

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

22 september 2022 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Vrijheid van vestiging – Artikelen 49 en 54 VWEU – Aftrek van de definitieve verliezen van een niet-ingezeten vaste inrichting – Staat die op grond van een dubbelbelastingverdrag afstand heeft gedaan van zijn heffingsbevoegdheid – Vergelijkbaarheid van situaties”

In zaak C-538/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 6 november 2019, ingekomen bij het Hof op 21 oktober 2020, in de procedure

Finanzamt B

tegen

W AG,

in tegenwoordigheid van:

Bundesministerium der Finanzen,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: C. Lycourgos, kamerpresident, S. Rodin, J.-C. Bonichot (rapporteur), L. S. Rossi en O. Spineanu-Matei, rechters,

advocaat-generaal: A. M. Collins,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- W AG, vertegenwoordigd door P. Dodos, Rechtsanwält,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door R. Kanitz en J. Möller als gemachtigden,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door E. de Moustier en E. Toutain als gemachtigden,
- de Finse regering, vertegenwoordigd door S. Hartikainen, A. Laine en H. Leppo als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en V. Uher als gemachtigden, gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 maart 2022, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 49 en 54 VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Finanzamt B (belastingkantoor B, Duitsland; hierna: „belastingkantoor B”) en W AG, een in Duitsland gevestigde naamloze vennootschap, over de weigering van belastingkantoor B om bij de berekening van de door deze vennootschap in die lidstaat verschuldigde belasting over het jaar 2007 de verliezen van een in het Verenigd Koninkrijk gelegen en in hetzelfde jaar gesloten vaste inrichting van die vennootschap in aanmerking te nemen.

Toepasselijke bepalingen

Duits recht

3 § 1 van het Körperschaftsteuergesetz (wet op de vennootschapsbelasting), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „KStG”), bepaalt:

„(1) De volgende rechtspersonen, verenigingen van personen en vermogens die hun plaats van leiding of hun zetel op het nationale grondgebied hebben, zijn onbeperkt onderworpen aan de vennootschapsbelasting:

1. kapitaalvennootschappen (met name Europese vennootschappen, naamloze vennootschappen, commanditaire vennootschappen op aandelen, besloten vennootschappen);

[...]

(2) De onbeperkte onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting strekt zich uit tot alle inkomsten.

[...]”

4 § 8, lid 2, KStG bepaalt dat bij onbeperkt belastingplichtigen in de zin van § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, alle inkomsten als inkomsten uit bedrijfsactiviteiten worden behandeld.

Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting

5 Artikel III, lid 1, van het tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland gesloten Verdrag van 26 november 1964 tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting, zoals gewijzigd bij het protocol van 23 maart 1970 (BGBl. 1966 II, blz. 359; BGBl. 1967 II, blz. 828, en BGBl. 1971 II, blz. 46) (hierna: „DBV”), bepaalt:

„Bedrijfswinsten van een onderneming in een van de territoria worden enkel belast binnen dat territorium, tenzij de betrokken onderneming in het andere territorium een bedrijfsactiviteit verricht via een aldaar gelegen vaste inrichting. Verricht de onderneming in het andere territorium een bedrijfsactiviteit via een aldaar gelegen vaste inrichting, dan kunnen de winsten in het andere

territorium worden belast, doch enkel voor zover zij aan die vaste inrichting kunnen worden toegerekend.”

6 Artikel XVIII, lid 2, DBV bepaalt:

„Voor een ingezetene van de Bondsrepubliek wordt de belasting als volgt vastgesteld:

a) alle inkomsten uit bronnen in het Verenigd Koninkrijk en alle in het Verenigd Koninkrijk gelegen vermogensbestanddelen die op grond van dit verdrag in het Verenigd Koninkrijk kunnen worden belast, worden van de heffingsgrondslag van de belasting in de Bondsrepubliek uitgesloten. De in artikel VIII, lid 1, genoemde winsten worden enkel uitgesloten indien zij in het Verenigd Koninkrijk aan belasting onderworpen zijn. Duitsland behoudt evenwel het recht om de aldus uitgesloten inkomsten en vermogensbestanddelen in aanmerking te nemen bij de vaststelling van het belastingtarief.

