



Datum van
inontvangstneming

:

03/02/2017

Skatteministerium

[OMISSIS]

Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Staat artikel 49 VWEU in de weg aan een nationale fiscale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan verliezen van nationale filialen in mindering kunnen worden gebracht, terwijl dit niet mogelijk is voor verliezen van filialen in andere lidstaten, ook niet in omstandigheden die vergelijkbaar zijn met die van het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Marks & Spencer (C-446/03, [EU:C:2005:763,] punten 55 en 56), tenzij het concern heeft geopteerd voor een internationale gezamenlijke aanslag onder de in het hoofdgeding beschreven voorwaarden?” [Or. 2]

Feiten

A/S Bevola is een in Denemarken geregistreeerde vennootschap die platforms voor de productie van vrachtwagens, trailers en toebehoren produceert voor de groothandelssector. Tot in 2009 had A/S Bevola een filiaal/vaste inrichting in Finland. Voorts heeft zij een dochteronderneming in Noorwegen en een filiaal/vaste inrichting in Zweden, en tot in 2014 had zij ook een dochteronderneming in Duitsland.

A/S Bevola is een volle dochter van Grønbech & Sønner A/S. Deze laatste onderneming is voor 77,5 % in handen van M.J. Grønbech & Sønner Holding A/S, die op haar beurt voor 62,6 % in handen is van [REDACTED]. Al deze ondernemingen zijn gevestigd in Denemarken.

Vanaf het belastingjaar 2005 werd A/S Bevola tezamen met [REDACTED] belast op grond van de in § 31 van de selskabsskattelov (Deense wet op de vennootschapsbelasting; hierna: „wet op de vennootschapsbelasting”) neergelegde regels inzake de „nationale gezamenlijke aanslag”. [REDACTED] heeft immers niet geopteerd voor de „internationale gezamenlijke aanslag” op grond van § 31 A van de wet op de vennootschapsbelasting.

Bij beslissing van 20 januari 2014 heeft de Landsskatteret (hoogste administratieve beroepsinstantie in belastingzaken) de beslissing bevestigd waarbij de Deense belastingautoriteiten hadden vastgesteld dat A/S Bevola niet gerechtigd was om in het belastingjaar 2009 van haar Deens belastbaar inkomen een bedrag van ongeveer 2,8 miljoen DKK in mindering te brengen dat overeenstemde met de nettoverliezen van haar Finse filiaal/vaste inrichting en dat volgens A/S Bevola – na de sluiting van dat Finse filiaal in 2009 – niet meer in mindering is gebracht en evenmin nog in mindering kan worden gebracht in Finland.

A/S Bevola en ██████████ zijn bij de Østre Landsret opgekomen tegen deze beslissing van de Landsskatteret van 20 januari 2014.

De beslechting van het onderhavige geding hangt af van het antwoord op de vraag of de nationale belastingregeling – op grond waarvan verliezen van nationale filialen in mindering kunnen worden gebracht, terwijl dit niet mogelijk is voor verliezen van filialen in andere lidstaten, ook niet in omstandigheden die vergelijkbaar zijn met die van het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punten 55 en 56), tenzij het concern heeft geopteerd voor een internationale gezamenlijke aanslag krachtens § 31 A van de wet op de vennootschapsbelasting – verenigbaar is met artikel 49 VWEU.

Nationale voorschriften

De toepasselijke Deense regels inzake de nationale, respectievelijk internationale gezamenlijke aanslag (zie §§ 31 en 31 A van de wet op de vennootschapsbelasting) zijn in de wet op de vennootschapsbelasting ingevoegd bij wet nr. 426 van [Or. 3] 6 juni 2005 tot wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting en andere belastingwetten voor de belastingjaren die op 15 december 2004 of daarna beginnen.

In de jaren daarvoor was de algemene regel dat inkomsten en uitgaven van niet-Deense filialen moesten worden opgenomen in de aangifte van het totale inkomen van de Deense vennootschap. Wet nr. 426 van 6 juni 2005 bracht hier verandering in, onder meer doordat daarbij de volgende bepalingen werden ingevoegd in de wet op de vennootschapsbelasting:

§ 8, lid 2:

„Onverminderd § 31 A omvat het belastbare inkomen geen inkomsten en uitgaven die verband houden met een vaste inrichting of vastgoed in een andere staat, op de Faeröer of in Groenland. [...]”

§ 31 („nationale gezamenlijke aanslag” voor de activiteiten van tot een concern behorende vennootschappen in Denemarken, daaronder begrepen inkomsten die afkomstig zijn van vaste inrichtingen of vastgoed van niet-Deense vennootschappen in Denemarken):

„Tot een concern behorende vennootschappen en groepen, enz. [...] worden gezamenlijk belast (nationale gezamenlijke aanslag). Onder ‚tot een concern behorende vennootschappen en groepen, enz.’ worden vennootschappen, groepen, enz., verstaan die op een bepaald tijdstip in het belastingjaar tot hetzelfde concern behoren; zie § 31 C. In § 31 C, leden 2 tot en met 7, wordt vastgoed gelijkgesteld met vaste inrichtingen. Onder ‚uiteindelijke moedermaatschappij’ worden vennootschappen verstaan die moedermaatschappij zijn zonder dochter te zijn: zie § 31 C.

