

Zaak C-157/07

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

tegen

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH

(verzoek van het Bundesfinanzhof om een prejudiciële beslissing)

„Vrijheid van vestiging – Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER) – Belastingwetgeving – Fiscale behandeling van verliezen geleden door vaste inrichting gevestigd in lidstaat van EER en toebehorende aan vennootschap die haar statutaire zetel in lidstaat van Europese Unie heeft”

Samenvatting van het arrest

1. *Internationale overeenkomsten – Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte – Vrijheid van vestiging – Verdragsbepalingen – Werkingssfeer*

(Art. 43 EG; EER-Overeenkomst, art. 31)

2. *Internationale overeenkomsten – Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte – Vrijheid van vestiging – Belastingwetgeving – Vennootschapsbelasting*

(EER-Overeenkomst, art. 31)

1. De verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging verbieden de staat van oorsprong de vestiging in een andere lidstaat van een van zijn onderdanen of van een naar zijn nationale wettelijke regeling opgerichte vennootschap te bemoeilijken, daar alle maatregelen die het gebruik van deze vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken, als beperkingen moeten worden beschouwd. Deze beginselen gelden wanneer een vennootschap met zetel in een lidstaat haar activiteiten in een andere lidstaat verricht via een vaste inrichting.

(cf. punten 29-31)

2. Artikel 31 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte verzet zich niet tegen een nationale fiscale regeling die eerst toestaat dat verliezen, geleden door een vaste inrichting die in een andere staat is gevestigd dan die van de hoofdvennootschap, in aanmerking worden genomen bij de berekening van de inkomstenbelasting van die vennootschap, doch voorziet in een fiscale bijtelling van die verliezen op het moment waarop die vaste inrichting winst maakt, wanneer de staat waarin die vaste inrichting is gevestigd, geen recht geeft op verrekening van verliezen, geleden door een vaste inrichting die toebehoort aan een in een andere staat gevestigde vennootschap, en wanneer de inkomsten van die eenheid op grond van een tussen de twee betrokken staten gesloten overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting in de staat van vestiging van de hoofdvennootschap zijn vrijgesteld van belasting.

Een dergelijke fiscale regeling houdt weliswaar een beperking in van het in artikel 31 van de EER-Overeenkomst neergelegde recht, aangezien de fiscale situatie van een vennootschap met statutaire zetel in een lidstaat en een vaste inrichting in een andere lidstaat minder gunstig is dan wanneer laatstbedoelde inrichting in de eerste lidstaat was gevestigd. Ook al worden alle verliezen

van de vaste inrichting in een andere lidstaat in eerste instantie in het kader van de belasting in de eerste lidstaat afgetrokken van de winst van de hoofdvennootschap, en verleent die staat daarmee eenzelfde fiscaal voordeel als wanneer die vaste inrichting op het nationale grondgebied was gevestigd, door in tweede instantie de verliezen van die vaste inrichting op te nemen in de heffingsgrondslag van de hoofdvennootschap wanneer deze winst heeft behaald, neemt de nationale fiscale regeling dit fiscale voordeel weer weg, waardoor ingezeten vennootschappen met vaste inrichtingen in een andere lidstaat in fiscaal opzicht minder gunstig worden behandeld dan ingezeten vennootschappen met een vaste inrichting die op het nationale grondgebied is gevestigd. Dit verschil in fiscale behandeling zou een ingezeten vennootschap ervan kunnen weerhouden haar activiteiten uit te oefenen via een vaste inrichting in een andere lidstaat.

Een dergelijke beperking wordt echter gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van de fiscale regeling te garanderen. De bijtelling van verliezen waarin de betrokken fiscale regeling voorziet, kan in dat opzicht niet los worden gezien van het feit dat die verliezen eerder in aanmerking zijn genomen. Deze bijtelling, in het geval van een vennootschap die een in een andere staat gevestigde vaste inrichting bezit ten aanzien waarvan de vestigingsstaat van die vennootschap geen heffingsbevoegdheid bezit, weerspiegelt immers een symmetrische logica. Er bestaat dus een rechtstreeks, persoonlijk en feitelijk verband tussen de twee elementen van de betrokken fiscale regeling, daar die bijtelling het logische complement is van de eerder toegestane aftrek. Bovendien is die beperking geschikt om dat doel te verwezenlijken, aangezien zij perfect symmetrisch werkt, daar alleen in mindering gebrachte verliezen worden bijgeteld. Voorts is deze beperking evenredig aan het beoogde doel, aangezien de verliezen alleen worden bijgeteld ten belope van het bedrag van de behaalde winst.

