Datum van inontvangstneming	:	16/09/2014

Zaak C-388/14

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:

14 augustus 2014

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Köln (Keulen, Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

19 februari 2014

Verzoekende partij:

Timac Agro Deutschland GmbH

Verwerende partij:

Finanzamt Sankt Augustin

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Vennootschapsbelasting – Art. 49 VWEU – Recht van het Finanzamt om voordien verrekende belastingverlagende verliezen van een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting weer mee te tellen in geval van een intragroepsoverdracht van deze vaste inrichting – Verplichting van het Finanzamt om verliezen van een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting te verrekenen gelet op de intragroepsoverdracht van deze vaste inrichting

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

1) Moet artikel 49 VWEU (artikel 43 EG) aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling zoals die van § 52, lid 3, van het Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting), voor zover daarin wordt bepaald dat de reden van het feit dat belastingverlagende verliezen van een buitenlandse vaste inrichting die vroeger zijn afgetrokken, weer worden bijgeteld, de overdracht is van deze vaste inrichting aan een andere kapitaalvennootschap die tot hetzelfde concern als de verkoper behoort, en niet het behalen van winst?

2) Moet artikel 49 VWEU (artikel 43 EG) aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling zoals die van artikel 23, lid 1, sub a, van de overeenkomst inzake dubbele belasting tussen Duitsland en Oostenrijk, op basis waarvan inkomsten uit Oostenrijk worden uitgesloten van de heffingsgrondslag van de Duitse belasting indien deze inkomsten in Oostenrijk kunnen worden belast, wanneer het door een Oostenrijkse vaste inrichting van een Duitse kapitaalvennootschap geleden verlies niet meer in Oostenrijk kan worden verrekend omdat de vaste inrichting is overgedragen aan een Oostenrijkse kapitaalvennootschap die tot hetzelfde concern behoort als de Duitse kapitaalvennootschap?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikel 49 VWEU

Richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 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, in het bijzonder artikel 10, lid 1, tweede volzin, daarvan

Aangevoerde bepalingen van internationaal recht

Verdrag tussen de Republiek Oostenrijk en de Bondsrepubliek Duitsland ter vermijding van dubbele belasting op het gebied van inkomsten- en vermogensbelasting van 24 augustus 2000 (hierna: „DBA 2000”), in het bijzonder de artikelen 7 en 23 daarvan

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Einkommensteuergesetz in de in de jaren 1997 tot en met 1998 geldende versie, in het bijzonder § 2a

Einkommensteuergesetz in de in de jaren 1999 tot en met 2005 geldende versie, in het bijzonder § 52

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

1 Verzoekster is een Duitse kapitaalvennootschap die tot een Frans concern behoort. Vanaf 6 oktober 1997 had zij een vaste inrichting in Oostenrijk. Deze vaste inrichting is op 31 augustus 2005 onder bezwarende titel aan Timac Agro Düngemittelproduktions- und Handels-GmbH te Wenen overgedragen, die tot hetzelfde concern als verzoekster behoort. Het voorwerp van de koopovereenkomst bestond in het bijzonder uit de inventaris. Het klantenbestand is verkocht voor 1 EUR aangezien de klanten reeds tot het klantenbestand van de verwervende vennootschap behoorden.

2 Partijen zijn het in het kader van de procedure inzake de vennootschapsbelasting van 2005 oneens over de vraag of het Finanzamt het verlies van verzoeksters Oostenrijkse inrichting, dat in de jaren 1997 en 1998 aanvankelijk was afgetrokken van verzoeksters belasting, weer mag meetellen naar aanleiding van een belastingcontrole, en of het Finanzamt verplicht is om rekening te houden met het verlies dat de Oostenrijkse vaste inrichting in de jaren 1999 tot en met 2004 heeft geleden, gelet op de intragroepsoverdracht van deze vaste inrichting in 2005.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

Eerste prejudiciële vraag

3 Volgens het nationale belastingrecht is het in 1997 en 1998 afgetrokken verlies grotendeels terecht bijgeteld, zodat de vordering op dit punt moet worden afgewezen. Dit volgt gedeeltelijk uit § 52, lid 3, juncto § 2a, lid 3, derde volzin, Einkommensteuergesetz (hierna: „EStG"), op basis waarvan een bedrag dat ingevolge de bepalingen van een overeenkomst inzake dubbele belasting aanvankelijk is afgetrokken, weer moet worden opgeteld bij de inkomsten, voor zover de op grond van deze overeenkomst inzake dubbele belastingen vrijgestelde inkomsten van een in het buitenland gelegen vaste inrichting in één van de daaropvolgende belastingtijdvakken een positief saldo opleveren. Dit volgt tevens uit § 52, lid 3, juncto § 2a, lid 4, EStG. Op basis daarvan moet een afgetrokken verlies, onder meer in geval van een overdracht onder bezwarende titel of om niet van een buitenlandse vaste inrichting, weer worden opgeteld bij de inkomsten van het belastingtijdvak waarin de overdracht plaatsvindt.

