ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

15 februari 2007 *

In zaak C-345/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 26 mei 2004, ingekomen bij het Hof op 12 augustus 2004, in de procedure

Centro Equestre da Lezíria Grande L^da^

tegen

Bundesamt für Finanzen,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, A. Borg Barthet en U. Lõhmus (rapporteur), rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: P. Léger,
griffier: R. Grass,

gelet op de opmerkingen van:

— de Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door C.-D. Quassowski en A. Tiemann als gemachtigden,

— de Italiaanse Republiek, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door B. Eggers en R. Lyal als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 juni 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 59 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 49 EG).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap naar Portugees recht Centro Equestre da Lezíria Grande L[da] (hierna: „CELG") en het Bundesamt für Finanzen (federale belastingdienst; hierna: „Bundesamt") met betrekking tot de afwijzing door het Bundesamt van het verzoek om teruggaaf van de aan de bron ingehouden vennootschapsbelasting op de inkomsten die CELG in Duitsland als beperkt belastingplichtige heeft verworven.

Toepasselijke nationale bepalingen

3 Volgens § 2, punt 1, van het Körperschaftsteuergesetz (Duitse wet op de vennootschapsbelasting), in de versie van 1991 (BGBl. 1991 I, blz. 639; hierna: „KStG"), zijn vennootschappen die niet in Duitsland zijn gevestigd, beperkt belastingplichtig en wordt de vennootschapsbelasting in Duitsland slechts verschuldigd voor de aldaar verworven inkomsten.

4 Overeenkomstig § 49, lid 1, van het Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting), in de versie van 1997 (BGBl. 1997 I, blz. 821; hierna: „EStG 1997"), junctis § 8, lid 1, KStG en artikel 17, lid 2, van het Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (overeenkomst tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Portugese Republiek tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en het vermogen) van 15 juli 1980 (BGBl. 1982 II, blz. 129), zijn de inkomsten die door een vennootschap naar Portugees recht zijn verworven in het kader van artistieke voorstellingen in Duitsland, aldaar aan de vennootschapsbelasting onderworpen.

5 § 50a, lid 4, punt 1, EStG 1990 (BGBl. 1990 I, blz. 1898), in de versie van 1996, luidt als volgt:

„Ten aanzien van beperkt belastingplichtigen wordt de inkomstenbelasting geheven door inhouding aan de bron bij inkomsten die worden verworven door kunstzinnige, sportieve of soortgelijke vertoningen die in Duitsland worden georganiseerd of geëxploiteerd, daaronder begrepen de inkomsten uit andere prestaties met betrekking tot deze vertoningen, ongeacht de persoon die de inkomsten verwerft [...]"

6 § 50, lid 5, vierde zin, punt 3, EStG 1997, die met terugwerkende kracht van toepassing is op het aanslagjaar 1996, bepaalt echter:

„Een beperkt belastingplichtige wiens inkomsten overeenkomstig § 50a, lid 4, punt 1 of 2, aan broninhouding zijn onderworpen, kan de volledige of gedeeltelijke teruggaaf van de ingehouden en betaalde belasting vragen. Voor deze teruggaaf is vereist dat de bedrijfskosten of verwervingskosten die in rechtstreeks economisch verband staan met deze inkomsten, meer dan de helft van de inkomsten bedragen."

7 Uit de aan het Hof overgelegde stukken blijkt dat in Duitsland onbeperkt belastingplichtigen, anders dan beperkt belastingplichtigen, alle kosten die verband houden met artistieke of sportieve vertoningen die op Duits grondgebied hebben plaatsgevonden, van hun belastbaar inkomen in deze lidstaat kunnen aftrekken.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

8 CELG, verzoekster in het hoofdgeding, is een kapitaalvennootschap naar Portugees recht, waarvan de zetel en de bedrijfsleiding in Portugal zijn gevestigd. CELG is in Duitsland beperkt onderworpen aan de vennootschapsbelasting, die slechts verschuldigd is over de aldaar verworven inkomsten. In 1996 is CELG op tournee geweest met voorstellingen met paardendressuur en dressuurlessen in veertien steden in verschillende landen van de Europese Unie, waaronder elf steden in Duitsland.

