

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

18 oktober 2012 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Ontvankelijkheid – Verwijzing in intern recht naar recht van de Unie – Richtlijn 90/435/EEG – Richtlijn 90/434/EEG – Voorkoming van economische dubbele belasting – Uitzondering – Liquidatie van dochteronderneming bij fusie – Winstuitkering – Begrip „liquidatie”

In zaak C-371/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Hof van Beroep te Gent (België) bij beslissing van 28 juni 2011, ingekomen bij het Hof op 13 juli 2011, in de procedure

Punch Graphix Prepress Belgium NV

tegen

Belgische Staat,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: J. Malenovský, waarnemend voor de president van de Zevende kamer, T. von Danwitz (rapporteur) en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Punch Graphix Prepress Belgium NV, vertegenwoordigd door J. Dumon, advocaat,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door J.-C. Halleux en M. Jacobs als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Mölls en W. Roels als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 4, lid 1, van 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/98/EG van de Raad van 20 november 2006 (PB L 363, blz. 129; hierna: „richtlijn 90/435”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Punch Graphix Prepress Belgium NV (hierna: „Punch Graphix”) en de Belgische Staat over de belasting van de winst die Punch Graphix heeft gemaakt bij een fusie door overneming waarbij Strobbe Graphics NV (hierna: „Strobbe Graphics”), later Punch Graphix, de vennootschappen Advantra Belgium NV (hierna: „Advantra Belgium”) en Strobbe NV (hierna: „Strobbe”) heeft overgenomen.

Toepasselijke bepalingen

Unieregeling

Richtlijn 90/435

3 In de eerste, de derde en de vierde overweging van de considerans van richtlijn 90/435 wordt verklaard:

„Overwegende dat hergroeperingen van vennootschappen uit verschillende lidstaten noodzakelijk kunnen zijn teneinde in de Gemeenschap soortgelijke voorwaarden te scheppen als op een binnenlandse markt en daardoor de instelling en de goede werking van de gemeenschappelijke markt te verzekeren; dat deze transacties niet moeten worden belemmerd door uit de fiscale voorschriften der lidstaten voortvloeiende bijzondere beperkingen, nadelen of distorsies; [...]

[...]

Overwegende dat de huidige fiscale voorschriften voor de betrekkingen tussen moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten van land tot land aanzienlijke verschillen vertonen en in het algemeen minder gunstig zijn dan de voorschriften voor de betrekkingen tussen moedermaatschappijen en dochterondernemingen van dezelfde lidstaat; dat de samenwerking tussen vennootschappen van verschillende lidstaten hierdoor benadeeld wordt ten opzichte van de samenwerking tussen vennootschappen van dezelfde lidstaat; dat deze benadeling moet worden opgeheven door invoering van een gemeenschappelijke regeling en dat hergroeperingen van vennootschappen op communautair niveau aldus vergemakkelijkt moeten worden;

Overwegende dat, wanneer een moedermaatschappij als deelgerechtigde van haar dochteronderneming uitgekeerde winst ontvangt, de lidstaat van de moedermaatschappij

- zich moet onthouden van het belasten van deze winst, of
- die winst moet belasten, maar in dat geval de moedermaatschappij moet toestaan het gedeelte van de belasting van de dochteronderneming dat op deze winst betrekking heeft van haar eigen belasting af te trekken”.

4 Artikel 4, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„Wanneer een moedermaatschappij of haar vaste inrichting, op grond van de deelgerechtigdheid van de moedermaatschappij in haar dochteronderneming, uitgekeerde winst ontvangt, anders dan bij de liquidatie van de dochteronderneming, moeten de lidstaat van de moedermaatschappij en de lidstaat van haar vaste inrichting:

- ofwel zich onthouden van het belasten van deze winst;

– ofwel de winst belasten, maar in dat geval de moedermaatschappij en de vaste inrichting toestaan van de verschuldigde belasting af te trekken het gedeelte van de belasting dat betrekking heeft op die winst en betaald is door de dochteronderneming en enigerlei kleindochteronderneming, op voorwaarde dat bij iedere schakel een vennootschap en haar kleindochteronderneming aan de in de artikelen 2 en 3 gestelde eisen voldoen, tot het bedrag van de overeenstemmende verschuldigde belasting.”