Aan dit oordeel kan niet worden afgedaan door de gecombineerde gevolgen van die fiscale regeling en de belastingwetgeving van de staat waarin de vaste inrichting is gevestigd. Bij gebreke van communautaire unificatie? of harmonisatiemaatregelen blijven de lidstaten bevoegd om de criteria voor de belasting van het inkomen en het vermogen vast te stellen teneinde, eventueel door het sluiten van overeenkomsten, dubbele belastingheffing te vermijden. Deze bevoegdheid impliceert ook dat een lidstaat niet ertoe kan worden verplicht, bij de toepassing van zijn fiscale wettelijke regeling rekening te houden met de eventueel ongunstige gevolgen voortvloeiende uit de bijzonderheden van een regeling van een andere staat die van toepassing is op een vaste inrichting die op het grondgebied van die staat is gelegen en toebehoort aan een vennootschap met zetel op het grondgebied van eerstgenoemde staat. Ervan uitgaande dat de gecombineerde werking van de belasting in de staat van vestiging van de hoofdvennootschap van de betrokken vaste inrichting en die in de staat waarin die inrichting is gelegen, tot een beperking van de vrijheid van vestiging kan leiden, is die beperking uitsluitend te wijten aan de tweede staat, daar zij niet het gevolg is van de betrokken fiscale regeling, maar van de verdeling van de fiscale bevoegdheden in het kader van de overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting die de twee betrokken staten hebben gesloten.

Aan het oordeel dat de beperking die uit die fiscale regeling voortvloeit, gerechtvaardigd wordt door de noodzaak om de samenhang daarvan te waarborgen, kan evenmin worden afgedaan door het feit dat de hoofdvennootschap de betrokken vaste inrichting heeft verkocht, en dat de winsten en verliezen die deze vaste inrichting tijdens haar bestaan heeft behaald en geleden, uiteindelijk een negatief resultaat opleverden. De bijtelling van het bedrag van de verliezen van de vaste inrichting bij de resultaten van de hoofdvennootschap is immers het onlosmakelijke en logische complement van het feit dat deze verliezen eerder in aanmerking zijn genomen.

(cf. punten 34-39, 42-46, 48-49, 51-55 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

23 oktober 2008 (*)

„Vrijheid van vestiging – Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER) – Belastingwetgeving – Fiscale behandeling van verliezen geleden door een vaste inrichting gevestigd in een lidstaat van de EER en toebehorende aan een vennootschap die haar statutaire zetel in een lidstaat van de Europese Unie heeft”

In zaak C-157/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 29 november 2006, ingekomen bij het Hof op 21 maart 2007, in de procedure

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

tegen

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, R. Silva de Lapuerta (rapporteur), E. Juhász, G. Arestis en J. Malenovský, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: B. Fülöp, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 10 juli 2008,

gelet op de opmerkingen van:

- het Finanzamt für Körperschaften III in Berlin, vertegenwoordigd door J. P. Panthen en P. Lamprecht als gemachtigden,
- Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH, vertegenwoordigd door J. Schönfeld, Rechtsanwalt,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en C. Blaschke als gemachtigden,

- de Belgische regering, vertegenwoordigd door A. Hubert als gemachtigde,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels en C. ten Dam als gemachtigden,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door Z. Bryanston-Cross als gemachtigde, bijgestaan door R. Hill, barrister,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en W. Mölls 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 31 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Finanzamt für Körperschaften III in Berlin (hierna: „Finanzamt”) en het Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH (hierna: „KR Wannsee”) ter zake van de fiscale behandeling in Duitsland van verliezen, geleden door een aan KR Wannsee toebehorende vaste inrichting in Oostenrijk.

Toepasselijke bepalingen

Internationaal recht

3 Artikel 6 van de EER-Overeenkomst luidt:

„Onverminderd de toekomstige ontwikkelingen van de jurisprudentie, worden de bepalingen van deze overeenkomst, voor zover zij in essentie gelijk zijn aan de overeenkomstige regels van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal en de ter uitvoering van die Verdragen aangenomen besluiten, wat de tenuitvoerlegging en toepassing betreft, uitgelegd overeenkomstig de desbetreffende uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen daterende van vóór de ondertekening van deze overeenkomst.”

4 Artikel 31 van de EER-Overeenkomst bepaalt:

„1. In het kader van de bepalingen van deze overeenkomst zijn er geen beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat van de [Europese Gemeenschap] of een staat [van de Europese Vrijhandelsassociatie] op het grondgebied van een andere staat bij de overeenkomst. Dit geldt eveneens voor de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat [van de Europese Gemeenschap] of een EVA-staat die op het grondgebied van een van deze staten zijn gevestigd.

De vrijheid van vestiging omvat, behoudens de bepalingen van hoofdstuk 4, de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen, en met name van vennootschappen in de zin van artikel 34, tweede alinea, overeenkomstig de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de

eigen onderdanen zijn vastgesteld.”

[...]

5 Artikel 34, tweede alinea, van de EER-Overeenkomst luidt:

„Onder vennootschappen word[t] verstaan maatschappen naar burgerlijk recht of handelsrecht, de coöperatieve verenigingen of vennootschappen daaronder begrepen, en de overige rechtspersonen naar publiek? of privaatrecht, met uitzondering van vennootschappen welke geen winst beogen.”

