ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

23 november 2017 *

„Prejudiciële verwijzing – Vrijheid van vestiging – Directe belastingen – Vennootschapsbelasting – Richtlijn 90/434/EEG – Artikel 10, lid 2 – Inbreng van activa – Niet-ingezeten vaste inrichting die in het kader van een inbreng van activa wordt overgedragen aan een eveneens niet-ingezeten ontvangende vennootschap – Recht van de lidstaat van de inbrengende vennootschap om belasting te heffen op de winsten of meerwaarden van die inrichting die bij de inbreng van activa tevoorschijn komen – Nationale wettelijke regeling die vanaf het jaar van de overdracht voorziet in onmiddellijke heffing van belasting op de winsten of meerwaarden – Invordering van de verschuldigde belasting als waren het inkomsten in het belastingjaar waarin de inbreng van activa heeft plaatsgevonden”

In zaak C-292/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Helsingin hallinto-oikeus (bestuursrechter Helsinki, Finland) bij beslissing van 20 mei 2016, ingekomen bij het Hof op 25 mei 2016, in de procedure ingeleid door

A Oy,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, C. G. Fernlund (rapporteur), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev en E. Regan, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 8 juni 2017,

gelet op de opmerkingen van:

– A Oy, vertegenwoordigd door T. Torkkel,

– de Finse regering, vertegenwoordigd door S. Hartikainen als gemachtigde,

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze als gemachtigde,

– de Zweedse regering, vertegenwoordigd door A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson en N. Otte Widgren als gemachtigden,

* Procestaal: Fins.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en I. Koskinen als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 juli 2017,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 49 VWEU en van artikel 10, lid 2, van richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten (PB 1990, L 225, blz. 1; hierna: „fusierichtlijn").

2 **Dit verzoek is ingediend in het kader van een procedure die is ingeleid voor de Helsingin hallinto-oikeus (bestuursrechter Helsinki, Finland) door A Oy, een vennootschap naar Fins recht, over de onmiddellijke heffing van belasting op de meerwaarden van een niet-ingezeten vaste inrichting van die vennootschap, die tevoorschijn zijn gekomen bij gelegenheid van de overdracht van die inrichting aan een eveneens niet-ingezeten vennootschap in het kader van een inbreng van activa, en de invordering van de verschuldigde belasting als waren het inkomsten in het belastingjaar waarin die rechtshandeling heeft plaatsgevonden.**

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 2, onder c), van de fusierichtlijn luidt

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder

[…]

c) inbreng van activa: de rechtshandeling waarbij een vennootschap, zonder ontbonden te worden, haar gehele dan wel een of meer takken van haar bedrijvigheid inbrengt in een andere vennootschap, tegen verkrijging van bewijzen van deelgerechtigdheid in het maatschappelijk kapitaal van de vennootschap welke de inbreng ontvangt;

[…]"

4 Artikel 10, lid 2, van deze richtlijn bepaalt:

„[…] [D]e lidstaat van de inbrengende vennootschap [heeft], indien hij fiscaal een stelsel van wereldwinst toepast, het recht om een belasting te heffen op de winsten of meerwaarden van de vaste inrichting die bij fusie, splitsing of inbreng van activa tevoorschijn komen, op voorwaarde dat deze lidstaat de aftrek toestaat van de belasting die zonder de bepalingen van deze richtlijn zou zijn geheven op deze winsten of meerwaarden in de lidstaat waar deze vaste inrichting is gevestigd, en op voorwaarde dat hij deze aftrek op dezelfde wijze en voor hetzelfde bedrag toestaat als hij zou hebben gedaan indien deze belasting werkelijk was vastgesteld en betaald."

Fins recht

5 Krachtens § 9, lid 1, eerste alinea, van de tuloverolaki (wet op de inkomstenbelasting) zijn natuurlijke of rechtspersonen, binnenlandse personenvennootschappen of binnenlandse nalatenschappen die in een belastingjaar in Finland zijn gevestigd, verplicht inkomstenbelasting te betalen over hun binnen- en buitenlandse inkomen (onbeperkte belastingplicht).

6 De fusierichtlijn is in Fins recht omgezet bij de laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta (1733/1995) [wet houdende wijziging van de wet inzake de fiscale behandeling van inkomsten uit zakelijke activiteiten (1733/1995)] van 29 december 1995, die op 1 januari 1996 in werking is getreden.