5 Richtlijn 90/435 is vervangen door richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB L 345, blz. 8).

Richtlijn 90/434/EEG

6 In de eerste overweging van de considerans van 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 (PB L 225, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/98 (hierna: „richtlijn 90/434”), wordt verklaard:

„Overwegende dat fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil, betrekking hebbende op vennootschappen uit verschillende lidstaten noodzakelijk kunnen zijn teneinde in de Gemeenschap soortgelijke voorwaarden te scheppen als op een binnenlandse markt en daardoor de instelling en de goede werking van de gemeenschappelijke markt te verzekeren; dat deze transacties niet moeten worden belemmerd door uit de fiscale voorschriften der lidstaten voortvloeiende bijzondere beperkingen, nadelen of distorsies; [...]”

7 Artikel 1, sub a, van deze richtlijn bepaalt:

„Elke lidstaat past de in deze richtlijn opgenomen bepalingen toe op:

a) fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil waarbij vennootschappen van twee of meer lidstaten betrokken zijn”.

8 Artikel 2 van richtlijn 90/434 bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder

a) fusie: de rechtshandeling waarbij

[...]

– de activa en passiva van het vermogen van een vennootschap als gevolg en op het tijdstip van haar ontbinding zonder liquidatie in haar geheel op de vennootschap overgaan die alle bewijzen van deelgerechtigdheid in het maatschappelijk kapitaal bezit”.

9 Richtlijn 90/434 werd vervangen door richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 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 (PB L 310, blz. 34).

Belgische regeling

10 Artikel 671 van het Wetboek van vennootschappen luidt:

„Fusie door overneming is de rechtshandeling waarbij het gehele vermogen van één of meer vennootschappen, zowel de rechten als de verplichtingen, als gevolg van ontbinding zonder vereffening op een andere vennootschap overgaat tegen uitreiking van aandelen in de verkrijgende vennootschap aan de vennoten van de ontbonden vennootschap of vennootschappen, eventueel met een opleg in geld die niet meer mag bedragen dan een tiende van de nominale waarde of, bij gebreke van een nominale waarde, van de fractiewaarde van de uitgereikte aandelen.”

11 De artikelen 208 tot en met 210 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: „WIB 92”) bepalen:

„Artikel 208

Vennootschappen in vereffening blijven aan de vennootschapsbelasting onderworpen [...].

Hun winst bevat mede de meerwaarden die worden verwezenlijkt of vastgesteld naar aanleiding van de verdeling van hun vermogen.

Artikel 209

Wanneer het maatschappelijk vermogen van een vennootschap wordt verdeeld ten gevolge van ontbinding of om enige andere reden, wordt als een uitgekeerd dividend aangemerkt het positieve verschil tussen de uitkeringen in geld, in effecten of in enige andere vorm, en de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal.

[...]

Artikel 210

§ 1 De artikelen 208 en 209 zijn mede van toepassing:

1° bij fusie door overneming, bij fusie door oprichting van een nieuwe vennootschap, bij splitsing door overneming, bij splitsing door oprichting van nieuwe vennootschappen, bij gemengde splitsing of bij met fusie door overneming gelijkgestelde verrichting;

[...]

§ 2 In de in § 1 vermelde gevallen, wordt de werkelijke waarde van het maatschappelijk vermogen op de datum waarop de bedoelde verrichtingen hebben plaatsgevonden, gelijkgesteld met een bij verdeling van maatschappelijk vermogen uitgekeerde som.

