



Datum van inontvangstneming : 07/12/2017

Zaak C-607/17

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

24 oktober 2017

Verwijzende rechter:

Högsta förvaltningsdomstolen (Zweden)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

5 oktober 2017

Verzoekende partij en verwerende partij

Skatteverket

Verwerende partij en verzoekende partij

Memira Holding AB

[...]

BESTREDEN BESLISSING

Besluit van de Skatterättsnämnd (commissie voor voorafgaande fiscale beslissingen) van 7 juli 2016 in zaak nr. 30-14/D

VOORWERP

Voorafgaande beslissing inzake inkomstenbelasting; aan het Hof van Justitie van de Europese Unie gericht verzoek om een prejudiciële beslissing

[...]

Beslissing

Het Hof van Justitie van de Europese Unie dient overeenkomstig de verwijzingsbeslissing in bijlage te worden verzocht om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU [...]

[...]

Verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU betreffende de uitlegging van artikel 49 VWEU

Inleiding

- 1 In de zaak A (C-123/11, EU:C:2013:84) heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) zich gebogen over de vraag of het verenigbaar is met de vrijheid van vestiging dat een moedermaatschappij in een lidstaat na een fusie met een dochteronderneming in een andere lidstaat de verliezen die de dochteronderneming vóór de fusie heeft geleden, niet kan aftrekken, terwijl deze aftrek zou zijn toegestaan als de dochteronderneming in dezelfde staat als de moedermaatschappij was gevestigd. Uit het arrest blijkt dat een dergelijk aftrekverbod een beperking van de vrijheid van vestiging inhoudt, dat de beperking kan worden gerechtvaardigd om dwingende redenen van algemeen belang, maar dat zij niet evenredig is als het gaat om zogenaamde definitieve verliezen van de dochteronderneming.
- 2 Deze prejudiciële verwijzing betreft de vraag of de belastingregels in de staat waar de dochteronderneming gevestigd is, van belang zijn om te beoordelen of de verliezen van de dochteronderneming definitief zijn.

Toepasselijke Unierechtelijke bepalingen

- 3 Uit de artikelen 49 en 54 VWEU volgt dat beperkingen op het recht van een Zweedse naamloze vennootschap om zich vrij te vestigen op het grondgebied van een andere lidstaat, bijvoorbeeld door oprichting van een dochteronderneming, verboden zijn.

[Or. 2]

Toepasselijke nationale bepalingen

Fiscale behandeling van fusies

- 4 De fiscale regels inzake fusies zijn grotendeels gebaseerd op richtlijn 2009/133/EG van de Raad 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.
- 5 De relevante bepalingen staan in hoofdstuk 37 van de inkomstskattelag (1999:1229) [wet (1999:1229) betreffende de inkomstenbelasting; hierna: „ISL”].

- 6 Een fusie wordt in § 3 van dat hoofdstuk gedefinieerd als een omzetting waarbij tegelijkertijd aan twee voorwaarden is voldaan. Ten eerste moeten alle activa, passiva en overige verplichtingen van een vennootschap (de inbrengende vennootschap) worden overgenomen door een andere vennootschap (de ontvangende vennootschap). Ten tweede moet de inbrengende vennootschap zonder vereffening worden ontbonden. Voorts kunnen de bijzondere regels inzake fusies van §§ 16-29 enkel worden toegepast indien het gaat om een zogenaamde gekwalificeerde fusie.
- 7 Een fusie wordt ingevolge § 11 als een gekwalificeerde fusie aangemerkt als de inbrengende vennootschap onmiddellijk vóór de fusie verplicht is in Zweden belasting te betalen over de inkomsten uit ten minste een deel van haar economische activiteiten. Bovendien moet de ontvangende vennootschap ingevolge § 12 onmiddellijk na de fusie verplicht zijn om in Zweden belasting af te dragen over de inkomsten uit de economische activiteiten waarover de inbrengende vennootschap belasting moest betalen. De inkomsten kunnen niet op grond van een belastingafsprake geheel of gedeeltelijk in Zweden worden vrijgesteld van belastingen.
- 8 Een gekwalificeerde fusie heeft volgens § 17, eerste alinea, tot gevolg dat de inbrengende vennootschap uit hoofde van de fusie geen inkomsten mag opvoeren of uitgaven mag aftrekken in verband met de in § 11 bedoelde economische activiteiten. In de plaats daarvan neemt de ontvangende vennootschap op grond van § 18, eerste alinea, na de fusie ten aanzien van die economische activiteiten de fiscale situatie van de inbrengende vennootschap over. Dit betekent onder meer dat de **[Or. 3]** ontvangende vennootschap verliezen van de inbrengende vennootschap uit voorgaande belastingjaren kan aftrekken binnen bepaalde in §§ 21-26 gestelde grenzen.