9 In 1997 heeft CELG het Bundesamt op grond van § 50, lid 5, EStG 1997 en § 8, lid 1, KStG verzocht om teruggaaf van de aan de bron ingehouden vennootschapsbelasting over haar in Duitsland verworven inkomsten, dat wil zeggen een bedrag van 71 758 DEM.

10 Daartoe heeft CELG een voor eensluidend gewaarmerkte Portugese balans ingediend waarin een lijst was opgenomen van de kosten met betrekking tot de hele tournee in 1996. Deze lijst vermeldde kosten voor communicatie, reis- en verblijfskosten, reclamekosten, personeelskosten, lopende uitgaven voor de paarden, kosten van water en elektriciteit, kosten van dierenarts en geneesmiddelen, kosten van hoefsmid, uitrusting van paarden en ruiters, kosten van vervoer per vrachtwagen en van belastingadvies alsmede de afschrijving van de paarden. Later heeft CELG nog andere kosten opgevoerd, te weten kosten van boekhouding en de betaling van licentiekosten. Zij wilde 11/14 van alle kosten in mindering brengen op de in Duitsland verworven inkomsten.

11 Het Bundesamt heeft de gevraagde teruggaaf geweigerd op grond dat geen originele bewijsstukken voor de gestelde uitgaven zijn overgelegd.

12 Het hiertegen door CELG ingediende bezwaar is afgewezen, met name op grond dat een rechtstreeks economisch verband tussen bepaalde opgevoerde kosten en de in Duitsland verworven inkomsten ontbrak.

13 CELG heeft tegen deze afwijzingsbeschikking beroep ingesteld bij het Finanzgericht Köln. Deze rechterlijke instantie heeft het beroep verworpen op grond dat een deel van de gestelde kosten niet in rechtstreeks verband stond met de in Duitsland belastbare inkomsten en dat zij verder niet meer bedroegen dan 50 % van deze inkomsten.

14 CELG heeft vervolgens tegen de uitspraak van het Finanzgericht Köln beroep in „Revision" ingesteld bij het Bundesfinanzhof.

15 Het Bundesfinanzhof merkt op dat uit de feitelijke vaststellingen van het Finanzgericht Köln blijkt dat de door CELG gemaakte kosten die in rechtstreeks verband staan met de door deze vennootschap in Duitsland verworven inkomsten, niet hoger zijn dan 50 % van deze inkomsten. Het wijst echter erop dat CELG eveneens stelt dat er algemene kosten zijn gemaakt en dat, ook al bestaat er een zekere verwarring over de aard, de samenstelling en het bedrag van deze algemene kosten en over de vraag of rekening moet worden gehouden met extra inkomsten, uit deze feitelijke vaststellingen blijkt dat de door CELG gemaakte kosten in hun totaliteit, de algemene kosten meegerekend, hoger zijn dan de helft van de inkomsten.

16 Het Bundesfinanzhof meent echter dat de ongelijke behandeling met betrekking tot de vaststelling van de belastbare inkomsten van een ingezeten belastingplichtige, die onbeperkt belastingplichtig is, en een niet-ingezeten belastingplichtige, die slechts beperkt belastingplichtig is, twijfel doet rijzen over de verenigbaarheid van § 50, lid 5, vierde zin, punt 3, EStG 1997 met het gemeenschapsrecht, in het bijzonder wat

de in artikel 59 van het Verdrag gewaarborgde vrijheid van dienstverrichting betreft. Het verwijst in dit verband naar het arrest van het Hof van 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, Jurispr. blz. I-5933).

