ARREST VAN HET HOF

18 november 1999 *

In zaak C-200/98,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van Regeringsrätten (Zweden), in het aldaar aanhangig geding tussen

X AB,

Y AB

en

Riksskatteverket,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG), 53 EG-Verdrag (ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam), 54 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 44 EG), 55 EG-Verdrag (thans artikel 45 EG), 56 en 57 EG-Verdrag (thans, na wijziging, de artikelen 46 EG en 47 EG), 58, 73 B en 73 D EG-Verdrag (thans de artikelen 48 EG, 56 EG en 58 EG),

* Procestaal: Zweeds.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: G. C. Rodríguez Iglesias, president, J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward (rapporteur), L. Sevón en R. Schintgen, kamerpresidenten, C. Gulmann, P. Jann, H. Ragnemalm en M. Wathelet, rechters,

advocaat-generaal: A. Saggio

griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Riksskatteverket, vertegenwoordigd door K.-G. Kjell, avdelningsdirektör van deze administratie,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door H. Michard en K. Simonsson, leden van haar juridische dienst, alsmede F. Riddy, bij die dienst gedetacheerd nationaal ambtenaar, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Zweedse regering, vertegenwoordigd door A. Kruse, departementsråd bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde; de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. A. Fierstra, hoofd van de afdeling Europees recht van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door K. Simonsson en F. Riddy, ter terechtzitting van 20 april 1999,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 3 juni 1999,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 29 april 1998, binnengekomen bij het Hof op 22 mei daaraanvolgend, heeft Regeringsrätten krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van de artikelen 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG), 53 EG-Verdrag (ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam), 54 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 44 EG), 55 EG-Verdrag (thans artikel 45 EG), 56 en 57 EG-Verdrag (thans, na wijziging, de artikelen 46 EG en 47 EG), 58, 73 B en 73 D EG-Verdrag (thans de artikelen 48 EG, 56 EG en 58 EG).

2 Die vraag is gerezen in een beroep dat door twee Zweedse vennootschappen, X AB en Y AB, is ingesteld tegen een prealabel advies van Skatterättsnämnden (commissie voor fiscale vraagstukken).

3 In de Zweedse rechtsorde is Regeringsrätten (hoogste administratieve rechter) de beroepsinstantie voor beslissingen van Skatterättsnämnden. Volgens de Lag (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor (wet prealabel advies in belastingzaken) is laatstgenoemde bevoegd, op verzoek van belastingplichtigen bindende adviezen uit te brengen over de toepassing van de belastingwetgeving, met name van directe nationale of gemeentelijke belastingen.

4 In het kader van de reorganisatie van een groep verzochten de Zweedse vennootschappen X AB, de moedermaatschappij, en Y AB, haar dochtermaatschappij, Skatterättsnämnden in juni 1996 om een prealabel advies over de toepassing, voor de jaren 1997-1999, van de regeling inzake vermogensover-

drachten binnen een groep, opgenomen in § 2, lid 3, van de Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt (wet nationale inkomstenbelasting; hierna: „SIL"); overdrachten tussen tot dezelfde groep behorende vennootschappen kunnen volgens deze regeling onder bepaalde voorwaarden in aanmerking komen voor belastingvermindering. Indien een Zweedse vennootschap meer dan 90 % van de aandelen in een andere Zweedse vennootschap bezit, worden de intragroepsoverdrachten van de eerste aan de tweede vennootschap volgens deze regeling bij de overdragende vennootschap als aftrekbare kosten en bij de ontvangende vennootschap als belastbare inkomsten aangemerkt. Doel van deze regeling is, een verhoging van de belastingdruk te vermijden ingeval een bepaalde activiteit door verschillende vennootschappen in groepsverband wordt verricht in plaats van door een enkele vennootschap.

5 Op de datum waarop het advies werd gevraagd, bezat de groep 99,8 % van de aandelen in Y AB. Ongeveer 58 % van die aandelen was rechtstreeks in handen van X AB. De rest van het kapitaal van Y AB was in handen van volle dochtermaatschappijen van X AB.

6 Het verzoek om een prealabel advies van Skatterättsnämnden betrof in het bijzonder de vraag, in hoeverre in drie verschillende constellaties aanspraak bestond op de belastingverminderingen van § 2, lid 3, SIL.