Bepalingen inzake groepsaftrek

- 9 De bepalingen inzake groepsaftrek staan in hoofdstuk 35 ISL.
- 10 Op grond van §§ 2 en 5 van dit hoofdstuk kan een Zweedse moedermaatschappij groepsaftrek toepassen op een definitief verlies van een volle buitenlandse dochteronderneming die in een staat binnen de EER is gevestigd, onder meer op voorwaarde dat de dochteronderneming in vereffening is gesteld en de vereffening is voltooid.
- 11 Volgens § 6 van hetzelfde hoofdstuk is een verlies definitief als het tot nog toe niet heeft kunnen worden verrekend en het evenmin door de dochteronderneming of anderen zal kunnen worden verrekend in de staat waar de dochteronderneming gevestigd is. Daarnaast mag de reden waarom het verlies niet kan worden verrekend, niet zijn dat de dochteronderneming rechtens niet in de mogelijkheid daartoe verkeert of dat de mogelijkheid daartoe in de tijd beperkt is.

- 12 In het Zweedse recht wordt een „groepsbijdrage” doorgaans gebruikt om door de overdracht van winst een consolidatie tot stand te brengen binnen een groep ondernemingen. De bepalingen inzake groepsaftrek zijn ingevoerd omdat de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) in verschillende beslissingen (onder meer RÅ 2009 ref. 13) heeft geoordeeld dat de aftrek van groepsbijdragen in bepaalde gevallen op grond van het Unierecht moest worden toegestaan, ook al was niet voldaan aan de voorwaarden die het Zweedse recht aan een dergelijke aftrek stelt. Volgens de wetsgeschiedenis is het de bedoeling dat in die situaties voortaan de regels inzake groepsaftrek worden toegepast. Tijdens de voorbereidingen voor het wetsvoorstel is de vraag opgeworpen of bij een fusie ook de aftrek van verliezen van een buitenlandse dochteronderneming moet worden toegestaan, maar deze mogelijkheid werd door de regering verworpen.

[Or. 4]

Feiten van het geding

Inleiding

- 13 De zaak heeft betrekking op een voorafgaande beslissing van de Skatterättsnämnd (commissie voor voorafgaande fiscale beslissingen) waartegen bij de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) beroep is ingesteld door zowel de Skatteverk (belastingdienst) als verzoekster, te weten Memira Holding AB.
- 14 Een voorafgaande beslissing is gebaseerd op de door de aanvrager verstrekte gegevens. Of deze gegevens overeenstemmen met de feitelijke situatie, wordt niet beoordeeld, tenzij de aanvrager ervoor kiest zich op de voorafgaande beslissing te beroepen ten aanzien van de belastingheffing.

Verzoek om een voorafgaande beslissing

- 15 In haar verzoek om een voorafgaande beslissing heeft verzoekster het volgende verklaard.
- 16 Memira Holding AB is de moedermaatschappij van een groep die dochterondernemingen heeft in verschillende landen, waaronder Duitsland. De activiteiten van de Duitse dochteronderneming hebben tot verliezen geleid en de moedermaatschappij moest een lening aan de dochteronderneming verstrekken om haar activiteiten te financieren. De activiteiten zijn inmiddels geliquideerd. De dochteronderneming heeft alleen nog schulden en bepaalde liquide middelen. De groep overweegt nu om de dochteronderneming te laten fuseren met de moedermaatschappij door middel van een grensoverschrijdende fusie. De fusie houdt in dat de dochteronderneming zonder vereffening wordt ontbonden. Na de fusie zal de groep niet langer beschikken over een onderneming in Duitsland. De

groep zal daar via de moedermaatschappij of een andere groepsvennootschap ook geen activiteiten meer uitvoeren.

