

Zaak C-287/10

Tankreederei I SA

tegen

Directeur de l'administration des contributions directes

[verzoek van het Tribunal administratif (Luxemburg) om een prejudiciële beslissing]

„Vrij verrichten van diensten – Vrij verkeer van kapitaal – Belastingkorting voor investering – Toekenning gebonden aan fysieke uitvoering van investering op nationaal grondgebied – Exploitatie van vaartuigen bestemd voor rivierscheepvaart die in andere lidstaten worden gebruikt”

Samenvatting van het arrest

Vrij verrichten van diensten – Beperkingen – Belastingwetgeving

(Art. 56 VWEU)

Artikel 56 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een bepaling van een lidstaat krachtens welke het voordeel van de belastingkorting voor investering wordt geweigerd aan een onderneming die uitsluitend in deze lidstaat is gevestigd, op de enkele grond dat het investeringsgoed in verband waarmee aanspraak op de korting wordt gemaakt, fysiek wordt gebruikt op het grondgebied van een andere lidstaat.

Een dergelijke nationale bepaling waarbij investeringen die werden verricht op het grondgebied van een andere lidstaat dan deze waarin de betrokken onderneming is gevestigd, aan een minder voordelig belastingstelsel worden onderworpen dan de investeringen verricht op het nationale grondgebied, kan immers nationale ondernemingen ontmoedigen in een andere lidstaat diensten te verrichten waarvoor investeringsgoederen dienen te worden aangewend die zich in deze laatste lidstaat bevinden, en kan op zijn minst de grensoverschrijdende dienstverrichtingen minder aantrekkelijk of moeilijker maken dan het verrichten van diensten op het nationale grondgebied met gebruikmaking van investeringsgoederen die zich op het nationale grondgebied bevinden.

Een dergelijke regeling kan niet worden gerechtvaardigd door de noodzaak de samenhang van het nationale belastingstelsel te verzekeren, aangezien er uit het oogpunt van het betrokken nationale belastingstelsel geen rechtstreeks verband bestaat tussen, enerzijds, de toekenning aan een ingezeten onderneming die diensten verricht in andere lidstaten, van een belastingkorting uit hoofde van de hierbij aangewende investeringsgoederen, en, anderzijds, de financiering van dat fiscale voordeel door de belasting die wordt geheven over de inkomsten die worden gerealiseerd door de ontvangers van de met gebruikmaking van deze goederen verrichte diensten.

Een dergelijke regeling kan evenmin worden gerechtvaardigd door de noodzaak om misbruiken te voorkomen, aangezien zij elke onderneming treft die investeringen verricht op het grondgebied van een andere lidstaat, en dit ondanks het ontbreken van objectieve elementen aan de hand waarvan het bestaan van een volstrekt kunstmatige constructie die geen verband houdt met de economische realiteit en die uitsluitend bedoeld is om een fiscaal voordeel te verkrijgen, zou kunnen worden aangetoond.

Overigens kan een dergelijke nationale bepaling die de toekenning van een fiscaal voordeel

systematisch weigert zodra de investering niet wordt uitgevoerd op het nationale grondgebied, al heeft de betrokken investering geen enkel maatschappelijk doel, niet worden gerechtvaardigd door de bevoegdheid van de lidstaten om te beslissen over de keuze van de belangen van de samenleving die zij door het toekennen van fiscale voordelen wil bevorderen.

(cf. punten 17, 23, 25, 28-30, 32, 34 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

22 december 2010 (*)

„Vrij verrichten van diensten – Vrij verkeer van kapitaal – Belastingkorting voor investering – Toekenning gebonden aan de fysieke uitvoering van de investering op het nationale grondgebied – Exploitatie van vaartuigen bestemd voor de rivierscheepvaart die in andere lidstaten worden gebruikt”

In zaak C-287/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg bij beslissing van 8 juni 2010, ingekomen bij het Hof op 10 juni 2010, in de procedure

Tankreederei I SA

tegen

Directeur de l'administration des contributions directes,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts (rapporteur), kamerpresident, D. Šváby, E. Juhász, G. Arestis en T. von Danwitz, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Tankreederei I SA, vertegenwoordigd door F. Collot, avocat,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en B. Cabouat als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en J.-P. Keppenne 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 de artikelen 56 VWEU en 57 VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Tankreederei I SA (hierna: „Tankreederei”), vennootschap naar Luxemburgs recht, en de Directeur de l’administration luxembourgeoise des contributions directes (directeur administratie directe belastingen), ingevolge de weigering van deze administratie om aan voornoemde vennootschap het voordeel van een belastingkorting voor investering toe te kennen.