(2) Vennootschappen die gezamenlijk worden belast, dienen een gezamenlijke belastingaangifte in, waarbij zij de som aangeven van de belastbare inkomsten van iedere individuele vennootschap waarvoor de gezamenlijke aanslag geldt, berekend overeenkomstig de algemene regels van de belastingwetgeving, met de uitzonderingen die van toepassing zijn voor vennootschappen waarvoor de gezamenlijke aanslag geldt. Verliezen die zijn geleden in een vaste inrichting mogen enkel worden verrekend met inkomsten van andere vennootschappen indien deze verliezen krachtens de regels van de plaats waar de vennootschap is gevestigd (een andere staat, de Faeröer of Groenland) niet mogen worden opgevoerd in de belastingaangifte van de vennootschap in die andere staat, de Faeröer of Groenland, dan wel indien is geopteerd voor de internationale gezamenlijke aanslag krachtens § 31 A. Het gezamenlijk te belasten inkomen wordt berekend nadat voor iedere individuele onderneming de verliezen uit vorige belastingjaren die naar latere belastingjaren konden worden overgedragen, zijn verrekend. Indien het gezamenlijk te belasten inkomen positief is, wordt de winst evenredig verdeeld over de winstgevende vennootschappen. Indien het gezamenlijk te belasten inkomen voor een bepaald belastingjaar negatief is, wordt het verlies evenredig verdeeld over de verlieslatende vennootschappen en binnen de betrokken vennootschap overdragen naar het volgende belastingjaar, waarin het dan kan worden verrekend. Verliezen die in een vennootschap zijn geleden voordat het stelsel van de gezamenlijke aanslag van toepassing was, kunnen enkel met winsten van diezelfde vennootschap worden verrekend. In het kader van de voorwaartse verliesverrekening worden de oudste verliezen eerst verrekend. Op vroegere belastingjaren betrekking hebbende verliezen van een vennootschap kunnen slechts worden verrekend met winsten van een andere vennootschap indien zij zijn geleden in een belastingjaar waarvoor de betrokken vennootschappen gezamenlijk werden belast en indien deze vennootschappen nadien ook nog steeds onder het stelsel van de gezamenlijke aanslag zijn belast.

[Or. 4]

(3)...

(4) In het kader van de nationale gezamenlijke aanslag wordt de hoogste moedermaatschappij die hieraan deelneemt aangewezen als beheersonderneming voor de doeleinden van de gezamenlijke aanslag. Indien er geen belastbare Deense hoogste moedermaatschappij is, maar een aantal tot hetzelfde concern behorende Deense belastbare vennootschappen die horizontaal met elkaar verbonden zijn, wordt een van deze vennootschappen die deelnemen aan het stelsel van de gezamenlijke aanslag aangewezen als de beheersonderneming. [...] De beheersonderneming is verantwoordelijk voor de betaling van de volledige inkomensbelasting. [...]

(5) Alle gezamenlijk belaste vennootschappen berekenen hun belastbaar inkomen voor de dezelfde periode als de beheersonderneming, ongeacht wanneer krachtens het vennootschapsrecht hun boekhoudjaar valt: zie § 10, lid 5.

(6) [...]

(7) Bij de berekening van het belastbare inkomen mag een gezamenlijk belaste vennootschap ervoor opteren om verliezen, inclusief die welke uit vorige belastingjaren zijn overgedragen, niet mee te tellen. Verliezen die overeenstemmen met het belastbare inkomen van een vaste inrichting of dochteronderneming in Denemarken die onder de gemeenschappelijke aanslag valt, mogen buiten beschouwing worden gelaten wanneer het inkomen van de vaste inrichting of de dochteronderneming opgenomen is in de inkomensaangifte buiten Denemarken, op voorwaarde dat de vermindering die in de betrokken staat wordt toegekend voor de Deense belasting overeenstemt met de in § 33 van de ligningslov (wet inzake de vaststelling van belastingen; hierna: ‚belastingwet’) neergelegde regels betreffende belastingverminderingen. Het buiten beschouwing gelaten bedrag zal dan worden overgedragen naar volgende belastingjaren overeenkomstig de regels van § 15 van de belastingwet. Indien het buiten beschouwing gelaten bedrag lager ligt dan het gezamenlijke verlies, zal dit eerste bedrag naar evenredigheid worden verdeeld over de afzonderlijke verlieslatende vennootschappen.”

