

Geanonimiseerde versie

Vertaling

C-662/18 - 1

Zaak C-662/18

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

23 oktober 2018

Verwijzende rechter:

Conseil d'État (Frankrijk)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

12 oktober 2018

Verzoekende partij:

AQ

Verwerende partij:

Ministre de l'Action et des Comptes publics

De CONSEIL D'ETAT (hoogste bestuursrechter, Frankrijk)

rechtsprekend

in het onderhavige geschil

[OMISSIS]

REPUBLIQUE FRANÇAISE

IN NAAM VAN HET FRANSE VOLK

[OMISSIS]

Bij verzoekschrift, ingeschreven op 12 augustus 2018 op het secretariaat van de afdeling geschillen van de Conseil d'Etat (hoogste bestuursrechter, Frankrijk), vraagt AQ aan de Conseil d'Etat om:

1) paragraaf 130 van de administratieve toelichting die op 24 juli 2017 in het Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) - Impôts (Mededelingenblad openbare financiën - belastingen) [OMISSIS] is gepubliceerd, nietig te verklaren wegens bevoegdheidsoverschrijding, voor zover daarin de toepassing van de inkomensaf trek voor de duur van het houderschap, zoals bedoeld in artikel 150-0 D van de code général des impôts (Frans algemeen belastingwetboek; hierna: „CGI”), wordt uitgesloten voor kapitaalwinst die is gerealiseerd vóór 1 januari 2013 en waarvoor belastinguitstel geldt overeenkomstig artikel 150-0 B ter CGI, en niet de toepassing wordt voorgeschreven van een algemene inkomensaf trek die wordt vastgesteld op basis van de duur van het houderschap, vanaf de aankoop van de effecten die in ruil zijn gegeven tot de verkoop van de effecten die uit de ruil zijn verkregen, en die wordt berekend op de som van de kapitaalwinst waarvan belasting bij de ruil is uitgesteld en de kapitaalwinst die op de verkoop van de uit de ruil verkregen effecten is gerealiseerd;

2) het Hof van Justitie van de Europese Unie prejudiciële vragen te stellen over de verenigbaarheid van de in artikel 17, lid III, van de loi du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 (begrotingswet 2014 van 29 december 2013; hierna: „begrotingswet 2014”) en artikel 34, lid II, punt 5, van de loi du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 (rectificerende begrotingswet 2016 van 29 december 2016; hierna: „Rectificerende Begrotingswet 2016”) vervatte bepalingen betreffende de regels inzake belastingheffing over kapitaalwinst waarvoor belastinguitstel geldt, met artikel 8 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;

[OMISSIS].

AQ stelt dat de litigieuze administratieve toelichting:

– onwettig is doordat zij de bepalingen herhaalt van artikel 17, lid III, van de begrotingswet 2014 en artikel 34, lid II, punt 5, van de rectificerende begrotingswet 2016, die in strijd zijn met artikel 8, lid 2, van de fusierichtlijn van 23 juli 1990 aangezien zij voor de vóór 1 januari 2013 gerealiseerde kapitaalwinst uit effectenruil de in artikel 150-0 D CGI bedoelde inkomensaf trek voor de duur van het houderschap niet toestaan;

– onwettig is doordat zij een wetsbepaling herhaalt die, wegens de onverenigbaarheid ervan met artikel 8 van de fusierichtlijn binnen de werkingssfeer van deze richtlijn, tussen situaties die binnen die werkingssfeer vallen en zuiver interne situaties een „omgekeerde” discriminatie doet ontstaan die in strijd is met het beginsel van gelijkheid voor de wet, zoals dat is verankerd in artikel 6 van de Déclaration des droits de l’homme et du citoyen de 1789 (Verklaring van de rechten van de mens en de burger van 1789).

Bij verweerschrift, ingeschreven op 25 september 2018, concludeert de ministre de l'action et des comptes publics (minister van Overheidsoptreden en Staatsbegroting) tot afwijzing van het verzoek. Hij stelt dat de door verzoeker aangevoerde middelen ongegrond zijn.

