



Datum van inontvangstneming : 20/02/2017

Zaak C-685/16

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:

27 december 2016

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Münster (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

20 september 2016

Verzoekende partij:

EV

Verwerende partij:

Finanzamt Lippstadt

Achtergrond van het hoofdgeding

Voorschriften van het Duitse Gewerbesteuergesetz (wet op de bedrijfsbelasting), op grond waarvan voor korting van de bedrijfswinst met opbrengsten uit deelnemingen in buitenlandse kapitaalvennootschappen strengere voorwaarden gelden dan bij binnenlandse kapitaalvennootschappen en bij buitenlandse vaste inrichtingen – Verenigbaarheid met het vrije kapitaalverkeer

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Uitlegging van het recht van de Unie, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vraag

Moeten de bepalingen over het vrije kapitaal- en betalingsverkeer van de artikelen 63 en volgende VWEU aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan

aan de regeling van § 9, lid 7, van het Gewerbesteuergesetz 2002, in de versie van het Jahressteuergesetz 2008 van 20 december 2007 (BGBl. I 2007, 3150), op grond waarvan voor de vermindering voor de heffing van de bedrijfsbelasting van de winst en de verhogingen met opbrengsten uit deelnemingen in een kapitaalvennootschap waarvan de leiding en de zetel zich buiten de Bondsrepubliek Duitsland bevinden, strengere voorwaarden gelden dan voor de vermindering van de winst en de verhogingen met opbrengsten uit deelnemingen in een niet van belasting vrijgestelde binnenlandse kapitaalvennootschap of met het deel van de bedrijfswinst van een binnenlandse onderneming dat onder een niet in het binnenland gelegen vaste inrichting betrekking heeft?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, inzonderheid de artikelen 49 en volgende en 63 en volgende

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Gewerbesteuergesetz 2002 (GewStG 2002), inzonderheid § 9, leden 2a, 3 en 7

Außensteuergesetz (AStG), inzonderheid § 8, lid 1, onder 1 tot en met 6 en 8

Korte weergave van de feiten en van de procedure

- 1 In geding is de hoogte van de aan verzoekster als fiscale-eenheidsmoeder toe te rekenen bedrijfswinst van een fiscale-eenheidsdochter, en wel voor de vraag in hoeverre bij de vaststelling van de bedrijfswinst van deze fiscale-eenheidsdochter een vermindering overeenkomstig § 9, lid 7, GewStG 2002 wegens een winstuitkering van haar Australische dochteronderneming (kleindochteronderneming van verzoekster) moet worden toegepast.
- 2 Verzoekster, een Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA), is de moedermaatschappij van een wereldwijd concern. In 2009 bestond er tussen haar als moedermaatschappij en R GmbH, waarin verzoekster alle aandelen bezit, als dochteronderneming een fiscale eenheid. R GmbH bezat op haar beurt alle aandelen in de in Australië gevestigde HAP Ltd., een kapitaalvennootschap naar Australisch recht. HAP Ltd. was de controlerende holding voor Azië en Australië en bezat als zodanig verdere deelnemingen in die regio.
- 3 In 2009 heeft HAP Ltd. van haar Filippijnse dochteronderneming H Inc. een winstuitkering van 556 000 AUD (337 584 EUR) ontvangen. In hetzelfde jaar heeft HAP Ltd. een bedrag van 45 287 000 AUD (27 496 685,49 EUR) aan R GmbH uitgekeerd. Naast het door H Inc. betaalde bedrag was er de uitkering van de winst die zich over meerdere jaren had opgebouwd.