6 Artikel 4 van de Overeenkomst tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Republiek Oostenrijk ter vermijding van dubbele belastingheffing op het gebied van de inkomsten? en vermogensbelastingen alsmede de bedrijfsbelastingen en grondbelasting van 4 oktober 1954 (BGBl. 1955 II, blz. 749), zoals gewijzigd bij de overeenkomst van 8 juli 1992 (BGBl. 1994 II, blz. 122; hierna: „Duits-Oostenrijkse overeenkomst”), luidt:

„(1) Wanneer een persoon met woonplaats in één der overeenkomstsluitende staten inkomsten verkrijgt als ondernemer of medeondernemer van een industriële of handelsonderneming die haar activiteiten ook op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende staat verricht, komt het recht om deze inkomsten te belasten deze andere staat alleen toe voor zover zij afkomstig zijn van een vaste inrichting op zijn grondgebied.

(2) Daarbij worden aan de vaste inrichting de inkomsten toegerekend die zij als een zelfstandige onderneming door eenzelfde of een soortgelijke activiteit onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden en onafhankelijk van de onderneming waarvan zij een vaste inrichting is, zou hebben behaald.

(3) In de zin van deze overeenkomst is een ‚vaste inrichting’ van de industriële of handelsonderneming een inrichting waarin de activiteit van deze onderneming volledig of ten dele wordt uitgeoefend.”

7 Artikel 15 van de Duits-Oostenrijkse overeenkomst bepaalt:

„(1) De woonstaat heeft geen heffingsbevoegdheid indien deze in de voorgaande artikelen aan de andere overeenkomstsluitende staat is toegekend.

[...]

(3) Het eerste lid sluit niet uit dat de woonstaat de onder zijn bevoegdheid vallende inkomsten en vermogensbestanddelen belast tegen het tarief dat overeenkomt met het volledige inkomen of vermogen van de belastingplichtige.”

8 Artikel 12, sub b, van het protocol van 24 augustus 2000 van de Overeenkomst tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Republiek Oostenrijk ter vermijding van dubbele belastingheffing op het gebied van de inkomsten? en vermogensbelastingen alsmede de bedrijfsbelastingen en grondbelasting van 4 oktober 1954 (BGBl. 2002 II, blz. 734) preciseert dat verliezen vanaf het boekjaar 1998 op basis van wederkerigheid in aanmerking moeten worden genomen in de staat waarin de betrokken vaste inrichting is gevestigd. Deze bepaling luidt:

„Lijden in de Bondsrepubliek Duitsland woonachtige personen vanaf het boekjaar 1990 (1989/1990) verliezen in Oostenrijkse vaste inrichtingen, dan worden tot en met het boekjaar 1997 (1996/1997) geleden verliezen volgens de voorschriften van § 2a, lid 3, van het Duitse Einkommensteuergesetz (BGBl. 1988 I, blz. 1093; hierna: „EStG”) in aanmerking genomen. Vanaf

het belastingjaar 1994 blijven bijtellingen overeenkomstig § 2a, lid 3, derde zin, EStG achterwege. Voor zover in de Bondsrepubliek Duitsland geen fiscale verwerking overeenkomstig deze voorschriften kan plaatsvinden, omdat de belasting reeds definitief is geworden en de procedure wegens het verstrijken van de termijn voor vaststelling van de belasting niet meer kan worden hervat, is een inaanmerkingneming in de Republiek Oostenrijk in de vorm van een verliesaftrek toegestaan. Vanaf het boekjaar 1998 (1997/1998) ontstane verliezen moeten op basis van wederkerigheid in aanmerking worden genomen in de staat waarin de vaste inrichting is gevestigd. Bovenstaande bepalingen gelden slechts voor zover zij niet tot gevolg hebben dat verliezen dubbel in aanmerking worden genomen.”

Duits recht

9 § 2, lid 1, van het Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz) (wet betreffende belastingmaatregelen bij investeringen van Duitse ondernemingen in het buitenland) van 18 augustus 1969 (BGBl. 1969 I, blz. 1211; hierna: „AIG”), dat ten tijde van de feiten van het hoofdgeding van toepassing was, luidde als volgt:

„Moeten inkomsten uit een bedrijfsactiviteit die een onbeperkt belastingplichtige geniet van een in een andere buitenlandse staat gevestigde vaste inrichting volgens een overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting worden vrijgesteld van inkomstenbelasting, dan kan op verzoek van de belastingplichtige bij de vaststelling van het totaalbedrag van de inkomsten een verlies worden afgetrokken dat volgens de voorschriften van het nationale belastingrecht bij deze inkomsten ontstaat, voor zover dit verlies door de belastingplichtige zou kunnen worden gecompenseerd of afgetrokken, wanneer de inkomsten niet moesten worden vrijgesteld van inkomstenbelasting en voor zover het verlies meer bedraagt dan positieve inkomsten uit een bedrijfsactiviteit van andere in deze buitenlandse staat gevestigde vaste inrichtingen die volgens deze overeenkomst moeten worden vrijgesteld. Voor zover het verlies daarbij niet wordt gecompenseerd, is de aftrek van verlies toegestaan wanneer wordt voldaan aan de voorwaarden van § 10d EStG. Het volgens de leden 1 en 2 afgetrokken bedrag moet, voor zover in een van de volgende belastingperiodes bij de volgens deze overeenkomst vrij te stellen inkomsten uit een bedrijfsactiviteit van in deze buitenlandse staat gevestigde vaste inrichtingen in zijn totaliteit een positief bedrag ontstaat, in de betrokken belastingperiode bij de vaststelling van het totaalbedrag van de inkomsten weer worden bijgeteld. Het derde lid is niet van toepassing voor zover de belastingplichtige aantoont dat hij volgens de voor hem geldende voorschriften van de buitenlandse staat geen recht heeft op een aftrek van verliezen in andere jaren dan het verliesjaar.”

10 Vanaf 1990 waren de regels voor het recht op aftrek opgenomen in § 2a, lid 3, EStG.

Oostenrijks recht

11 Tot 1988 voorzag het Oostenrijkse belastingrecht niet in de verrekening van verliezen voor beperkt belastingplichtige vennootschappen, dat wil zeggen voor vaste inrichtingen van vennootschappen die op een ander grondgebied dan dat van de Republiek Oostenrijk waren gevestigd. Pas in 1989 is de aftrek van verliezen van die vaste inrichtingen in Oostenrijk ingevoerd, en wel ook voor verliezen die vóór 31 december 1988 gedurende de zeven voorafgaande jaren waren geleden.

12 Die verrekening werd echter alleen toegestaan voor verliezen geleden in vaste inrichtingen die op het grondgebied van de Republiek Oostenrijk waren gevestigd en toebehoorden aan in een andere staat gevestigde vennootschappen, dat wil zeggen bij beperkt belastingplichtigen, wanneer de betrokken onderneming in haar geheel, dat wil zeggen uitgaande van haar wereldinkomen,

geen winst had gemaakt. Verliezen van een vaste inrichting in Oostenrijk konden dus alleen in aanmerking worden genomen voor zover deze meer bedroegen dan de inkomsten die niet aan de beperkte belastingplicht waren onderworpen. Bovendien was die aftrek alleen mogelijk, wanneer de verliezen door een deugdelijke boekhouding werden vastgesteld en niet reeds in vroegere belastingperiodes in aanmerking waren genomen.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

13 KR Wannsee, verweerster in het beroep tot „Revision”, is een in Duitsland gevestigde vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, die van 1982 tot 1994 een vaste inrichting in Oostenrijk had. Tot eind 1990 leed zij in die vaste inrichting verliezen voor een totaalbedrag van 2 467 407 DEM, waarvan 36 295 DEM voor dat jaar.

14 Op verzoek van KR Wannsee zijn deze verliezen door het Finanzamt, verzoeker in hetzelfde beroep tot „Revision”, in aanmerking genomen bij de vaststelling van de heffingsgrondslag van deze vennootschap, dat wil zeggen rekening houdend met de winst die laatstgenoemde in de belastingperiodes voor de jaren 1982 tot 1990 had gemaakt.

15 Tussen 1991 en 1994 heeft KR Wannsee in haar vaste inrichting in Oostenrijk een winst gemaakt van 1 191 672 DEM, waarvan 746 828 DEM gedurende het in het hoofdgeding aan de orde zijnde jaar 1994. In datzelfde jaar verkocht KR Wannsee de vaste inrichting.

16 Overeenkomstig de destijds geldende Duitse belastingregels heeft het Finanzamt de winst die de vaste inrichting in Oostenrijk gedurende de met de jaren 1991 tot 1994 overeenkomende periode had gemaakt, opgeteld bij het totaalbedrag van de inkomsten van KR Wannsee in Duitsland. Het Finanzamt paste dus een naheffing toe op bedragen die eerder in het kader van de nationale belastingheffing als verliezen van een in Oostenrijk gevestigde vaste inrichting waren afgetrokken. Voor het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingtijdvak, het jaar 1994, werd de belastbare winst van KR Wannsee dus vermeerderd met de winst die de vaste inrichting gedurende dat jaar had behaald, dat wil zeggen met een bedrag van 746 828 DEM.

17 In Oostenrijk diende KR Wannsee in 1992 en 1993, de jaren waarin haar vaste inrichting winst had betaald, vennootschapsbelasting te betalen. Daarbij werden de verliezen die deze vennootschap eerder in haar vaste inrichting had geleden niet in aanmerking genomen. Gelet op het feit dat de Republiek Oostenrijk aftrek van verliezen alleen toestond wanneer deze niet in aanmerking konden worden genomen in de vestigingsstaat van de hoofdvennootschap alsmede op het feit dat KR Wannsee tussen 1982 en 1990 in Duitsland winst had behaald, werd haar in Oostenrijk voor de jaren 1992 en 1993 geen verliescompensatie toegestaan.