Nationaal recht

3 Artikel 152 bis, lid 1, van de wet van 4 december 1967 op de inkomstenbelasting (*Mémorial* A 1967, blz. 1228), gewijzigd bij de wet van 19 december 1986 (*Mémorial* A 1986, blz. 2330; hierna: „LIR”), bepaalt:

„De belastingplichtigen krijgen op hun verzoek de hierna beschreven kortingen op de inkomstenbelastingen wegens de in de navolgende leden 2 en 7 bedoelde investeringen die zij doen in hun ondernemingen in de zin van artikel 14. De investeringen moeten worden verricht in een vestiging die zich in het Groothertogdom bevindt en bestemd is om er permanent te blijven; zij moeten bovendien fysiek worden uitgevoerd op het Luxemburgse grondgebied.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

4 Tankreederei, met maatschappelijke zetel in Luxemburg, exploiteert vanuit Luxemburg twee voor de rivierscheepvaart bestemde vaartuigen voor het bunkeren van zeeschepen met bunkerolie (soutage of „bunkering”) in de havens van Antwerpen (België) en Amsterdam (Nederland).

5 Voor de aanslagjaren 2000 tot en met 2003 diende zij een verzoek in tot het verkrijgen van de belastingkorting voor investering krachtens artikel 152 bis LIR, hetgeen haar door de administratie van de directe belastingen van het Groothertogdom Luxemburg werd geweigerd op grond dat de vaartuigen in het buitenland worden gebruikt.

6 Op 28 juni 2005 diende zij bij de directeur van deze administratie bezwaar in, dat door deze laatste werd verworpen bij beslissing van 29 januari 2009 (hierna: „beslissing van 29 januari 2009”).

7 Op 23 april 2009 heeft zij bij de verwijzende rechter beroep ingesteld tegen de beslissing van 29 januari 2009. Tot staving van haar beroep voert zij aan dat artikel 152 bis LIR strijdig is met artikel 56 VWEU. Door te benadrukken, enerzijds, dat zij enkel in Luxemburg een vaste inrichting heeft waardoor zij beschouwd dient te worden als een onderneming in de zin van artikel 14 LIR, en, anderzijds, dat haar vaartuigen op haar balans in Luxemburg staan en gebruikt worden in het kader van een uitsluitend in Luxemburg belastbare activiteit, beweert zij dat de beslissing van 29 januari 2009 erop neerkomt dat zij een minder gunstige fiscale behandeling geniet dan de vennootschappen die dezelfde activiteit binnen de Luxemburgse grenzen verrichten. Zij doet opmerken dat de voormelde behandeling derhalve een ongegronde beperking is op het vrij verrichten van diensten. Zij voegt eraan toe dat, hoewel haar vaartuigen geschikt zijn om op de

Luxemburgse Moezel te varen, de dienst voor de binnenscheepvaart van het ministerie van Transport haar verzoek tot registratie van haar vaartuigen in de Luxemburgse haven van Mertert heeft afgewezen waardoor zij gedwongen is geweest haar vaartuigen in de haven van Antwerpen te registreren.

8 Op grond van de vaststelling dat Tankreederei gevestigd en belastbaar is in Luxemburg, en dat de beslissing van 29 januari 2009 berust op de grond dat de door artikel 152 bis LIR gestelde voorwaarde van de fysieke uitvoering van de investering op het Luxemburgse grondgebied niet is vervuld, merkt het Tribunal administratif op dat, anders dan de Luxemburgse regering betoogt, het gemeenschapsrecht zich niet alleen kant tegen nationale regelingen die discrimineren op grond van nationaliteit maar zich ook kan verzetten tegen een nationale regeling die ertoe leidt dat een eigen onderdaan wordt verhinderd diensten te verrichten in een andere lidstaat.

