

Zaak C-397/09

Scheuten Solar Technology GmbH

tegen

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd

(verzoek van het Bundesfinanzhof om een prejudiciële beslissing)

„Fiscale bepalingen – Richtlijn 2003/49/EG – Gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden vennootschappen van verschillende lidstaten – Bedrijfsbelasting – Vaststelling van heffingsgrondslag”

Samenvatting van het arrest

Harmonisatie van wetgevingen – Gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden vennootschappen van verschillende lidstaten – Richtlijn 2003/49 – Werkingsfeer

(Richtlijn 2003/49 van de Raad, art. 1, lid 1)

Artikel 1, lid 1, van richtlijn 2003/49 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een bepaling van nationaal belastingrecht volgens welke interest op een lening die een in een lidstaat gevestigde onderneming betaalt aan een in een andere lidstaat gevestigde verbonden onderneming, wordt opgenomen in de heffingsgrondslag van de bedrijfsbelasting waaraan eerstgenoemde onderneming is onderworpen.

Deze bepaling, gelezen in samenhang met de punten 2 tot en met 4 van de considerans van deze richtlijn, strekt er immers toe, juridische dubbele belasting over grensoverschrijdende uitkeringen van interest te vermijden door in de bronstaat de heffing van belasting over interest ten laste van de uiteindelijk gerechtigde ervan te verbieden. Zij betreft dus uitsluitend de fiscale situatie van de schuldeiser van interest. De nationaalrechtelijke bepalingen betreffende de heffingsgrondslag voor de betaler van interest, zoals de regels inzake de aftrekbaarheid van bepaalde uitgaven en de aard ervan, vallen onder de belastingpolitiek van elke lidstaat.

Bij gebreke van regeling inzake de berekening van de heffingsgrondslag voor de betaler van interest mag de werkingssfeer van artikel 1, lid 1, van richtlijn 2003/49 dus niet ruimer worden toegepast dan de daarin voorziene vrijstelling.

(cf. punten 28, 33-34, 36 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

21 juli 2011 (*)

„Fiscale bepalingen – Richtlijn 2003/49/EG – Gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten – Bedrijfsbelasting – Vaststelling van heffingsgrondslag”

In zaak C-397/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 27 mei 2009, ingekomen bij het Hof op 14 oktober 2009, in de procedure

Scheuten Solar Technology GmbH

tegen

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (rapporteur), E. Juhász en T. von Danwitz, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 16 september 2010,

gelet op de opmerkingen van:

- Scheuten Solar Technology GmbH, vertegenwoordigd door K. von Brocke, Rechtsanwalt, en A. Küntscher, Steuerberaterin,
- het Finanzamt Gelsenkirchen-Süd, vertegenwoordigd door R. Rasche als gemachtigde,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en C. Blaschke als gemachtigden,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door M. Jacobs en J.-C. Halleux als gemachtigden,
- de Deense regering, vertegenwoordigd door V. Pasternak Jørgensen en C. Vang als gemachtigden,
- de Estse regering, vertegenwoordigd door M. Linntam als gemachtigde,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels en J. Langer als gemachtigden,

- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes als gemachtigde,
 - de Zweedse regering, vertegenwoordigd door A. Falk en S. Johannesson als gemachtigden,
 - de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door L. Seeboruth als gemachtigde,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en W. Mölls als gemachtigden,
- gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 mei 2011,
het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 1 van richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (PB L 157, blz. 49).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Scheuten Solar Technology GmbH (hierna: „SST”) en het Finanzamt Gelsenkirchen-Süd (hierna: „Finanzamt”) over de vaststelling van het basisbedrag voor de berekening van de bedrijfsbelasting.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 1 van richtlijn 2003/49 bepaalt:

„1. Uitkeringen van interest of royalty's die ontstaan in een lidstaat, worden vrijgesteld van alle belastingen in die bronstaat (door inhouding dan wel door aanslag), op voorwaarde dat een onderneming van een andere lidstaat, of een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting van een onderneming van een lidstaat, de uiteindelijk gerechtigde tot de interest of de royalty's is.

2. Uitkeringen die worden uitbetaald door een onderneming van een lidstaat of een in die lidstaat gelegen vaste inrichting van een onderneming van een andere lidstaat, worden geacht in die lidstaat te ontstaan (hierna: ‚bronstaat’).