18 In 1994 zou de vaste inrichting van KR Wannsee overeenkomstig de Oostenrijkse belastingregels belasting hebben moeten betalen over de in dat jaar behaalde winst. Anders dan voor de jaren 1992 en 1993 het geval was geweest, werd in Oostenrijk over dat jaar echter geen vennootschapsbelasting vastgesteld.

19 Na het besluit van het Finanzamt om het totaalbedrag van de inkomsten van KR Wannsee in Duitsland te berekenen met inachtneming van de winst die haar vaste inrichting in Oostenrijk had gemaakt, heeft KR Wannsee beroep ingesteld tegen de belastingaanslagen voor de jaren 1992 tot 1994 met het verzoek, de bijgetelde bedragen van de heffingsgrondslag voor de Duitse belasting af te trekken. Tot staving van haar beroep heeft KR Wannsee gesteld dat, gelet op het feit dat de verliesverrekening in Oostenrijk beperkt is tot zeven jaar, een bijtelling van die bedragen op grond van de bepalingen van het AIG in strijd was met het recht.

20 Het Finanzgericht Berlin heeft het beroep van KR Wannsee tegen de belastingaanslagen

over de jaren 1992 en 1993 verworpen. Het beroep tegen de belastingaanslag over het jaar 1994 werd echter toegewezen.

21 Het Bundesfinanzhof, dat door het Finanzamt Berlin als laatste instantie is geadieerd over de bijtelling bij de belastingaanslag over 1994, vraagt zich af of de nationale regeling in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht.

22 Daarop heeft het de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Verzet artikel 31 van de [EER-Overeenkomst] zich tegen een regeling van een lidstaat op grond waarvan een aldaar wonende onbeperkt belastingplichtige verliezen uit een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting die op grond van een overeenkomst tot vermijding van dubbele inkomstenbelasting zijn vrijgesteld van inkomstenbelasting, weliswaar onder bepaalde voorwaarden bij de berekening van zijn totale inkomen in aftrek kan brengen,

— maar volgens welke het in mindering gebrachte bedrag, voor zover in een van de volgende belastingtijdvakken de krachtens de belastingovereenkomst vrijgestelde inkomsten uit onderneming, verkregen uit de in de andere lidstaat gelegen vaste inrichting, in totaal een positief bedrag opleveren, in het betrokken belastingtijdvak bij de berekening van het totale inkomen weer moet worden bijgeteld;

— behoudens, wat dit laatste betreft, indien de belastingplichtige kan aantonen dat hij volgens de voor hem geldende bepalingen van de andere lidstaat „in het algemeen” geen aanspraak kan maken op aftrek van verliezen in andere jaren dan in het verliesjaar, hetgeen niet het geval is wanneer verliesaftrek in het algemeen mogelijk is volgens het recht van de andere lidstaat, maar niet in de concrete situatie van de belastingplichtige?

2) Indien deze vraag bevestigend moet worden beantwoord: heeft het feit dat de beperkingen van de verliesaftrek in de andere lidstaat (de bronstaat) zelf in strijd zijn met artikel 31 van de [EER-Overeenkomst], omdat zij de aldaar ter zake van inkomsten uit vaste inrichtingen slechts beperkt belastingplichtige benadelen tegenover de aldaar onbeperkt belastingplichtige, gevolgen voor de vestigingsstaat?

3) En voorts, indien de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord: dient de vestigingsstaat af te zien van naheffing over de verliezen van de buitenlandse vaste inrichting voor zover deze anders in geen van de lidstaten in mindering kunnen worden gebracht, aangezien de vaste inrichting in de andere lidstaat is opgeheven?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Toepasselijkheid van artikel 31 van de EER-Overeenkomst

23 Om te beginnen zij opgemerkt dat de bepalingen van de EER-Overeenkomst betreffende de vrijheid van vestiging gedurende de periode van 1 januari tot en met 31 december 1994 van toepassing waren op de betrekkingen tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Republiek Oostenrijk, daar laatstgenoemde staat op 1 januari 1995 tot de Europese Unie is toegetreden.

24 Met betrekking tot de draagwijdte van die bepalingen heeft het Hof geoordeeld dat de voorschriften van artikel 31 van de EER-Overeenkomst die beperkingen van de vrijheid van vestiging verbieden, gelijk zijn aan die van artikel 43 EG (zie arrest van 23 februari 2006, Keller Holding, C?471/04, Jurispr. blz. I?2107, punt 49). Het Hof heeft eveneens gepreciseerd dat de voorschriften van de EER-Overeenkomst en die van het EG-Verdrag op het betrokken gebied

uniform moeten worden uitgelegd (zie arresten van 23 september 2003, *Ospelt en Schlössle Weissenberg*, C-452/01, Jurispr. blz. I-9743, punt 29, en 1 april 2004, *Bellio F.lli*, C-286/02, Jurispr. blz. I-3465, punt 34).