[...]

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

7 W, een naamloze vennootschap met zetel en plaats van leiding in Duitsland, exploiteert een bank die zich bezighoudt met de handel in effecten. In augustus 2004 heeft W een filiaal in het Verenigd Koninkrijk geopend. Aangezien dit filiaal geen winst had gemaakt, heeft W het in het eerste semester van 2007 gesloten, zodat de verliezen van die inrichting niet voor fiscale doeleinden konden worden overgedragen in het Verenigd Koninkrijk.

8 Omdat belastingkantoor B bij de vaststelling van het door W in Duitsland verschuldigde bedrag aan vennootschapsbelasting en bedrijfsbelasting over het belastingjaar 2007 heeft geweigerd die verliezen in aanmerking te nemen, heeft die vennootschap beroep ingesteld bij het Hessische Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg Hessen, Duitsland). Die rechter heeft dat beroep toegewezen bij vonnis van 4 september 2018.

9 Belastingkantoor B heeft tegen dat vonnis beroep in *Revision* ingesteld bij het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland), de verwijzende rechter.

10 De verwijzende rechter merkt op dat alle inkomsten van W weliswaar overeenkomstig § 1, leden 1 en 2, KStG in Duitsland onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, maar dat de verliezen van haar vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk van de heffingsgrondslag van de vennootschapsbelasting uitgesloten zijn op grond van artikel XVIII, lid 2, DBV, dat buitenlandse resultaten vrijstelt van die belasting. Hij wijst erop dat hetzelfde geldt voor de bedrijfsbelasting, aangezien in het Gewerbesteuer-gesetz (wet op de bedrijfsbelasting) voor de berekening van de heffingsgrondslag van deze belasting wordt verwezen naar de vaststelling van de aan de vennootschapsbelasting onderworpen winsten. Deze elementen moeten er volgens de verwijzende rechter toe leiden dat het beroep in *Revision* wordt toegewezen.

11 De verwijzende rechter vraagt zich evenwel af of de verliezen van de vaste inrichting van W in het Verenigd Koninkrijk bij de berekening van de belasting die deze vennootschap in Duitsland verschuldigd is, niet in aanmerking behoren te worden genomen op grond van de vrijheid van vestiging. Voor het specifieke geval waarin een dubbelbelastingverdrag voorziet in de vrijstelling van buitenlandse resultaten, geeft de rechtspraak van het Hof, zoals die laatstelijk volgt uit het arrest van 12 juni 2018, *Bevola en Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424), volgens hem namelijk geen duidelijk antwoord op deze vraag. Indien die vraag bevestigend wordt beantwoord, stelt de verwijzende rechter zich tevens de vraag onder welke voorwaarden de verliezen van de buitenlandse vaste inrichting als „definitief” in de zin van die rechtspraak moeten worden

beschouwd, hoe het bedrag van deze verliezen moet worden vastgesteld, en of de verplichting om die verliezen in aanmerking te nemen ook geldt voor de bedrijfsbelasting.