Overeenkomstig artikel R. 611-7 van de code de justice administrative (Frans wetboek bestuurlijke rechtspleging) werden partijen ervan in kennis gesteld dat de beslissing van de Conseil d'Etat kon worden gebaseerd op het ambtshalve opgeworpen middel in verband met het feit dat het door AQ tegen de litigieuze toelichting ingestelde beroep wegens bevoegdheidsoverschrijding, gelet op het belang waarop hij zich beroept, slechts ontvankelijk is voor zover die toelichting betrekking heeft op de belasting van kapitaalwinst uit transacties inzake effectenruil tussen in Frankrijk gevestigde ondernemingen, die niet binnen de werkingssfeer van de fusierichtlijn vallen.

[OMISSIS].

Gezien de overige stukken van het dossier;

Gelet op:

- [OMISSIS]
- het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, met name artikel 267 ervan;
- richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990;
- richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009;
- de CGI en de Livre des procédures fiscales (Frans wetboek belastingprocesrecht);
- [OMISSIS]
- [OMISSIS];
- [OMISSIS]
- het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 22 maart 2018, Jacob/Ministre des Finances et des Comptes publics en Ministre des Finances en des Comptes publics/Lassus (C-327/16 en C-421/16);
- het Frans wetboek bestuurlijke rechtspleging;

[OMISSIS]

Overwegende hetgeen volgt:

1. AQ vraagt om nietigverklaring wegens bevoegdheidsoverschrijding van paragraaf 130 van de administratieve toelichting in het Bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) - Impôts (Mededelingenblad openbare financiën - belastingen) [OMISSIS] van 24 juli 2017 voor zover daarin de toepassing van de inkomensaf trek voor de duur van het houderschap, zoals bedoeld in artikel 150-0 D CGI, wordt uitgesloten voor kapitaalwinst die is gerealiseerd vóór 1 januari 2013 en waarvoor belastinguitstel geldt overeenkomstig artikel 150-0 B ter CGI, en niet de toepassing wordt voorgeschreven van een algemene inkomensaf trek die wordt vastgesteld op basis van de duur van het houderschap, vanaf de aankoop van de effecten die in ruil zijn gegeven tot de verkoop van de effecten die uit de ruil zijn verkregen, en die wordt berekend op de som van de kapitaalwinst waarvan belasting bij de ruil is uitgesteld en de kapitaalwinst die op de verkoop van de uit de ruil verkregen effecten is gerealiseerd.
2. Paragraaf 130 van de administratieve toelichting die op 24 juli 2017 werd gepubliceerd [OMISSIS], luidt als volgt: „[...] de inkomensaf trek voor de duur van het houderschap is niet van toepassing [...] op de vóór 1 januari 2013 gerealiseerde nettowinsten uit verkoop, ruil of inbreng waarvoor belastinguitstel geldt overeenkomstig de voorwaarden [...] van artikel 150-0 B ter, CGI [...]”.
3. Het belang waarop AQ zich beroept tot staving van zijn vordering heeft betrekking op een effectenruil tussen de vennootschappen VH en BR, waarover hij zeggenschap uitoefent. De effectenruil wordt geregeld door artikel 150-0 B ter CGI. Aangezien die vennootschappen allebei in Frankrijk zijn gevestigd, kan hij op basis van dat belang de nietigverklaring van de bestreden administratieve toelichting slechts vorderen voor zover die betrekking heeft op interne situaties, met uitsluiting van transacties waarbij vennootschappen uit verschillende lidstaten zijn betrokken, die de enige transacties zijn waarop de richtlijn die hij inroept van toepassing kan zijn.
4. [OMISSIS].
5. [OMISSIS] AQ stelt dat in de door hem betwiste verklaringen bepalingen zijn overgenomen die onverenigbaar zijn met de doelstellingen van artikel 8, lid 1, van richtlijn 2009/133/EG van 19 oktober 2009, doordat zij toestaan dat belasting wordt geheven op de volledige kapitaalwinst uit de effectenruil, terwijl de kapitaalwinst uit de verkoop van de in ruil ontvangen effecten in voorkomend geval inkomensaf trek voor de duur van het houderschap geniet, waardoor die twee kapitaalwinsten dus niet aan dezelfde belastingregeling worden onderworpen.