25 Wat de toepasselijkheid van artikel 31 van de EER-Overeenkomst op de feiten van het hoofdgeding betreft, stelt de Duitse regering dat, gelet op het feit dat de EER-Overeenkomst gedurende alle voor de verliesaftrek relevante jaren, dat wil zeggen van 1982 tot 1990, nog niet van kracht was, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde fiscale regeling niet aan dat artikel kan worden getoetst, aangezien het relevante moment voor de bepaling van de toepasselijke wettelijke regeling het moment van de aanvankelijke verliesaftrek is.

26 Dienaangaande zij opgemerkt dat het Hof, niettegenstaande de aldus beklemtoonde feitelijke omstandigheid, niet de verliesaftrek, maar de fiscale bijtelling moet beoordelen, en dat deze bijtelling in 1994 heeft plaatsgevonden. Daar de EER-Overeenkomst op 1 januari 1994 van kracht is geworden, kan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde fiscale regeling dus aan artikel 31 daarvan worden getoetst.

Bestaan van een beperking van het in artikel 31 van de EER-Overeenkomst neergelegde recht

27 Met zijn prejudiciële vragen, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of artikel 31 van de EER-Overeenkomst zich verzet tegen een nationale fiscale regeling die eerst toestaat dat verliezen, geleden door een vaste inrichting die in een andere staat is gevestigd dan die van de hoofdvennootschap, in aanmerking worden genomen bij de berekening van de inkomstenbelasting van die vennootschap, doch in een fiscale bijtelling van die verliezen voorziet op het moment waarop die vaste inrichting winst maakt, wanneer de staat waarin die vaste inrichting is gevestigd geen recht geeft op verrekening van verliezen, geleden door een vaste inrichting die toebehoort aan een in een andere staat gevestigde vennootschap, en wanneer de inkomsten van die eenheid op grond van een tussen de twee betrokken staten gesloten overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting in de staat van vestiging van de hoofdvennootschap zijn vrijgesteld van belasting.

28 De vrijheid van vestiging brengt voor de vennootschappen die in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Gemeenschap hebben, het recht mee om in de betrokken lidstaat hun bedrijfsactiviteit uit te oefenen door middel van een dochteronderneming, een filiaal of een agentschap (zie arresten van 21 september 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 35, en 14 december 2000, *AMID*, C-141/99, Jurispr. blz. I-11619, punt 20, en arrest *Keller Holding*, reeds aangehaald, punt 29).

29 Hoewel de verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging volgens de bewoordingen ervan het voordeel van de nationale behandeling in de lidstaat van ontvangst beogen te garanderen, verbieden zij ook de staat van oorsprong de vestiging in een andere lidstaat van een van zijn onderdanen of van een naar zijn nationale regeling opgerichte vennootschap te bemoeilijken (zie arresten van 16 juli 1998, *ICI*, C-264/96, Jurispr. blz. I-4695, punt 21, en 6 december 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Jurispr. blz. I-10451, punt 33).

30 Het is voorts vaste rechtspraak dat als dergelijke beperkingen moeten worden beschouwd alle maatregelen die de uitoefening van deze vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken (zie arresten van 30 november 1995, *Gebhard*, C-55/94, Jurispr. blz. I-4165, punt 37, en 5 oktober 2004, *CaixaBank France*, C-442/02, Jurispr. blz. I-8961, punt 11).

31 Deze beginselen gelden ook wanneer een vennootschap met zetel in een lidstaat haar activiteiten in een andere lidstaat verricht via een vaste inrichting (zie arrest van 15 mei 2008, *Lidl*

Belgium, C-414/06, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 20).

32 Wat de gevolgen van de Duitse fiscale regeling uit het oogpunt van het gemeenschapsrecht betreft, blijkt uit punt 23 van het reeds aangehaalde arrest Lidl Belgium dat bepalingen op grond waarvan verliezen van een vaste inrichting in aanmerking kunnen worden genomen bij de bepaling van de winst en de berekening van de belastbare inkomsten van de hoofdvennootschap, een fiscaal voordeel vormen. De toekenning of de weigering van een dergelijk voordeel uit hoofde van een vaste inrichting die in een andere lidstaat dan die vennootschap is gevestigd, moet derhalve worden aangemerkt als een element dat de vrijheid van vestiging kan beïnvloeden.

33 Het is juist dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Duitse fiscale regeling, in tegenstelling tot de regeling waar het in het reeds aangehaalde arrest Lidl Belgium om ging, bepaalt dat bij de resultaten van de in Duitsland gevestigde hoofdvennootschap rekening mag worden gehouden met de verliezen van haar vaste inrichting in Oostenrijk.