12 Derhalve heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 43 juncto artikel 48 [EG] (thans artikel 49 juncto artikel 54 [VWEU]) aldus worden uitgelegd dat het zich tegen wettelijke bepalingen van een lidstaat op grond waarvan een ingezeten vennootschap verliezen van een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting niet mag aftrekken van haar belastbare winst wanneer die vennootschap alle mogelijkheden tot aftrek van deze verliezen heeft uitgeput die haar worden geboden door het recht van de lidstaat waar deze vaste inrichting gelegen is en zij daarnaast via die vaste inrichting geen inkomsten meer ontvangt zodat er geen mogelijkheid meer bestaat om die verliezen in die lidstaat in aanmerking te nemen (,definitieve' verliezen), ook dan verzet indien die wettelijke bepalingen betrekking hebben op de vrijstelling van winsten en verliezen op grond van een tussen beide lidstaten gesloten bilateraal verdrag ter voorkoming van dubbele belasting?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, moet artikel 43 juncto artikel 48 [EG] (thans artikel 49 juncto artikel 54 [VWEU]) dan aldus worden uitgelegd dat het tevens in de weg staat aan de bepalingen van het Gewerbesteuergesetz (wet op de bedrijfsbelasting) op grond waarvan een ingezeten vennootschap de in de eerste vraag bedoelde ,definitieve' verliezen van een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting niet mag aftrekken van haar belastbare bedrijfswinst?

3) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, kan er dan in het geval van sluiting van de in de andere lidstaat gelegen vaste inrichting sprake zijn van ,definitieve' verliezen als bedoeld in de eerste vraag, hoewel de op zijn minst theoretische mogelijkheid bestaat dat de vennootschap een nieuwe vaste inrichting in de betrokken lidstaat opricht waarvan de winsten eventueel zouden kunnen worden verrekend met de eerdere verliezen?

4) Indien de eerste en de derde vraag bevestigend worden beantwoord, dient de staat waar de moedervenootschap gevestigd is, als in de eerste vraag bedoelde ,definitieve' verliezen dan eveneens verliezen van de vaste inrichting in aanmerking te nemen die volgens het recht van de staat waar die inrichting gelegen is, ten minste eenmaal naar een volgend belastingtijdvak konden worden overgedragen?

5) Indien de eerste en de derde vraag bevestigend moeten worden beantwoord, is de verplichting om de grensoverschrijdende ,definitieve' verliezen in aanmerking te nemen dan beperkt tot het bedrag van de verliezen die de vennootschap in de betrokken staat waar de vaste inrichting gelegen is, zou hebben kunnen verrekenen indien een dergelijke verrekening daar niet uitgesloten was?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste prejudiciële vraag

13 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen van het Hof te vernemen of de artikelen 49 en 54 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een belastingregeling van een lidstaat op grond waarvan een aldaar ingezeten vennootschap de definitieve verliezen van haar in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting niet van haar belastbare winst mag aftrekken wanneer de lidstaat van vestiging op grond van een dubbelbelastingverdrag afstand heeft gedaan van zijn bevoegdheid om belasting te heffen over de resultaten van die vaste inrichting.

14 Volgens vaste rechtspraak van het Hof strekt de door de artikelen 49 en 54 VWEU gewaarborgde vrijheid van vestiging zich voor de vennootschappen die overeenkomstig de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Europese Unie hebben, uit tot het recht om hun activiteiten te verrichten in andere lidstaten via een dochteronderneming, een filiaal of een agentschap (arrest van 12 juni 2018, Bevola en Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punt 15).

15 Hoewel de Unierechtelijke bepalingen inzake de vrijheid van vestiging volgens de bewoordingen ervan het voordeel van de nationale behandeling beogen te waarborgen in de lidstaat van ontvangst, staan zij er tevens aan in de weg dat de lidstaat van oorsprong de vestiging van een van zijn staatsburgers of van een overeenkomstig zijn wetgeving opgerichte vennootschap in een andere lidstaat belemmert. Deze overwegingen gelden ook wanneer – zoals in het onderhavige geval – een in een lidstaat gevestigde vennootschap via een vaste inrichting activiteiten verricht in een andere lidstaat (zie in die zin arrest van 12 juni 2018, Bevola en Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punten 16 en 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