7 § 52 e, derde alinea, van de elinkeinotulon verottamisesta annettu laki (wet inzake de fiscale behandeling van inkomsten uit zakelijke activiteiten), zoals gewijzigd (hierna: „EVL"), bepaalt het volgende:

„Wanneer de ingebrachte vermogensbestanddelen en schulden van een zich in een andere lidstaat van de Europese Unie bevindende vaste inrichting aan een binnenlandse vennootschap worden toegerekend, worden de waarschijnlijk realiseerbare winst uit vervreemding van deze vermogensbestanddelen en de op de inkomsten van de vaste inrichting bij de belastingheffing in aftrek gebrachte reserves of voorzieningen gerekend tot de belastbare inkomsten van de inbrengende vennootschap. Van de belasting die in Finland over deze inkomsten moet worden betaald, wordt de belasting afgetrokken die zonder de in § 52 genoemde bepalingen van de [fusierichtlijn] in de staat van de vaste inrichting over die inkomsten zou zijn afgedragen."

8 Uit de toelichting bij het wetsontwerp dat tot de vaststelling van de wet houdende wijziging van de wet inzake de fiscale behandeling van inkomsten uit zakelijke activiteiten heeft geleid, blijkt dat § 52 e, derde alinea, van de EVL, die de afwijking in artikel 10, lid 2, van de fusierichtlijn omzet in Fins recht, betrekking heeft op gevallen waarin de activa van een niet-ingezeten vaste inrichting, als gevolg van hun overdracht aan een eveneens niet-ingezeten vennootschap, niet langer onder de fiscale soevereiniteit van Finland vallen. In die gevallen wordt de reële waarde van de activa die overgaan, evenals de eerder bij de belastingheffing in Finland op de inkomsten van de vaste inrichting in aftrek gebrachte reserves of voorzieningen, in het belastingjaar waarin de rechtshandeling heeft plaatsgevonden, tot het belastbaar inkomen van die vaste inrichting gerekend. De aan Finland verschuldigde belasting op de te realiseren inkomsten wordt in aftrek gebracht op de belasting die op diezelfde inkomsten zou worden geheven in de lidstaat van bedoelde vaste inrichting indien die richtlijn niet van toepassing zou zijn.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 A heeft in de loop van 2006 in het kader van een inbreng van activa een in Oostenrijk gelegen vaste inrichting overgedragen aan een Oostenrijkse vennootschap en als tegenprestatie daarvoor aandelen in laatstgenoemde vennootschap ontvangen. Overeenkomstig § 52 e, derde alinea, van de EVL is A belast over de bij die rechtshandeling tevoorschijn gekomen meerwaarden voor het belastingjaar 2006. Deze belasting is ingevorderd als waren het inkomsten in datzelfde belastingjaar.

10 A heeft bij de Verotuksen oikaisulautakunta (commissie voor herziening van belastingaanslagen, Finland) verzocht om rectificatie. Omdat dit verzoek is afgewezen, heeft A zich gewend tot de Helsingin hallinto-oikeus. Daar heeft zij aangevoerd dat de wetgeving die in het hoofdgeding aan de orde was, de vrijheid van vestiging beperkte, aangezien de belasting in een gelijkwaardige binnenlandse situatie pas zou zijn geheven op het moment waarop de meerwaarden werden gerealiseerd, namelijk bij de vervreemding van de ingebrachte activa.

11 De verwijzende rechter zet uiteen dat § 52 e, derde alinea, van de EVL volgens de **Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (eenheid voor het toezicht op de rechten van rechthebbenden van belastingen, Finland)** niet kan worden geacht in strijd te zijn met de regels en beginselen van het Unierecht, aangezien die bepaling tot doel had om artikel 10, lid 2, van de fusierichtlijn in Fins recht om te zetten.

12 Deze rechter merkt niettemin op dat die laatste bepaling weliswaar toestaat dat in een situatie als die in het hoofdgeding belasting op de meerwaarden wordt geheven, maar dat daarin niet nader is bepaald op welk moment die belasting moet worden geheven.