34 Zoals in punt 14 van dit arrest is opgemerkt, zijn bij de belasting van de hoofdvennootschap in Duitsland in eerste instantie alle verliezen van de vaste inrichting in Oostenrijk afgetrokken van de winst van de hoofdvennootschap.

35 Daarmee heeft de Bondsrepubliek Duitsland de binnenlandse hoofdvennootschap van de in Oostenrijk gevestigde vaste inrichting eenzelfde fiscaal voordeel verleend als wanneer die vaste inrichting in Duitsland was gevestigd.

36 Door echter in tweede instantie de verliezen van die vaste inrichting op te nemen in de heffingsgrondslag van de hoofdvennootschap wanneer deze winst had behaald, heeft de Duitse fiscale regeling dit fiscale voordeel weer weggenomen.

37 Ofschoon die bijtelling slechts plaatsvond ten belope van het bedrag van de door de vaste inrichting behaalde winst, neemt dit niet weg dat de Duitse wettelijke regeling daarmee ingezeten vennootschappen met vaste inrichtingen in Oostenrijk in fiscaal opzicht minder gunstig heeft behandeld dan ingezeten vennootschappen met een vaste inrichting die eveneens in Duitsland is gevestigd.

38 In die omstandigheden is de fiscale situatie van een vennootschap met statutaire zetel in Duitsland en een vaste inrichting in Oostenrijk minder gunstig dan wanneer laatstbedoelde inrichting in Duitsland was gevestigd. Dit verschil in fiscale behandeling zou een Duitse vennootschap ervan kunnen weerhouden haar activiteiten uit te oefenen via een vaste inrichting in Oostenrijk (zie in die zin arrest Lidl Belgium, reeds aangehaald, punt 25).

39 Vastgesteld zij dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde fiscale regeling een beperking inhoudt van het in artikel 31 van de EER-Overeenkomst neergelegde recht.

Bestaan van een rechtvaardiging

40 Volgens de rechtspraak van het Hof is een beperking van de vrijheid van vestiging slechts toelaatbaar wanneer zij gerechtvaardigd is uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang. Daarenboven moet in een dergelijk geval de beperking geschikt zijn om het aldus nagestreefde doel te verwezenlijken en mag zij niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel (zie arrest Lidl Belgium, reeds aangehaald, punt 27 en aangehaalde rechtspraak).

41 De verwijzende rechter beklemtoont in dit verband dat de inkomsten van de vaste inrichting in Oostenrijk overeenkomstig de bepalingen van de Duits-Oostenrijkse overeenkomst niet worden belast in Duitsland, dat wil zeggen de lidstaat waarin de hoofdvennootschap is gevestigd, maar in

Oostenrijk.

42 Opgemerkt zij dat de bijtelling van verliezen waarin de Duitse fiscale regeling voorziet die in het hoofdgeding aan de orde is, niet los kan worden gezien van het feit dat die verliezen eerder in aanmerking zijn genomen. Deze bijtelling, in het geval van een vennootschap die een in een andere staat gevestigde vaste inrichting bezit ten aanzien waarvan de vestigingsstaat van die vennootschap geen heffingsbevoegdheid bezit, weerspiegelt immers, zoals de verwijzende rechter opmerkt, een symmetrische logica. Er bestond dus een rechtstreeks, persoonlijk en feitelijk verband tussen de twee elementen van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde fiscale regeling, daar die bijtelling het logische complement was van de eerder toegestane aftrek.

43 De uit die bijtelling voortvloeiende beperking wordt dus gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van de Duitse fiscale regeling te garanderen.

44 Bovendien is die beperking geschikt om dat doel te verwezenlijken, aangezien zij perfect symmetrisch werkt, daar alleen in mindering gebrachte verliezen worden bijgeteld.

45 Voorts is deze beperking evenredig aan het beoogde doel, aangezien de verliezen alleen worden bijgeteld ten belope van het bedrag van de behaalde winst.

46 Aan dit oordeel kan niet worden afgedaan door de gecombineerde gevolgen, waarvan de verwijzende rechter in het kader van zijn eerste en zijn tweede vraag melding maakt, van de Duitse fiscale regeling en de betrokken Oostenrijkse belastingwetgeving.

47 De verwijzende rechter preciseert in dit verband dat de Duitse belastingwetgeving niet voorziet in een bijtelling als in het hoofdgeding aan de orde is, wanneer de belastingplichtige aantoonde dat hij volgens de voor hem geldende bepalingen van een andere lidstaat dan die waarin hij was gevestigd in het algemeen geen aanspraak kon maken op verliesaftrek in andere jaren dan in het verliesjaar, hetgeen niet het geval was wanneer die staat in beginsel in een mogelijkheid van verliesaftrek voorziet, maar in de concrete situatie van die belastingplichtige geen gebruik kon worden gemaakt van die mogelijkheid. In het hoofdgeding is KR Wannsee er niet in geslaagd, de door haar tussen 1982 en 1990 geleden verliezen in aanmerking te laten nemen door de Oostenrijkse belastingdienst.

