ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

14 december 2000 *

In zaak C-141/99,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van het Hof van Beroep te Gent (België), in het aldaar aanhangige geding tussen

Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID)

en

Belgische Staat,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG),

* Procestaal: Nederlands.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: C. Gulmann (rapporteur), kamerpresident, V. Skouris en J.-P. Puissochet, rechters,

advocaat-generaal: S. Alber
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID), vertegenwoordigd door F. Marck, advocaat te Antwerpen,

— de Belgische regering, vertegenwoordigd door P. Rietjens, directeur-generaal bij de Juridische dienst van het Ministerie van Buitenlandse zaken, Buitenlandse handel en Ontwikkelingssamenwerking, als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door H. Michard en H. Speyart, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Belgische regering, vertegenwoordigd door B. van de Walle de Ghelcke, advocaat te Brussel, en de Commissie, vertegenwoordigd door H. Speyart, ter terechtzitting van 13 april 2000,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 8 juni 2000,

het navolgende

Arrest

1 Bij arrest van 13 april 1999, ingekomen bij het Hof op 21 april daaraanvolgend, heeft het Hof van Beroep te Gent krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG).

2 Die vraag is gerezen in een geding tussen de Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (hierna: „AMID") en de Belgische Staat over de weigering van deze laatste om AMID toe te staan de verliezen die haar Belgische vestiging tijdens een bepaald boekjaar heeft geleden, af te trekken van de winsten die diezelfde vestiging tijdens het daaropvolgende jaar heeft gemaakt, op grond dat die verliezen hadden moeten worden aangerekend op de winst die haar Luxemburgse vestiging tijdens eerstgenoemd boekjaar had gemaakt.

De nationale wettelijke regeling

3 Volgens artikel 114 van het Belgische wetboek van inkomstenbelastingen, zoals gecoördineerd bij het koninklijk besluit van 26 februari 1964 tot coördinatie van de wetsbepalingen betreffende de inkomstenbelastingen (*Belgisch Staatsblad* van 10 april 1964, blz. 3809; hierna: „WIB 1964"), worden de tijdens de vijf vorige belastbare tijdperken geleden bedrijfsverliezen afgetrokken van de winst van het belastbare tijdperk.

4 Artikel 66 van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het WIB 1964 (*Belgisch Staatsblad* van 30 april 1965, blz. 4722; hierna: „koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1964") luidt als volgt:

„Het totale bedrag van de overeenkomstig artikel 65 bepaalde winst wordt eventueel volgens haar oorsprong onderverdeeld in:

1° in België behaalde winst, hierna te noemen ‚Belgische winst';

2° in het buitenland behaalde winst waarvoor de belasting wordt verlaagd, hierna te noemen ‚tegen verlaagd tarief belastbare winst';

3° in het buitenland behaalde winst die van belasting is vrijgesteld krachtens dubbelbelastingsverdragen, hierna te noemen ‚bij verdrag vrijgestelde winst'.

Alvorens die onderverdeling wordt gedaan, worden de verliezen van het belastbare tijdperk eventueel geleden in één of meer inrichtingen waarover de vennootschap in België en in het buitenland beschikt, achtereenvolgens op het totale bedrag van de winst der andere inrichtingen aangerekend in de hierna aangegeven volgorde:

a) verliezen geleden in een land waarvoor de winsten bij verdrag vrijgesteld zijn: eerst op de bij verdrag vrijgestelde winst, daarna, indien die winst ontoereikend is, op de tegen verlaagd tarief belastbare winst en, ten slotte, op de Belgische winst;

b) verliezen geleden in een land waarvoor de winsten tegen verlaagd tarief belastbaar zijn: eerst op de tegen verlaagd tarief belastbare winst, daarna, indien die winst ontoereikend is, op de bij verdrag vrijgestelde winst, en, ten slotte, op de Belgische winst;

c) in België geleden verliezen: eerst op de Belgische winst, daarna, indien die winst ontoereikend is, op de tegen verlaagd tarief belastbare winst en, ten slotte, op de bij verdrag vrijgestelde winst."

5 Ingevolge artikel 69 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1964 worden de tijdens de vorige in artikel 114 van het WIB 1964 bedoelde belastbare tijdperken geleden bedrijfsverliezen, afgetrokken in de mate dat die verliezen niet vroeger konden worden afgetrokken of voorheen niet door bij verdrag vrijgestelde winst waren gedekt.