§ 31 A, lid 1, eerste tot en met derde volzin („internationale gezamenlijke aanslag”, met inbegrip van de activiteiten van andere vennootschappen van het concern, zowel Deense als buitenlandse, of van hun vaste inrichtingen):

„De uiteindelijke moedermaatschappij kan ervoor opteren de tot het concern behorende vennootschappen, groepen, enz. die onder het in § 31 bedoelde stelsel van de gezamenlijke aanslag vallen, gezamenlijk te laten belasten. Dit geldt ook voor alle tot het concern behorende niet-Deense vennootschappen, groepen, enz. waarin geen van de deelnemers persoonlijk aansprakelijk is voor de nakoming van de verplichtingen van de vennootschappen en die winst uitkeren naar rato van het kapitaalbedrag dat de deelnemer heeft geplaatst (internationale gezamenlijke aanslag). De keuze geldt ook voor alle buiten Denemarken gelegen vaste inrichtingen en onroerende goederen die toebehoren aan deze Deense en niet-Deense vennootschappen, groepen, enz. die onder de gezamenlijke aanslag vallen. De voorschriften van § 31 inzake de nationale gezamenlijke aanslag zijn mutatis mutandis van toepassing op de internationale gezamenlijke aanslag, zij het met de in de leden 2 tot en met 14 vermelde toevoegingen en uitzonderingen. [...]”

§ 31 A, lid 3, derde en zesde volzin:

„De keuze voor de internationale gezamenlijke aanslag bindt de moedermaatschappij voor een periode van tien jaar, onverminderd het bepaalde in de zesde en de zevende volzin. [...] De uiteindelijke moedermaatschappij mag ervoor opteren toch uit het stelsel van de gezamenlijke aanslag te stappen, maar dit geeft aanleiding tot een volledige inhaal van de belastingen: zie lid 11” **[Or. 5]**

Bij een internationale gezamenlijke aanslag is de uiteindelijke moedermaatschappij de beheersonderneming: zie § 31 A, lid 4. Zo de uiteindelijke moedermaatschappij onbeperkt noch beperkt belastingplichtig is in Denemarken (zie de §§ 1 en 2 van de wet op de vennootschapsbelasting) of niet deelneemt aan het stelsel van de gezamenlijke aanslag, wordt een beheersonderneming aangewezen als bedoeld in § 31, lid 1. De aanwijzing geschiedt op basis van de criteria van § 31, lid 4 (thans lid 6).

Over de beweegredenen voor de invoering van deze bepalingen en de verhouding ervan met het Unierecht is in de toelichting bij het wetsontwerp het volgende opgemerkt (zie wetsontwerp nr. 121, *Folketingstidende* 2004/2005, bijlage A, kolom 4946, afdeling 10):

„10. Verhouding met het Unierecht

De doelstelling van de voorgestelde wijzigingen bestaat erin een einde te maken met de mogelijkheid voor Deense en buitenlandse concerns om hun verlieslatende activiteiten naar believen onder te brengen in dochterondernemingen die, met toepassing van de Deense regels inzake de gezamenlijke aanslag, worden gebruikt om de aan de Deense vennootschappen opgelegde belasting te verminderen. Die mogelijkheid is een gevolg van het feit dat krachtens de huidige regels vrij kan worden gekozen welke vennootschappen aan de Deense belasting onderworpen zijn. Het is daardoor mogelijk om verlieslatende vennootschappen wel en winstgevende vennootschappen juist niet onder de gezamenlijke aanslag te brengen („cherry picking”).

Dientengevolge wordt het concern op incoherente wijze belast en is de fiscale behandeling dus niet meer homogeen, maar hangt zij af van de vraag of een concern zijn activiteiten via vele individuele vennootschappen dan wel via filialen van (enkele) vennootschappen ontplooit. De voorgestelde wijzigingen van de regels betreffende de gezamenlijke aanslag strekken ertoe een coherenter belastingsysteem te creëren, in het kader waarvan filialen en dochterondernemingen zoveel mogelijk op dezelfde manier worden belast.

Op grond van het in dit ontwerp gehuldigde beginsel van het wereldwijde inkomen worden de inkomsten die het concern in Denemarken behaalt – hetzij via Deense vennootschappen, hetzij via vaste inrichtingen of

onroerende goederen in Denemarken die toebehoren aan niet-Deense vennootschappen – steeds gezamenlijk belast. Het concern is daarentegen vrij om te kiezen of buiten Denemarken – dat wil zeggen, buiten het Deense belastinggebied – behaalde inkomsten worden opgenomen in zijn Deense belasting. Indien de buitenlandse inkomsten van één vennootschap van het concern in de Deense belasting worden opgenomen, moeten evenwel de inkomsten van alle tot het concern behorende vennootschappen in de berekening van de Deense belasting worden opgenomen. Wat de optie betreft om buitenlandse inkomsten mee te tellen, zullen regels betreffende inhaal van toepassing zijn (wat thans ook al het geval is), maar zullen ook (nieuwe) regels gelden die voorschrijven dat de keuze normaal gezien bindend is voor een bepaalde tijd.