- 4 Na een inspectie bij R GmbH was de belastingdienst van oordeel dat bij de bedrijfswinst van verzoekster het door HAP Ltd. uitgekeerde bedrag moest worden meegerekend, met uitzondering van het dividend dat door H Inc. aan HAP Ltd. was uitgekeerd, daar aan de in § 9, lid 7, GewStG 2002 gestelde voorwaarden voor een uitzondering op de toerekening in zoverre niet was voldaan. Tegen de op die grondslag vastgestelde bedrijfsbelasting van verzoekster is het onderhavige beroep gericht.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzingsbeslissing

Beoordeling van de zaak naar nationaal recht

- 5 De verwijzende rechterlijke instantie stelt om te beginnen vast dat het beroep bij beoordeling aan de hand van enkel nationaal recht zou moeten worden verworpen.
- 6 In het bijzonder kan een vermindering van de winst van GmbH met de volledige dividenduitkeringen van HAP Ltd. niet worden gebaseerd op § 9, lid 7, eerste volzin, GewStG 2002.
- 7 Genoemde wet bepaalt onder meer dat de som van de winst en van de verhogingen van een onderneming wordt gekort met de winst uit deelnemingen in een kapitaalvennootschap waarvan de leiding en de zetel buiten het toepassingsgebied van het Gewerbesteuergesetzes zijn gelegen, waarvan het kapitaal minstens voor 15 % in handen is van de onderneming (dochteronderneming) en die haar brutowinst uitsluitend of nagenoeg uitsluitend behaalt uit activiteiten die vallen onder § 8, lid 1, onder 1 tot en met 6, AStG en uit deelnemingen in vennootschappen waarvan zij minstens een vierde van het kapitaal rechtstreeks bezit, wanneer de deelnemingen ononderbroken sinds minstens twaalf maanden vóór de voor de vaststelling van de winst bepalende datum bestaan en de onderneming aantoonbaar dat (1) deze vennootschappen hun leiding en zetel in dezelfde staat als de dochteronderneming hebben en hun brutowinst uitsluitend of nagenoeg uitsluitend behalen uit de onder § 8 lid 1, onder 1 tot en met 6, vallende activiteiten (zogenaamde „Landesholding”) of (2) de dochteronderneming de deelnemingen in economische samenhang met eigen onder § 8, lid 1, onder 1 tot en met 6, AStG vallende activiteiten bezit en de onderneming waarin de deelneming wordt gehouden haar brutowinst uitsluitend of nagenoeg uitsluitend uit dergelijke activiteiten behaalt (zogenaamde „Funktionsholding”).
- 8 HAP Ltd. is weliswaar een dochteronderneming van R GmbH in de zin van § 9, lid 7, eerste volzin, GewStG 2002, maar de overige voorwaarden voor de toepassing van deze bepaling zijn niet vervuld.
- 9 R GmbH als holdingmaatschappij heeft haar brutowinst niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend uit „operatieve” activiteiten in de zin van § 8 lid 1, onder 1 tot en met 6, AStG behaald. Haar inkomsten vallen veeleer onder § 8 lid 1, onder

8, AStG (winstuitkeringen van kapitaalvennootschappen). Van een Landesholding in de zin van § 9, lid 7, onder 1, GewStG 2002 was geen sprake, alleen al doordat HAP Ltd. en H Inc. hun leiding en zetel niet in dezelfde staat hadden. HAP Ltd. had haar leiding en zetel in Australië, H Inc. daarentegen op de Filippijnen. HAP Ltd. was evenmin een Funktionsholding, want zij had als loutere holding geen autonome activiteit in de zin van § 8, lid 1, onder 1 tot en met 6, AStG.

- 10 Op grond van § 9, lid 7, volzinnen 4 en volgende, GewStG 2002 kunnen weliswaar de bedrijfswinst en de verhogingen bij R GmbH worden gekort met de via de dochteronderneming HAP Ltd. ontvangen uitkering van de kleindochteronderneming H Inc. ten bedrage van 556 000 AUD, maar een verdere vermindering tot de volledige uitkering van HAP Ltd. is onmogelijk. Dat komt reeds doordat volgens § 9, lid 4, GewStG 2002 de winstuitkering van de kleindochteronderneming moet hebben plaatsgevonden in het boekjaar waarin de onderneming winst uit aandelen in de dochteronderneming ontvangt. Dat was hier echter, met uitzondering van de uitkering van H Inc., niet het geval.