6 Het Koninkrijk België heeft met alle andere lidstaten bilaterale overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting gesloten. Al die overeenkomsten zijn opgesteld volgens een model dat is vastgesteld door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling. De overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting (hierna: „overeenkomst") is gesloten op 17 september 1970.

7 In artikel 7 van de overeenkomst wordt bepaald: „Winsten van een onderneming van een overeenkomstsluitende staat zijn slechts in die staat belastbaar, tenzij de onderneming in de andere overeenkomstsluitende staat haar bedrijf uitoefent met behulp van een aldaar gevestigde vaste inrichting. Indien de onderneming aldus haar bedrijf uitoefent, zijn de winsten van de onderneming in de andere staat

belastbaar, maar slechts voor zover zij aan die vaste inrichting kunnen worden toegerekend." Ingevolge artikel 5, § 2, punt 3, van de overeenkomst wordt met de uitdrukking „vaste inrichting" met name gedoeld op een kantoor of een filiaal.

8 Ingevolge artikel 23, § 2, sub 1, van de overeenkomst zijn inkomsten afkomstig uit Luxemburg, die volgens de overeenkomst in die staat belastbaar zijn, in België vrijgesteld van belastingen.

Het hoofdgeding

9 AMID is een in België gevestigde naamloze vennootschap naar Belgisch recht met fiscale zetel in dat land. Zij heeft ook een vaste inrichting in het Groothertogdom Luxemburg. Ingevolge de overeenkomst zijn de inkomsten van AMID uit de vaste inrichting in Luxemburg, in België vrijgesteld van belastingen.

10 Tijdens het boekjaar 1981 leed AMID in België een verlies van 2 126 926 BEF, terwijl haar Luxemburgs filiaal tijdens hetzelfde boekjaar een winst van 3 541 118 LUF maakte.

11 In het kader van de Luxemburgse vennootschapsbelasting was verrekening van het Belgische verlies met de Luxemburgse winst niet mogelijk. In haar aangifte voor de Belgische vennootschapsbelasting voor het boekjaar 1982 trok AMID derhalve haar Belgisch verlies van 1981 af van haar Belgische winst van 1982.

12 Bij bericht van wijziging verwierp de Belgische administratie van directe belastingen die aftrek, op grond dat het Belgische verlies van 1981 volgens artikel 66, tweede alinea, sub c, van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1964 had moeten worden aangerekend op de in hetzelfde jaar in Luxemburg gemaakte winst, zodat het, gelet op artikel 69 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1964, niet van de Belgische winst van 1982 kon worden afgetrokken.

13 Op 8 maart 1985 maakte AMID bezwaar tegen de aanslag van 8 oktober 1984, die op het bericht van wijziging was gevolgd. Nadat dit bezwaar op 11 juli 1990 door de gewestelijke directeur der directe belastingen was afgewezen, stelde AMID tegen die afwijzing beroep in bij het Hof van Beroep te Gent.

14 Voor het Hof van Beroep te Gent voerde AMID aan, dat de op haar toegepaste bepalingen onverenigbaar waren met de overeenkomst en in strijd waren met het EG-Verdrag en voorts dat zij vennootschappen met filialen in het buitenland benadeelden ten opzichte van vennootschappen die uitsluitend in België filialen hebben.

15 Het Hof van Beroep te Gent was van oordeel, dat de aanslag waarover het in het hoofdgeding gaat, in overeenstemming was met de overeenkomst. Het stelde evenwel vast, dat AMID zowel over haar winsten in België als over die van haar Luxemburgse vaste inrichting aan de vennootschapsbelasting onderworpen was geweest, maar haar in 1981 in België geleden verliezen niet van haar belastbare winst had kunnen aftrekken. Indien het filiaal echter niet in Luxemburg, maar in België had gelegen, had AMID haar in 1981 in België geleden verliezen van haar belastbare inkomsten kunnen aftrekken. De Belgische rechter was van oordeel,

dat moest worden nagegaan, of de Belgische belastingregeling daardoor niet de door het EG-Verdrag gewaarborgde vrijheid van vestiging belemmerde.