Het onderhavige wetsontwerp impliceert dus dat de praktische en formele mogelijkheden voor buitenlandse concerns om hun activiteiten in Denemarken gezamenlijk te laten belasten, volledig overeenstemmen met de regels die van toepassing zijn op eigenaren die enkel in Denemarken activiteiten verrichten. Buitenlandse en Deense concerns worden op dit punt dus gelijk behandeld. **[Or. 6]**

Ook tussen de belasting van inkomsten en uitgaven met betrekking tot activiteiten in het buitenland, en inkomsten en uitgaven met betrekking tot activiteiten in Denemarken bestaat symmetrie, aangezien het totale inkomen van het concern wordt berekend.

Evenwel kan ook worden geconstateerd dat de invoering van een fiscaal territorialiteitsbeginsel impliceert dat een bepaalde activiteit verschillend kan worden belast naargelang zij binnen of buiten Denemarken wordt verricht. Indien een activiteit verlieslatend is in Denemarken – bijvoorbeeld in de start-up-fase – zullen de geleden verliezen kunnen worden afgetrokken bij de aangifte van de inkomensbelasting, terwijl een soortgelijk verlies dat in het buitenland wordt geleden, in beginsel niet aftrekbaar is.

In dit verband is het waarschijnlijk dat – minstens de grotere – internationale concerns het in de praktijk, zowel om financiële als om administratieve redenen, niet voordelig zullen achten om hun wereldwijde inkomen te laten meetellen voor de berekening van de Deense belasting. Dit stemt overeen met hetgeen is aangenomen bij de raming van de effecten van het ontwerp op de opbrengsten.

Dit roept de vraag op of een dergelijke – in de regel – verschillende fiscale behandeling van Deense en buitenlandse inkomsten, verenigbaar is met het Unierecht. In dat verband is het, gelet op de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie, inzonderheid van belang of de voorgestelde regels inzake gezamenlijke belasting aanleiding geven tot een toestand waarin Deense en buitenlandse concerns die zich in een vergelijkbare situatie bevinden,

verschillend worden behandeld, en of zij een beperking van het vrije verkeer impliceren. Zo ja, dan kan de regel enkel worden gehandhaafd indien hij op objectieve gronden kan worden gerechtvaardigd en het gewenste resultaat niet kan worden bereikt met regels die minder ver gaan (evenredigheid).

Het is bijzonder moeilijk om uit te maken of de voorgestelde regels zullen leiden tot een beperking die in strijd is met het Unierecht. Het Hof van Justitie heeft zich namelijk nog niet uitgesproken over een belastingstelsel dat in beginsel berust op een territorialiteitsbeginsel, maar in het kader waarvan er ook voor kan worden gekozen de inkomsten mee te tellen die afkomstig zijn van buitenlandse filialen van Deense vennootschappen alsook van de buitenlandse activiteiten van buitenlandse vennootschappen die tot hetzelfde concern behoren.

In het voorgestelde belastingstelsel wordt evenwel een zodanig direct verband gelegd tussen het niet opnemen van eventuele buitenlandse verliezen en het niet belasten van de overeenkomstige inkomsten, dat de verschillende fiscale behandeling – waarvan in beginsel ook kan worden ‚afgezien’ – redelijk moet worden geacht.

Die opvatting vindt steun in het feit dat niets erop wijst dat het krachtens het Unierecht mogelijk moet zijn om vrij te kiezen welke activiteiten een impact zullen hebben op de aangifte van de inkomsten. Het voorstel om van het beginsel van het wereldwijde inkomen uit te gaan, berust immers juist op de gedachte dat het ter voorkoming van ‚cherry picking’ noodzakelijk is dat de buitenlandse inkomsten van filialen en tot hetzelfde concern behorende vennootschappen ofwel volledig worden onderworpen aan de Deense belasting, ofwel helemaal niet in aanmerking worden genomen voor de berekening van de Deense belasting. Om dezelfde redenen is het nodig inkomsten van buitenlandse filialen of van buitenlandse vennootschappen die tot hetzelfde concern behoren, op dezelfde manier te behandelen, aangezien ondernemingen de Deense belasting anders simpelweg zouden kunnen vermijden door de buitenlandse filialen verlieslatende activiteiten te laten verrichten [Or. 7] en winstgevende activiteiten onder te brengen in vennootschappen die niet onderworpen zijn aan de Deense belasting.

Verder kan de met de regels nagestreefde doelstelling niet worden bereikt met maatregelen die minder ingrijpend zijn. Voor de coherentie van de regels inzake de internationale gezamenlijke aanslag is het noodzakelijk regels te handhaven inzake het inhalen van verliezen van niet-Deense vennootschappen in gevallen waarin de vennootschap vervolgens winst maakt of uit het stelsel van de gezamenlijke aanslag stapt. De regeling voor de herziening van een uitgevoerde aftrek, die tot uitdrukking komt in de regels inzake de inhaal van verliezen, is niet in strijd met het Unierecht. De mogelijkheid tot inhaal van voorheen in mindering gebrachte verliezen wordt onder meer erkend in artikel 10 van de fusierichtlijn (90/434/EEG),

meer bepaald voor gevallen waarin een vaste inrichting ten gevolge van een grensoverschrijdende fusie, enz. niet langer onder de belastingwetgeving van een bepaald land valt.