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

12 In de loop van 2001 werd een geruisloze fusie doorgevoerd tussen Advantra Belgium, Strobbe en Strobbe Graphics, met maatschappelijke zetel in België. Strobbe Graphics was voordien 100 %-aandeelhouder van de twee andere vennootschappen. Het ging dan ook om een fusie door overneming in de zin van artikel 671 van het Wetboek van vennootschappen, waarbij Advantra Belgium en Strobbe werden ontbonden zonder vereffening en hun hele vermogen werd

overgedragen aan Strobbe Graphics, later Punch Graphix.

13 Als overnemende vennootschap realiseerde Punch Graphix een fusiemeerwaarde van 10 669 985,69 EUR. Van dat bedrag kwam 95 % of 10 136 486,41 EUR in principe in aanmerking om als „definitief belaste inkomsten” van de belastbare winst te worden afgetrokken. De belastinggrondslag van Punch Graphix voor aanslagjaar 2002 bedroeg evenwel slechts 8 206 489,70 EUR, zodat het verschil voor 2002 niet in aftrek kon worden gebracht.

14 In haar aangifte voor aanslagjaar 2003 heeft Punch Graphix geen aanspraak gemaakt op aftrek van over te dragen aftrek van „definitief belaste inkomsten”.

15 Op 19 oktober 2007 heeft Punch Graphix een verzoek tot ambtshalve ontheffing wegens dubbele belasting ingediend. Zij was immers van mening dat de beperking van de aftrek van „definitief belaste inkomsten” tot het bedrag van het positieve resultaat van het jaar waarin de fusiemeerwaarde is gerealiseerd, in strijd was met artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435. Zij verzocht om de niet-toegepaste aftrek van „definitief belaste inkomsten” voor 911 426,85 EUR aan te wenden voor boekjaar 2002 (aanslagjaar 2003).

16 Dat verzoek tot ambtshalve ontheffing werd bij beslissing van 8 mei 2008 door de belastingadministratie afgewezen.

17 Bij verzoekschrift van 5 augustus 2008 heeft Punch Graphix de zaak voor de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge aanhangig gemaakt.

18 Bij vonnis van 28 oktober 2009 heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge de vordering afgewezen. Deze Rechtbank heeft weliswaar de stelling van Punch Graphix gevolgd dat de Belgische regeling van „definitief belaste inkomsten” in principe in strijd is met artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435 doordat het niet mogelijk is het bedrag van de niet-toegepaste aftrek van „definitief belaste inkomsten” over te dragen naar latere boekjaren, maar zij heeft de vordering van Punch Graphix afgewezen op grond dat de betrokken fusiemeerwaarde onder de uitzondering van dat artikel viel aangezien het ging om een geval van „liquidatie” van dochterondernemingen.

19 Punch Graphix heeft tegen dat vonnis hoger beroep ingesteld bij het Hof van Beroep te Gent.

20 Volgens de verwijzende rechter erkent de belastingadministratie dat de Belgische regeling van aftrek van „definitief belaste inkomsten” in strijd is met artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435 voor zover geen overdracht naar latere boekjaren mogelijk is van het bedrag van de aftrek van „definitief belaste inkomsten” die niet kon worden toegepast omdat de belastbare winst niet toereikend was. Hij stelt bovendien vast dat de discussie tussen partijen gaat over de vraag of de betrokken fusie moet worden beschouwd als een „liquidatie” in de zin van artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435.

21 De verwijzende rechter is van oordeel dat de kernvraag in casu is te weten of de nationale belastingoverheid voor de invulling van de werkingssfeer van artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435, meer bepaald van de uitzonderingssituatie waarin deze bepaling voorziet, een beroep kan doen op een internrechtelijke bepaling, meer bepaald een gelijkstellingsbepaling (dus eigenlijk een fictiebepaling), waardoor een eigen invulling wordt gegeven aan een bepaling van Unierecht. Door de gelijkstelling, krachtens de artikelen 208 en 210 WIB 92, van een fusie door overname met een vereffening van een dochteronderneming wordt in de Belgische regeling deze transactie immers onttrokken aan de toepassing van de regel van artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435.