13 Genoemde rechter vraagt zich dus af of de wetgeving die in het hoofdgeding aan de orde is, een beperking van de vrijheid van vestiging vormt, omdat die voorziet in belasting op de meerwaarden in het kader van het belastingjaar waarin de inbreng van activa plaatsvindt, terwijl de belasting in een gelijkwaardige binnenlandse situatie pas wordt geheven op het moment waarop de opbrengsten worden gerealiseerd, dat wil zeggen bij de vervreemding van de ingebrachte activa. Indien dat het geval is vraagt hij of die wetgeving kan worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang, gelegen in de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten en, zo ja, of die wetgeving evenredig is aan dat doel.

14 In die omstandigheden heeft de Helsingin hallinto-oikeus de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Staat artikel 49 VWEU in de weg aan een Finse regeling volgens welke, in een geval waarin een binnenlandse vennootschap activa van een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting door middel van inbreng van een bedrijf aan een in die staat gevestigde vennootschap vervreemdt en daarvoor als tegenprestatie nieuwe aandelen verkrijgt, de overdracht van de activa direct in het jaar van overdracht wordt belast, terwijl in een overeenkomstige binnenlandse situatie de heffing pas plaatsvindt op het tijdstip van realisatie?

2) Is er sprake van directe of indirecte discriminatie wanneer Finland onmiddellijk in het jaar van overdracht van het bedrijf belasting heft, voordat de winst is gerealiseerd, terwijl dat bij binnenlandse transacties pas geschiedt op het moment dat de winst wordt gerealiseerd?

3) Indien de eerste en de tweede vraag bevestigend worden beantwoord, kan deze beperking van de vrijheid van vestiging dan worden gerechtvaardigd met een beroep op bijvoorbeeld een dwingende reden van algemeen belang of de bescherming van de nationale fiscale bevoegdheid? Is deze verboden beperking in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

15 Met zijn prejudiciële vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, die in geval van de overdracht door een ingezeten vennootschap van een niet-ingezeten vaste inrichting aan een eveneens niet-ingezeten vennootschap in het kader van een inbreng van activa voorziet in de onmiddellijke heffing van belasting op de meerwaarden die bij die rechtshandeling tevoorschijn zijn gekomen en de uitgestelde invordering van de verschuldigde belasting niet toestaat, terwijl dergelijke meerwaarden in een gelijkwaardige binnenlandse situatie pas worden belast bij de vervreemding van de ingebrachte activa.

16 Allereerst moet erop worden gewezen dat vaststaat dat de rechtshandeling in het hoofdgeding, waarbij A een niet-ingezeten inrichting heeft overgedragen aan een eveneens niet-ingezeten vennootschap, een inbreng van activa in de zin van artikel 2, onder c), van de fusierichtlijn vormt. Daarnaast wordt niet bestreden dat de belasting op de meerwaarden van die vaste inrichting die bij die rechtshandeling tevoorschijn zijn gekomen, onder artikel 10, lid 2, van die richtlijn valt.

17 Uit artikel 10, lid 2, van de fusierichtlijn volgt dat, indien tot de bij een fusie, een splitsing of een inbreng van activa ingebrachte goederen een vaste inrichting van de inbrengende vennootschap behoort welke is gelegen in een andere lidstaat dan die waaronder de bedoelde vennootschap ressorteert, de lidstaat van de inbrengende vennootschap, indien hij fiscaal een stelsel van wereldwinst toepast, het recht heeft om een belasting te heffen op de winsten of meerwaarden van die vaste inrichting die bij die rechtshandeling tevoorschijn komen, op voorwaarde dat deze lidstaat de aftrek toestaat van de belasting die zonder de bepalingen van deze richtlijn zou zijn geheven op deze winsten of meerwaarden in de lidstaat waar deze vaste inrichting is gevestigd, en op voorwaarde dat hij deze aftrek op dezelfde wijze en voor hetzelfde bedrag toestaat als hij zou hebben gedaan indien deze belasting werkelijk was vastgesteld en betaald.

18 Deze bepaling staat de lidstaat van de inbrengende vennootschap dus toe belasting te heffen op de winsten of meerwaarden die het resultaat van een fusie, een splitsing of een inbreng van activa zijn, mits die lidstaat de in die bepaling opgenomen voorwaarden in acht neemt.