Bovendien zijn de inhaalregels afgezwakt in het licht van de huidige situatie, om ervoor te zorgen dat zij geen grotere impact hebben dan op grond van hun doelstelling gerechtvaardigd is. Een interne herstructurering binnen het concern geeft bijvoorbeeld niet langer aanleiding tot inhaal. Deze veranderingen moeten worden gezien in de context van de invoering van het beginsel van het wereldwijde inkomen en de regels tot vastlegging van een periode waarin de betrokkene gebonden blijft aan zijn keuze.

De beweegredenen voor de invoering van de regels inzake de periode van gebondenheid, is dat concerns niet over de mogelijkheid mogen beschikken om vrij in of uit het stelsel van internationale gezamenlijke belasting te stappen. Anders zouden concerns ervoor kunnen kiezen om wel onder dit stelsel te vallen tijdens de belastingjaren waarin zij globaal verlies lijden en er niet onder te vallen in daaropvolgende belastingjaren, waarin zij globaal winst maken. Dit zou neerkomen op 'cherry picking', zij het in een andere vorm dan onder de huidige regels, namelijk het uitkiezen van de belastingjaren in plaats van de vennootschappen die onder het stelsel van de gezamenlijke aanslag vallen.

De regels inzake de periode van gebondenheid zijn zodanig opgesteld dat zij geen grotere impact hebben dan op grond van hun doelstelling gerechtvaardigd is. Zo kan er steeds voor worden gekozen om in het stelsel van de internationale gezamenlijke belasting te stappen – er is niet voorzien in een periode waarbinnen de betrokkene gebonden is aan zijn keuze om buiten het stelsel te blijven. Verder komt de minimumperiode waarin de betrokkene gebonden is aan zijn keuze, te vervallen wanneer een vennootschap aan een ander concern wordt verkocht. Derhalve weerhouden deze regels buitenlandse concerns er niet van om Deense vennootschappen te kopen door het feit dat zij dan aan de Deense belasting zouden worden onderworpen. Voorts kan de periode ook een einde nemen indien het concern geen verliezen lijdt waarvoor inhaal geldt, of indien verliezen waarvoor inhaal geldt, zijn opgenomen in het inkomen. De buitenlandse activiteiten van een concern worden dus niet langer dan noodzakelijk onderworpen aan de Deense belasting.

Tot slot wordt de huidige algemene regel dat de gezamenlijk belaste ondernemingen hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de voldoening van de belastingschuld, afgeschaft. Wanneer voor het stelsel van de internationale gezamenlijke aanslag wordt gekozen, is enkel en alleen de uiteindelijke moedermaatschappij aansprakelijk voor de nakoming van de fiscale verplichtingen die op de onderscheiden vennootschappen van het concern rusten. Daarmee wordt in voldoende mate de noodzakelijke zekerheid

geboden dat de fiscale vorderingen op de tot het concern behorende vennootschappen zullen kunnen worden geïnd. De aansprakelijkheid van de uiteindelijke moedermaatschappij voorkomt dat de verschuldigde belasting moet worden gevorderd van een beheersonderneming, die niet over voldoende middelen beschikt om de belasting te betalen.

Het concern wordt belast als één entiteit, ofwel op basis van alle activiteiten van het concern in Denemarken (nationale gezamenlijke aanslag) ofwel – indien het concern daar zelf om verzoekt [Or. 8] – op basis van zijn wereldwijde activiteiten (internationale gezamenlijke aanslag). De aansprakelijkheid voor de belastingschulden ligt bij de vennootschap die beslissende invloed heeft over dat gedeelte van de groep dat ervoor kiest om als één entiteit te worden belast, waarbij rekening wordt gehouden met de algemene fiscale draagkracht van deze entiteit. Wanneer de uiteindelijke moedermaatschappij de rekeningen van het concern indient, moet zij ook over de fiscale verplichtingen van dat concern berichten. Het stelsel waarbij de moedermaatschappij aansprakelijk wordt gehouden, zal dus niet leiden tot onzekerheid voor de schuldeisers van de uiteindelijke moedermaatschappij. Evenmin zullen zich situaties voordoen waarin degene die heeft geïnvesteerd in een vennootschap van het concern, aansprakelijk wordt gesteld voor de voldoening van belastingen in verband met de activiteiten van een andere tot het concern behorende vennootschap waarover de eerste vennootschap geen beslissende invloed uitoefent.

De aansprakelijkheid voor belastingschulden is dus zodanig vormgegeven dat de inning van belasting over de volledige activiteit van het concern wordt gegarandeerd, zonder dat bij de schuldeisers en de investeerders onzekerheid wordt gecreëerd over hun financiële belangen in het concern.