Beoordeling naar Unierecht

- 11 De verwijzende rechterlijke instantie betwijfelt ernstig of § 9, lid 7, GewStG verenigbaar is met het vrije kapitaalverkeer van artikel 63 VWEU.
- 12 Het begrip kapitaalverkeer strekt zich mede uit tot de deelneming van een onderneming in het kapitaal van andere kapitaalvennootschappen (zie arrest van 3 oktober 2013, C-282/12, Itecar, EU:C:2013:629, punten 16 en 18).
- 13 Het vrije kapitaalverkeer wordt in het onderhavige geval niet verdrongen door de vrijheid van vestiging (artikel 49 VWEU). Volgens de rechtspraak van het Hof valt een nationale wettelijke regeling die alleen van toepassing is op deelnemingen waarmee een zodanige invloed op de besluiten van een vennootschap kan worden uitgeoefend dat de activiteiten ervan kunnen worden bepaald, onder de bepalingen inzake de vrijheid van vestiging (arresten van 13 november 2012, C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punt 91, en van 10 juni 2015, C-686/13, X, EU:C:2015:375, punt 18). Daarentegen moet een nationale regeling over de fiscale behandeling van dividenden uit een derde staat, die niet uitsluitend geldt voor situaties waarin de moedermaatschappij beslissende invloed uitoefent op de onderneming die de dividenden uitkeert, aan artikel 63 VWEU worden getoetst (arresten van 3 oktober 2013, C-282/12, Itecar, EU:C:2013:629, punt 18, en van 11 september 2014, C-47/12, Kronos, EU:C:2014:2200, punten 38 e.v.).
- 14 De thans aan de orde zijnde nationale bepaling gaat uit van een minimumdeelneming van 15 %, wat volgens de verwijzende rechterlijke instantie ontoereikend is om de activiteiten van de dochteronderneming te beïnvloeden. Zoals uit de rechtspraak van het Hof kan worden afgeleid, is voor de beoordeling van deze vraag de rechtsorde van de lidstaat bepalend (zie, voor het Nederlandse

recht, arrest van 13 april 2000, C-251/98, Baars, EU:C:2000:205, punt 20, voor het Duitse recht arrest van 19 juli 2012, C-31/11, Scheunemann, EU:C:2012:481, punten 24 e.v.). Naar Duits recht kan echter pas vanaf een deelneming van 25 % van een beheersende deelneming worden uitgegaan, daar volgens de voorschriften voor de GmbH en die voor de Aktiengesellschaft vanaf dat deelnemingspercentage wezenlijke beïnvloeding van de zaken van de kapitaalvennootschap mogelijk is.