17 Daarop heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Staat artikel 59 EG-Verdrag eraan in de weg dat een in Duitsland beperkt belastingplichtige onderdaan van een andere lidstaat slechts aanspraak kan maken op terugbetaling van de door inhouding aan de bron over zijn in Duitsland verworven inkomsten geheven belasting, wanneer de met deze inkomsten in rechtstreeks economisch verband staande bedrijfskosten meer dan de helft van de inkomsten bedragen?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

18 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 59 van het Verdrag in de weg staat aan een wettelijke regeling van een lidstaat, als die welke aan de orde is in het hoofdgeding, volgens welke bij een beperkt belastingplichtige die verzoekt om teruggaaf van de aan de bron ingehouden vennootschapsbelasting, de bedrijfskosten die zijn gemaakt in het kader van activiteiten waarmee inkomsten zijn verworven op het grondgebied van deze staat, enkel in aanmerking worden genomen op voorwaarde dat deze kosten én rechtstreeks verband houden met die inkomsten én meer bedragen dan de helft van die inkomsten.

19 Vooraf dient eraan te worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, doch dat deze

niettemin verplicht zijn, die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (zie in die zin met name arresten van 15 mei 1997, Futura Participations en Singer, C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 19; 26 oktober 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Jurispr. blz. I-7447, punt 32; 28 oktober 1999, Vestergaard, C-55/98, Jurispr. blz. I-7641, punt 15; 14 december 2000, AMID, C-141/99, Jurispr. blz. I-11619, punt 19, en 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 29).

20 Er dient eveneens aan te worden herinnerd dat artikel 59 van het Verdrag volgens de rechtspraak van het Hof de afschaffing verlangt van elke beperking van het vrij verrichten van diensten die wordt opgelegd op grond dat de dienstverrichter is gevestigd in een andere lidstaat dan die waar de dienst wordt verricht (zie in die zin met name arresten van 4 december 1986, Commissie/Duitsland, 205/84, Jurispr. blz. 3755, punt 25; 26 februari 1991, Commissie/Italië, C-180/89, Jurispr. blz. I-709, punt 15, en 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Jurispr. blz. I-9461, punt 31).

Het bestaan van een rechtstreeks economisch verband

21 Zoals blijkt uit punt 18 van onderhavig arrest, houdt de eerste voorwaarde voor teruggaaf van aan de bron ingehouden vennootschapsbelasting in dat de bedrijfskosten in rechtstreeks economisch verband staan met de inkomsten die zijn verworven in de staat waar de activiteit wordt uitgeoefend.

22 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat een belastingstelsel volgens hetwelk voor de berekening van de maatstaf van heffing voor de niet-ingezeten belastingplichtigen in een bepaalde lidstaat, enkel de winsten en de verliezen uit hun activiteiten in deze lidstaat in aanmerking worden genomen, in overeenstemming is met het in het internationale belastingrecht neergelegde en door het gemeenschapsrecht erkende territorialiteitsbeginsel (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Futura Participations en Singer, punten 21 en 22).

23 De bedrijfskosten die rechtstreeks verband houden met de door een niet-ingezetene van een lidstaat uitgeoefende activiteit waarmee belastbare inkomsten zijn verworven, moeten in beginsel in deze staat in aanmerking worden genomen, wanneer de netto-inkomsten van de ingezetenen na aftrek van dergelijke kosten worden belast. In punt 27 van het reeds aangehaalde arrest Gerritse heeft het Hof immers vastgesteld dat voor het meetellen van dergelijke kosten ingezetenen en niet-ingezetenen zich in een vergelijkbare situatie bevinden. Voor zover een lidstaat de ingezetenen de mogelijkheid verleent om de betrokken kosten af te trekken, mag hij dus in beginsel niet uitsluiten dat deze kosten bij niet-ingezetenen in aanmerking worden genomen.

24 Zo moet de staat op het grondgebied waarvan met de activiteit belastbare inkomsten zijn verworven, bij de uitoefening van zijn fiscale bevoegdheid ervoor zorgen dat de rechtstreeks met deze activiteit verband houdende kosten in aanmerking kunnen worden genomen bij de belasting van de niet-ingezetene. Dienaangaande moet echter worden verduidelijkt dat het gemeenschapsrecht niet belet dat een lidstaat verder gaat en toestaat dat kosten die daarmee geen dergelijk verband houden, worden meegeteld (zie in die zin reeds aangehaald arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen, punten 50-52).

