bedrijfsonderdeel niet mag aftrekken van de belastinggrondslag, voor zover de inkomsten van dat vaste bedrijfsonderdeel, op grond van een verdrag tot het vermijden van dubbele belasting, in de laatstgenoemde lidstaat worden belast en waar die verliezen bij de aanslag over de inkomsten in toekomstige belastingtijdvakken in aanmerking kunnen worden genomen, daar de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten moet worden gewaarborgd en voorkomen moet worden dat dezelfde verliezen twee keer in aanmerking worden genomen. In de onderhavige zaak waarin een door de Nederlandse belastingdienst vastgesteld fiscaal verlies wordt opgevoerd terwijl het geregistreerde adres van de vennootschap zich nog in een ander land bevindt en de vennootschap aan Nederlands recht is onderworpen, hetgeen betekent dat de activiteiten van de vennootschap op geen enkele manier tot die staat beperkt zijn, bestaat er een reëel risico van dubbele opvoering van fiscale verliezen. In die gevallen hebben de afzonderlijke lidstaten dan ook de legitieme bevoegdheid vast te houden aan het beginsel om verliezen die voortvloeien uit activiteiten die worden verricht in de lidstaat waar de vennootschap haar statutaire zetel heeft, in aanmerking te nemen.

Conclusies van de Městský soud v Praze

- 15 In de daaropvolgende zaak deed de Městský soud v Praze uitspraak in het voordeel van de belastingdienst.
- 16 Overeenkomstig het standpunt van de belastingdienst was de rechter van oordeel dat er, behalve de EU-richtlijn die in de onderhavige zaak niet van toepassing was, geen EU-wetgeving bestond waarin de kwestie van aftrekbaarheid van fiscale verliezen is geregeld. In de onderhavige zaak was er geen sprake van een fusie (althans niet tot na het belastingjaar 2012) maar alleen van een overdracht van de plaats van beheer (feitelijk beheer) van de belastingplichtige (en daarbij tevens een wijziging van fiscale woonplaats).
- 17 Ten aanzien van de kwestie van vrijheid van vestiging betekent de codificatie van deze vrijheid in het Verdrag niet dat een verandering van fiscale woonplaats naar een andere lidstaat voor de belastingplichtige fiscaal neutraal zal zijn, aangezien het gebrek aan harmonisatie binnen de EU op het gebied van directe belastingen er niet toe kan leiden dat een lidstaat bij de soevereine ontwikkeling van haar eigen fiscale regels afhankelijk wordt van de regels van een andere lidstaat.
- 18 Volgens de Městský soud v Praze wordt deze kwestie noch in het Unierecht noch in de vaste rechtspraak van het Hof behandeld. Het arrest van het Hof van 29 november 2011 in de zaak C-371/10, National Grid Indus, heeft betrekking op een heel andere situatie. De aangevoerde argumenten uit de hierboven genoemde arresten in de zaken C-446/03 en C-123/11 zijn evenmin van toepassing.

- 19 De door de belastingdienst gekozen benadering heeft niet geleid tot onaanvaardbare inmenging in de vrijheid van vestiging of de vrijheid van kapitaalverkeer van de verzoekster of tot discriminatie op grond van ingezetenschap.
- 20 De Městský soud v Praze wees erop dat momenteel in de Europese Unie in totaal 28 verschillende methoden voor de berekening van de belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting van kracht zijn. Wat het Tsjechisch recht betreft staat de wet op de inkomstenbelasting de toepassing van een in een andere lidstaat van de EU geleden fiscaal verlies alleen toe bij een fusie of splitsing van vennootschappen of de overdracht van een commerciële onderneming (zoals bepaald in § 23a tot en met § 23c). Dit is echter een speciale bepaling voor de overdracht van fiscale verliezen die voortvloeien uit de uitvoering van de EU-richtlijn, die uitsluitend geldt met betrekking tot bepaalde grensoverschrijdende transacties. Wanneer we de klassieke juridische interpretatie per eliminationem toepassen, kan een in andere omstandigheden in een andere lidstaat geleden fiscaal verlies niet worden overgedragen (hetgeen voor bepaalde elementen in een reeks expliciet is toegestaan, is impliciet uitgesloten of niet toegestaan voor de andere elementen).

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 21 Volgens de verwijzende rechter dient voorafgaand aan de beslissing op het cassatieberoep te worden onderzocht of de artikelen 49, 52 en 54 VWEU op de onderhavige zaak van toepassing zijn.
- 22 Op grond van de nationale wetgeving mag een entiteit van een andere lidstaat een in die andere lidstaat geleden fiscaal verlies niet naar de Tsjechische Republiek overdragen wanneer er louter een overdracht van de plaats waar de zakelijke activiteiten worden verricht of de plaats van het beheer naar de Tsjechische Republiek heeft plaatsgevonden. Uit hoofde van de in de wet neergelegde voorwaarden mag dit alleen worden gedaan in de gevallen die onder de EU-richtlijn vallen. Uitsluitend in het kader van die transacties kan een overdragende vennootschap of een vennootschap die wordt ontbonden of gesplitst een in een andere lidstaat geleden fiscaal verlies, dat echter niet in die andere lidstaat is opgevoerd, overdragen als kosten die mogen worden afgetrokken van de belastinggrondslag. Dat is casu niet het geval.
- 23 Enkele uitzonderingen daargelaten is het domein van de inkomstenbelasting niet onderworpen aan harmonisatie binnen de Unie en zijn soevereine lidstaten bij de ontwikkeling van hun eigen belastingregels niet gebonden aan de regels van een andere lidstaat. Hetzelfde geldt in het geval van fiscale procedures. Nergens in het Unierecht op het niveau van de rechtspraak van het Hof van Justitie, ook niet in de bovenvermelde arresten, wordt de specifieke kwestie geregeld waarin, zoals in de context van de onderhavige zaak, sprake is van een loutere overdracht van de plaats van beheer. Evenmin wordt in het Unierecht expliciet en ondubbelzinnig

een standpunt ingenomen over de vraag of de codificatie van vrijheid van vestiging in het Verdrag inhoudt dat een wijziging van de fiscale woonplaats naar een andere lidstaat van de EU voor de belastingplichtige altijd fiscaal neutraal moet zijn. Voorafgaand aan de beoordeling daarvan moet echter eerst de vraag worden beantwoord of de loutere overdracht van het beheer van een vennootschap waarvan de statutaire zetel in een andere lidstaat blijft überhaupt onder het concept van vrijheid van vestiging valt.

- 24 Dit roept de vraag op of de genoemde Unierechtelijke bepalingen tot doel hebben een loutere overdracht van het beheer van een vennootschap naar een andere lidstaat in fiscale zin te ondersteunen, met andere woorden of die overdracht onder het concept van vrijheid van vestiging kan vallen en, zo ja, of de desbetreffende entiteit in zo'n geval, in de zin van artikel 54 VWEU, aan dezelfde fiscale behandeling moet worden onderworpen als de entiteiten van de lidstaat waarnaar het beheer van de vennootschap was overgedragen.