- 15 Door § 9, lid 7, GewStG 2002 wordt het vrije kapitaalverkeer beperkt.
- 16 Tot de maatregelen die artikel 63, lid 1, VWEU als beperkingen van het kapitaalverkeer verbiedt behoren maatregelen die niet-ingezetenen ervan doen afzien, in een lidstaat investeringen te doen, of ingezetenen van bedoelde lidstaat ontmoedigen, in andere staten investeringen te doen. Dat is meer in het bijzonder het geval wanneer grensoverschrijdende situaties worden benadeeld ten opzichte binnenlandse situaties doordat de eerste zwaarder worden belast (arresten van 17 oktober 2013, C-181/12, Welte, EU:C:2013:662, punt 25; van 4 september 2014, C-211/13, Commissie/Duitsland, EU:C:2014:2148, punten 28 e.v.; van 2 juni 2016, C-252/14, Pensioenfonds Metaal en Techniek, EU:C:2016:402, punt 28, en van 30 juni 2016, C-123/15, Feilen, EU:C:2016:496, punt 19).
- 17 In het onderhavige geval wordt het vrije kapitaalverkeer in twee opzichten beperkt. In de eerste plaats gelden voor de vermindering met winst uit deelnemingen in binnenlandse kapitaalvennootschappen aanzienlijk eenvoudiger voorwaarden, zodat deelnemingen in buitenlandse kapitaalvennootschappen belastingrechtelijk minder aantrekkelijk zijn. De voor deelnemingen in buitenlandse kapitaalvennootschappen geldende voorwaarden dat de brutowinsten afkomstig moeten zijn uit bepaalde operationele inkomsten of dat wordt aangetoond dat het gaat om inkomsten van kleindochtervennootschappen waarin de dochteronderneming een deelneming bezit van minstens 25 %, dat de dochteronderneming een Landesholding of een Funktionsholding is en dat de kleindochtervennootschap haar brutowinst uitsluitend of nagenoeg uitsluitend uit operationele activiteiten in de zin van § 8, lid 1, onder 1 tot en met 6, AStG behaalt (zie supra, punt 7), gelden namelijk niet bij deelnemingen in binnenlandse kapitaalvennootschappen (§ 9, lid 2a, eerste volzin, GewStG 2002).
- 18 Aan de andere kant wordt een activiteit in het buitenland via een daar gelegen buitenlandse vaste inrichting fiscaal gunstiger behandeld dan een deelneming in een buitenlandse dochteronderneming, daar de voor die vaste inrichting geldende § 9, lid 3, eerste volzin, GewStG 2002 de restricties van § 9, lid 7, GewStG 2002 niet bevat.
- 19 Uiteindelijk worden binnenlandse dochterondernemingen en buitenlandse vaste inrichtingen dus gelijk behandeld, terwijl voor winstaandelen van buitenlandse dochterondernemingen slechts onder de strengere voorwaarden van § 9, lid 7, GewStG 2002 een vermindering voor de bedrijfsbelasting toelaatbaar is.

- 20 De beperking van het kapitaalverkeer is niet toelaatbaar op grond van artikel 64, lid 1, VWEU. De daarin gestelde voorwaarden zijn weliswaar ook vervuld wanneer een na 31 december 1993 vastgestelde regeling bepalingen bevat die in hoofdzaak overeenstemmen met een op dat tijdstip bestaande vroegere regeling, maar zij zijn niet vervuld wanneer de na dat tijdstip vastgestelde bepalingen op een andere grondgedachte dan het vroegere recht berusten en nieuwe procedures invoeren (arresten van 24 mei 2007, C-157/05, Holböck, EU:C:2007:297, punt 41, en van 11 februari 2010, C-541/08, Fokus Invest, EU:C:2010:74, punt 42).
- 21 § 9, lid 7, GewStG 2002 is na 31 december 1993 dermate ingrijpend gewijzigd dat artikel 64, lid 1, VWEU geen toepassing kan vinden. Naast andere wijzigingen is inzonderheid het voor een vermindering vereiste deelnemingspercentage van 10 % verhoogd naar 15 %, waardoor het toepassingsgebied van de vermindering veel beperkter is. Bovendien heeft § 9, lid 7, GewStG 2002 door de invoering in 2000 van de procedure van halvering van de inkomsten een nieuwe betekenis gekregen.
- 22 Artikel 65, lid 1, onder a), VWEU leidt evenmin tot toelaatbaarheid van de vastgestelde beperking, daar deze niet verenigbaar is met artikel 65, lid 3, VEU. Volgens de rechtspraak van het Hof kan een nationale belastingregeling enkel verenigbaar met de verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer worden geacht, indien het daarbij ingevoerde verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (zie arresten van 6 juni 2000, C-35/98, Verkooijen, EU:C:2000:294, punt 43; van 19 november 2009, C-540/07, Commissie/Italië, EU:C:2009:717, punt 49; van 10 februari 2011, C-436/08 en C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel en österreichische Salinen, EU:C:2011:61, punt 58, en van 10 april 2014, C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, EU:C:2014:249, punt 57). Het een noch het ander is hier het geval.
- 23 De situaties zijn naar het oordeel van de verwijzende rechterlijke instantie vergelijkbaar doordat het vrije kapitaalverkeer alle discriminaties van grensoverschrijdende investeringen wil uitsluiten.
- 24 § 9, lid 7, GewStG 2002 vindt inzonderheid geen rechtvaardiging in het doel van doeltreffende bestrijding van misbruik. De bestrijding van misbruik kan slechts als rechtvaardigingsgrond worden aanvaard indien zij is gericht tegen zuiver kunstmatige constructies die tot doel hebben de belastingwet te omzeilen, wat elk algemeen vermoeden van fraude uitsluit (arresten van 12 september 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, EU:C:2006:544, punt 75; van 28 oktober 2010, C-72/09, Établissements Rimbaud, EU:C:2010:645, punt 34, en van 6 juni 2013, C-383/13, Commissie/België, EU:C:2013:364, punt 64).
- 25 De in § 9, lid 7, GewStG 2002 gestelde bijzondere voorwaarden zijn reeds doordat de buitenlandse fiscale last buiten beschouwing wordt gelaten niet geschikt, op misbruik te wijzen. Terwijl andere voorschriften *op de overweging berusten dat*