16 In die omstandigheden heeft het Hof van Beroep te Gent de behandeling van de zaak geschorst tot aan de uitspraak van het Hof van Justitie over de volgende prejudiciële vraag:

„Verzet artikel 52 van het Verdrag van 25 maart 1957 tot oprichting van de Europese Gemeenschap zich tegen een wettelijke regeling van een lidstaat volgens dewelke, voor de aanslagen in de vennootschapsbelasting, het in een vorig belastbaar tijdperk in deze lidstaat door een vennootschap van deze lidstaat geleden beroepsverlies van de winst van deze vennootschap van een later belastbaar tijdperk slechts kan worden afgetrokken in de mate waarin dit beroepsverlies niet kan toegerekend worden op de winst van een vaste inrichting van deze vennootschap in een andere lidstaat in dit vorige belastbaar tijdperk, en zulks tot gevolg heeft dat het aldus toegerekende beroepsverlies noch in deze lidstaat noch in de andere lidstaat in mindering kan gebracht worden van het belastbaar inkomen van deze vennootschap met het oog op de aanslag in de vennootschapsbelasting, terwijl indien de vaste inrichting zich in dezelfde lidstaat zou bevinden als de vennootschap, de vermelde beroepsverliezen wel in mindering zouden kunnen gebracht worden van het belastbaar inkomen van deze vennootschap?"

De prejudiciële vraag

17 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of artikel 52 van het Verdrag in de weg staat aan een regeling van een lidstaat volgens welke een vennootschap die is opgericht naar het recht van een lidstaat en in die lidstaat is gevestigd, voor de vennootschapsbelasting van de belastbare winst van een bepaald jaar het tijdens het voorgaande jaar geleden verlies slechts kan aftrekken wanneer dat verlies niet kon worden aangerekend op de winst die tijdens hetzelfde voorgaande jaar door een van haar vaste inrichtingen in een andere lidstaat is gemaakt, voor zover een aldus aangerekend verlies in geen enkele van

de betrokken lidstaten van het belastbare inkomen kon worden afgetrokken, terwijl het wel aftrekbaar zou zijn geweest, indien de vaste inrichtingen van die vennootschap uitsluitend waren gevestigd in de lidstaat waar zij haar zetel heeft.

18 In haar opmerkingen betwijfelt de Commissie, of de op het hoofdgeding toegepaste Belgische bepalingen zich verdragen met de overeenkomst. Dit punt behoeft echter niet te worden behandeld, daar de verwijzende rechter daarover geen vraag heeft gesteld (zie, met name, arrest van 16 september 1999, WWF e.a., C-435/97, Jurispr. blz. I-5613, punt 29) en het Hof hoe dan ook in het kader van artikel 177 van het Verdrag niet bevoegd is om andere bepalingen uit te leggen dan die van het gemeenschapsrecht (zie, met name, beschikking van 12 november 1998, Hartmann, C-162/98, Jurispr. blz. I-7083, punten 8, 9, 11 en 12).

19 Er zij aan herinnerd, dat ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheidssfeer van de lidstaten behoren, deze laatsten niettemin verplicht zijn hun bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (zie, met name, arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 21; 16 juli 1998, ICI, C-264/96, Jurispr. blz. I-4695, punt 19, en 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 32).

20 Volgens vaste rechtspraak brengt de vrijheid van vestiging het recht mee om in de betrokken lidstaat een bedrijfsactiviteit uit te oefenen door middel van een agentschap of een filiaal. In artikel 52 van het Verdrag wordt immers aan de onderdanen van de andere lidstaten de vrijheid van vestiging toegekend, die voor hen de toegang tot en de uitoefening van werkzaamheden anders dan in loondienst inhoudt onder dezelfde voorwaarden als in de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld. Bovendien wordt in artikel 58 EG-Verdrag (thans artikel 48 EG) de vrijheid van vestiging toegekend aan 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. Met betrekking tot de vennootschappen zij in dit verband opgemerkt, dat hun zetel in bovengenoemde zin, naar het voorbeeld van de nationaliteit van natuurlijke personen, dient ter bepaling van hun binding aan de rechtsorde van een staat (zie, met name, arresten van

28 januari 1986, Commissie/Frankrijk, 270/83, Jurispr. blz. 273, punt 18, en 13 juli 1993, Commerzbank, C-330/91, Jurispr. blz. I-4017, punt 13, alsmede arrest ICI, reeds aangehaald, punt 20).