[...]

4. Een onderneming van een lidstaat wordt alleen als uiteindelijk gerechtigde tot interest of royalty's behandeld indien zij de betrokken uitkeringen te eigen gunste ontvangt, en niet als bemiddelende instantie, bijvoorbeeld als tussenpersoon, trustee of gemachtigde van een derde.

[...]

7. Dit artikel vindt alleen toepassing indien de onderneming die de betaler van interest of royalty's is, of de onderneming waarvan de vaste inrichting als zodanig wordt behandeld, een verbonden onderneming is van de onderneming die de uiteindelijk gerechtigde is of waarvan de vaste inrichting wordt behandeld als de uiteindelijk gerechtigde tot de betrokken interest of royalty's.

[...]

10. Een lidstaat heeft de mogelijkheid om deze richtlijn niet toe te passen op een onderneming van een andere lidstaat of op een vaste inrichting van een onderneming van een andere lidstaat indien de in artikel 3, sub b, genoemde voorwaarden niet vervuld waren gedurende een ononderbroken periode van ten minste twee jaar.

[...]"

4 Artikel 2 van deze richtlijn bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder:

a) ‚interest‘: inkomsten uit schuldvorderingen van welke aard dan ook, al dan niet verzekerd door hypotheek en al dan niet aanspraak gevend op een aandeel in de winst van de schuldenaar, en in het bijzonder inkomsten uit leningen en inkomsten uit obligaties of schuldbewijzen, daaronder begrepen de aan zodanige leningen, obligaties of schuldbewijzen verbonden premies en prijzen. In rekening gebrachte boete voor te late betaling wordt niet als interest aangemerkt;

[...]"

5 Artikel 3, sub b, van deze richtlijn bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder:

[...]

b) [‚verbonden onderneming‘,] iedere onderneming die ten minste daardoor met een tweede onderneming verbonden is doordat:

i) de eerste onderneming rechtstreeks een deelneming van ten minste 25 % in het kapitaal van de tweede onderneming heeft, dan wel

ii) de tweede onderneming rechtstreeks een deelneming van ten minste 25 % in het kapitaal van de eerste onderneming heeft, dan wel

iii) een derde onderneming rechtstreeks een deelneming van ten minste 25 % in het kapitaal van zowel de eerste onderneming als de tweede onderneming heeft.

De deelnemingen mogen enkel ondernemingen betreffen die binnen de Gemeenschap gevestigd zijn.

[...]"

6 In artikel 4 van richtlijn 2003/49 wordt bepaald:

„1. In de volgende gevallen behoeft de bronstaat de voordelen van deze richtlijn niet toe te kennen:

a) uitkeringen die volgens het recht van de bronstaat als winstuitkering of terugbetaling van kapitaal worden behandeld;

[...]

2. Wanneer, ten gevolge van een bijzondere verhouding tussen de uitbetaler en de uiteindelijk gerechtigde van de interest of royalty's of tussen hen beiden en een derde, het bedrag van de interest of royalty's hoger is dan het bedrag dat zonder een dergelijke verhouding door de uitbetaler en de uiteindelijk gerechtigde zou zijn overeengekomen, vindt deze richtlijn slechts toepassing op dit eventuele laatstgenoemde bedrag."

Nationaal recht

7 Ingevolge § 2 van het Gewerbesteuergezet 2002 (BGBl. 2002 I, blz. 4167), zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „wet op de bedrijfsbelasting”), wordt over elke op het nationale grondgebied uitgeoefende handels- en nijverheidsactiviteit naast de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting een bedrijfsbelasting geheven.

8 Leden 1 en 2 van deze paragraaf luiden als volgt:

„1. Elk in Duitsland duurzaam uitgeoefend bedrijf is aan de bedrijfsbelasting onderworpen. Onder ‚bedrijf’ wordt een commerciële onderneming in de zin van de wet op de inkomstenbelasting verstaan. Een bedrijf wordt geacht zijn werkzaamheden in Duitsland uit te oefenen wanneer daarvoor in Duitsland of op een in Duitsland geregistreerd koopvaardij-schip een vaste inrichting wordt onderhouden.

