



Datum van  
inontvangstneming

:

23/01/2014

**Zaak C-657/13**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

12 december 2013

**Verwijzende rechter:**

Finanzgericht Düsseldorf (Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

5 december 2013

**Verzoekende partij:**

Verder LabTec GmbH & Co. KG

**Verwerende partij:**

Finanzamt Hilden

---

[OMISSIS]

**FINANZGERICHT DÜSSELDORF**

**BESLISSING**

In het geding tussen

Verder LabTec GmbH & Co. KG, [OMISSIS] Haan,

- verzoekster -

[OMISSIS]

en Finanzamt Hilden [OMISSIS]

- verweerder -

over de gezamenlijke en afzonderlijke vaststelling van de belastinggrondslagen voor 2005

heeft de 8. Senat [OMISSIS] op 05 december 2013 beslist:

1. De behandeling van de zaak wordt geschorst.
2. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

[Or. 2] Is het met de vrijheid van vestiging van artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie verenigbaar wanneer, voor het geval van overdracht van activa van een binnenlandse naar een buitenlandse inrichting van dezelfde onderneming, een nationale regeling bepaalt dat er sprake is van een onttrekking ten behoeve van een buiten de onderneming gelegen doel, met als gevolg dat door het vrijkomen van stille reserves onttrekkingswinst ontstaat, en een andere nationale regeling de mogelijkheid biedt die winst gelijkmatig over vijf of over tien boekjaren te spreiden?

[Or. 3]

### Feiten

- 1 In geding is of de overdracht van rechten naar de buitenlandse inrichting van verzoekster leidt tot het vrijkomen en belasten van stille reserves.
- 2 Verzoekster is gevestigd te Haan. Beherend vennoot is Verder LabTec Beteiligungs GmbH, die eveneens in Haan is gevestigd. De stille vennoten zijn Tarco B.V. en Labo-Tech B.V., beide gevestigd in Nederland. Verzoekster heeft zich sinds mei 2005 enkel beziggehouden met het beheer van haar eigen octrooi-, merken- en modelrechten. Bij overeenkomst van 25 mei 2005 heeft zij deze rechten overgedragen aan haar Nederlandse inrichting in Vleuten.
- 3 In het kader van een belastingcontrole kwam de belastingdienst tot het inzicht dat de overdracht van de rechten moest [OMISSIS] plaatsvinden onder activering van de stille reserves tegen de volgens het arm's length beginsel bepaalde waarde op het moment van de overdracht. De tussen partijen in onderlinge overeenstemming bepaalde waarde van de stille reserves ten bedrage van 4 710 456 EUR behoefde echter niet onmiddellijk integraal te worden belast[,] maar kon op gronden van redelijkheid en billijkheid worden geneutraliseerd door [OMISSIS] middel van een pro-memoriepost (hierna: "PM-post") ten belope van hetzelfde bedrag; op deze PM-post moest dan over een periode van tien jaar een lineair bedrag worden afgeschreven en worden toegevoegd aan de winst.
- 4 Dit leidde tot de volgende winstberekening voor het betwiste jaar 2005:

|                       |                |            |
|-----------------------|----------------|------------|
| winst tot dat moment: | 379.748        | EUR        |
| toevoeging PM-post:   | <u>314.030</u> | <u>EUR</u> |
|                       | 693.778        | EUR        |

Verhoging latente vennootschapsbelasting:  $\frac{./}{674.682 \text{ EUR}}$  19.096 EUR