4 De vraag rijst echter of deze regeling inzake bijtelling verenigbaar is met het Unierecht. In het arrest Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588; hierna: „arrest KR Wannsee") heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat het hier ter discussie staande principe van § 2a, EStG (de zaak KR Wannsee had betrekking op § 2 van het Gesetz über steuerliche

Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft, die inhoudelijk overeenstemde met § 2a, EStG) in beginsel verenigbaar is met het Unierecht. Daarbij oordeelde het Hof dat er sprake was van een beperking van de vrijheid van vestiging, die echter gerechtvaardigd was op basis van de coherentie van de regelingen en de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen de lidstaten en de Unie of de EER.

5 In het onderhavige geval zijn de feitelijke omstandigheden echter anders dan in de zaak KR Wannsee omdat er in de jaren waarop die zaak betrekking had nog geen regeling bestond die overeenstemde met de hier aan de orde zijnde regeling van § 2a, lid 2, EStG. Gelet op de rechtsoverweging in punt 45 van het arrest KR Wannsee, volgens welke de beperking evenredig was aan het beoogde doel aangezien de verliezen alleen werden bijgeteld ten belope van het bedrag van de behaalde winst, is de verwijzende rechter van oordeel dat een nadere toelichting vereist is voor de feitelijke en rechtssituatie die hier aan de orde is.

6 De verwijzende rechter is van oordeel dat het ter beantwoording van de vraag of er sprake is van een niet-gerechtvaardigde beperking van de vrijheid van vestiging wanneer voordien verrekend verlies ingeval van een intragroepsoverdracht van een vaste inrichting weer wordt bijgeteld, van belang is om erop te wijzen dat de Unie in artikel 10, lid 1, tweede volzin van richtlijn 90/434, in geval van overdracht, zelf uitdrukkelijk toelaat dat de vroegere verliezen van de vaste inrichting, die van de belasting zijn afgetrokken, na overdracht van deze vaste inrichting aan een buitenlandse onderneming opnieuw worden bijgeteld.

7 Het arrest Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) maakt de prejudiciële vraag volgens de verwijzende rechter niet overbodig aangezien in de onderhavige procedure – anders dan in de Deense rechtsorde – Duitsland ingevolge de toepassing van de vrijstellingsmethode de winst uit het beheer of de overdracht van de Oostenrijkse inrichting in geen geval zou hebben belast.

Tweede prejudiciële vraag

8 De vordering van verzoekster om de verdere verliezen die haar Oostenrijkse inrichting van 1999 tot en met 2004 heeft geleden van de Duitse belasting af te trekken, moet volgens het DBA 2000 worden afgewezen. Krachtens artikel 23 juncto artikel 7, lid 1, DBA 2000 was Oostenrijk uitsluitend bevoegd om belasting te heffen op de inkomsten van verzoeksters vaste inrichting in Oostenrijk. De vordering kan dus alleen slagen indien het DBA 2000 wegens schending van de vrijheid van vestiging buiten toepassing moet worden gelaten.

9 Bij de inrichting van hun belastingstelsel, en met name wanneer zij een mechanisme instellen om opeenvolgende belastingheffingen of dubbele economische belasting te vermijden of te verminderen, moeten de lidstaten de eisen in acht nemen die worden opgelegd door de bepalingen betreffende het vrije verkeer (cf. arrest Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04,

EU:C:2006:774, punt 45). Zij mogen geen maatregelen nemen die de uitoefening van verkeersvrijheden verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken (Urteil KR Wannsee, EU:C:2008:588, punt 30). De toepassing van de vrijstellingsmethode in een overeenkomst inzake dubbele belasting (hierna: „DBO") is in dit verband ondanks de daarmee gepaard gaande beperking van de vrijheid van vestiging regelmatig gerechtvaardigd op grond van dwingende redenen van algemeen belang (cf. arrest Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punten 33 en 41). Een uitzondering geldt ingeval er sprake is van zogenaamde definitieve verliezen in de zin van het arrest Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 55; zie ook arrest A Oy, C-123/11, EU:C:2013:84, punt 49).

10 Zoals in de conclusies van advocaat-generaal Kokott (C-123/11, EU:C:2012:488) en advocaat-generaal Mengozzi (C-322/11, EU:C:2013:183, punt 73) is aangegeven, bestaat er geen uitsluitsel over de criteria aan de hand waarvan kan worden vastgesteld in welke gevallen de „Marks & Spencer-uitzondering" al dan niet geldt.