- 17 De Duitse dochteronderneming heeft gecumuleerde verliezen uit voorgaande jaren voor een bedrag van in totaal ongeveer 7,6 miljoen EUR. Het gaat om exploitatieverliezen die verband houden met de activiteiten in Duitsland en die zijn ontstaan ten gevolge van een gebrek aan rentabiliteit. De verliezen kunnen door de dochteronderneming fiscaal worden afgetrokken in Duitsland. Niet-verrekende verliezen kunnen worden overgedragen en kunnen – zonder beperking in de tijd – worden afgetrokken van de eventuele winst die de dochteronderneming de [Or. 5] volgende jaren boekt. Op grond van het Duitse recht is het echter niet mogelijk om door middel van een fusie verliezen over te dragen aan een andere onderneming die in Duitsland belastingplichtig is.
- 18 Met het verzoek om een voorafgaande beslissing wenst de moedermaatschappij onder meer te vernemen of de vennootschap na de fusie de verliezen van de Duitse dochteronderneming mag aftrekken op grond van artikel 49 VWEU.

Voorafgaande beslissing van de Skatterättsnämnd

- 19 De Skatterättsnämnd heeft geoordeeld dat de vennootschap bij de fusie met de Duitse dochteronderneming niet voldoet aan de voorwaarden waaronder het tekort op grond van het Unierecht kan worden afgetrokken. De commissie heeft ter ondersteuning van de voorafgaande beslissing voornamelijk de volgende redenen aangevoerd.
- 20 Het tekort van de dochteronderneming kan niet door de moedermaatschappij worden overgenomen op grond van de bepalingen van de ISL inzake de heffing van belasting bij gekwalificeerde fusies, aangezien niet is voldaan aan de voorwaarde dat de dochteronderneming in Zweden belastingplichtig is. De aftrek kan ook niet worden toegestaan op grond van de regels inzake groepsaftrek, aangezien deze betrekking heeft op een andere situatie dan die welke in casu aan de orde is.
- 21 Dat het tekort van de Duitse dochteronderneming bij de fusie niet kan worden overgedragen aan de moedermaatschappij ten gevolge van de belastingplichtvoorwaarde, vormt een beperking van de vrijheid van vestiging. Uit de rechtspraak van het Hof volgt echter dat de beperking gerechtvaardigd kan zijn. Een beperking is toegestaan als deze ook evenredig is. Indien de dochteronderneming de in haar staat van vestiging bestaande mogelijkheden om verliezen af te trekken, heeft uitgeput – dat wil zeggen indien sprake is van definitieve verliezen – is het niet evenredig de moedermaatschappij het recht te ontzeggen om de verliezen in Zweden fiscaal in aftrek te brengen.
- 22 Bij de beoordeling of de verliezen definitief zijn, moet volgens het Hof rekening worden gehouden met de wijze waarop de verliezen worden behandeld op grond van de wetgeving van de staat waar de dochteronderneming is gevestigd.

Aangezien de verliezen op grond van het Duitse recht niet kunnen worden verrekend bij een fusie met een andere onderneming die in Duitsland belastingplichtig is, kunnen zij niet als [Or. 6] definitief worden beschouwd in de zin van de rechtspraak van het Hof. Dat het de moedermaatschappij niet wordt toegestaan het tekort van de dochteronderneming af te trekken, dient dan ook niet als onevenredig te worden beschouwd en is bijgevolg niet in strijd met het Unierecht.

- 23 Drie leden van de Skatterättsnämnd waren het daarmee niet eens en stelden zich op het standpunt dat de verliezen van de dochteronderneming als definitief konden worden beschouwd. Zij beklemtoonden dat er binnen de groep geen Duitse vennootschap of een andere vennootschap met een vaste inrichting in Duitsland was waarmee de dochteronderneming een fusie zou kunnen aangaan. Dat het naar Duits recht niet mogelijk is om verliezen over te dragen bij een fusie met een andere vennootschap die belastingplichtig is in Duitsland, was volgens hen niet van belang voor de beoordeling of de verliezen van de dochteronderneming definitief waren. Zij waren van mening dat de Zweedse bepalingen om die reden niet evenredig zijn.

Standpunten van partijen

Skatteverket

- 24 Indien aftrek mogelijk is overeenkomstig de op fusies toepasselijke belastingregels, ondanks het feit dat de dochteronderneming in Zweden niet belastingplichtig is, zou dat betekenen dat Zweden de leemte in de Duitse regelgeving vult die erin bestaat dat het verlies van de dochteronderneming bij een fusie niet door een andere vennootschap in Duitsland kan worden verrekend. Een dergelijke aftrek mag daarom niet worden toegestaan.