- 5 Verweerder stelde in de aanslag van 17 augustus 2009 betreffende de gemeenschappelijke en afzonderlijke vaststelling van de belastinggrondslagen voor 2005 de inkomsten uit onderneming van verzoekster vast op 674.682 EUR. Het hiertegen ingestelde bezwaar wees hij bij beschikking van 19 september 2011 af.
- 6 Verzoekster betoogt in wezen het volgende:
- 7 [OMISSIS]
- 8 [OMISSIS]
- 9 [OMISSIS]
- 10 [OMISSIS] [De nationale toepasselijke bepalingen]
- 11 Afgezien daarvan is § 4, lid 1, derde en vierde volzin, van het Einkommensteuergesetz [Duitse wet inkomstenbelasting; hierna: „EStG”] in de versie van het Jahressteuergesetz 2010 [belastingwet voor 2010] ook in strijd met het beginsel van de vrijheid van vestiging van artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU). Verweerder lijdt door de overdracht van de activa naar haar Nederlandse inrichting een nadeel, aangezien de overdracht tussen twee binnenlandse inrichtingen niet leidt tot onmiddellijke belastingheffing over de niet-gerealiseerde stille reserves. Deze verschillende fiscale behandeling kan een onderneming ervan weerhouden activa over te brengen naar een inrichting in een andere lidstaat.
- 12 Van gronden van algemeen belang die een beperking van de vrijheid van vestiging kunnen rechtvaardigen kan sprake zijn wanneer een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten ingevolge het territorialiteitsbeginsel moet worden verzekerd. De regeling die hier aan de orde is en leidt tot een onmiddellijke inning van de belasting op het moment van overdracht van de activa, is volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJEU) echter onevenredig. Het zou minder ingrijpend zijn de belasting te innen op het moment dat de waardevermeerdering wordt gerealiseerd. De hieruit voortvloeiende extra administratieve last is zowel voor de belastingdienst als voor de betrokken onderneming aanvaardbaar. Het door de belastingdienst billijkheidshalve verleende uitstel van belastingbetaling door de stille reserves over tien jaar te spreiden leidt niet tot een andere beoordeling
- 13 Verzoekster verzoekt:  
[Or. 6]

de aanslag van 17 augustus 2009 betreffende de afzonderlijke en gezamenlijke vaststelling van belastinggrondslagen in de vorm van de beschikking op bezwaar van 19 september 2011 te wijzigen en de inkomsten uit onderneming vast te stellen op 379.748 EUR.

- 14 Verweerder verzoekt,  
het beroep te verwerpen.
- 15 [OMISSIS]
- 16 [OMISSIS]
- 17 [OMISSIS] [De toepasselijke nationale voorschriften ]
- 18 § 4, lid 1, derde en vierde volzin, EStG is evenmin in strijd met beginselen van Unierecht, omdat een eventuele inbreuk op de vrijheid van vestiging is gerechtvaardigd om dwingende redenen van algemeen belang. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft al meermalen geoordeeld dat een lidstaat krachtens het beginsel van fiscale territorialiteit het recht heeft nog niet gerealiseerde waardevermeerderingen te belasten op het moment dat activa worden overgebracht naar het buitenland. De regeling inzake belastingheffing op vrijgekomen stille reserves streeft het legitieme doel na de heffingsbevoegdheid van de lidstaat van oorsprong te verzekeren.
- 19 De belastingheffing is evenmin onevenredig, daar de vrijkomende stille reserves niet onmiddellijk in hun geheel worden belast, maar de belastingheffing juist over tien jaar wordt gespreid. Het uitstel van de belastingheffing totdat de stille reserves daadwerkelijk worden gerealiseerd is geen passend alternatief, aangezien nauwelijks valt te controleren waar activa zich bevinden en deze controle in ieder geval een overmatige administratieve last meebrengt.

#### Motivering

- 20 De Senat legt de in punt 2 van het dictum gestelde rechtsvraag krachtens artikel 267, lid 2, VWEU als prejudiciële vraag voor aan het Hof van Justitie. De beslechting van het geding hangt af van het antwoord op deze vraag.
- 21 A. 1. Aanvankelijk had de belastingheffing op vrijgekomen stille reserves geen wettelijke grondslag. Zij berustte op de rechtspraak van het BFH, dat al in een uitspraak van 16 juli 1969 [OMISSIS] had beslist dat de overdracht van activa van een binnenlandse onderneming naar haar buitenlandse inrichting moest worden beschouwd als een op basis van de actuele waarde te waarden onttrekking in de zin van § 4, lid 1, tweede volzin, EStG. Met deze uitlegging van het begrip onttrekking werd vermeden dat stille reserves blijvend aan de belastingheffing werden onttrokken. Deze rechtspraak wordt aangeduid als de theorie van de finale onttrekking.