2. Als uitoefening van een bedrijf worden steeds en in volle omvang de werkzaamheden van kapitaalvennootschappen (naamloze vennootschappen, commanditaire vennootschappen op aandelen, besloten vennootschappen) [...] aangemerkt.

9 Volgens § 6 van deze wet bestaat de heffingsgrondslag voor de bedrijfsbelasting uit de bedrijfswinst.

10 De bedrijfswinst wordt in § 7, eerste volzin, van deze wet gedefinieerd als volgt:

„De winst is de bedrijfswinst berekend volgens de bepalingen van de wet op de inkomstenbelasting of de wet op de vennootschapsbelasting [...], vermeerderd en verminderd met de in de §§ 8 en 9 bedoelde bedragen.”

11 § 8 van de wet op de bedrijfsbelasting, met als titel „Bijtellingsen”, luidt:

„Voor zover de volgende bedragen bij de vaststelling van de winst in mindering zijn gebracht, worden deze weer opgeteld bij de bedrijfswinst (§ 7):

1. de helft van de betalingen ter zake van de schulden die economisch verband houden met de aanvang of de overname van het bedrijf of een deel daarvan, dan wel met de uitbreiding of verbetering van het bedrijf, of dienen tot een niet slechts tijdelijke versterking van het bedrijfskapitaal.”

12 Met betrekking tot de heffingsgrondslag van de bedrijfsbelasting bepaalt § 10a van de wet op de bedrijfsbelasting dat verliezen in mindering moeten worden gebracht op de overeenkomstig § 8 van deze wet berekende winst.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

13 SST is een naar Duits recht opgerichte vennootschap met beperkte aansprakelijkheid die gevestigd is te Gelsenkirchen. Enige aandeelhouder van SST is Scheuten Solar Systems BV, een Nederlandse besloten vennootschap gevestigd te Venlo (Nederland).

14 Tussen 27 augustus 2003 en 1 december 2004 is SST bij een aantal opeenvolgende contracten bij haar moedermaatschappij leningen voor een totaalbedrag van 5 180 000 EUR aangegaan. Over deze leningen heeft SST in 2004 een bedrag van 154 584 EUR aan interest aan haar moedermaatschappij uitbetaald. Dit bedrag heeft SST als bedrijfskosten in mindering gebracht op haar winst.

15 Het Finanzamt heeft in zijn besluit tot vaststelling van de heffingsgrondslag voor de bedrijfsbelasting voor 2004, krachtens § 8, lid 1, van de wet op de bedrijfsbelasting, evenwel geoordeeld dat SST slechts 50 % van het bedrag van deze interest in mindering op de winst mocht brengen, zodat de helft van het bedrag van 154 584 EUR werd bijgeteld bij de bedrijfswinst van SST.

16 SST heeft tegen dit besluit van het Finanzamt beroep ingesteld op grond dat de toevoeging van de helft van de betrokken interest neerkomt op een met artikel 1, lid 1, van richtlijn 2003/49 strijdige belastingheffing.

17 Bij uitspraak van 22 februari 2008 heeft het Finanzgericht Münster dat beroep verworpen.

18 Daarop heeft SST tegen deze uitspraak beroep tot „Revision” ingesteld bij het Bundesfinanzhof.

19 Het Bundesfinanzhof, dat eraan twijfelt of de relevante nationaalrechtelijke bepalingen verenigbaar zijn met de bepalingen van richtlijn 2003/49, heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Staat artikel 1, lid 1, van richtlijn 2003/49 in de weg aan een regeling op grond waarvan de door een onderneming van een lidstaat aan een verbonden onderneming van een andere lidstaat betaalde rente op leningen bij de eerstgenoemde onderneming wordt opgeteld bij de grondslag voor de bedrijfsbelasting?

2) Ingeval de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: moet artikel 1, lid 10, van richtlijn 2003/49 aldus worden uitgelegd dat een lidstaat ook de mogelijkheid heeft om de richtlijn niet toe te passen indien de in artikel 3, sub b, daarvan genoemde voorwaarden voor het bestaan van een verbonden onderneming ten tijde van de betaling van de rente nog niet vervuld waren gedurende een ononderbroken periode van ten minste twee jaar?