16 In casu blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat vennootschappen die hun plaats van leiding of hun zetel hebben in Duitsland, op grond van § 1, leden 1 en 2, KStG voor al hun inkomsten aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn. Wanneer een vennootschap die haar plaats van leiding of haar zetel in Duitsland heeft, via een vaste inrichting bedrijfsactiviteiten verricht in het Verenigd Koninkrijk, zijn de aan deze vaste inrichting toerekenbare winsten evenwel overeenkomstig het DBV uitgesloten van de heffingsgrondslag van de door die vennootschap in Duitsland verschuldigde vennootschapsbelasting – onverminderd de mogelijkheid waarover deze lidstaat beschikt om die winsten in aanmerking te nemen bij de vaststelling van het belastingtarief – mits de betreffende winsten in het Verenigd Koninkrijk aan belasting onderworpen zijn. Hetzelfde geldt mutatis mutandis voor de aan die vaste inrichting toerekenbare verliezen.

17 In een dergelijke situatie genieten ingezeten vennootschappen in verband met de vaststelling van hun belastbare inkomen een belastingvoordeel dat erin bestaat dat zij de verliezen van een ingezeten vaste inrichting in aanmerking mogen nemen. Indien deze mogelijkheid werd uitgesloten met betrekking tot de verliezen van een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting, zou dit leiden tot een verschil in behandeling dat een ingezeten vennootschap ervan kan weerhouden haar activiteiten te verrichten via een dergelijke vaste inrichting (zie in die zin arrest van 12 juni 2018, Bevola en Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punten 18 en 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

18 Een dergelijk verschil in behandeling is slechts toelaatbaar indien het ziet op situaties die objectief gesproken niet vergelijkbaar zijn of indien het wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang en daaraan evenredig is (zie in die zin arrest van 12 juni 2018, Bevola en Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

19 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat bij het onderzoek van de vergelijkbaarheid van een binnenlandse situatie met een grensoverschrijdende situatie rekening moet worden gehouden met de doelstelling die wordt nagestreefd met de nationale bepalingen in kwestie (arrest van 12 juni

2018, Bevola en Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 Wat betreft de maatregelen die een lidstaat vaststelt om dubbele belastingheffing over de winsten van een ingezeten vennootschap te voorkomen of te beperken, verkeren vennootschappen met een vaste inrichting in een andere lidstaat in beginsel niet in een situatie die vergelijkbaar is met die van vennootschappen die beschikken over een ingezeten vaste inrichting (zie in die zin arrest van 12 juni 2018, Bevola en Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 De zaak ligt anders wanneer de nationale belastingregeling zelf deze twee categorieën van inrichtingen gelijkstelt voor het in aanmerking nemen van de door die inrichtingen geleden verliezen en behaalde winsten (zie in die zin arresten van 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 24, en 17 december 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punt 28).

22 Wanneer de lidstaat van vestiging van een vennootschap op grond van een dubbelbelastingverdrag afstand heeft gedaan van zijn bevoegdheid om belasting te heffen over de resultaten van de niet-ingezeten, in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting van deze vennootschap, is de situatie van een ingezeten vennootschap met een dergelijke vaste inrichting vanuit het oogpunt van de maatregelen die eerstgenoemde lidstaat heeft vastgesteld om dubbele belasting van winsten en – mutatis mutandis – dubbele aftrek van verliezen bij ingezeten vennootschappen te voorkomen of te beperken, daarentegen niet vergelijkbaar met de situatie van een ingezeten vennootschap die beschikt over een ingezeten vaste inrichting (zie in die zin arrest van 17 december 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punt 65).

23 Aan deze gevolgtrekking wordt niet afgedaan door het arrest van 12 juni 2018, Bevola en Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), waaraan de verwijzende rechter refereert.