48 Op dit punt zij herinnerd aan de vaste rechtspraak dat de lidstaten bij gebreke van communautaire unificatie of harmonisatiemaatregelen bevoegd blijven om de criteria voor de belasting van het inkomen en het vermogen vast te stellen teneinde, eventueel door het sluiten van overeenkomsten, dubbele belastingen te vermijden (zie arresten van 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Jurispr. blz. I-9461, punt 54; 12 december 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 52, en 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, Jurispr. blz. I-6373, punt 52).

49 Deze bevoegdheid impliceert ook dat een lidstaat niet ertoe kan worden verplicht, bij de toepassing van zijn fiscale wettelijke regeling rekening te houden met de eventueel ongunstige gevolgen voortvloeiende uit de bijzonderheden van een regeling van een andere staat die van toepassing is op een vaste inrichting die op het grondgebied van die staat is gevestigd en toebehoort aan een vennootschap met zetel op het grondgebied van eerstgenoemde staat (zie in die zin arrest Columbus Container Services, reeds aangehaald, punt 51, en arrest van 28 februari 2008, Deutsche Shell, C-293/06, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 42).

50 De vrijheid van vestiging kan immers niet aldus worden begrepen dat een lidstaat verplicht is, zijn belastingregeling af te stemmen op die van een andere lidstaat, teneinde te waarborgen dat in alle situaties de belasting aldus wordt geheven dat alle verschillen als gevolg van de nationale

belastingregelingen verdwijnen, aangezien de beslissingen van een vennootschap betreffende de oprichting van een commerciële structuur in het buitenland naargelang van het geval meer of minder voordelig of nadelig voor deze vennootschap kunnen uitvallen (zie arrest Deutsche Shell, reeds aangehaald, punt 43).

51 Ervan uitgaande dat de gecombineerde werking van de belasting in de staat van vestiging van de hoofdvennootschap van de betrokken vaste inrichting en die in de staat waarin die inrichting is gevestigd tot een beperking van de vrijheid van vestiging kan leiden, is die beperking uitsluitend te wijten aan de tweede staat.

52 In een dergelijk geval is die beperking niet het gevolg van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde fiscale regeling, maar van de verdeling van de fiscale bevoegdheden in het kader van de Duits-Oostenrijkse overeenkomst.

53 Aan het oordeel dat de beperking die uit die fiscale regeling voortvloeit gerechtvaardigd wordt door de noodzaak om de samenhang daarvan te waarborgen, kan evenmin worden afgedaan door het in de derde vraag van de verwijzende rechter genoemde feit dat de hoofdvennootschap de betrokken vaste inrichting heeft verkocht en dat de winsten en verliezen die deze vaste inrichting tijdens haar bestaan heeft behaald en geleden uiteindelijk een negatief resultaat opleverden.

54 Zoals in punt 42 van dit arrest in herinnering is gebracht, is de bijtelling van het bedrag van de verliezen van de vaste inrichting bij de resultaten van de hoofdvennootschap immers het onlosmakelijke en logische complement van het feit dat zij eerder in aanmerking zijn genomen.

55 Uit de voorgaande overwegingen volgt dat op de prejudiciële vragen moet worden geantwoord dat artikel 31 van de EER-Overeenkomst zich niet verzet tegen een nationale fiscale regeling die eerst toestaat dat verliezen, geleden door een vaste inrichting die in een andere staat is gevestigd dan die van de hoofdvennootschap, in aanmerking worden genomen bij de berekening van de inkomstenbelasting van die vennootschap, doch in een fiscale bijtelling van die verliezen voorziet op het moment waarop die vaste inrichting winst maakt, wanneer de staat waarin die vaste inrichting is gevestigd geen recht geeft op verrekening van verliezen, geleden door een vaste inrichting die toebehoort aan een in een andere staat gevestigde vennootschap, en wanneer de inkomsten van die eenheid op grond van een tussen de twee betrokken staten gesloten overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting in de staat van vestiging van haar hoofdvennootschap zijn vrijgesteld van belasting.

Kosten

56 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 van Justitie (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 31 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale fiscale regeling die eerst toestaat dat verliezen, geleden door een vaste inrichting die in een andere staat is gevestigd dan die van de hoofdvennootschap, in aanmerking worden genomen bij de berekening van de inkomstenbelasting van die vennootschap, doch in een fiscale bijtelling van die verliezen voorziet op het moment waarop die vaste inrichting winst maakt, wanneer de staat waarin die vaste inrichting is gevestigd geen recht geeft op verrekening van verliezen, geleden door een vaste inrichting die toebehoort aan een in een andere staat gevestigde vennootschap, en wanneer de inkomsten van die eenheid op grond

van een tussen de twee betrokken staten gesloten overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting in de staat van vestiging van haar hoofdvennootschap zijn vrijgesteld van belasting.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.