- 22 2. De belastingdienst volgde deze uitspraak, maar matigde deze op billijkheidsgronden, omdat deze leidden tot belastingheffing op nog niet gerealiseerde stille reserves. [OMISSIS] [De desbetreffende maatregel] hield in dat onttrekkingswinst billijkheidshalve nog niet werd belast, maar dat eerst een PM-post (compensatiepost) werd gecreëerd om de winst te neutraliseren. Deze PM-post moest in het geval van aan waardevermindering onderhevige bedrijfsmiddelen naar evenredigheid van de resterende gebruiksduur van de activa, maar uiterlijk na tien jaar, winstverhogend worden afgeschreven. Deze billijkheidsmaatregel is ook in het onderhavige geval toegepast.
- 23 3. De gevallen van onttrekking werden voor het eerst wettelijk geregeld in het Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften [Duitse wet betreffende de fiscale begeleidende maatregelen bij de invoering van de Europese vennootschap en tot wijziging van andere belastingregels], (hierna: SEStEG) van 7 december 2006 (Bundesgesetzblatt (BGBl) I 2006, 2782). Deze wet had tot doel bepaalde fiscale regelingen aan te passen aan de actuele vereisten van het Unierecht op het gebied van belastingrecht en vennootschapsrecht. Anderzijds strekte de wet tot „consequente handhaving van de Duitse heffingsbevoegdheid” en tot waarborging dat stille reserves onder andere werden belast wanneer „activa worden onttrokken aan de Duitse heffingsbevoegdheid” [OMISSIS].
- 24 Ook de regeling van § 4, lid 1, derde volzin, EStG dient dit doel. Zij luidt: „De onttrekking voor een doel dat buiten de onderneming is gelegen, wordt gelijkgesteld met de uitsluiting of de beperking van de heffingsbevoegdheid van de Bondsrepubliek Duitsland met betrekking tot de winst uit de vervreemding of het gebruik van activa.” Blijkens de memorie van toelichting [OMISSIS] dient dit voorschrift ter verduidelijking van het geldende recht. Tot de onttrekking voor een doel dat buiten de onderneming is gelegen, behoort met name de overdracht van activa van een binnenlandse onderneming naar een buitenlandse inrichting, wanneer de winst van de buitenlandse inrichting op grond van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting is vrijgesteld van binnenlandse belasting.
- 25 Nadat de Bundesrat had voorgesteld de mogelijkheid te creëren om de belasting van stille reserves over een bepaalde periode te spreiden teneinde te verzekeren dat in overeenstemming met het Europese recht wettelijk werd vastgelegd wat de centrale situaties zijn waarin stille reserves vrijkomen [OMISSIS], werd § 4g EStG opgenomen in het wetsontwerp [OMISSIS]. Dit voorschrift bepaalt in lid 1 dat in de gevallen waarin de activa ingevolge overdracht naar een in een andere lidstaat van de EU gelegen inrichting van dezelfde belastingplichtige overeenkomstig § 4, lid 1, derde volzin EStG als onttrokken wordt beschouwd, op verzoek van de belastingplichtige een compensatiepost wordt gecreëerd ten bedrage van het verschil tussen de boekwaarde en de marktwaarde van de activa, en in lid 2, eerste volzin, dat deze post in het boekjaar waarin deze wordt gecreëerd en in de daaropvolgende vier boekjaren telkens voor een vijfde in de

winstberekening wordt opgenomen. Het SEStEG werd toen met deze aanvulling goedgekeurd en geldt sinds het aanslagjaar 2006.