Kunnen de lidstaten zich in dat geval tegenover de betalende onderneming rechtstreeks beroepen op artikel 1, lid 10, van richtlijn 2003/49?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

20 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 1, lid 1, van richtlijn 2003/49 aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een bepaling van nationaal belastingrecht volgens welke interest op een lening die een in een lidstaat gevestigde onderneming betaalt aan een in een andere lidstaat gevestigde verbonden onderneming, wordt opgenomen in de heffingsgrondslag van de bedrijfsbelasting waaraan eerstgenoemde onderneming is onderworpen.

21 Allereerst dient te worden vastgesteld dat in het hoofdgeding SST in de bedrijfsbelasting is belast over haar bedrijfswinst. Voor de vaststelling van de heffingsgrondslag van deze belasting heeft het Finanzamt overeenkomstig de in het hoofdgeding geldende nationale wettelijke regeling de helft van de interest die SST aan haar in Nederland gevestigde moedermaatschappij heeft betaald, opgeteld bij de winst van SST.

22 Volgens SST komt deze berekening neer op een belastingheffing zodat de in het hoofdgeding van toepassing zijnde nationale wettelijke regeling ertoe leidt dat een met artikel 1, lid 1, van richtlijn 2003/49 economische dubbele belasting over de interest wordt geheven. Alle andere belanghebbenden die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend, zijn daarentegen van mening dat deze wettelijke regeling niet binnen de werkingssfeer van deze bepaling valt en zij stellen dus voor om op de prejudiciële vraag ontkennend te antwoorden.

23 Derhalve moet het Hof de werkingssfeer van deze bepaling afbakenen.

24 Volgens de punten 2 tot en met 4 van de considerans van richtlijn 2003/49 strekt deze richtlijn ertoe dubbele belasting op uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen uit verschillende lidstaten af te schaffen en te waarborgen dat deze uitkeringen eenmaal in een lidstaat worden belast. Volgens deze punten van de considerans is de afschaffing van belasting op deze uitkeringen in de lidstaat waar zij ontstaan, het geschiktste middel om een gelijke fiscale behandeling van nationale en transnationale transacties te waarborgen.

25 De werkingssfeer van richtlijn 2003/49, zoals omschreven in artikel 1, lid 1, ervan, ziet derhalve op de vrijstelling van uitkeringen van interest en royalty's die ontstaan in de bronstaat, wanneer de uiteindelijk gerechtigde ervan een in een andere lidstaat gevestigde onderneming is of een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting van een onderneming van een lidstaat.

26 De in deze bepaling vervatte regel strekt ertoe te waarborgen dat de uiteindelijk gerechtigde van interest en royalty's die ontstaan in een andere lidstaat dan zijn lidstaat van vestiging, in de bronstaat van alle belasting wordt vrijgesteld. De bewoordingen van artikel 1, lid 1, van richtlijn 2003/49, met het onderschikkende voegwoord „op voorwaarde dat”, leggen immers een verband tussen de uitkeringen van deze interest en royalty's in een lidstaat en de ontvangst ervan door de uiteindelijk gerechtigde in een andere lidstaat.

27 In artikel 2, sub a, van richtlijn 2003/49 wordt het begrip „interest” gedefinieerd als „inkomsten uit schuldvorderingen van welke aard ook”. Alleen de uiteindelijk gerechtigde kan interest als inkomsten uit dergelijke schuldvorderingen ontvangen.

28 Uit het voorafgaande volgt dat artikel 1, lid 1, van richtlijn 2003/49, gelezen in samenhang met de punten 2 tot en met 4 van de considerans ervan, ertoe strekt juridische dubbele belasting over grensoverschrijdende uitkeringen van interest te vermijden door in de bronstaat de heffing van belasting over interest ten laste van de uiteindelijk gerechtigde ervan te verbieden. Deze bepaling betreft dus uitsluitend de fiscale situatie van de schuldeiser van interest.

29 Bovendien vindt deze uitlegging van artikel 1, lid 1, van richtlijn 2003/49 steun in lid 10 van

dit artikel, volgens hetwelk de lidstaten onder bepaalde voorwaarden de mogelijkheid hebben de vrijstelling van lid 1 niet toe te passen. De entiteiten waarop artikel 1, lid 10, van deze richtlijn toepassing kan vinden, worden omschreven als „een onderneming van een andere lidstaat of [...] een vaste inrichting van een onderneming van een andere lidstaat”. Deze bepaling bevat immers geen verwijzing naar de betaler van interest. Uit deze afwijkende regeling vloeit dus voort dat deze regeling slaat op de uiteindelijk gerechtigde van interest of royalty's in een andere lidstaat en niet op de schuldenaar van deze interest of royalty's.