Tegen deze achtergrond zijn wij van mening dat er goede gronden bestaan voor de voorgestelde wijzigingen van de regels inzake de gemeenschappelijke aanslag, en dat deze wijzigingen niet ingrijpender zijn dan nodig. De conclusie luidt dan ook dat de voorgestelde regels verenigbaar zijn met het Unierecht.”

Statistische gegevens

Het Skatteministerium (ministerie van Belastingen) stelt dat het niet kan aangeven hoeveel concerns hebben geopteerd voor het stelsel van de internationale gezamenlijke aanslag, maar dat het in het belastingjaar 2011 om ten minste 287 concerns ging, in het belastingjaar 2012 om ten minste 296 concerns en in het belastingjaar 2013 om ten minste 282 concerns. Die cijfers stemmen overeen met het aantal beheersondernemingen dat in die jaren een in te halen saldo („recapture balance”) heeft aangegeven (§ 31 A, lid 10, juncto § 31 B, lid 2, van de wet op de vennootschapsbelasting). Volgens het Skatteministerium mag worden

aangenomen dat het aantal concerns dat in die belastingjaren heeft geopteerd voor een internationale gezamenlijke aanslag, hoger ligt, aangezien ervan moet worden uitgegaan dat bepaalde concerns voor de internationale gezamenlijke aanslag hadden geopteerd maar geen in te halen saldo hadden aangegeven, hetzij omdat de verliezen van buitenlandse dochterondernemingen of vaste inrichtingen nog niet in mindering waren gebracht, of omdat voorheen in mindering gebrachte verliezen waren ingehaald en het in te halen saldo dus herleid was tot nul, terwijl de periode van gebondenheid nog niet was verstreken.

Het Skatteministerium stelt dat het evenmin mogelijk is om aan te geven hoeveel concerns in totaal hebben geopteerd voor het stelsel van de internationale gezamenlijke aanslag. Volgens de informatie van Danmarks Statistik (het Deens centraal bureau voor de statistiek) waren er in 2008 ruwweg 3 300 Deense moedermaatschappijen met in totaal ongeveer 11 700 buitenlandse dochters. In 2013 ging het om respectievelijk 3 800 en 11 900 vennootschappen. Het aantal moedermaatschappijen is evenwel niet indicatief voor het aantal concerns dat voor de internationale gezamenlijke aanslag had kunnen opteren. Ten eerste moet worden aangenomen dat een [Or. 9] (onbekend) aantal van deze moedermaatschappijen deel uitmaakt van hetzelfde concern, bijvoorbeeld als verbonden vennootschappen, hetgeen – op zichzelf beschouwd – betekent dat het aantal concerns dat voor de internationale gezamenlijke aanslag had kunnen opteren, lager is dan het aantal moedermaatschappijen met dochterondernemingen buiten Denemarken. Ten tweede zijn in de cijfers van Danmarks Statistik niet de Deense vennootschappen opgenomen die ervoor gekozen hebben hun activiteiten buiten Denemarken louter door middel van vaste inrichtingen en dus niet door middel van dochterondernemingen te ontplooien.

Bepalingen van Unierecht en Unierechtspraak

In dit verband moet worden verwezen naar de artikelen 49 en 54 VWEU.

Ook zij verwezen naar het arrest van het Hof van 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), waarin het Hof het volgende heeft vastgesteld:

„De artikelen 43 EG en 48 EG staan bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht niet in de weg aan een wettelijke regeling van een lidstaat, volgens welke het voor een ingezeten moedervennootschap algemeen niet mogelijk is, het verlies van een in een andere lidstaat gevestigde dochtervennootschap af te trekken van haar belastbare winst, terwijl het voor deze moedervennootschap wel mogelijk is, het verlies van een ingezeten dochtervennootschap af te trekken. Het is evenwel strijdig met de artikelen 43 EG en 48 EG om de ingezeten moedervennootschap van een dergelijke mogelijkheid uit te sluiten in een situatie waarin de niet-ingezeten dochtervennootschap de in haar vestigingsstaat bestaande mogelijkheden

van verliesverrekening heeft uitgeput voor het belastingjaar waarvoor het verzoek om een belastingaftrek is ingediend, alsmede voor vroegere belastingjaren, en er geen mogelijkheid bestaat dat het verlies van de buitenlandse dochtervennootschap in toekomstige belastingjaren in de vestigingsstaat wordt verrekend, hetzij door de dochtervennootschap zelf, hetzij door een derde, met name ingeval de dochtervennootschap aan een derde is verkocht.”