Memira Holding AB

- 25 De vraag heeft geen betrekking op de fusie van twee Duitse ondernemingen. De groep beschikt slechts over één Duitse dochteronderneming. De enige reden waarom het verlies niet kan worden afgetrokken in Duitsland, is dat de dochteronderneming niet langer bestaat omdat zij door fusie is opgegaan in haar Zweedse moedermaatschappij. In Duitsland gelden derhalve geen belastingregels die eraan in de weg staan dat de verliezen in de in casu aan de orde zijnde situatie aldaar worden verrekend. Zolang de dochteronderneming in Duitsland blijft, kan het verlies in dat land worden verrekend. Uit het Unierecht volgt dus dat het verlies door de moedermaatschappij in Zweden kan worden overgenomen en verrekend.

[Or. 7]

Noodzaak van een prejudiciële beslissing

- 26 In het onderhavige geding rijst de vraag of een Zweedse moedermaatschappij na een fusie met haar Duitse dochteronderneming de verliezen van de dochteronderneming mag aftrekken op grond van artikel 49 VWEU.
- 27 Memira Holding heeft aan haar vordering ten grondslag gelegd dat de verliezen van de dochteronderneming hadden kunnen worden overgenomen overeenkomstig de bepalingen van hoofdstuk 37 ISL, als de dochteronderneming Zweeds was geweest. De regelgeving staat echter niet toe dat verliezen bij een fusie worden overgedragen als zij voortvloeien uit een activiteit waarover in Zweden geen belastingen worden geheven.
- 28 Het Hof heeft in het arrest A soortgelijke bepalingen onderzocht als die welke in casu aan de orde zijn, en heeft geoordeeld dat die bepalingen een beperking vormden van de vrijheid van vestiging, maar konden worden gerechtvaardigd door de wens om de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven en het gevaar van dubbele verliesverrekening en van belastingontwijking tegen te gaan. Diezelfde bepalingen werden ook geschikt geacht om de verwezenlijking van deze doelstellingen te waarborgen (zie punten 32-37 en 40-46). Aangenomen mag worden dat hetzelfde geldt voor de Zweedse bepalingen.
- 29 Wat dan nog moet worden onderzocht, is de vraag of deze bepalingen voldoen aan het vereiste van evenredigheid. Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat het niet evenredig is de aftrek van verliezen die een dochteronderneming in een andere lidstaat heeft geleden, te weigeren indien deze dochteronderneming de in haar vestigingsstaat bestaande mogelijkheden om die verliezen af te trekken, heeft uitgeput, dat wil indien de betrokken verliezen definitief zijn (zie bijvoorbeeld A, punt 49).
- 30 Wanneer de fusie tot stand is gebracht, houdt de dochteronderneming op te bestaan. Volgens de verstrekte gegevens beschikt de groep dan niet langer over een onderneming of activiteit in Duitsland. Dan is het feitelijk niet meer mogelijk om de verliezen daar te verrekenen.
- 31 In casu is echter de vraag gerezen of de wijze waarop de belastingregels in Duitsland zijn opgesteld, betekent dat de verliezen nog steeds niet als definitief kunnen worden beschouwd aangezien het naar Duits recht niet [**Or. 8**] mogelijk is om door middel van een fusie verliezen over te dragen aan een andere onderneming die in Duitsland belastingplichtig is.
- 32 Uit de rechtspraak volgt dat een verlies niet definitief kan zijn indien het op grond van de regelgeving van de andere staat niet wordt toegestaan soortgelijke verliezen af te trekken (zie K, C-322/11, EU:C:2013:716, punten 76-81). De rechtvaardiging daarvoor is dat een lidstaat niet kan worden verplicht de nadelige gevolgen van de wetgeving van een andere lidstaat te dragen. Volgens het Hof kan de vrijheid van vestiging niet aldus worden begrepen dat een lidstaat verplicht is

zijn belastingregels af te stemmen op die van een andere lidstaat, teneinde te waarborgen dat in alle situaties de belasting zodanig wordt geheven dat alle verschillen die voortvloeien uit de nationale belastingregels, worden weggewerkt.