Eerste middel:

Wat het wetgevingskader betreft:

6. [OMISSIS].

7. [OMISSIS]
8. Artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie bepaalt het volgende: *„Het Hof van Justitie van de Europese Unie is bevoegd, bij wijze van prejudiciële beslissing, een uitspraak te doen a) over de uitlegging van de Verdragen, b) over de geldigheid en de uitlegging van de handelingen van de instellingen, de organen of de instanties van de Unie. / Indien een vraag te dien aanzien wordt opgeworpen voor een rechterlijke instantie van een der lidstaten, kan deze instantie, indien zij een beslissing op dit punt noodzakelijk acht voor het wijzen van haar vonnis, het Hof van Justitie verzoeken over deze vraag een uitspraak te doen. / Indien een vraag te dien aanzien wordt opgeworpen in een zaak aanhangig bij een nationale rechterlijke instantie waarvan de beslissingen volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep, is deze instantie gehouden zich tot het Hof te wenden.”*
9. De bepalingen [OMISSIS] van de beschikking van 7 november 1958 tot vaststelling van de organieke wet betreffende de Conseil constitutionnel (grondwettelijk hof, Frankrijk) staan er niet aan in de weg dat de bestuursrechter, die de gewone rechter is voor de toepassing van het recht van de Europese Unie, de doeltreffendheid van dat recht verzekert, hetzij wanneer geen prioritaire grondwettigheidsvraag is opgeworpen, hetzij, wanneer wél een dergelijke vraag is opgeworpen, aan het einde van het onderzoek van die vraag of in elk stadium daarvan wanneer er sprake is van spoedeisendheid, om alle mogelijke gevolgen van de wet die in strijd zijn met het recht van de Unie onmiddellijk te beëindigen. De bestuursrechter beschikt over de mogelijkheid om op elk ogenblik, zodra het nodig is, krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie een prejudiciële vraag voor te leggen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie. Wanneer de uitlegging of de beoordeling van de geldigheid van een bepaling van het recht van de Europese Unie beslissend is voor het antwoord op de prioritaire grondwettigheidsvraag, dient de Conseil d'Etat zich dadelijk tot het Hof van Justitie van de Europese Unie te wenden.

Wat de uitlegging van de in dit geding ingeroepen bepalingen betreft:

10. In artikel 8 van richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat, waarin de bepalingen worden overgenomen van artikel 8 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, wordt het volgende bepaald: *„1. Indien bij een fusie, een splitsing of een aandelenruil bewijzen van deelgerechtigdheid in het maatschappelijk kapitaal van de ontvangende of de verwervende vennootschap worden toegekend aan een deelgerechtigde van de inbrengende of verworven vennootschap, in ruil voor bewijzen van*

deelgerechtigdheid in het maatschappelijk kapitaal van deze laatste vennootschap, mag dit op zich niet leiden tot enigerlei belastingheffing over het inkomen, de winst of de vermogenswinst van deze deelgerechtigde. / [...] 6. De toepassing van de leden 1, 2 en 3 belet de lidstaten niet de winst die uit de latere vervreemding van de ontvangen bewijzen voortvloeit, op dezelfde wijze te belasten als de winst uit de vervreemding van de bewijzen die vóór de verwerving bestonden. / [...]”