door de tussenschakel van buitenlandse kapitaalvennootschappen belastingheffing in het binnenland moet worden vermeden en niet-belasting of lage belasting in het buitenland moet worden bereikt, vindt § 9, lid 7, GewStG 2002 ook toepassing wanneer in de staat van vestiging van de dochteronderneming een hoge bedrijfswinstbelasting bestaat. Bovendien is het daarin neergelegde vermoeden van misbruik onweerlegbaar, met andere woorden de belastingplichtige kan niet het bewijs leveren dat de verlegging van de inkomsten naar de derde staat geen misbruik opleverde.

- 26 In het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde staten is het echter in beginsel gerechtvaardigd dat wanneer de wetgeving van een lidstaat bepaalt dat een fiscaal voordeel slechts kan worden toegekend indien is voldaan aan voorwaarden waarvan de naleving enkel kan worden gecontroleerd aan de hand van inlichtingen die van de bevoegde autoriteiten van een derde land worden verkregen, de lidstaat dit voordeel weigert wanneer het, met name doordat op dit derde land geen verdragsverplichting rust om informatie te verstrekken, onmogelijk blijkt om van dat land inlichtingen te verkrijgen (arrest van 18 december 2007, C-101/05, A, EU:C:2007:804, punt 63). In het onderhavige geval bestaan er echter dergelijke aanspraken op inlichtingen tegenover meerdere van de betrokken derde staten, onder meer tegenover Australië.
- 27 De verwijzende rechterlijke instantie ziet evenmin, in hoeverre de ongelijke behandeling vanuit het oogpunt van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheden gerechtvaardigd zou kunnen zijn. Meer bepaald is daartoe niet toereikend dat de binnenlandse dividenduitkerende vennootschappen aan bedrijfsbelasting zijn onderworpen, terwijl dat bij buitenlandse uitkerende vennootschappen vaak niet het geval zal zijn. Zo kan volgens de rechtspraak van het Hof een fiscale benadeling die indruist tegen een fundamentele vrijheid niet wegens het eventuele bestaan van andere voordelen verenigbaar met het Unierecht worden geacht (zie arresten van 26 oktober 1999, C-294/97, Eurowings, EU:C:1999:524, punten 43 e.v., en van 20 oktober 2011, C-284/09, Commissie/Duitsland, EU:C:2011:670, punt 71). Voorts is het geenszins zeker dat dergelijke voordelen voor de uitkerende buitenlandse vennootschap überhaupt bestaan. Zo kan de voor hen geldende buitenlandse winstbelasting (wellicht enkel op grond van een van hen geheven vennootschapsbelasting) even hoog zijn als de uit de vennootschapsbelasting en de bedrijfsbelasting bestaande binnenlandse winstbelasting.