- 33 Een verlies is evenmin definitief als de reden voor de niet-afrekbaarheid ervan in de andere staat is dat het op grond van de regelgeving van deze staat niet wordt toegestaan verliezen over te dragen naar volgende jaren (zie Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-172/13, EU:C:2015:50, punt 33, en Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punt 54).
- 34 Al deze zaken betroffen de aan de verlieslijdende partij zelf opgelegde wettelijke beperkingen met betrekking tot de mogelijkheid om de verliezen af te trekken. Het is dan ook onduidelijk of bij de beoordeling of de verliezen definitief zijn, ook rekening moet worden gehouden met de mogelijkheden die door de regelgeving in de andere staat aan anderen worden geboden om de verliezen te verrekenen. De Högsta förvaltningsdomstol is van oordeel dat het Hof moet worden verzocht om een prejudiciële beslissing over deze vraag.
- 35 Mocht het Hof oordelen dat ook rekening moet worden gehouden met wettelijke beperkingen voor anderen dan de verlieslijdende partij zelf om de verliezen af te trekken, dan rijst de vraag hoe dat moeten gebeuren.
- 36 In het arrest K heeft het Hof geoordeeld dat het feit dat de in die zaak aan de orde zijnde verliezen niet aftrekbaar waren in de staat waar ze waren ontstaan, betekende dat zij nooit als definitief konden worden beschouwd. Dat is het geval ongeacht of de verliezen daadwerkelijk in die staat aftrekbaar zouden zijn als de regels daar in een dergelijk **[Or. 9]** recht op aftrek voorzagen. De feitelijke omstandigheden waren in die situatie dus niet van belang voor de beoordeling van de evenredigheid (zie punten 76 en 81).
- 37 De vraag is of dezelfde benadering ook moet worden gevolgd ten aanzien van de mogelijkheid voor anderen dan de verlieslijdende partij zelf om de verliezen te verrekenen. Dat zou betekenen dat als de mogelijkheid tot overdracht van verliezen tussen verschillende partijen in de vestigingsstaat van de dochteronderneming in enig opzicht beperkter is dan in de vestigingsstaat van de moedermaatschappij, de verliezen automatisch niet als definitief zouden kunnen worden beschouwd. Dit zou dus gelden ongeacht of de groep één of meer entiteiten in de vestigingsstaat van de dochteronderneming heeft en tevens ongeacht of de beperking feitelijk tot gevolg heeft gehad dat het voor anderen niet mogelijk is geweest om een deel van de verliezen over te nemen. Volgens deze benadering zouden de verliezen van de in dit geding aan de orde zijnde Duitse dochteronderneming niet als definitief worden beschouwd.
- 38 Een andere benadering is echter dat met een beperking van de mogelijkheid om verliezen over te dragen alleen rekening moet worden gehouden wanneer die beperking voor de feiten van het betrokken geval van belang is. Een dergelijke benadering zou onder meer betekenen dat met een beperking van de mogelijkheid

om verliezen over te dragen tussen verschillende entiteiten binnen een groep alleen rekening moet worden gehouden als de groep feitelijk meer dan één entiteit in het land in kwestie heeft. Volgens deze benadering staat de Duitse regeling er niet aan in de weg dat de verliezen van de dochteronderneming als definitief worden beschouwd.

- 39 De eerdere rechtspraak van het Hof biedt geen houvast om uit te maken welke van de twee benaderingen juist is. De Högsta förvaltningsdomstol wenst daarom dat het Hof ook deze vraag onderzoekt.

De vragen

- 40 De Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende vragen te beantwoorden.

[Or. 10]

Vraag 1

- 41 Moet bij de beoordeling of een verlies van een dochteronderneming in een andere lidstaat definitief is in de zin van onder meer het arrest A, zodat de moedermaatschappij het verlies kan aftrekken op grond van artikel 49 VWEU, rekening worden gehouden met het feit dat er krachtens de regels in de staat waar de dochteronderneming is gevestigd, voor anderen dan de partij die het verlies heeft geleden, beperkingen bestaan op de mogelijkheid om het verlies af te trekken?

Vraag 2

- 42 Indien rekening moet worden gehouden met een beperking als bedoeld in de eerste vraag, dient dan in aanmerking te worden genomen of in het onderhavige geval in de vestigingsstaat van de dochteronderneming feitelijk een andere rechtspersoon het verlies zou hebben kunnen aftrekken als dat aldaar was toegestaan?