7 In het eerste geval werden de aandelen van Y AB uitsluitend gehouden door X AB en haar Zweedse 100 %-dochtermaatschappij. In het tweede geval werd 15 % van de aandelen in Y AB gehouden door de vennootschap Z BV, een Nederlandse 100 %-dochtermaatschappij van X. In het derde geval bezaten Z BV en de vennootschap Y GmbH, een Duitse 100 %-dochtermaatschappij van X, elk 15 % van de aandelen van Y AB.

8 Op 22 november 1996 bracht Skatterättsnämnden het door de vennootschappen X AB en Y AB gevraagde prealabel advies uit. Met betrekking tot het eerste geval stelde het zich op het standpunt, dat vermogensoverdrachten binnen de groep niet onder § 2, lid 3, eerste alinea, SIL vielen. Deze bepaling vereist immers, dat de Zweedse vennootschap meer dan 90 % van de aandelen in de andere Zweedse

vennootschap bezit. Daarentegen achtte het wel de fusieregeling van de tweede alinea toepasselijk, die de belastingverminderingen uitbreidt tot overdrachten van een moedermaatschappij aan een dochtermaatschappij die zij niet volledig bezit, indien de eigendomsverhoudingen gedurende het gehele belastingjaar zodanig zijn geweest, dat laatstgenoemde, wegens de fusie tussen de moeder- en de dochtermaatschappij, kan worden geacht in de moedermaatschappij te zijn opgegaan.

9 Met betrekking tot het tweede geval was Skatterättsnämnden van mening, dat dezelfde regeling van toepassing was. Ook al was deze alleen bedoeld voor Zweedse vennootschappen, zou het blijkens de rechtspraak van Regeringsrätten evenwel in strijd zijn met het verbod van discriminatie op grond van eigendom, zoals voorkomend in de tussen het Koninkrijk Zweden en het Koninkrijk der Nederlanden gesloten overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting, om in andere lidstaten gevestigde vennootschappen de mogelijkheid te onthouden, intragroepsoverdrachten te verrichten met de in het SIL voorziene fiscale voordelen.

10 Op het derde geval achtte Skatterättsnämnden de fusieregeling echter niet van toepassing, waartoe het zich baseerde op het feit, dat de rechtspraak van Regeringsrätten zich verzette tegen de cumulatieve toepassing van twee overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting, te weten in casu enerzijds die tussen het Koninkrijk Zweden en de Bondsrepubliek Duitsland en anderzijds die tussen het Koninkrijk Zweden en het Koninkrijk der Nederlanden. Volgens die rechtspraak is gelijktijdige toepassing van meerdere overeenkomsten uitgesloten, omdat de bepalingen van elk van deze overeenkomsten bedoeld zijn om uitsluitend op ondernemingen van de verdragsluitende staten te worden toegepast, en niet op die van een derde staat. Naar de mening van Skatterättsnämnden kon het gemeenschapsrecht niet tot een ander standpunt leiden.

11 De vennootschappen X AB en Y AB hebben bij Regeringsrätten beroep ingesteld tegen dit prealabele advies. Zij betogen, dat de afwijzing door Skatterättsnämnden van belastingverminderingen voor intragroepsoverdrachten in het derde geval

een bij het Verdrag verboden discriminatie vormt, want in strijd met in het bijzonder de artikelen 6 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 12 EG) en 52, 58 en 73 B van dat Verdrag.

