

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

31 januari 2013 (*)

„Belastingwetgeving – Verplaatsing van fiscale woonplaats – Vrijheid van vestiging – Artikel 49 VWEU – Belastingheffing over niet-gerealiseerde meerwaarden – Onmiddellijke exitheffing”

In zaak C-301/11,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingediend op 16 juni 2011,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en W. Roels als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk der Nederlanden, vertegenwoordigd door C. Wissels, J. Langer en M. de Ree als gemachtigden,

verweerder,

ondersteund door:

Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,

Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door A. Rubio González als gemachtigde,

Portugese Republiek, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes als gemachtigde,

interveniënten,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: G. Arestis (rapporteur), kamerpresident, A. Arabadjiev en J. L. da Cruz Vilaça, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

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

het navolgende

Arrest

1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk der Nederlanden de krachtens artikel 49 VWEU op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen door een nationale regeling goed te keuren en in stand te laten die voorziet in de belastingheffing over niet-gerealiseerde meerwaarden bij de overbrenging van een onderneming of bij de verplaatsing van de maatschappelijke zetel of de plaats van de werkelijke zetel naar een andere lidstaat.

Toepasselijke bepalingen

2 Artikel 3.60 van de Wet inkomstenbelasting 2001, „Overbrenging vermogensbestanddelen naar het buitenland”, bepaalt het volgende:

„Indien bestanddelen van het vermogen van een in Nederland gedreven onderneming of zelfstandig gedeelte van een onderneming, waaruit de belastingplichtige winst geniet, worden overgebracht naar een buiten Nederland gedreven onderneming waaruit de belastingplichtige winst geniet en de belastingplichtige gelijktijdig of daarna ophoudt binnenlands belastingplichtige te zijn, worden die bestanddelen op het tijdstip onmiddellijk voorafgaande aan het ophouden van de binnenlandse belastingplicht en voor zover zij nog behoren tot het vermogen van de onderneming, geacht te zijn vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer.”

3 Artikel 3.61 van de Wet inkomstenbelasting 2001, „Eindafrekening”, luidt als volgt:

„Voordelen uit een onderneming die niet reeds uit anderen hoofde in aanmerking zijn genomen, worden gerekend tot de winst van het kalenderjaar waarin de belastingplichtige ophoudt in Nederland uit de onderneming winst te genieten. In dat geval worden de goederen voor de toepassing van de desinvesteringsbijtelling geacht aan de onderneming te zijn onttrokken.”

4 Artikel 15c uit Afdeling 2.10, „Eindafrekening”, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is als volgt verwoord:

„1. Indien een belastingplichtige voor de toepassing van deze wet of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting dan wel de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling voor het land Nederland niet meer wordt aangemerkt als inwoner van Nederland, worden de bestanddelen van zijn vermogen waarvan de voordelen diensgevolge niet meer begrepen worden in de belastbare winst, op het tijdstip onmiddellijk voorafgaande aan het ophouden van het hiervoor bedoelde inwonerschap geacht te zijn vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer.

2. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot de vermogensbestanddelen die bij een fiscale eenheid afkomstig zijn van een dochtermaatschappij indien zich ten aanzien van die dochtermaatschappij een omstandigheid voordoet als bedoeld in het eerste lid.”

5 Artikel 15d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bepaalt:

„Voordelen die niet reeds uit anderen hoofde in aanmerking zijn genomen, worden gerekend tot de winst van het jaar waarin de belastingplichtige ophoudt in Nederland belastbare winst te genieten. In dat geval worden de bestanddelen van zijn vermogen voor de toepassing van de desinvesteringsbijtelling geacht te zijn vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer.”

Precontentieuze procedure

6 Op 23 september 2008 heeft de Commissie het Koninkrijk der Nederlanden een aanmaning gezonden, waarin zij deze lidstaat wees op de mogelijke onverenigbaarheid met artikel 49 VWEU van sommige bepalingen van de Nederlandse belastingwetgeving ter zake van de heffing over niet-gerealiseerde meerwaarden bij de overbrenging van een onderneming of bij de verplaatsing van de maatschappelijke zetel of de plaats van de werkelijke zetel van een vennootschap naar een andere lidstaat.

7 Bij brief van 22 januari 2009 heeft het Koninkrijk der Nederlanden op deze aanmaning geantwoord dat het de litigieuze wetgeving met artikel 49 VWEU verenigbaar achtte.

8 Op 22 maart 2010 heeft de Commissie het Koninkrijk der Nederlanden een met redenen omkleed advies gezonden.

9 In antwoord op dit met redenen omkleed advies heeft het Koninkrijk der Nederlanden de Commissie op 15 juli 2010 een brief gezonden, waarin het met name verklaarde dat het de mening van de Commissie niet deelde.

10 De Commissie was door dat antwoord niet overtuigd, waarop zij heeft besloten het onderhavige beroep in te stellen.

Procesverloop voor het Hof

11 Bij beschikking van 23 november 2011 heeft de president van het Hof de Bondsrepubliek Duitsland, het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek toegelaten tot interventie aan de zijde van het Koninkrijk der Nederlanden.

Het beroep

12 De Commissie is van mening dat de heffing door het Koninkrijk der Nederlanden van een onmiddellijke belasting over de latente meerwaarden bij overbrenging van een onderneming naar een andere lidstaat, wanneer de persoon die de onderneming drijft ophoudt belastingplichtig te zijn in Nederland of bij verplaatsing van de maatschappelijke zetel of de plaats van de werkelijke zetel van een vennootschap naar een andere lidstaat, een belemmering van de vrijheid van vestiging in de zin van artikel 49 VWEU vormt.