21 Ten slotte zij gepreciseerd, dat hoewel de bepalingen betreffende de vrijheid van vestiging volgens hun bewoordingen met name het voordeel van de nationale behandeling in de lidstaat van ontvangst beogen te garanderen, zij niettemin ook een verbod inhouden voor de lidstaat van oorsprong, de vestiging van een van zijn onderdanen of van een naar zijn recht opgerichte en onder de definitie van artikel 58 van het Verdrag vallende vennootschap in een andere lidstaat te bemoeilijken (zie, met name, arresten van 27 september 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, Jurispr. blz. 5483, punt 16, en 18 november 1999, X en Y, C-200/98, Jurispr. blz. I-8621, punt 26).

22 Vastgesteld moet worden, dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling van de lidstaat, wat de berekening van de belastbare inkomsten van de vennootschappen betreft, voor vennootschappen die naar het recht van die lidstaat zijn opgericht, in die lidstaat zijn gevestigd en met gebruikmaking van hun recht van vrije vestiging filialen in andere lidstaten hebben opgericht, de mogelijkheid van overdracht van tijdens een vorig belastbaar tijdperk in de lidstaat van oorsprong geleden verliezen beperkt, wanneer die vennootschappen tijdens hetzelfde belastbare tijdperk in een andere lidstaat via een vaste inrichting winsten hebben gemaakt, terwijl verrekening van diezelfde verliezen mogelijk zou zijn indien de inrichtingen van die vennootschappen in de lidstaat van oorsprong waren gevestigd.

23 Doordat binnenlandse verliezen op bij de overeenkomst vrijgestelde winsten worden aangerekend, leidt de regeling van die lidstaat dus tot een verschillende fiscale behandeling van nationale vennootschappen die uitsluitend op het nationale grondgebied inrichtingen hebben, enerzijds, en nationale vennootschappen met inrichtingen in een andere lidstaat, anderzijds. Wanneer een vennootschap een vaste inrichting heeft in een andere lidstaat dan haar staat van oorsprong en die twee staten een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting hebben gesloten, bestaat immers het gevaar dat die onderneming een fiscaal nadeel ondervindt, dat zij niet zou lijden indien al haar inrichtingen zich in de lidstaat van oorsprong bevonden. De Belgische regering geeft dat zelf toe.

24 Volgens de Belgische regering levert de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling geen door artikel 52 van het Verdrag verboden belemmering op. Die regeling moet immers in haar gehele totale context worden beoordeeld. De Belgische regering betoogt, dat de specifieke situatie die de nationale rechter ter beoordeling is voorgelegd, weliswaar nadelig uitvalt voor AMID, maar dat in het geval waarin diezelfde onderneming winst zou maken in België en haar vaste inrichting in Luxemburg verlies zou lijden, de belastbare grondslag voor de onderneming in België zou worden verminderd, en dit verlies bovendien in Luxemburg in mindering zou kunnen worden gebracht op de aldaar later behaalde winst. In dat geval zou die onderneming zich in een gunstiger situatie bevinden dan ondernemingen zonder buitenlandse inrichting. Wegens de complexiteit van de vele situaties waarin ondernemingen zich ten aanzien van de belastingregeling kunnen bevinden, is bij artikel 66 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1964 een efficiënt systeem van verliesverrekening ingevoerd waarbij het echter kan voorkomen dat een Belgische vennootschap met één of meer inrichtingen in andere lidstaten in een bepaald geval wordt benadeeld en in een ander geval wordt bevoordeeld. Dit systeem zou de ondernemingen in feite niet beïnvloeden bij hun keuze om al dan niet een buitenlandse inrichting op te richten. Aangezien een onderneming op het ogenblik waarop zij beslist in een andere lidstaat een vaste inrichting te openen, niet weet of zij over langere tijd verlies dan wel winst zal maken, en zij bovendien zeker niet weet of de nieuwe vaste inrichting dan wel de hoofdzetel verlies zal maken, zou het betrokken systeem geen met het Verdrag strijdige belemmering opleveren.

25 Verder stelt de Belgische regering, dat in casu de Belgische ondernemingen met een vaste inrichting in het buitenland zich niet in dezelfde situatie bevinden als ondernemingen die al hun transacties in België hebben geconcentreerd. Voor deze laatste wordt het totale belastbare inkomen berekend en tegen het in België geldende tarief belast. Belgische vennootschappen met buitenlandse inrichtingen worden, wat de inkomsten van deze laatste betreft, belast volgens de belastingregeling van de lidstaat waar die inrichtingen zijn gevestigd, onverminderd de bepalingen van de overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting. Volgens de Belgische regering zullen deze twee categorieën ondernemingen zich voor de belastingheffing steeds in een verschillende situatie bevinden, zodat de toepassing van een tot uiteenlopende resultaten leidende regeling niet noodzakelijkerwijs discriminatie oplevert.