12 Van oordeel dat voor de beslechting van het hoofdgeding uitlegging van het gemeenschapsrecht noodzakelijk was, heeft Regeringsrätten de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Ingevolge § 2, lid 3, van de Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt heeft een vermogensoverdracht binnen een groep onder bepaalde voorwaarden fiscale gevolgen, indien deze plaatsvindt tussen een Zweedse vennootschap en een andere Zweedse vennootschap die volledig in handen is van eerstgenoemde vennootschap, hetzij rechtstreeks, hetzij tezamen met een of meer Zweedse 100 %-dochtermaatschappijen. Het fiscale resultaat is hetzelfde, indien een of meer van de 100 %-dochtermaatschappijen buitenlandse vennootschappen zijn, zolang zij maar hun zetel in *een en dezelfde* lidstaat hebben en Zweden met deze staat een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, waarin een non-discriminatieclausule voorkomt. Is het onder deze omstandigheden verenigbaar met het geldende gemeenschapsrecht, inzonderheid met de artikelen 52, 58, 73 B en 73 D EG-Verdrag in onderlinge samenhang bezien, een regeling toe te passen die impliceert dat een vermogensoverdracht binnen een groep niet dezelfde fiscale gevolgen heeft, wanneer de Zweedse moedermaatschappij de ontvangende vennootschap bezit samen met twee of meer buitenlandse 100 %-dochtermaatschappijen, die gevestigd zijn in *verschillende* lidstaten waarmee Zweden een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, waarin een non-discriminatieclausule voorkomt?"

De ontvankelijkheid van de prejudiciële verwijzing

13 Alvorens de vraag te beantwoorden moet in de eerste plaats worden onderzocht, of Regeringsrätten als een „nationale rechterlijke instantie" in de zin van artikel 177 van het Verdrag kan worden aangemerkt, wanneer hij zich in beroep

uitspreekt over een prealabel advies van Skatterättsnämnden. In de tweede plaats moet worden nagegaan, of de uitlegging van het gemeenschapsrecht in het kader van een echt en niet louter hypothetisch geschil wordt verzocht.

14 Volgens vaste rechtspraak houdt het Hof voor de beoordeling, of het verwijzende orgaan een rechterlijke instantie in de zin van artikel 177 van het Verdrag is, hetgeen uitsluitend door het gemeenschapsrecht wordt bepaald, rekening met een samenstel van factoren, zoals de wettelijke grondslag van het orgaan, het permanente karakter ervan, de verplichte rechtsmacht, het feit dat uitspraak wordt gedaan na een procedure op tegenspraak, de toepassing door het orgaan van de regelen des rechts, alsmede de onafhankelijkheid van het orgaan (zie arresten van 30 juni 1966, Vaassen-Göbbels, 61/65, Jurispr. blz. 257, en 17 september 1997, Dorsch Consult, C-54/96, Jurispr. blz. I-4961, punt 23).

15 Voorts is de nationale rechter enkel bevoegd tot verwijzing naar het Hof, indien bij hem een geschil aanhangig is gemaakt en hij uitspraak moet doen in het kader van een procedure die moet uitmonden in een beslissing die de kenmerken vertoont van een rechterlijke uitspraak (zie onder meer beschikking van 18 juni 1980, Borker, 138/80, Jurispr. blz. 1975, punt 4, en arrest van 12 november 1998, Victoria Film, C-134/97, Jurispr. blz. I-7023, punt 14).

16 Daar het, gelijk de advocaat-generaal in punt 12 van zijn conclusie heeft opgemerkt, geen enkele twijfel lijdt, dat Regeringsrätten aan alle andere voorwaarden van de rechtspraak van het Hof voldoet, behoeft uitsluitend te worden nagegaan, of hij op een beroep tegen besluiten van Skatterättsnämnden uitspraak moet doen in het kader van een procedure die moet uitmonden in een beslissing die de kenmerken van een rechterlijke uitspraak vertoont.

17 Dienaangaande volstaat de vaststelling, dat in de beroepsprocedure voor Regeringsrätten de wettigheid wordt getoetst van een advies dat, wanneer het definitief is geworden, de belastingdienst bindt en de grondslag vormt voor de

belastingheffing, voor zover degene die om het advies heeft verzocht, de in zijn verzoek bedoelde handeling uitvoert. Onder deze omstandigheden moet Regeringsrätten worden aangemerkt als een instantie die een rechterlijke functie uitoefent (zie met name arrest Victoria Film, reeds aangehaald, punt 18).

18 Met betrekking tot het hypothetische karakter van de vraag moet eraan worden herinnerd, dat in het kader van de door artikel 177 van het Verdrag gecreëerde samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof het uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om gelet op de bijzonderheden van elk geval, de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, alsmede de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt (zie bijvoorbeeld arresten van 27 oktober 1993, Enderby, C-127/92, Jurispr. blz. I-5535, punt 10, en 5 oktober 1995, Aprile, C-125/94, Jurispr. blz. I-2919, punt 16).