25 Onder bedrijfskosten die rechtstreeks verband houden met de inkomsten die worden verworven in de lidstaat waar de activiteit wordt uitgeoefend, moeten de kosten worden begrepen die in rechtstreeks economisch verband staan met de dienstverrichting waarover in die lidstaat belasting is geheven en die dus onlosmakelijk daarmee verbonden zijn, zoals reis- en verblijfkosten. In dit verband doen de plaats waar en het tijdstip waarop de kosten zijn gemaakt, niet ter zake.

26 Uit de stukken blijkt dat CELG, waarvan de zetel in Portugal is gevestigd, op Duits grondgebied inkomsten heeft verworven in het kader van door haar georganiseerde artistieke voorstellingen. CELG heeft in verband met deze voorstellingen de in punt 10 van onderhavig arrest opgesomde bedrijfskosten gemaakt, waarvan sommige van tevoren zijn gemaakt bij de organisatie en planning van de genoemde voorstellingen, en andere tijdens die voorstellingen, en verzoekt om meetelling

daarvan in Duitsland. Het staat aan de verwijzende rechter bij wie het hoofdgeding aanhangig is en die verantwoordelijk is voor de te geven rechterlijke beslissing, om in het kader van dit geding na te gaan welke van de door CELG opgevoerde bedrijfskosten rechtstreeks verband houden met de dienstverrichtingen waarover in deze staat belasting is geheven en die dus onlosmakelijk daarmee verbonden zijn.

27 Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat artikel 59 van het Verdrag er niet aan in de weg staat dat een nationale wettelijke regeling de teruggaaf van de aan de bron ingehouden vennootschapsbelasting op de door een beperkt belastingplichtige verworven inkomsten afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de bedrijfskosten om de inaanmerkingneming waarvan deze belastingplichtige verzoekt, in rechtstreeks economisch verband staan met de inkomsten die zijn verworven in het kader van een op het grondgebied van de betrokken lidstaat uitgeoefende activiteit, voor zover alle kosten die onlosmakelijk met deze activiteit zijn verbonden, ongeacht de plaats waar of het tijdstip waarop zij zijn gemaakt, worden geacht daarmee in rechtstreeks economisch verband te staan.

Het vereiste dat de kosten meer bedragen dan de helft van de inkomsten

28 De tweede voorwaarde die is neergelegd in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling inzake de teruggaaf van de aan de bron ingehouden belasting op de in Duitsland door een niet-ingezeten belastingplichtige ontvangen inkomsten, is dat de bedrijfskosten die rechtstreeks economisch verband houden met deze inkomsten meer moeten bedragen dan de helft van de genoemde inkomsten.

29 Een dergelijke voorwaarde kan een beperking vormen van de vrijheid van dienstverrichting van een vennootschap die kunstzinnige, sportieve of andere activiteiten wil uitoefenen in een andere lidstaat dan die waar haar zetel is gevestigd.

30 Deze voorwaarde heeft immers tot gevolg dat een dergelijke vennootschap, wanneer zij teruggaaf vraagt van de aan de bron ingehouden belasting, haar kosten die rechtstreeks verband houden met de betrokken economische activiteit niet stelselmatig kan doen meetellen bij de belasting over de inkomsten uit deze activiteit.

31 Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat een wettelijke regeling als die aan de orde in het hoofdgeding, in beginsel een verboden beperking vormt in de zin van artikel 59 van het Verdrag, doordat zij de inaanmerkingneming van de bedrijfskosten die zijn gemaakt door een beperkt belastingplichtige afhankelijk stelt van deze extra voorwaarde.

32 Derhalve moet worden nagegaan of een dergelijke beperking kan worden gerechtvaardigd.

33 De door de Duitse regering naar voren gebrachte rechtvaardiging dat de nationale wettelijke regeling wil vermijden dat de kosten twee keer worden meegeteld, namelijk zowel in de staat waar de maatschappelijke zetel is gevestigd als in de staat waar de diensten zijn verricht en de inkomsten worden belast, kan niet worden aanvaard.

34 Om te beginnen dient te worden beklemtoond dat de overeenkomst tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Portugese Republiek tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en het vermogen, de methode van de „verrekening" gebruikt.