9 Aangezien het Tribunal administratif twijfels heeft over de verenigbaarheid van artikel 152 bis LIR met het gemeenschapsrecht, heeft het de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Verzetten de artikelen [56] VWEU en [63] VWEU zich tegen de bepalingen van artikel 152 bis, lid 1, [LIR], voor zover zij het voordeel van de belastingkorting voor investering voorbehouden aan Luxemburgse belastingplichtigen op voorwaarde dat de investeringen [zouden] worden verricht in een vestiging die zich in het Groothertogdom Luxemburg bevindt en bestemd is om er permanent te blijven, en dat zij bovendien [...] fysiek [zouden] worden uitgevoerd op het Luxemburgse grondgebied?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

10 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 56 VWEU en 63 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een regeling van een lidstaat die de toekenning van een belastingkorting voor investering doet afhangen van de voorwaarde, dat de betrokken investering wordt verricht in een vestiging die zich op het nationale grondgebied bevindt en bestemd is om er permanent te blijven, en bovendien dat zij fysiek wordt uitgevoerd op dat grondgebied.

11 Uit de prejudiciële vraag en het dossier dat aan het Hof werd overgelegd, blijkt meer bepaald dat de verwijzende rechter zich afvraagt of de voorwaarde vermeld in artikel 152 bis LIR, die een belastingvoordeel als bedoeld in het hoofdgeding laat afhangen van de fysieke uitvoering van de investering op het nationale grondgebied, verenigbaar is met de artikelen 56 VWEU en 63 VWEU.

12 In dit opzicht dient, zoals Tankreederei en de Europese Commissie hebben gedaan, te worden benadrukt dat de diensten die door deze onderneming, die uitsluitend in Luxemburg is gevestigd, tegen vergoeding worden verricht in het kader van haar bunkeringsactiviteiten in de havens van Antwerpen en Amsterdam door twee vaartuigen waarvoor zij aanspraak maakt op de belastingkorting voor investering, diensten zijn in de zin van artikel 57 VWEU.

13 Daaruit volgt dat de bepalingen van het VWEU betreffende het vrij verrichten van diensten van toepassing zijn op een situatie als die welke in het hoofdgeding aan de orde is.

14 In dat verband dient eraan te worden herinnerd dat de lidstaten, hoewel de directe belastingen tot hun bevoegdheid behoren, niettemin verplicht zijn deze bevoegdheid in overeenstemming met het recht van de Unie uit te oefenen (zie met name arrest van 28 oktober 2010, *Etablissements Rimbaud*, C-72/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 23).

15 Het Hof heeft herhaaldelijk geoordeeld dat artikel 56 VWEU zich verzet tegen de toepassing van elke nationale regeling die ertoe leidt dat het verrichten van diensten tussen lidstaten moeilijker wordt dan het verrichten van diensten binnen een enkele lidstaat (zie met name arrest van 11 juni 2009, *X en Passenheim-van Schoot*, C-155/08 en C-157/08, Jurispr. blz. I-5093, punt 32). Als beperkingen op het vrij verrichten van diensten moeten worden beschouwd, maatregelen die het gebruik van die vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken (zie met name arrest van 4 december 2008, *Jobra*, C-330/07, Jurispr. blz. I-9099, punt 19).

16 Overigens kan een onderneming de vrijheid van dienstverrichting inroepen tegen de lidstaat waarin zij gevestigd is zodra zij diensten verricht ten behoeve van ontvangers die in een andere lidstaat zijn gevestigd, en meer in het algemeen, in alle gevallen waarin een dienstverrichter zijn diensten aanbiedt op het grondgebied van een andere lidstaat dan die waarin hij is gevestigd (zie met name arrest van 11 januari 2007, *ITC*, C-208/05, Jurispr. blz. I-181, punt 56).

17 Vaststaat dat een nationale regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, waarbij investeringen die op het grondgebied van een andere lidstaat werden verricht dan deze waarin de betrokken onderneming is gevestigd, aan een minder voordelig belastingstelsel worden onderworpen dan de investeringen verricht op het nationale grondgebied, nationale ondernemingen kan ontmoedigen in een andere lidstaat diensten te verrichten waarvoor investeringsgoederen dienen te worden aangewend die zich in deze laatste lidstaat bevinden, en op zijn minst de grensoverschrijdende dienstverrichtingen minder aantrekkelijk kan maken of moeilijker kan maken dan het verrichten van diensten op het nationale grondgebied met gebruikmaking van investeringsgoederen die zich op het nationale grondgebied bevinden (zie in die zin arrest *Jobra*, reeds aangehaald, punt 24).