19 In de onderhavige zaak blijkt uit de aan het Hof ter beschikking staande stukken dat in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wetgeving is bepaald dat op de meerwaarden van een niet-ingezeten vaste inrichting van een ingezeten vennootschap belasting wordt geheven wanneer die vaste inrichting aan een eveneens niet-ingezeten vennootschap wordt overgedragen in het kader van een inbreng van activa. De verschuldigde belasting wordt afgetrokken van de belasting die zonder de bepalingen van de fusierichtlijn zou zijn geheven in de lidstaat waarin deze vaste inrichting is gevestigd. Voorts wordt deze belasting ingevorderd als waren het inkomsten in het belastingjaar waarin een dergelijke rechtshandeling plaatsvindt.

20 Door te bepalen dat op dergelijke meerwaarden belasting wordt geheven en tegelijk aftrek toe te staan van de belasting die zonder de bepalingen van die richtlijn zou zijn geheven in de lidstaat waarin de vaste inrichting zich bevindt, geeft die wetgeving slechts uitvoering aan de mogelijkheid die de lidstaten in artikel 10, lid 2, van die richtlijn wordt geboden.

21 Noch dit artikel 10, lid 2, noch enige andere bepaling van de fusierichtlijn bevat echter voorschriften over het moment waarop de invordering van de verschuldigde belasting moet plaatsvinden.

22 Het staat bijgevolg aan de lidstaten om, met inachtneming van het Unierecht, in dergelijke voorschriften te voorzien.

23 Wat dat betreft, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat rechtshandelingen die onder de fusierichtlijn vallen, een bijzondere wijze van uitoefening van de vrijheid van vestiging vormen, die belangrijk is voor de goede werking van de interne markt, en dus economische activiteiten zijn waarvoor de lidstaten die vrijheid moeten eerbiedigen (zie in die zin arrest van 8 maart 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Overeenkomstig vaste rechtspraak van het Hof moeten op grond van artikel 49 VWEU beperkingen van de vrijheid van vestiging worden afgeschaft. Hoewel de bepalingen van het VWEU betreffende de vrijheid van vestiging volgens de bewoordingen ervan het voordeel van de behandeling als eigen onderdaan in de lidstaat van ontvangst beogen te waarborgen, verzetten zij zich ook ertegen dat de lidstaat van oorsprong de vestiging van een van zijn onderdanen of van een naar zijn wetgeving opgerichte vennootschap in een andere lidstaat belemmert (arrest van 8 maart 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Alle maatregelen die het gebruik van de vrijheid van vestiging verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken, moeten als beperkingen van deze vrijheid worden beschouwd (arrest van 8 maart 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 In de onderhavige zaak volgt uit de aan het Hof ter beschikking staande stukken dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wetgeving alleen wanneer een ingezeten vennootschap een niet-ingezeten vaste inrichting aan een eveneens niet-ingezeten vennootschap overdraagt in het kader van een inbreng van activa, voorziet in onmiddellijke belastingheffing over de meerwaarden en in de invordering van de verschuldigde belasting als waren het inkomsten in het belastingjaar waarin die rechtshandeling plaatsvindt.

27 Een dergelijk verschil in behandeling kan de in Finland gevestigde vennootschappen ervan afhouden in een andere lidstaat een economische activiteit uit te oefenen via een in deze lidstaat gevestigde vaste inrichting en vormt dus een belemmering van de vrijheid van vestiging.