Verder zij verwezen naar de punten 26 en 27 van het arrest van het Hof van 3 februari 2015, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-172/13, EU:C:2015:50), en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

Tot slot zij gerefereerd aan het arrest van het Hof van 17 december 2015, Timac Agro Deutschland GmbH (C-388/14, EU:C:2015:829), waarin het Hof (met betrekking tot de tweede prejudiciële vraag in die zaak) heeft geoordeeld:

„Artikel 49 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een belastingregeling van een lidstaat als in het hoofdgeding, die bij de overdracht door een ingezeten vennootschap van een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting aan een niet-ingezeten vennootschap die tot hetzelfde concern behoort [**Or. 10**] als de eerste vennootschap, de ingezeten vennootschap de mogelijkheid ontzegt om verliezen van de overgedragen vaste inrichting in aanmerking te nemen bij de vaststelling van haar heffingsgrondslag wanneer de lidstaat van vestiging van die vaste inrichting op grond van een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting exclusief bevoegd is om belasting te heffen over de resultaten van die vaste inrichting.”

Voornaamste argumenten van partijen

A/S Bevola en [REDACTED]

A/S Bevola en [REDACTED] voeren in wezen aan dat het Finse filiaal van A/S Bevola alle in Finland bestaande mogelijkheden om verliezen in aanmerking te laten nemen, heeft uitgeput, en dat de verliezen van dit filiaal – na de sluiting ervan in 2009 – niet meer in aanmerking kunnen worden genomen in Finland in de volgende belastingjaren, noch door de vennootschap of het filiaal zelf, noch door een derde. Verder betogen zij dat A/S Bevola deze verliezen wel in mindering had kunnen brengen indien het hier om een soortgelijk Deens filiaal zou zijn gegaan, terwijl die situatie objectief vergelijkbaar is met de onderhavige. Dat Deense verliezen krachtens de Deense regels anders worden behandeld dan Finse, moet worden beschouwd als een beperking in de zin van artikel 49 VWEU (zie arrest van 17 juli 2014, Nordea Bank Denmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punten 18-22, en arresten Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punten 23-26, en Krankenhaus Ruhensitz, C-157/07, EU:C:2008:588, punten 38-39). Deze beperking is volgens hen niet gerechtvaardigd uit het oogpunt van artikel 49

VWEU. Zo is niet aangetoond dat de beperking gerechtvaardigd wordt door geldige overwegingen of anderszins evenredig is in de zin van het Unierecht. De bewijslast rust op het Skatteministerium, dat het vereiste bewijs echter niet heeft geleverd.

De weigering om de betrokkene deze verliezen te laten aftrekken in het kader van zijn Deense belastbare inkomen, is bijgevolg in strijd met de Unierechtelijke regels inzake de vrijheid van vestiging.

In dit verband verwijzen zij naar het arrest Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), volgens hetwelk het in strijd is met het Unierecht om een ingezeten moedermaatschappij niet toe te staan de verliezen van een niet-ingezeten dochteronderneming af te trekken ingeval die dochteronderneming de haar toekomende mogelijkheden tot verliesverrekening heeft uitgeput. Aangenomen moet worden dat het Hof dit juridische standpunt heeft bevestigd in zijn arrest van 3 februari 2015, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-172/13, EU:C:2015:50). A/S Bevola en ██████████ betogen dat het in die arresten geformuleerde oordeel omtrent de juridische situatie van dochterondernemingen mutatis mutandis ook moet gelden voor filialen.

Tot slot voeren zij aan dat het niet uitmaakt dat het krachtens de §§ 31 en 31 A van de wet op de vennootschapsbelasting mogelijk is om te kiezen voor een „internationale gezamenlijke aanslag”. Die keuze [Or. 11] impliceert in feite immers dat alle verbonden vennootschappen van het concern wereldwijd moeten deelnemen aan het stelsel van de gezamenlijke aanslag gedurende een periode van tien jaar. De keuze voor een internationale gezamenlijke aanslag biedt dus in beginsel de mogelijkheid om verliezen van filialen uit andere lidstaten af te trekken, maar slechts onder zeer strikte voorwaarden. Het loutere bestaan van deze mogelijkheid doet niets af aan het feit dat de regeling van de nationale gezamenlijke aanslag, op grond waarvan verliezen van nationale filialen kunnen worden afgetrokken maar verliezen van filialen of dochterondernemingen in andere lidstaten niet, een onevenredige beperking vormt: zie in dit verband ook arrest Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punt 53).

Skatteministerium

Het Skatteministerium voert allereerst aan dat de Deense regels inzake de gezamenlijke aanslag geen beperking opleveren in de zin van het VWEU.

De Deense regels inzake de gezamenlijke aanslag plaatsen ingezeten vennootschappen met niet-ingezeten dochterondernemingen of filialen immers niet in een nadeligere positie dan ingezeten vennootschappen met ingezeten dochterondernemingen of filialen.

Bij deze regels worden voor twee situaties twee verschillende – coherente – stelsels ingevoerd, waarvan het ene vanuit fiscaal oogpunt niet voordeliger kan worden genoemd dan het andere. Ingezetene vennootschappen moeten immers

zowel winsten als verliezen van hun ingezeten dochterondernemingen en filialen opnemen in hun aangifte, terwijl zij noch de winsten noch de verliezen van niet-ingezeten dochterondernemingen of filialen mogen opnemen in die aangifte, tenzij zij hebben geopteerd voor een internationale gezamenlijke aanslag.

