



Datum van
inontvangstneming

:

13/08/2018

Zaak C-438/18

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:

4 juli 2018

Verwijzende rechter:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal) [scheidsgerecht voor belastingzaken (centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage), Portugal]

Datum van de verwijzingsbeslissing:

14 juni 2018

Verzoekster:

Galeria Parque Nascente-Exploração de Espaços Comerciais S.A.

Verweerder:

Autoridade Tributária e Aduaneira

I. Voorwerp van het hoofdgeding

De vordering in het hoofdgeding strekt tot onwettigverklaring en bijgevolg nietigverklaring van de aanslagen in de vennootschapsbelasting en van de vergoedende rente op grond dat in de context van een omgekeerde fusie geen rekening is gehouden met de fiscale aftrekbaarheid van de financiële kosten die Galeria Parque Nascente-Exploração de Espaços Comerciais S.A. heeft gedragen.

II. Aangevoerde bepalingen van Unierecht

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: overweging 2 en de artikelen 4 en 15.

III. Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Decreto-Lei n.º 442-B/88 que aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) [wetsbesluit nr. 442-B/88 tot vaststelling van het wetboek van vennootschapsbelasting]: artikel 23, lid 1, onder c) (zoals van toepassing in 2013), artikel 23, lid 1, en lid 2, onder c) (zoals van toepassing in 2014), en artikel 73, lid 10.

Artikel 23

Kosten

1 — Onder kosten wordt verstaan kosten waarvan is aangetoond dat zij noodzakelijk zijn voor de verwezenlijking van aan de belasting onderworpen inkomsten of voor het behoud van de bron van inkomsten, meer bepaald:

[...]

c) financiële kosten, zoals rente op vreemd vermogen aangewend voor de exploitatie, inhoudingen, agio's, overdrachten, wisselkoersverschillen, kosten verbonden aan leningen, invordering van schulden, uitgifte van obligaties en andere waardepapieren, aflossingspremies en [kosten] die voortvloeien uit de toepassing van de effectieve-rentemethode op financiële instrumenten gewaardeerd tegen de geamortiseerde kostprijs.

Artikel 23

Kosten en verliezen

1. Voor de vaststelling van de belastbare winst zijn alle kosten en verliezen die door de belastingplichtige zijn gemaakt of gedragen om aan de vennootschapsbelasting onderworpen inkomsten te verkrijgen of te waarborgen, aftrekbaar.

2. Onder het vorige lid vallen meer bepaald de volgende kosten en verliezen:

[...]

c) financiële kosten, zoals rente op vreemd vermogen aangewend voor de exploitatie, inhoudingen, agio's, overdrachten, wisselkoersverschillen, kosten verbonden aan leningen, invordering van schulden, uitgifte van obligaties en andere waardepapieren, aflossingspremies en [kosten] die voortvloeien uit de toepassing van de effectieve-rentemethode op financiële instrumenten gewaardeerd tegen de geamortiseerde kostprijs.

Artikel 73

Definities en werkingssfeer

[...]

10. De in deze onderafdeling vastgestelde bijzondere regeling is noch geheel noch gedeeltelijk van toepassing wanneer blijkt dat de transacties die onder deze regeling vallen, belastingontwijking als hoofddoel of als een van de hoofddoelen hebben, hetgeen met name als bewezen kan worden beschouwd wanneer de inkomsten van de betrokken vennootschappen niet volledig aan hetzelfde stelsel van de vennootschapsbelasting zijn onderworpen of wanneer de transacties niet hebben plaatsgevonden om geldige economische redenen, zoals herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de bij de transactie betrokken vennootschappen. In dat geval worden indien nodig aanvullende belastingaanslagen gevestigd.”

IV. Feiten en procedure

In 2009 is een in april van datzelfde jaar opgerichte vennootschap genaamd GALA DAS CONQUISTAS, S.A. (moedermaatschappij) ten belope van bijna 70 miljoen EUR leningen aangegaan om een 100 %-deelneming in het kapitaal van een andere vennootschap, met name Galeria Parque Nascente-Exploração de Espaços Comerciais S.A. (GPN) (dochtermaatschappij), te verwerven; beide vennootschappen zijn ingezetene van Portugal.

De door de moedermaatschappij GALA DAS CONQUISTAS, S.A. gedragen rente (als tegenprestatie voor de verkregen financiering) werd met toestemming van de Autoridade Tributária (AT) (belastingdienst) fiscaal in aftrek gebracht van haar resultaat.

Nog in 2009 fuseerden de moedermaatschappij GALA DAS CONQUISTAS, S.A. en GPN met terugwerkende kracht vanaf 22 april van datzelfde jaar tot één enkele rechtspersoon:

- a) door overname van de moedermaatschappij GALA DAS CONQUISTAS, S.A. (overgenomen vennootschap) door GPN (overnemende vennootschap) in het kader van een omgekeerde fusie;
- b) overeenkomstig de nationale wettelijke regeling (artikelen 73 en 74 van het wetboek van vennootschapsbelasting), overgenomen uit richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990, die inmiddels is vervangen door richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 (hierna: „richtlijn”).