24 Met betrekking tot verliezen die konden worden toegerekend aan een niet-ingezeten vaste inrichting die al haar activiteiten had beëindigd en waarvan de verliezen niet hadden kunnen en ook niet meer konden worden afgetrokken van de belastbare winst die zij had behaald in de lidstaat waar zij haar activiteiten verrichtte, heeft het Hof in voornoemd arrest geoordeeld dat de situatie van een ingezeten vennootschap met een dergelijke vaste inrichting vanuit het oogpunt van de doelstelling om dubbele aftrek van de verliezen te voorkomen niet verschilde van de situatie van een ingezeten vennootschap met een ingezeten vaste inrichting. Het Hof heeft daaraan evenwel toegevoegd dat de financiële draagkracht van een vennootschap met een niet-ingezeten vaste inrichting die definitieve verliezen heeft geleden, op dezelfde wijze wordt aangetast als die van een vennootschap met een ingezeten vaste inrichting die verliezen heeft geleden, zodat de twee situaties in zoverre vergelijkbaar zijn (arrest van 12 juni 2018, Bevola en Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punten 38 en 39).

25 In die zaak had de lidstaat van vestiging van de vennootschap die vroeg om de definitieve verliezen van haar niet-ingezeten vaste inrichting in aanmerking te nemen, echter niet door middel van een dubbelbelastingverdrag afstand gedaan van zijn bevoegdheid om belasting te heffen over de resultaten van die inrichting. De lidstaat in kwestie had namelijk eenzijdig besloten om – tenzij de betrokken vennootschap had gekozen voor een stelsel van internationale gezamenlijke aanslag – de behaalde winsten en de geleden verliezen van niet-ingezeten vaste inrichtingen van ingezeten vennootschappen niet in aanmerking te nemen ofschoon hij daartoe bevoegd was, zodat dit een andere situatie was.

26 In casu blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de Bondsrepubliek Duitsland op grond van het DBV afstand heeft gedaan van haar bevoegdheid om belasting te heffen over de

winsten die worden behaald door in het Verenigd Koninkrijk gelegen vaste inrichtingen via welke de in Duitsland gevestigde vennootschappen bedrijfsactiviteiten verrichten. Hetzelfde geldt mutatis mutandis voor het in aanmerking nemen van de door die inrichtingen geboekte verliezen.

27 Aangezien de Bondsrepubliek Duitsland op grond van een dubbelbelastingverdrag afstand heeft gedaan van haar bevoegdheid om belasting te heffen over de winsten die worden behaald en de verliezen die worden geleden door een dergelijke in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting, verkeert een ingezeten vennootschap met een dergelijke inrichting vanuit het oogpunt van de doelstelling om het dubbel belasten van winsten en – mutatis mutandis – het dubbel in aanmerking nemen van verliezen te voorkomen of te beperken niet in een situatie die vergelijkbaar is met de situatie van een ingezeten vennootschap met een vaste inrichting in Duitsland.

28 Derhalve is er in een situatie als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, geen sprake van een beperking van de door de artikelen 49 en 54 VWEU gewaarborgde vrijheid van vestiging.

29 Gelet op een en ander dient op de eerste prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de artikelen 49 en 54 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een belastingregeling van een lidstaat op grond waarvan een aldaar ingezeten vennootschap de definitieve verliezen van haar in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting niet van haar belastbare winst mag aftrekken wanneer de lidstaat van vestiging op grond van een dubbelbelastingverdrag afstand heeft gedaan van zijn bevoegdheid om belasting te heffen over de resultaten van die vaste inrichting.

Tweede tot en met vijfde prejudiciële vraag

30 Gelet op het antwoord op de eerste prejudiciële vraag hoeven de tweede tot en met de vijfde prejudiciële vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

31 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 (Vierde kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 49 en 54 VWEU

moeten aldus worden uitgelegd dat:

zij zich niet verzetten tegen een belastingregeling van een lidstaat op grond waarvan een aldaar ingezeten vennootschap de definitieve verliezen van haar in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting niet van haar belastbare winst mag aftrekken wanneer de lidstaat van vestiging op grond van een dubbelbelastingverdrag afstand heeft gedaan van zijn bevoegdheid om belasting te heffen over de resultaten van die vaste inrichting.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.