19 Wanneer derhalve de door de nationale rechterlijke instantie gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging van een bepaling van gemeenschapsrecht, is het Hof van Justitie in beginsel verplicht daarop te antwoorden (zie arrest van 16 juli 1992, Meilicke, C-83/91, Jurispr. blz. I-4871, punt 24, en arrest Aprile, reeds aangehaald, punt 17).

20 Dit zou slechts anders zijn, wanneer het Hof om een uitspraak over een probleem van hypothetische aard werd gevraagd (zie arrest van 16 december 1981, Foglia, 244/80, Jurispr. blz. 3045, punten 18 en 20, en arrest Meilicke, reeds aangehaald, punt 25).

21 Het is juist, dat de nationale rechter zich in casu tot het Hof heeft gewend in het kader van een geding waarin hij dient te beslissen, of X AB in de toekomst onder bepaalde voorwaarden een intragroepsoverdracht aan Y AB kan doen. Op de

datum van de verwijzingsbeschikking had die overdracht van X AB immers nog niet plaatsgevonden.

22 Deze omstandigheid kan echter niet tot de niet-ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag leiden. Er bestaat immers een reëel geschil voor de nationale rechterlijke instantie, ten aanzien waarvan het Hof geenszins om een uitspraak over een probleem van hypothetische aard wordt gevraagd, doch het over voldoende gegevens over de in het hoofdgeding aan de orde zijnde casus beschikt om het in staat te stellen, de gemeenschapsrechtelijke bepalingen uit te leggen en op de hem gestelde vraag een nuttig antwoord te geven (zie arrest Aprile, reeds aangehaald, punt 20).

23 Daar de verwijzingsbeschikking aan deze voorwaarde voldoet, moet Regeringsrätten in de procedure die tot de onderhavige prejudiciële vraag heeft geleid, als een nationale rechterlijke instantie in de zin van artikel 177 van het Verdrag worden aangemerkt, zodat de vraag ontvankelijk is.

Ten gronde

24 Om te beginnen moet worden vastgesteld, dat in het hoofdgeding drie soorten intragroepsoverdrachten aan de orde zijn:

— overdrachten tussen twee in een lidstaat gevestigde naamloze vennootschappen, waarvan de ene volledig toebehoort aan de andere, hetzij rechtstreeks,

hetzij tezamen met een of meer in die lidstaat gevestigde 100 %-dochtermaatschappijen (hierna: „intragroepsoverdracht van type A");

— overdrachten tussen twee in een lidstaat gevestigde naamloze vennootschappen, waarvan de ene volledig toebehoort aan de andere, en wel tezamen met een of meer haar eveneens volledig toebehorende dochtermaatschappij(en) die gevestigd is (zijn) in een en dezelfde andere lidstaat waarmee de eerste lidstaat een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, die een non-discriminatieclausule bevat (hierna: „intragroepsoverdracht van type B");

— overdrachten tussen twee in een lidstaat gevestigde naamloze vennootschappen, waarvan de ene volledig toebehoort aan de andere, en wel tezamen met een aantal haar eveneens volledig toebehorende dochtermaatschappijen die gevestigd zijn in verschillende andere lidstaten waarmee de eerste lidstaat overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, die een non-discriminatieclausule bevatten (hierna: „intragroepsoverdracht van type C").

25 De nationale rechter wenst in wezen te vernemen, of de artikelen 52 en 58 van het Verdrag, betreffende de vrijheid van vestiging, en de artikelen 73 B en 73 D van het Verdrag, betreffende de vrijheid van kapitaalverkeer, zich verzetten tegen nationale bepalingen als in het hoofdgeding aan de orde zijn, volgens welke bepaalde belastingverminderingen enkel voor intragroepsoverdrachten van type A en B, maar niet voor overdrachten van type C kunnen worden verleend.

26 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, houden zij niettemin ook een verbod in 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 (arresten van 27 september 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, Jurispr. blz. 5483, punt 16, en 16 juli 1998, ICI, C-264/96, Jurispr. blz. I-4695, punt 21).