18 Bijgevolg maakt een dergelijke nationale bepaling een beperking uit van het vrij verrichten van diensten in de zin van artikel 56 VWEU.

19 Voormelde beperking is slechts aanvaardbaar indien zij wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang. In dat geval is tevens vereist dat de toepassing van de betrokken maatregel geschikt is om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen en niet verder gaat dan ter bereiking van dat doel noodzakelijk is (zie in die zin arresten van 30 januari 2007, *Commissie/Denemarken*, C-150/04, Jurispr. blz. I-1163, punt 46, en 15 april 2010, *CIBA*, C-96/08, nog niet gepubliceerd in Jurisprudentie, punt 45).

20 In de onderhavige zaak hebben de Luxemburgse regering noch de verwijzende rechter evenwel een mogelijke rechtvaardigingsgrond aangevoerd.

21 Hoe dan ook zou de vastgestelde beperking in de omstandigheden zoals deze uiteengezet in het hoofdgeding, niet gerechtvaardigd kunnen worden door de vereiste van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten waarvan het Hof in zijn rechtspraak inderdaad heeft erkend dat het als een rechtmatige vereiste kan worden beschouwd (zie met name arrest van 13 december 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punten 45, 46 en 51).

22 Het volstaat in dit opzicht inderdaad zoals Tankreederei en de Commissie opmerken, dat, volgens de door de verwijzende rechter verstrekte inlichtingen, de bunkeringsactiviteiten van Tankreederei in de havens van Antwerpen en Amsterdam door twee vaartuigen waarvoor zij aanspraak maakt op de belastingkorting voor investering, uitsluitend belastbaar zijn in Luxemburg. Derhalve zou zonder de in punt 11 van onderhavig arrest bedoelde voorwaarde, het recht van het Groothertogdom Luxemburg om haar fiscale bevoegdheid met betrekking tot de voornoemde activiteiten uit te oefenen geenszins worden aangetast (zie in die zin arrest *Jobra*, reeds

aangehaald, punten 32 en 33).

23 De betrokken beperking zou evenmin kunnen worden gerechtvaardigd door de noodzaak de samenhang van het nationale belastingstelsel te verzekeren, welk beginsel door de rechtspraak van het Hof werd ingevoerd als een dringende reden van algemeen belang (zie arresten van 28 januari 1992, *Bachmann*, C-204/90, Jurispr. blz. I-249, punt 28, en Commissie/België, C-300/90, Jurispr. blz. I-305, punt 21).

24 Een beroep op een dergelijke rechtvaardigingsgrond kan namelijk slechts slagen indien wordt bewezen dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de opheffing van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing (zie met name arrest van 29 maart 2007, *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Jurispr. blz. I-2647, punt 62 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Zoals de Commissie evenwel benadrukt, blijkt geenszins uit het aan het Hof overgelegde dossier dat er uit het oogpunt van het Luxemburgs belastingstelsel een rechtstreeks verband zou bestaan tussen, enerzijds, de toekenning aan een onderneming die diensten verricht zoals deze in het hoofdgeding, van een belastingkorting uit hoofde van de hierbij aangewende investeringsgoederen, en, anderzijds, de financiering van dat fiscale voordeel door de belasting die wordt geïnd over de inkomsten die worden gerealiseerd door de ontvangers van de met gebruikmaking van deze goederen verrichte diensten (zie in die zin arrest *Jobra*, reeds aangehaald, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Voor de toekenning van de belastingkorting in het hoofdgeding is het dan ook niet relevant dat de ontvangers van deze diensten die in Luxemburg zijn gevestigd, belastingplichtig zijn in deze lidstaat, en dat die welke in een andere lidstaat zijn gevestigd er niet belastingplichtig zijn (zie in die zin arrest van 13 april 2000, *Baars*, C-251/98, Jurispr. blz. I-2787, punt 40).