13 De Commissie betwist niet het recht van de lidstaten om meerwaarden te belasten die werden verworven in de periode waarin de belastingplichtige, als ingezetene, onderworpen was aan belastingheffing op zijn wereldwijde inkomen.

14 Zij merkt evenwel op dat de artikelen 3.60 en 3.61 van de Wet inkomstenbelasting 2001 tot gevolg hebben dat wanneer de onderneming gevoerd door de natuurlijke persoon naar een andere lidstaat wordt overgebracht en die natuurlijke persoon ophoudt belastingplichtig te zijn in Nederland, de niet-gerealiseerde meerwaarden worden belast, terwijl een onderneming die niet naar een andere lidstaat wordt overgebracht, op deze niet-gerealiseerde meerwaarden niet wordt belast. De onderneming die in Nederland actief blijft, ziet haar meerwaarden enkel belast wanneer deze worden gerealiseerd. Diezelfde conclusie dringt zich op ten aanzien van de regelgeving inzake de vennootschapsbelasting voorzien in de artikelen 15c en 15d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

15 Na de uitspraak van het arrest van 29 november 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie), heeft het Koninkrijk der Nederlanden in haar dupliek niet betwist dat de in geding zijnde nationale regelgeving onevenredig was en aangegeven dat het de nodige wetswijziging zal doorvoeren om zich naar het recht van de Unie te voegen in de zin zoals

voorgesteld in bedoeld arrest.

16 Ter herinnering, het Hof heeft in dit arrest voor recht verklaard dat artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat:

- het zich niet verzet tegen een regeling van een lidstaat krachtens welke het bedrag van de heffing over de latente meerwaarden in vermogensbestanddelen van een vennootschap definitief wordt vastgesteld – zonder eventuele later optredende waardeverminderingen of meerwaarden in aanmerking te nemen – op het moment waarop de vennootschap, wegens de verplaatsing van haar feitelijke bestuurszetel naar een andere lidstaat, ophoudt in de eerste lidstaat belastbare winst te genieten; het is in dat verband onverschillig dat de belaste latente meerwaarden betrekking hebben op valutawinsten die in de lidstaat van ontvangst niet tot uitdrukking kunnen komen, gelet op het daar geldende belastingregime;
- het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat die de onmiddellijke invordering voorschrijft van de heffing over de latente meerwaarden in vermogensbestanddelen van een vennootschap die haar feitelijke bestuurszetel naar een andere lidstaat verplaatst, op het moment zelf van genoemde verplaatsing.

17 Het Koninkrijk der Nederlanden geeft in dat verband aan dat aangezien er geen inhoudelijk verschil was tussen de Nederlandse regelgeving die voorwerp is van het onderhavige beroep en die welke aan de orde was in de zaak die heeft geleid tot het reeds aangehaalde arrest *National Grid Indus*, de consequenties die het Hof aan dit arrest verbindt, ook gelden voor de onderhavige zaak.

18 Het Koninkrijk der Nederlanden erkent dus dat het zijn nationale regelgeving over de oplegging van een eindafrekeningsheffing zal moeten wijzigen op het punt van de invordering van de heffing bij de overbrenging van een onderneming of bij de verplaatsing van de maatschappelijke zetel of de plaats van de werkelijke zetel naar een andere lidstaat. Het geeft aan zo snel mogelijk tot deze wijziging te willen overgaan.

19 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat het Koninkrijk der Nederlanden daarmee de beweerde niet-nakoming niet bestrijdt.

20 Vervolgens moet eraan worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak het bestaan van een niet-nakoming moet worden beoordeeld op basis van de situatie waarin de lidstaat zich bevond aan het einde van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn, en het Hof met sedertdien opgetreden wijzigingen geen rekening kan houden (zie met name arresten van 27 september 2007, *Commissie/Spanje*, C-465/06, punt 8, en 28 februari 2012, *Commissie/Frankrijk*, C-119/11, punt 35).

21 Hieruit volgt dat het Koninkrijk der Nederlanden bij het verstrijken van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn niet de nodige maatregelen had getroffen om de krachtens artikel 49 VWEU op hem rustende verplichtingen na te komen.

22 In deze omstandigheden moet het beroep van de Commissie gegrond worden geacht.

23 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat het Koninkrijk der Nederlanden de krachtens artikel 49 VWEU op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen door een nationale regeling goed te keuren en in stand te laten die voorziet in de belastingheffing over niet-gerealiseerde meerwaarden bij de overbrenging van een onderneming of bij de verplaatsing van de maatschappelijke zetel of de plaats van de werkelijke zetel naar een andere lidstaat.

Kosten

24 Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dat is gevorderd. Daar het Koninkrijk der Nederlanden in het ongelijk is gesteld, dient het overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten te worden verwezen.

25 Ingevolge artikel 140, lid 1, van dit Reglement dragen de lidstaten die in het geding hebben geïntervenieerd hun eigen kosten. De Bondsrepubliek Duitsland, het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek zullen hun eigen kosten dragen.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart:

- 1) **Door een nationale regeling goed te keuren en in stand te laten die voorziet in de belastingheffing over niet-gerealiseerde meerwaarden bij de overbrenging van een onderneming of bij de verplaatsing van de maatschappelijke zetel of de plaats van de werkelijke zetel naar een andere lidstaat, is het Koninkrijk der Nederlanden de krachtens artikel 49 VWEU op hem rustende verplichtingen niet nagekomen.**
- 2) **Het Koninkrijk der Nederlanden wordt verwezen in de kosten.**
- 3) **De Bondsrepubliek Duitsland, het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek zullen hun eigen kosten dragen.**

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.