- 26 4. Bij de uitspraak van 17 juli 2008 [OMISSIS], dus op een moment waarop § 4, lid 1, derde volzin, EStG in de versie van het SEStEG al van kracht was, kwam het BFH – in een zaak met betrekking tot het aanslagjaar 1985 – terug van de theorie van de finale onttrekking. Het overwoog ten eerste dat de rechtspraak tot dan toe onvoldoende rechtsgrondslag had in de wet – in ieder geval in de voor de inwerkingtreding van het SEStEG geldende versie. De overdracht van activa naar een buitenlandse inrichting van dezelfde onderneming was geen onttrekking. Het BFH baseerde dit veranderde oordeel hierop dat er geen behoefte bestond de overdracht van activa van een binnenlandse onderneming naar haar buitenlandse inrichting te beschouwen als een situatie waarin winst wordt gerealiseerd. Er wordt namelijk geen afbreuk gedaan aan de latere belastingheffing over de in het binnenland ontstane stille reserve doordat de winsten van buitenlandse inrichtingen zijn vrijgesteld van Duitse belastingheffing. Met andere woorden: indien een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belastingheffing [OMISSIS] voorziet in toepassing van de vrijstellingsmethode, gaat de binnenlandse heffingsbevoegdheid over winsten op de vervreemding van een naar het buitenland overgebracht activum enkel verloren voor zover de gerealiseerde winst in het buitenland is behaald; de binnenlandse heffingsbevoegdheid blijft bestaan voor het deel van de stille reserves dat in het binnenland is gegenereerd.
- 27 5. Op grond van deze wijziging in de rechtspraak moest de wetgever thans vrezen dat het BFH de overdracht van activa naar een buitenlandse inrichting niet beschouwde als uitsluiting of beperking van de binnenlandse heffingsbevoegdheid in de zin van § 4, lid 1, derde volzin, EStG, zodat deze bepaling zonder betekenis bleef.
- 28 In deze situatie besloot de wetgever [OMISSIS] geen uitvoeringswet vast te stellen en § 4, lid 1, derde volzin, EStG aan te passen. Dit gebeurde in de belastingwet voor 2010 van 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768). Ten eerste werd aan § 4, lid 1, EStG na de derde volzin een nieuwe vierde volzin toegevoegd. Deze geeft een nadere verklaring van het voornaamste geval van toepassing van § 4, lid 1, derde volzin, EStG [OMISSIS]. Deze zin luidt: „Van een uitsluiting of beperking van de heffingsbevoegdheid met betrekking tot de winst uit vervreemding van activa is met name sprake wanneer activa die tot dan toe zijn toegerekend aan een binnenlandse inrichting van de belastingplichtige moeten worden toegerekend aan een buitenlandse inrichting”. Anderzijds werd § 52, lid 8b, EStG, waarin tot dan toe enkel was bepaald dat § 4, lid 1, derde volzin, EStG geldt in de versie van het SEStEG vanaf 2006, aangevuld met de volzinnen 2 en 3. Volzin 2 bepaalt dat § 4, lid 1, derde volzin, EStG ook geldt voor eerdere aanslagjaren, wanneer een overdracht van activa heeft plaatsgevonden naar een buitenlandse inrichting waarvan de inkomsten op basis van een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting zijn vrijgesteld in het binnenland. De derde

volzin van § 52, lid 8b, EStG bepaalt dat § 4, lid 1, vierde volzin, EStG geldt in alle gevallen waarin § 4, lid 1, derde volzin, EStG van toepassing is.