27 Met betrekking tot de rechtvaardigingsgrond inzake de noodzaak om derving van nationale belastinginkomsten te voorkomen – derving die in het hoofdgeding zou worden veroorzaakt door de toekenning van een belastingkorting in casu aan Tankreederei –, deze noodzaak behoort niet tot de dwingende redenen van algemeen belang die een beperking van een bij het Verdrag ingevoerde vrijheid kunnen rechtvaardigen (zie in die zin arresten van 3 oktober 2002, *Danner*, C-136/00, Jurispr. blz. I-8147, punt 56, en 27 januari 2009, *Persche*, C-318/07, Jurispr. blz. I-359, punt 46).

28 Met betrekking tot de rechtvaardigingsgrond inzake de noodzaak om misbruiken te voorkomen, volgt inderdaad uit vaste rechtspraak van het Hof dat een beperking van de vrijheid van dienstverrichting gerechtvaardigd kan zijn wanneer zij specifiek gericht is tegen volstrekt kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit, en die uitsluitend bedoeld zijn om een fiscaal voordeel te verkrijgen (zie met name arrest *Jobra*, reeds aangehaald, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling treft evenwel elke onderneming die investeringen verricht op het grondgebied van een andere lidstaat dan het Groothertogdom Luxemburg, en dit ondanks het ontbreken, zoals in het hoofdgeding, van objectieve elementen aan de hand waarvan het bestaan van een dergelijke constructie zou kunnen worden aangetoond (zie in die zin arrest *Jobra*, reeds aangehaald, punten 36-38).

30 Ten slotte, aangaande de overwegingen van de Franse regering over de mogelijkheid van de lidstaten om de toekenning van een fiscaal voordeel dat ertoe strekt te beantwoorden aan specifieke behoeften van haar gehele bevolking of een deel ervan, te doen afhangen van de vereiste van een zekere verbondenheid van de begunstigde van het fiscale voordeel met de

gemeenschap van de betrokken lidstaat, dient te worden opgemerkt dat het inderdaad tot de bevoegdheid van de lidstaat behoort te beslissen over de keuze van de belangen van de gemeenschap die zij door het toekennen van fiscale voordelen wil bevorderen (zie in die zin arrest van 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punt 39).

31 Overigens, aangaande het vereiste van een zekere verbondenheid van de begunstigde van een prestatie met de gemeenschap van de betrokken lidstaat, heeft het Hof reeds geoordeeld dat met betrekking tot prestaties die niet door het recht van de Unie worden geregeld, de lidstaten een ruime beoordelingsmarge hebben voor de vaststelling van de criteria ter beoordeling van deze verbondenheid (zie in die zin arrest van 1 oktober 2009, Gottwald, C-103/08, Jurispr. blz. I-9117, punten 32 en 34).

32 In omstandigheden zoals die van het hoofdgeding, waar een nationale bepaling de toekenning van een fiscaal voordeel systematisch weigert zodra de investering niet wordt uitgevoerd op het nationale grondgebied, kan, al heeft de betrokken investering geen enkel maatschappelijk doel, een dergelijke weigering niet worden gerechtvaardigd door voornoemde overwegingen.

33 Gelet op hetgeen voorafgaat, moet worden vastgesteld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling haar rechtvaardiging niet kan vinden in dwingende redenen van algemeen belang.

34 Derhalve moet op de vraag worden geantwoord dat artikel 56 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een regeling van een lidstaat krachtens welke aan een onderneming die uitsluitend in deze lidstaat is gevestigd het voordeel van de belastingkorting voor investering wordt geweigerd op de enkele grond dat het investeringsgoed in verband waarmee aanspraak op de korting wordt gemaakt, fysiek wordt gebruikt op het grondgebied van een andere lidstaat.

35 Aangezien de Verdragsbepalingen inzake het vrij verrichten van diensten in de weg staan aan een regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, hoeft de hypothese dat de verdragsbepalingen inzake het vrij verkeer van kapitaal hier eveneens aan in de weg zouden kunnen staan, niet te worden onderzocht (zie in die zin arrest Jobra, reeds aangehaald, punt 42).

Kosten

36 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 56 VWEU dient aldus te worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een regeling van een lidstaat krachtens welke het voordeel van een belastingkorting voor investering wordt geweigerd aan een onderneming die uitsluitend in deze lidstaat is gevestigd op de enkele grond dat het investeringsgoed in verband waarmee aanspraak op de korting wordt gemaakt, fysiek wordt gebruikt op het grondgebied van een andere lidstaat.

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.