Krachtens deze regeling van het wetboek van vennootschapsbelasting zijn de resultaten (meer- en minderwaarden) als gevolg van de overdracht van activa en

rechten naar aanleiding van de fusie niet belast, dit wil zeggen fiscaal neutraal, door de opschorting (het uitstel) van de fiscale resultaten van deze overdrachten.

De fusie had van rechtswege tot gevolg dat de financiële lasten van de lening die aanvankelijk is aangegaan door de overgenomen vennootschap (GALA DAS CONQUISTAS, S.A.), zijn overgegaan op de overnemende vennootschap (GPN), die tot voldoening van deze schulden werd gehouden en deze schulden gedragen en betaald heeft.

In 2013 en 2014 liepen deze leningen nog en betaalde GPN respectievelijk 3 673 438,00 EUR en 3 607 234,24 EUR rente die zij meende in aftrek te mogen brengen van haar jaarlijkse inkomsten.

De AT aanvaardt niet dat deze rente door de overnemende vennootschap (GPN) in aftrek kan worden gebracht op grond van de nationaalrechtelijke bepalingen in artikel 23, lid 1, en lid 1, onder c), van het wetboek van vennootschapsbelasting, die een onlosmakelijk causaal verband vereisen tussen de rente (kosten) en de opbrengsten, tussen het behoud van de inkomstenbron en de aanwending van de middelen bij de bedrijfsvoering.

Voor een beter begrip dient op drie punten de aandacht te worden gevestigd:

- a) Als er geen fusie was geweest, zou de rente fiscaal in aftrek worden gebracht van het resultaat van de vennootschap die aanvankelijk de lening is aangegaan en die de deelneming had in het kapitaal (GALA DAS CONQUISTAS, S.A.);
- b) Deze rente is volgens de AT niet fiscaal aftrekbaar omdat tijdens belastingjaar 2013, na de hierboven bedoelde omgekeerde fusie, niet was voldaan aan de voorwaarden van artikel 23, lid 1, onder c), van het wetboek van vennootschapsbelasting, en tijdens belastingjaar 2014 niet was voldaan aan de voorwaarden in artikel 23, lid 1, en lid 2, onder c), van datzelfde wetboek;
- c) De AT weigert de fiscale aftrek van de rente van de winst, als gevolg van de hierboven bedoelde fusie, op basis van de uitlegging van de in 2013 en 2014 geldende nationale wetgeving [artikel 23, lid 1, onder c), en lid 2, onder c), van het wetboek van vennootschapsbelasting] en niet op grond van de antimisbruikbepaling van de richtlijn (artikel 15) of de nationale wet tot omzetting daarvan (artikel 73, lid 10, van het wetboek van vennootschapsbelasting).

V. Motivering

De vragen rijzen omdat GPN tijdens de procedure onder meer heeft aangevoerd dat een uitlegging van artikel 23 van het wetboek van vennootschapsbelasting die zich ertegen verzet dat rente in aftrek wordt gebracht na de hierboven bedoelde omgekeerde fusie, afdoet aan de doelstellingen van de richtlijn. In dit verband zij eraan herinnerd dat deze richtlijn bepaalt dat transacties zoals fusies noodzakelijk kunnen zijn teneinde in de Unie soortgelijke voorwaarden te scheppen als op een

binnenlandse markt, waardoor deze transacties niet mogen worden belemmerd door uit de fiscale voorschriften van de lidstaten voortvloeiende bijzondere beperkingen, nadelen of distorsies.

VI. Prejudiciële vragen

1. Wanneer artikel 23, lid 1, onder c), van de Código do [Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas], zoals van toepassing in 2013, en artikel 23, lid 1, en lid 2, onder c), van de Código do [Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas], zoals van toepassing in 2014, aldus worden uitgelegd dat na de hierboven bedoelde omgekeerde fusie de rente op leningen aangegaan bij derden om een deel van het kapitaal van de overnemende dochtervennootschap te verwerven, die bij de fusie is overgegaan (en die de overgenomen vennootschap in aftrek had kunnen brengen indien er geen fusie zou zijn geweest), niet meer fiscaal aftrekbaar is van de winsten van de overnemende vennootschap, zijn deze bepalingen dan verenigbaar met het Unierecht, met name wanneer deze niet-aftrekbaarheid van de rente kan leiden tot een belemmering voor of een beperking van de concentraties die onder richtlijn 2009/133/EG van de Raad vallen, waardoor de beginselen en doelstellingen alsook de bepalingen van artikel 4 van deze richtlijn worden geschonden?

2. Indien de eerste vraag aldus wordt beantwoord dat de weigering van het recht op fiscale aftrek van rente verenigbaar is met de richtlijn, geldt datzelfde antwoord dan evenzeer wanneer een dergelijke herziening niet is gebeurd op grond van de antimisbruikbepaling van de richtlijn (artikel 15) of van de nationale wetgeving tot omzetting van deze bepaling (artikel 73, lid 10, van de Código do [Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas]), maar op grond van een andere nationaalrechtelijke bepaling (artikel 23 van de Código do [Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas])?