35 Daaruit volgt dat een Portugese vennootschap in Portugal wordt belast op basis van al haar inkomsten, met inbegrip van die welke zijn verworven in het kader van een in Duitsland uitgeoefende activiteit, waar die inkomsten eveneens worden belast. De

dubbele belasting wordt voorkomen door in de eerste staat een bedrag af te trekken dat gelijk is aan de in de tweede staat betaalde belasting. Door een dergelijk mechanisme wordt vermeden dat de kosten twee keer worden meegeteld, aangezien de eerstgenoemde staat, wanneer hij dit mechanisme toepast, kan nagaan welke bedrijfskosten zijn meegeteld bij de berekening van de in de tweede staat betaalde belasting.

36 Voorts voorziet § 50, lid 5, EStG 1997 in een procedure in het kader waarvan het Duitse ministerie van Financiën de woonstaat van de beperkt belastingplichtige kan informeren over diens verzoek tot teruggaaf. Door dit samenwerkingsmechanisme tussen de bevoegde nationale autoriteiten kan eveneens worden voorkomen dat de kosten twee keer worden meegeteld. Evenzo draagt richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15) ook bij tot de verwezenlijking van deze doelstelling door te voorzien in de uitwisseling van informatie tussen de betrokken fiscale autoriteiten.

37 Bijgevolg is de beperking van de vrije dienstverrichting door een nationale wettelijke regeling die de teruggaaf van de aan de bron ingehouden belasting over de inkomsten die een beperkt belastingplichtige in de betrokken lidstaat heeft verworven, afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de rechtstreeks met die inkomsten verband houdende bedrijfskosten meer bedragen dan de helft daarvan, niet gerechtvaardigd. Derhalve staat artikel 59 van het Verdrag in de weg aan een dergelijke wettelijke regeling.

38 Gelet op een en ander, dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 59 van het Verdrag niet in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling zoals die aan de orde in het hoofdgeding, voor zover deze de teruggaaf van de aan de bron ingehouden vennootschapsbelasting op de door een beperkt belastingplichtige verworven inkomsten afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de bedrijfskosten om de inaanmerkingneming waarvan deze belastingplichtige met het oog daarop verzoekt, in rechtstreeks economisch verband staan met de inkomsten die zijn verworven in het kader van een op het grondgebied van de betrokken lidstaat

uitgeoefende activiteit, mits alle kosten die onlosmakelijk met deze activiteit zijn verbonden, ongeacht de plaats waar of het tijdstip waarop zij zijn gemaakt, worden geacht daarmee in rechtstreeks economisch verband te staan. Dit artikel staat daarentegen in de weg aan een dergelijke nationale wettelijke regeling, voor zover zij de teruggaaf van de betrokken belasting aan die belastingplichtige afhankelijk stelt van de voorwaarde dat deze bedrijfskosten meer bedragen dan de helft van de genoemde inkomsten.

Kosten

39 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 van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 59 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 49 EG) staat niet in de weg aan een nationale wettelijke regeling zoals die aan de orde in het hoofdgeding, voor zover deze de teruggaaf van de aan de bron ingehouden vennootschapsbelasting op de door een beperkt belastingplichtige verworven inkomsten afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de bedrijfskosten om de inaanmerkingneming waarvan deze belastingplichtige met het oog daarop verzoekt, in rechtstreeks economisch verband staan met de inkomsten die zijn verworven in het kader van een op het grondgebied van de betrokken lidstaat uitgeoefende activiteit, mits alle kosten die onlosmakelijk met deze activiteit zijn verbonden, ongeacht de plaats waar of het tijdstip waarop zij zijn gemaakt, worden geacht daarmee in rechtstreeks economisch verband te staan. Dit artikel staat daarentegen in de weg aan een dergelijke nationale wettelijke regeling, voor zover zij de teruggaaf van de betrokken belasting aan die belastingplichtige afhankelijk stelt van de voorwaarde dat deze bedrijfskosten meer bedragen dan de helft van de genoemde inkomsten.

ondertekeningen