26 Dit betoog kan niet worden aanvaard.

27 Ook al zou de Belgische belastingregeling in de meeste gevallen gunstiger uitvallen voor de vennootschappen met inrichtingen in het buitenland, dat neemt niet weg, dat wanneer die regeling die vennootschappen benadeelt, zij een ongelijke behandeling ten opzichte van vennootschappen zonder inrichtingen buiten België tot gevolg heeft en daardoor een belemmering van de bij artikel 52 van het Verdrag gegarandeerde vrijheid van vestiging in het leven roept (zie, in die zin, arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 21).

28 Met betrekking tot het argument inzake de verschillen tussen de Belgische vennootschappen met en die zonder een vaste inrichting in het buitenland moet worden vastgesteld, dat de door de Belgische regering aangehaalde verschillen geenszins verklaren waarom de eerste ter zake van de aftrek van verliezen niet op dezelfde wijze kunnen worden behandeld als de tweede.

29 Een Belgische vennootschap zonder inrichtingen buiten België die in een bepaald boekjaar verliezen lijdt, bevindt zich immers fiscaal gezien in een situatie die vergelijkbaar is met die van een Belgische vennootschap met een inrichting in Luxemburg die tijdens hetzelfde boekjaar in België verliezen lijdt en in Luxemburg winst maakt.

30 Aangezien niet is aangetoond, dat er sprake is van een objectief verschillende situatie, kan een verschillende behandeling inzake de aftrek van verliezen bij de berekening van het belastbare inkomen van de vennootschappen niet worden aanvaard.

31 Bij gebreke van rechtvaardiging is die verschillende behandeling in strijd met de bepalingen van het EG-Verdrag inzake de vrijheid van vestiging.

32 Dienaangaande moet worden vastgesteld, dat de Belgische regering geen andere dan de in punt 25 van dit arrest genoemde redenen heeft trachten aan te voeren om deze verschillende behandeling ten aanzien van de verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging te rechtvaardigen.

33 Gelet op het voorgaande moet op de vraag worden geantwoord, dat artikel 52 van het Verdrag in de weg staat aan een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke een vennootschap die is opgericht naar het recht van een lidstaat en in die lidstaat is gevestigd, voor de vennootschapsbelasting van de belastbare winst van een bepaald jaar het tijdens het voorgaande jaar geleden verlies slechts kan aftrekken wanneer dat verlies niet kon worden aangerekend op de winst die tijdens hetzelfde voorgaande jaar door een van haar vaste inrichtingen in een andere lidstaat is gemaakt, voor zover een aldus aangerekend verlies in geen enkele van de betrokken lidstaten van het belastbare inkomen kon worden afgetrokken, terwijl het wel aftrekbaar zou zijn geweest, indien de vaste inrichtingen van die vennootschap uitsluitend waren gevestigd in de lidstaat waar zij haar zetel heeft.

Kosten

34 De kosten door de Belgische regering en de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt komen niet voor vergoeding in aanmerking. 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.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Hof van Beroep te Gent bij arrest van 13 april 1999 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG) staat in de weg aan een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke een vennootschap die is opgericht naar het recht van een lidstaat en in die lidstaat is gevestigd, voor de vennootschapsbelasting van de belastbare winst van een bepaald jaar het tijdens het voorgaande jaar geleden verlies slechts kan aftrekken wanneer dat verlies niet kon worden aangerekend op de winst die tijdens hetzelfde voorgaande jaar door een van haar vaste inrichtingen in een andere lidstaat is gemaakt, voor zover een aldus aangerekend verlies in geen enkele van de betrokken lidstaten van het belastbare inkomen kon worden afgetrokken, terwijl het wel aftrekbaar zou zijn geweest, indien de vaste inrichtingen van die vennootschap uitsluitend waren gevestigd in de lidstaat waar zij haar zetel heeft.

Gulmann Skouris Puissochet

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 14 december 2000.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

C. Gulmann