- 29 Deze uitvoeringsbepalingen moeten verzekeren dat de beginselen van de uitspraak van het BFH van 17.07.2008 [OMISSIS] beperkt blijven tot het concrete beslechte geval en dat de theorie van de finale onttrekking, zoals wettelijk is neergelegd in § 4, lid 1, derde volzin, EStG, in het belang van een uniforme en continue rechtstoepassing op alle gevallen die nog niet zijn afgedaan, wordt toegepast [OMISSIS].
- 30 B. Door § 4, lid 1, vierde volzin, juncto de derde volzin, EStG is thans een rechtsgrondslag geschapen om in het geval van overdracht van activa vanuit een binnenlandse naar een buitenlandse inrichting van dezelfde onderneming te kunnen uitgaan van een onttrekking die tegen de marktwaarde moet worden gewaardeerd (§ 6, lid 1, punt 4, eerste volzin, EStG). Op grond van de uitvoeringsbepalingen van § 52, lid 8b, EStG geldt § 4, lid 1, derde en vierde volzin, EStG ook in het aanslagjaar 2005, het jaar dat in de onderhavige procedure in het geding is.
- 31 Volgens deze bepalingen zou de Senat het beroep moeten verwerpen, aangezien § 4, lid 1, vierde volzin, EStG – anders dan verzoekster meent – niet ongrondwettig is wegens schending van het verbod van terugwerkende kracht [wordt toegelicht]
- 32 [OMISSIS]
- 33 [OMISSIS]
- 34 [OMISSIS]
- 35 C. Ofschoon de directe belastingen (zoals de inkomstenbelasting) niet binnen de bevoegdheidssfeer van de [Unie] vallen, zijn de lidstaten niettemin verplicht hun bevoegdheden uit te oefenen met inachtneming van het recht [van de Unie] (Hof van Justitie van de Europese Unie, arrest van 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, punt 44). Een van de fundamentele bepalingen van het Unierecht, die ook door de nationale rechters moeten worden geëerbiedigd, is de vrijheid van vestiging (eerst artikel 43 EG-Verdrag, thans artikel 49 VWEU). Het verbod voor de lidstaten om beperkingen aan de vrijheid van vestiging te stellen geldt eveneens voor fiscale bepalingen. De beschermingsomvang van de vrijheid van vestiging wordt geraakt door alle maatregelen die de uitoefening ervan verhinderen, belemmeren of minder aantrekkelijk maken (Hof van Justitie van de Europese Unie, arrest van 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10; arrest van 12 juli 2012, Commissie/Spanje, C-269/09).
- 36 Naar de mening van de Senat is het geval van onttrekking geregeld in § 4, lid 1, derde volzin, EStG in strijd met de aldus begrepen vrijheid van vestiging [OMISSIS], aangezien het aanknopingspunt voor de belasting op stille reserves de



overdracht is van activa naar een buitenlandse inrichting. De overdracht van dezelfde activa naar een andere binnenlandse inrichting van de onderneming leidt niet tot belastingheffing. Op grond hiervan kan de bepaling de uitoefening van het recht om in een andere lidstaat van de Europese Unie een inrichting op te richten, beperken.

- 37 Ook indien de overwegingen van het Hof van Justitie in het arrest van 29 november 2011 in aanmerking worden genomen, kan § 4, lid 1, derde en vierde volzin, in samenhang met § 4g EStG geen stand houden vanuit het oogpunt van het Unierecht.
- 38 Volgens dit arrest is een beperking van de vrijheid van vestiging gerechtvaardigd in het licht van het doel van de bepalingen om tot een passende verdeling te komen van de heffingsbevoegdheid tussen de Bondsrepubliek Duitsland en Nederland. Volgens het beginsel van de fiscale territorialiteit heeft de Bondsrepubliek Duitsland het recht belasting te heffen over de waardevermeerdering die is ontstaan in de periode totdat de activa worden overgedragen naar een buitenlandse inrichting. Dat de stille reserves al op het moment van overdracht van de activa worden berekend, kan met het Hof van Justitie ook als evenredig worden beschouwd. Het is echter niet evenredig de belasting op deze stille reserves – ook wanneer deze over vijf jaar [OMISSIS] of over tien jaar wordt gespreid [OMISSIS][OMISSIS] – te heffen voordat deze reserves zijn vrijgekomen. Ondanks de gespreide belastingheffing ontstaat dan namelijk een liquiditeitsnadeel. Dit nadeel zou worden voorkomen wanneer de belastingplichtige, zoals naar oordeel van het Hof van Justitie in punt 73 van het arrest van 29 november 2001 als minder ingrijpend voor de vrijheid van vestiging kan worden beschouwd, de keuze krijgt tussen hetzij het onmiddellijk afrekenen van de belasting op de stille reserves en het daardoor ontstane liquiditeitsnadeel op de koop toe te nemen, hetzij uitstel van de betaling totdat de waardevermeerdering is gerealiseerd, en de daarmee gepaard gaande extra administratieve last voor zowel de belastingplichtige als de belastingdienst op de koop toe te nemen.
- 39 Enkel en alleen de extra administratieve last kan echter geen rechtvaardiging opleveren voor de beperking van de door het [VWEU] gewaarborgde fundamentele vrijheden (Hof van Justitie, arrest van 12 juli 2012, C-269/09, punt 72).
- 40 [OMISSIS]. [Uiteenzetting over nationale procedurevoorschriften]

Ondertekeningen:

[OMISSIS]