28 Een dergelijke belemmering kan enkel worden aanvaard indien zij betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die door het Unierecht zijn erkend. In dat geval moet de beperking bovendien geschikt zijn om het aldus nagestreefde doel te verwezenlijken en mag ze niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel (arrest van 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Wat de vergelijkbaarheid van de betrokken situaties betreft, moet worden vastgesteld dat ten aanzien van de wetgeving van een lidstaat betreffende het heffen van belasting over meerwaarden die in het kader van zijn belastingbevoegdheid zijn ontstaan, de situatie van een vennootschap die in het kader van een inbreng van activa een niet-ingezeten vaste inrichting aan een eveneens niet-ingezeten vennootschap overdraagt, ter zake van de heffing van belasting op de meerwaarden van die vaste inrichting die in het kader van de belastingbevoegdheid van die lidstaat zijn ontstaan vóór die inbreng, vergelijkbaar is met die van een ingezeten vennootschap die in het kader van een inbreng van activa een vaste inrichting aan een andere ingezeten vennootschap overdraagt (zie in die zin arrest van 21 mei 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Wat betreft de vraag of de belemmering kan worden gerechtvaardigd om in het Unierecht erkende dwingende redenen van algemeen belang, moet eraan worden herinnerd dat de rechtvaardiging gelegen in de handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten een door het Hof erkend legitiem doel vormt, en dat de lidstaten bij gebreke van door de Unie vastgestelde unificatie- of harmonisatiemaatregelen bevoegd blijven om, door het sluiten van overeenkomsten of unilateraal, de criteria voor de verdeling van hun belastingbevoegdheid vast te stellen teneinde onder meer dubbele belasting op te heffen (arrest van 21 mei 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Anderzijds mag een lidstaat volgens het beginsel van territorialiteit van de belastingen in geval van overdracht van een niet-ingezeten vaste inrichting aan een niet-ingezeten vennootschap uit hoofde van een inbreng van activa, op het tijdstip van die inbreng belasting heffen over de in het kader van zijn belastingbevoegdheid ontstane meerwaarden vóór die inbreng. Een dergelijke maatregel strekt ertoe, situaties te vermijden die afbreuk kunnen doen aan het recht van die lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die in het kader van die bevoegdheid hebben plaatsgevonden (zie in die zin arrest van 21 mei 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 De overdracht van een niet-ingezeten vaste inrichting van een ingezeten vennootschap aan een niet-ingezeten vennootschap uit hoofde van een inbreng van activa kan dus niet betekenen dat de betrokken lidstaat moet afzien van zijn recht om belasting te heffen over de meerwaarden die vóór die inbreng binnen zijn fiscale bevoegdheid zijn ontstaan (zie in die zin arrest van 21 mei 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punt 44).

33 Aangezien in casu de overdracht van een niet-ingezeten inrichting aan een eveneens niet-ingezeten vennootschap in het kader van een inbreng van activa tot gevolg heeft dat elke band met die inrichting voor Finland verloren gaat en dus zijn bevoegdheid om de meerwaarden in verband met de activa van die vaste inrichting na die rechtshandeling te belasten, moet immers worden geoordeeld dat een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding geschikt is om de handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen.

34 Wat de evenredigheid van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wetgeving betreft, volgt uit de rechtspraak van het Hof in de eerste plaats dat het met het evenredigheidsbeginsel in overeenstemming is dat de lidstaat van de inbrengende vennootschap, teneinde de uitoefening van zijn belastingbevoegdheid veilig te stellen, het bedrag van de belasting in verband met de meerwaarden die in het kader van zijn belastingbevoegdheid zijn ontstaan, vaststelt op het moment waarop zijn fiscale bevoegdheid ten aanzien van de betrokken activa ophoudt te bestaan, in casu op het moment van de inbreng in kwestie (zie in die zin arrest van 21 mei 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 In de tweede plaats is geoordeeld dat de wetgeving van een lidstaat die de belastingplichtige de keuze laat tussen, enerzijds, de onmiddellijke betaling van het bedrag van de belasting, hetgeen tot een liquiditeitsnadeel zou leiden maar hem zou vrijstellen van latere administratieve lasten, en, anderzijds, de uitgestelde betaling van dit bedrag, in voorkomend geval inclusief rente overeenkomstig de toepasselijke nationale wetgeving, hetgeen voor de belastingplichtige noodzakelijkerwijs gepaard gaat met een administratieve last in verband met de monitoring van de ingebrachte activa, een maatregel vormt die, als maatregel die geschikt is om de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen, minder ingrijpt in de vrijheid van vestiging dan de onmiddellijke invordering van de verschuldigde belasting (zie in die zin arrest van 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 73).