22 Daarop heeft het Hof van Beroep te Gent de behandeling van de zaak geschorst en het Hof

de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Kan de nationale belastingoverheid de toepassing van artikel 4, lid 1, van [richtlijn 90/435] uitsluiten op grond van de bepaling in dat artikel dat het niet toepasselijk is in het geval van liquidatie van de dochteronderneming, door een beroep te doen op een internrechtelijke bepaling (hier artikel 210 WIB 92) die een fusie door overneming waarbij in werkelijkheid geen liquidatie van de dochteronderneming plaatsvindt, gelijkstelt met een fusie waarbij wel een liquidatie van de dochteronderneming plaatsvindt?”

Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing

23 De Duitse regering betwist dat de prejudiciële verwijzing ontvankelijk is op grond dat de transactie in het hoofdgeding een zuiver interne situatie betreft waarbij alleen Belgische vennootschappen waren betrokken, en dus niet valt onder de regeling van richtlijn 90/435, die alleen geldt voor vormen van samenwerking tussen vennootschappen uit verschillende lidstaten.

24 Volgens deze regering kan de prejudiciële verwijzing evenmin ontvankelijk worden verklaard op basis van de rechtspraak van het Hof inzake verwijzingen, krachtens het nationale recht, naar de bepalingen van Unierecht voor binnenlandse situaties. De verwijzende rechter maakt immers geen gewag van een verwijzing in het Belgische recht naar richtlijn 90/435 en bovendien strekt richtlijn 90/435 niet ertoe de fiscale gevolgen van een fusie te regelen aangezien voor deze gevolgen uitsluitend de regeling van richtlijn 90/434 geldt. Derhalve kan de regel van artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435 niet via een verwijzing krachtens het nationale recht worden verruimd tot een situatie die niet onder deze bepaling valt maar in het recht van de Unie door richtlijn 90/434 wordt geregeld.

25 Weliswaar staat vast dat het in het hoofdgeding gaat om een nationaalrechtelijke bepaling die van toepassing is in een zuiver nationale context, terwijl richtlijn 90/435 ziet op winstuitkeringen die vennootschappen van een lidstaat ontvangen van hun dochterondernemingen uit andere lidstaten (zie arrest van 12 februari 2009, Cobelfret, C-138/07, Jurispr. blz. I-731, punt 20).

26 Toch blijkt uit de verwijzingsbeslissing in de eerste plaats dat beide partijen uitgaan van de premisse dat het Belgische nationale recht wat de regeling van „definitief belaste inkomsten” betreft verwijst naar richtlijn 90/435, hetgeen bovendien door de Belgische regering in haar bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen is bevestigd. Bovendien is in de rechtspraak van het Hof, laatstelijk in de beschikking van 4 juni 2009, KBC Bank en Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 en C-499/07, Jurispr. blz. I-4409, punten 58 en 59), reeds erkend dat in het Belgische recht naar richtlijn 90/435 wordt verwezen en dat een verzoek om een prejudiciële beslissing op grond van deze verwijzing ontvankelijk is.

27 In de tweede plaats is het vaste rechtspraak dat, wanneer een nationale wettelijke regeling zich voor haar oplossingen voor zuiver interne situaties conformeert aan de in het Unierecht gekozen oplossingen, het in het kader van de door artikel 267 VWEU beoogde bevoegdheidsverdeling tussen de nationale rechter en het Hof uitsluitend aan de nationale rechter staat om de precieze strekking van die verwijzing naar het gemeenschapsrecht te beoordelen, en het Hof enkel bevoegd is om de bepalingen van het Unierecht te onderzoeken (beschikking KBC Bank en Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, reeds aangehaald, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Derhalve kan niet worden getwijfeld aan de ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing op grond van de veronderstelling dat artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435 ratione materiae niet ziet op een situatie als in het hoofdgeding die in beginsel uitsluitend door richtlijn 90/434 wordt geregeld.