Een dergelijke samenhangende fiscale regeling, die op consistente wijze gebaseerd is op het territorialiteitsbeginsel, kan een Deense vennootschap niet beletten om haar activiteiten te ontplooien via een dochteronderneming of een vaste inrichting in een andere lidstaat.

Het gaat hier hoe dan ook om een verschillende behandeling van situaties die, uit het oogpunt van de doelstellingen van de regels, niet objectief vergelijkbaar zijn.

Voorts betoogt het Skatteministerium dat deze regels – gesteld al dat zij een beperking zouden opleveren – worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang, aangezien zij tot doel hebben ervoor te zorgen dat het Deense belastingstelsel coherent is en dat de heffingsbevoegdheid evenwichtig **[Or. 12]** wordt verdeeld tussen de lidstaten, en aangezien zij geschikt zijn voor het bereiken van die doelstelling. Zij gaan evenmin verder dan nodig is om die doelstelling te bereiken.

Door te kiezen voor een internationale gezamenlijke aanslag, krijgt een Deense vennootschap die actief is buiten Denemarken de mogelijkheid om verliezen van de buitenlandse activiteiten op te nemen in haar belastbaar inkomen. Het feit dat de keuze voor een internationale gezamenlijke aanslag steeds moet slaan op alle buitenlandse activiteiten van het concern, is doorslaggevend en noodzakelijk om situaties te vermijden waarin het concern uiteindelijk een grote vrijheid krijgt om zelf te bepalen in welk rechtsgebied het de winsten van het concern wil laten belasten.

Indien werd toegestaan dat de verliezen van het Finse filiaal worden meegeteld bij de berekening van het belastbare inkomen van de verzoekende Deense vennootschap, zou een asymmetrie ontstaan in de Deense belasting van verliezen en winsten. De winsten van het filiaal kunnen immers niet worden opgenomen in de berekening van de Deense belasting, daar niet is geopteerd voor de internationale gezamenlijke aanslag.

Aan de overwegingen die ten grondslag liggen aan de Deense regels – namelijk een coherent, symmetrisch belastingstelsel creëren en een situatie vermijden waarin concerns door middel van interne strategische beslissingen de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten kunnen beïnvloeden – wordt geen recht gedaan indien de verliezen van buitenlandse dochterondernemingen en filialen zouden kunnen worden afgetrokken van het belastbare inkomen van een Deense vennootschap, om de enkele reden dat deze verliezen niet op een andere manier kunnen worden afgetrokken.

A/S Bevola en ██████████ hebben niet uiteengezet hoe een minder zwaar maar toch nog even efficiënt en symmetrisch belastingstelsel zou kunnen worden vormgegeven waarin een vennootschap verliezen uit haar buitenlandse activiteiten – op de loutere grondslag dat de verliezen niet op een andere manier kunnen worden afgetrokken – zou kunnen opnemen in haar Deense aangifte, ook al zijn de overeenkomstige winsten niet onderworpen aan de Deense belasting.

Motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing

De beslechting van het geding hangt af van het antwoord op de vraag of de hierboven uiteengezette Deense bepalingen verenigbaar kunnen worden geacht met artikel 49 VWEU.

Voor zover de verwijzende rechter kan nagaan, heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie zich in zijn rechtspraak vooralsnog enkel uitgesproken over situaties waarin nationale wetgeving die een systeem met één niveau kent, een in een lidstaat ingezeten moedermaatschappij niet toestaat om verliezen in mindering te brengen die in **[Or. 13]** een andere lidstaat zijn geleden door een aldaar gevestigde dochteronderneming, terwijl het een dergelijke aftrek wel toestaat voor verliezen die door een ingezeten dochteronderneming zijn geleden. De Landsret verwijst in dit verband naar de arresten Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) en Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

De onderhavige zaak bij de Landsret verschilt van de zaken waarin het Hof reeds prejudiciële beslissingen heeft gegeven, aangezien de nationale wettelijke regeling in casu toestaat dat wordt geopteerd voor een „internationale gezamenlijke aanslag”, zodat de gezamenlijke belasting niet alleen alle in Denemarken gevestigde vennootschappen van het concern betreft, maar ook alle niet-Deense vennootschappen van het concern alsook vaste inrichtingen en vastgoed buiten Denemarken.

De Landsret acht het daarom noodzakelijk het Hof van Justitie te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de hierboven geformuleerde vraag betreffende de uitlegging van artikel 49 VWEU in verband met de hierboven beschreven Deense bepalingen.

Bijgevolg wordt de behandeling van de zaak geschorst en wordt het Hof van Justitie van de Europese Unie verzocht om een prejudiciële beslissing.

Derhalve besluit de Landsret:

Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een antwoord op de volgende vraag:

[OMISSIS]