30 Een nationale wettelijke regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, leidt evenwel niet tot een vermindering van de inkomsten van de schuldeiser. De uiteindelijk gerechtigde van de uitbetaalde interest wordt niet over de uitgekeerde interest belast. De betrokken wettelijke regeling ziet alleen op de vaststelling van de heffingsgrondslag van de bedrijfsbelasting waaraan in casu de schuldenaar van de uitgekeerde interest is onderworpen.

31 In dit verband zij benadrukt dat de methode voor berekening van de heffingsgrondslag van de betaler van interest en de daarvoor in aanmerking te nemen bestanddelen, zoals bepaalde uitgaven, niet het voorwerp uitmaken van artikel 1, lid 1, van richtlijn 2003/49.

32 Met betrekking tot de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling zij opgemerkt dat de betrokken bedrijfsbelasting als specifieke kenmerken heeft dat de bedrijfswinst eerst volgens de bepalingen van de wet op de inkomstenbelasting en de wet op de vennootschapsbelasting wordt bepaald en vervolgens bepaalde bedragen worden bijgeteld of in mindering gebracht. Alleen bedragen die in de eerste fase van de berekening werden afgetrokken, worden bijgeteld.

33 De nationaalrechtelijke bepalingen betreffende de heffingsgrondslag voor de betaler van interest, zoals de regels inzake de aftrekbaarheid van bepaalde uitgaven en de aard ervan, beantwoorden aan welbepaalde beleidskeuzes van de wetgever die onder de belastingpolitiek van elke lidstaat vallen.

34 Bij gebreke van regeling inzake de berekening van de heffingsgrondslag voor de betaler van interest mag de werkingssfeer van artikel 1, lid 1, van richtlijn 2003/49 dus niet ruimer worden toegepast dan de daarin voorziene vrijstelling.

35 Aangaande de eventuele invloed van de rechtspraak van het Hof betreffende richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB L 225, blz. 6) behoeft ten slotte slechts te worden opgemerkt, zoals de advocaat-generaal in de punten 45 tot en met 49 van haar conclusie heeft gedaan, dat de arresten van 4 oktober 2001, Athinaïki Zythopoiïa (C-294/99, Jurispr. blz. I-6797), en 26 juni 2008, Burda (C-284/06, Jurispr. blz. I-4571), geen elementen bevatten die bruikbaar kunnen zijn voor de uitlegging van artikel 1, lid 1, van richtlijn 2003/49 ten aanzien van een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding. In de zaken die tot deze arresten hebben geleid, was het belastbare feit van de betrokken heffing immers de uitkering van winst door de dochteronderneming aan de moedermaatschappij. De uitkeringen van interest waarover het gaat in het onderhavige geding, zijn daarentegen geen belastbaar feit. De in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationaalrechtelijke bepalingen betreffen slechts de aftrekbaarheid van deze uitkeringen als uitgaven voor de berekening van de heffingsgrondslag van de bedrijfsbelasting.

36 Uit al het voorgaande volgt dat op de eerste vraag dient te worden geantwoord dat artikel 1, lid 1, van richtlijn 2003/49 aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een bepaling van nationaal belastingrecht volgens welke interest op een lening die een in een lidstaat gevestigde onderneming betaalt aan een in een andere lidstaat gevestigde verbonden

onderneming, wordt opgenomen in de heffingsgrondslag van de bedrijfsbelasting waaraan eerstgenoemde onderneming is onderworpen.

Tweede vraag

37 Gezien het antwoord op de eerste vraag behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

38 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 1, lid 1, van richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten, moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een bepaling van nationaal belastingrecht volgens welke interest op een lening die een in een lidstaat gevestigde onderneming betaalt aan een in een andere lidstaat gevestigde verbonden onderneming, wordt opgenomen in de heffingsgrondslag van de bedrijfsbelasting waaraan eerstgenoemde onderneming is onderworpen.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.