29 Uit het voorgaande volgt dat de prejudiciële vraag moet worden beantwoord.

Beantwoording van de prejudiciële vraag

30 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het begrip „liquidatie” in artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435 aldus moet worden uitgelegd dat de ontbinding van een vennootschap in het kader van een fusie door overneming als een liquidatie in deze zin moet worden aangemerkt.

31 Deze vraag moet worden gezien tegen de achtergrond van de Belgische wetgeving, waarin een dergelijke transactie wordt gelijkgesteld met de vereffening van een dochteronderneming. Volgens de Belgische Staat is de algemene regel van artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435, namelijk de verplichting om economische dubbele belasting over winstuitkeringen te voorkomen, dus niet van toepassing gelet op de uitzondering betreffende winst die wordt uitgekeerd „bij de liquidatie” van de dochteronderneming.

32 Voor de beantwoording van deze vraag dient te worden vastgesteld dat richtlijn 90/435 het begrip „liquidatie” niet definieert.

33 In artikel 2, sub a, derde streepje, van richtlijn 90/434 wordt een „fusie” gedefinieerd als een „rechtshandeling waarbij de activa en passiva van het vermogen van een vennootschap als gevolg en op het tijdstip van haar ontbinding zonder liquidatie in haar geheel op de vennootschap overgaan die alle bewijzen van deelgerechtigdheid in het maatschappelijk kapitaal bezit”.

34 Weliswaar komt deze definitie van het begrip „fusie” voor in richtlijn 90/434 en niet in richtlijn 90/435. Toch belet dit niet dat met deze definitie rekening wordt gehouden bij de uitlegging van het begrip „liquidatie” in de zin van artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435.

35 Het voorstel voor richtlijn 90/435 werd immers dezelfde dag als het voorstel voor richtlijn 90/434 aan de Europese Commissie voorgelegd en deze twee richtlijnen werden op dezelfde dag door de Raad van de Europese Unie vastgesteld en moesten voorts tegelijk worden omgezet in nationaal recht. Bovendien hebben deze richtlijnen, inhoudelijk gezien, als gemeenschappelijke doelstelling dat zij ertoe strekken, zoals blijkt uit de eerste overweging van de considerans ervan, de uit de fiscale voorschriften van de lidstaten voortvloeiende bijzondere beperkingen, nadelen of distorsies af te schaffen voor de in deze richtlijnen bedoelde transacties, te weten, wat richtlijn 90/435 betreft, de samenwerking tussen moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten en, wat richtlijn 90/434 betreft, de fusies, splitsingen en inbreng van activa met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten. Derhalve vormen deze richtlijnen, die verschillende vormen van transnationale samenwerking tussen vennootschappen regelen, volgens de opzet van de wetgever één geheel doordat zij elkaar aanvullen.

36 De in artikel 2, sub a, derde streepje, van richtlijn 90/434 voorkomende definitie van het begrip „fusie” is dus ook relevant voor de uitlegging van het begrip „liquidatie” in de zin van artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435, zodat de ontbinding van een vennootschap in het kader van een fusie door overneming niet kan worden beschouwd als een „liquidatie” in de zin van deze laatste bepaling.

37 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat het begrip „liquidatie” in artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435 aldus moet worden uitgelegd dat de ontbinding van een vennootschap in het kader van een fusie door overneming niet als een liquidatie in deze zin kan worden beschouwd.

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 (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Het begrip „liquidatie” in artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/98/EG van de Raad van 20 november 2006, moet aldus worden uitgelegd dat de ontbinding van een vennootschap in het kader van een fusie door overneming niet als een liquidatie in deze zin kan worden beschouwd.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.