11 Volgens het arrest K (C-322/11, EU:C:2013:716, punten 78 en 79), dat betrekking heeft op Fins recht in samenhang met de DBO tussen Finland en Frankrijk, hoeft de lidstaat van vestiging van de belastingplichtige verliezen uit de verkoop van een in het buitenland gelegen grondstuk niet over te brengen wanneer de staat waarin het onroerend goed is gelegen op basis van zijn recht geen overeenkomstige verrekening van verliezen toestaat. Daartegenover staat dat volgens het arrest A Oy (EU:C:2013:84, punt 55), dat betrekking heeft op Fins recht in samenhang met de bijzondere DBO van de Scandinavische landen, de staat waarin de moedermaatschappij is gevestigd een verlies van de dochteronderneming ingeval van een fusie moet verrekenen wanneer in de vorige vestigingsstaat van de dochteronderneming het verlies weliswaar in principe kan worden afgetrokken, maar hierop in concreto geen beroep kan worden gedaan omdat niet aan de feitelijke voorwaarden daarvoor is voldaan. Daarentegen moet een belastingplichtige volgens het arrest KR Wannsee (EU:C:2008:588, punten 49 en 53) beperkingen aanvaarden die het gevolg zijn van de verdeling van heffingsbevoegdheden door een DBO, ook wanneer dit er uiteindelijk toe leidt dat verliezen van de vaste inrichting niet kunnen worden verrekend.

12 Volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof volgt hieruit dat verliezen van vaste inrichtingen die ingevolge wettelijke beperkingen niet in aanmerking worden genomen in de staat waar de vaste inrichting is gelegen, niet mogen worden overgedragen naar de staat waar de moedermaatschappij is gevestigd. Volgens het arrest Marks & Spencer is de overdracht van verlies evenwel verplicht wanneer er aan het feit dat het verlies in de oorspronkelijke lidstaat van vestiging niet is verrekend, geen beperkingen of een verbod op de aftrek van verlies maar wel feitelijke omstandigheden ten grondslag liggen.

13 De verwijzende rechter vraagt zich echter af of het Hof van Justitie daadwerkelijk heeft geoordeeld dat de belastingregels van de lidstaat waar de

moedermaatschappij is gevestigd, wegens schending van artikel 49 VWEU niet verenigbaar zijn of worden met het Unierecht, afhankelijk van de manier waarop de oorspronkelijke lidstaat zijn wetten vaststelt of wijzigt.

14 Een lidstaat kan niet worden verplicht om bij de toepassing van zijn eigen belastingregels rekening te houden met de eventueel nadelige gevolgen die uit de bijzonderheden van een regeling van een andere lidstaat voortspruiten (zie bijvoorbeeld arrest Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, punt 51). Volgens de verwijzende rechter mag het echter geen verschil maken of dit het gevolg is van een algemene wettelijke uitzondering in de lidstaat waar de vaste inrichting is gelegen of van het feit dat niet is voldaan aan de feitelijke voorwaarden voor de aftrek van verlies, ook al is deze aftrek onder het recht van de lidstaat waar de vaste inrichting is gelegen in beginsel mogelijk. In beide gevallen is de uitsluiting immers het gevolg van bijzonderheden van een regeling van de andere lidstaat. Een andere uitlegging zou tot moeilijk te begrijpen resultaten leiden. In geval van een DBO met vrijstellingsmethode zouden er uitsluitend op het belastingrecht van de lidstaat van de permanente inrichting gebaseerde verschillen ontstaan waarop de lidstaat van vestiging van de moedermaatschappij geen vat heeft.

15 Bovendien moet in overweging worden genomen dat de toepassing van de „Marks & Spencer-uitzondering” ertoe leidt dat de boekhouddienst van de moedermaatschappij wordt belast met de verduidelijking van buitenlands recht. Dit gaat in tegen de fundamentele gedachte van de vrijstellingsmethode, die alle betrokkenen gewoonlijk de noodzaak bespaart om buitenlands recht toe te passen.

16 Indien het Hof van Justitie van oordeel is dat artikel 23 van het DBA 2000 niet gerechtvaardigd is op basis van de noodzaak om heffingsbevoegdheden te verdelen, moet voorts worden onderzocht of de vrijstellingsmethode in geval van intragroepsoverdrachten van vaste inrichtingen gerechtvaardigd kan zijn om belastingontwijking te vermijden (cf. arrest Urteil Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punten 60 e.v.). In geval van intragroepsoverdrachten wordt de belastingplichtige immers de facto de keuze toegekend of en in welk jaar hij een verlies wil overbrengen naar de lidstaat waar de moedermaatschappij is gevestigd, zonder dat dit op het niveau van het concern tot vermogensverschuivingen leidt. Bovendien rijst de vraag naar passende voorwaarden wanneer het cliënteel bijvoorbeeld wordt verkocht voor 1 EUR.