36 Wat de administratieve last betreft, heeft het Hof gepreciseerd dat de belastingplichtige de keuze dient te worden gelaten tussen enerzijds het dragen van de administratieve lasten die verband houden met de uitgestelde betaling van de betrokken belasting, en anderzijds de onmiddellijke betaling van die belasting. Ingeval de belastingplichtige van mening is dat die lasten niet buitensporig zijn en ervoor opteert deze te dragen, kunnen de lasten die op de belastingdienst drukken, evenmin als buitensporig worden aangemerkt (zie in die zin arrest van 16 april 2015, Commissie/Duitsland, C-591/13, EU:C:2015:230, punt 73 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Aangezien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wetgeving een ingezeten vennootschap die in het kader van een inbreng van activa een niet-ingezeten vaste inrichting aan een eveneens niet-ingezeten vennootschap overdraagt, niet de keuze laat tussen de onmiddellijke betaling van het bedrag van de belasting over de meerwaarden van die vaste inrichting en de uitgestelde betaling van dat bedrag, volgt uit het bovenstaande dat die wetgeving verder gaat dan voor het bereiken van de doelstelling van de handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten noodzakelijk is.

38 Aan dit oordeel kan niet worden afgedaan door het gegeven dat die wetgeving overeenkomstig artikel 10, lid 2, van de fusierichtlijn de aftrek toestaat van de belasting die zonder de bepalingen van deze richtlijn zou zijn geheven op deze winsten of meerwaarden in de lidstaat waar deze vaste inrichting is gelegen, aangezien de onevenredigheid van bedoelde wetgeving niet afhangt van het bedrag van de verschuldigde belasting maar voortvloeit uit het feit dat zij niet voorziet in de

mogelijkheid voor de belastingplichtige om het tijdstip van invordering daarvan uit te stellen (zie in die zin arrest van 14 september 2017, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements, C-646/15, EU:C:2017:682, punt 60).

39 Wat betreft de rechtvaardiging gelegen in de noodzaak een doelmatige invordering van de belasting te waarborgen, die door de Duitse en de Zweedse regering is aangevoerd, moet erop worden gewezen dat het Hof weliswaar reeds heeft erkend dat die een dwingende reden van algemeen belang kan zijn, die een beperking van de uitoefening van de door het VWEU gewaarborgde vrijheden van verkeer kan rechtvaardigen (zie in die zin arrest van 19 juni 2014, Strojírny Prostějov en ACO Industries Tábor, C-53/13 en C-80/13, EU:C:2014:2011, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak), maar dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wetgeving niet geschikt is om die te verwezenlijken, zodat die doelstelling in een geval als dat in het hoofdgeding een eventuele belemmering van de vrijheid van vestiging niet kan rechtvaardigen. Zoals de Commissie heeft opgemerkt, is het feit dat een lidstaat een ingezeten inbrengende vennootschap de mogelijkheid biedt om voor uitgestelde betaling van de belasting te kiezen, niet van invloed op de mogelijkheid voor die lidstaat om die vennootschap om de voor de belastinginvordering noodzakelijke inlichtingen te verzoeken of om ook daadwerkelijk tot die invordering over te gaan (zie naar analogie arrest van 19 juni 2014, Strojírny Prostějov en ACO Industries Tábor, C-53/13 en C-80/13, EU:C:2014:2011, punten 49-53).

40 Gelet op een en ander moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, die in geval van de overdracht door een ingezeten vennootschap van een niet-ingezeten vaste inrichting aan een eveneens niet-ingezeten vennootschap in het kader van een inbreng van activa voorziet in de onmiddellijke heffing van belasting op de meerwaarden die bij die rechtshandeling tevoorschijn zijn gekomen en de uitgestelde invordering van de verschuldigde belasting niet toestaat, terwijl dergelijke meerwaarden in een gelijkwaardige binnenlandse situatie pas worden belast bij de vervreemding van de ingebrachte activa, aangezien die wettelijke regeling de uitgestelde invordering van een dergelijke belasting niet toestaat.

Kosten

41 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 49 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding, die in geval van de overdracht door een ingezeten vennootschap van een niet-ingezeten vaste inrichting aan een eveneens niet-ingezeten vennootschap in het kader van een inbreng van activa voorziet in de onmiddellijke heffing van belasting op de meerwaarden die bij die rechtshandeling tevoorschijn zijn gekomen en de uitgestelde invordering van de verschuldigde belasting niet toestaat, terwijl dergelijke meerwaarden in een gelijkwaardige binnenlandse situatie pas worden belast bij de vervreemding van de ingebrachte activa, aangezien die wettelijke regeling de uitgestelde invordering van een dergelijke belasting niet toestaat.

ondertekeningen