27 Dienaangaande moet worden vastgesteld, dat de in het hoofdgeding omstreden wettelijke regeling Zweedse vennootschappen die hun recht van vrijheid van vestiging hebben gebruikt om in andere lidstaten dochtermaatschappijen op te richten, het recht op bepaalde belastingverminderingen bij een intragroepsoverdracht van type C onthoudt.

28 Verschillende typen intragroepsoverdrachten worden dus verschillend behandeld op basis van het criterium van de zetel van de dochtermaatschappijen. Indien hiervoor geen rechtvaardiging bestaat, is dit verschil in behandeling in strijd met de verdragsbepalingen betreffende de vrijheid van vestiging. Inzoverre is irrelevant, dat volgens de rechtspraak van Regeringsrätten overdrachten van type B als overdrachten van type A kunnen worden behandeld.

29 De Zweedse regering heeft in het hoofdgeding niet getracht een rechtvaardiging te geven voor het zojuist vastgestelde verschil in behandeling in verband met de verdragsbepalingen betreffende de vrijheid van vestiging. Bovendien heeft zij ter terechtzitting uitdrukkelijk erkend, dat de betrokken wettelijke regeling in strijd is met artikel 52 van het Verdrag.

30 Gelet op het voorgaande behoeft niet te worden onderzocht, of de verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer zich verzetten tegen een wettelijke regeling als in het hoofdgeding aan de orde is.

31 Mitsdien moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord, dat wanneer een lidstaat bepaalde belastingverminderingen verleent voor intragroepsoverdrachten

tussen twee in die lidstaat gevestigde naamloze vennootschappen, waarvan de ene volledig toebehoort aan de andere, hetzij rechtstreeks, hetzij tezamen met

— een of meer in die lidstaat gevestigde, haar eveneens volledig toebehorende dochtermaatschappijen, of

— een of meer van haar volledige dochtermaatschappij(en) die gevestigd is (zijn) in een andere lidstaat waarmee de eerste lidstaat een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, die een non-discriminatieclausule bevat,

de artikelen 52 tot en met 58 van het Verdrag zich ertegen verzetten, dat die belastingverminderingen niet worden verleend voor vermogensoverdrachten tussen twee in die lidstaat gevestigde naamloze vennootschappen, waarvan de ene volledig toebehoort aan de andere, en wel tezamen met een aantal haar eveneens volledig toebehorende dochtermaatschappijen die gevestigd zijn in verschillende andere lidstaten waarmee de eerste lidstaat overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, die een non-discriminatieclausule bevatten.

Kosten

32 De kosten door de Zweedse en de Nederlandse regering alsmede door de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. 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,

uitspraak doende op de door Regeringsrätten bij beschikking van 29 april 1998 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Wanneer een lidstaat bepaalde belastingverminderingen verleent voor intragroepsoverdrachten tussen twee in die lidstaat gevestigde naamloze vennootschappen, waarvan de ene volledig toebehoort aan de andere, hetzij rechtstreeks, hetzij tezamen met

— **een of meer in die lidstaat gevestigde, haar eveneens volledig toebehorende dochtermaatschappijen, of**

— **een of meer van haar volledige dochtermaatschappij(en) die gevestigd is (zijn) in een andere lidstaat waarmee de eerste lidstaat een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, die een non-discriminatieclausule bevat,**

verzetten de artikelen 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG), 53 EG-Verdrag (ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam), 54 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 44 EG), 55 EG-Verdrag (thans artikel 45 EG), 56 en 57 EG-Verdrag (thans, na wijziging, de artikelen 46 EG en 47 EG) en 58 EG-Verdrag (thans artikel 48 EG) zich ertegen, dat die belastingverminderingen niet worden verleend voor vermogensoverdrachten tussen twee in die lidstaat gevestigde naamloze vennootschappen, waarvan de ene volledig toebehoort aan de andere, en wel tezamen met een aantal haar eveneens volledig toebehorende dochtermaatschappijen die gevestigd zijn in verschillende andere lidstaten waarmee de eerste lidstaat overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, die een non-discriminatieclausule bevatten.

Rodríguez Iglesias Moitinho de Almeida

Edward Sevón Schintgen Gulmann

Jann Ragnemalm Wathelet

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 18 november 1999.

De griffier

R. Grass

De president

G. C. Rodríguez Iglesias