11. In artikel 150-0 B ter, lid I, CGI in de versie zoals vastgesteld door artikel 18 van de loi du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 (rectificerende begrotingswet 2012 van 29 december 2012), dat van toepassing is op de vanaf 14 november 2012 gerealiseerde kapitaalwinst, wordt het volgende bepaald: „*De belastingheffing op kapitaalwinst die, rechtstreeks of via een tussenpersoon, wordt gerealiseerd in het kader van de inbreng van effecten, sociale rechten, titels of ermee samenhangende rechten zoals omschreven in artikel 150-0 A, in een vennootschap die is onderworpen aan de vennootschapsbelasting of een soortgelijke belasting wordt uitgesteld indien aan de voorwaarden van lid III van dit artikel is voldaan. [...]*”.
12. Volgens de vaste uitlegging van de Conseil d’Etat, afdeling rechtspraak, blijkt uit die bepalingen van de CGI dat het enige effect ervan is dat in afwijking van de regel volgens welke het belastbare feit voor de kapitaalwinstbelasting zich tijdens het jaar van de realisatie voordoet, de kapitaalwinst van de ruil kan worden vastgesteld en berekend tijdens het jaar van de realisatie, maar kan worden belast tijdens het jaar waarin de gebeurtenis plaatsvindt die een einde maakt aan het uitstel van belasting, zoals de verkoop van de bij de ruil ontvangen effecten. Het bedrag van de kapitaalwinst wordt dus berekend volgens de in het jaar van de realisatie ervan geldende regels betreffende de heffingsgrondslag. Overeenkomstig het door de Conseil constitutionnel [OMISSIS] ten aanzien van die uitlegging geformuleerde voorbehoud blijft kapitaalwinst waarvoor krachtens artikel 150-0 B ter van rechtswege belastinguitstel gold, belast volgens de tariefregels die van kracht waren op het ogenblik dat het belastbare feit voor de kapitaalbelasting zich heeft voorgedaan.
13. Volgens artikel 200 A CGI, in de op het geding toepasselijke versie, zoals vastgesteld door artikel 34 van de rectificerende begrotingswet 2016 van 29 december 2016, geldt: „*2. De nettowinsten die zijn verworven overeenkomstig de voorwaarden van artikel 150-0 A worden meegerekend voor de bepaling van het totale netto-inkomen zoals gedefinieerd in artikel 158. / 2 ter. a. De kapitaalwinsten vermeld in artikel 150-0 B ter worden belast in de inkomstenbelasting volgens een tarief dat gelijk is aan de verhouding tussen de twee volgende grootheden: / – de teller, die het resultaat is van het verschil tussen, enerzijds, het bedrag van de belasting die het resultaat was geweest, voor het jaar van inbreng, van de toepassing van artikel 197 op de som van alle kapitaalwinsten vermeld in de eerste alinea, onder a), alsook de inkomsten die worden belast voor hetzelfde jaar overeenkomstig de voorwaarden van artikel 197 en, anderzijds, het bedrag van de belasting dat voor datzelfde jaar is verschuldigd*

en dat is vastgesteld overeenkomstig artikel 197; / – de noemer, die het totaal is van de kapitaalwinsten vermeld in de eerste alinea, onder a), en in aanmerking worden genomen in de tweede alinea, onder a). / Voor de bepaling van het in de eerste alinea, onder a) vermelde tarief worden de kapitaalwinsten vermeld in die alinea in voorkomend geval alleen verminderd met de inkomensaf trek zoals vermeld in artikel 150-0 D, lid 1. / In afwijking daarvan wordt het tarief dat van toepassing is op de tussen 14 november en 31 december 2012 gerealiseerde kapitaalwinsten uit inbrengtransacties vastgesteld overeenkomstig artikel 10, lid IV, letter A, van begrotingswet nr. 2012-1509 voor 2013 van 29 december 2012.”

14. Volgens artikel 17, lid III, van de begrotingswet 2014 zijn de in de leden 1 ter en 1 quater van artikel 150-0 D CGI bedoelde inkomensafrekken voor de duur van het houderschap, die van toepassing zijn op de nettowinsten die werden verworven overeenkomstig de voorwaarden van artikel 150-0 A CGI en die in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van het totale netto-inkomen dat krachtens lid 2 van artikel 200 A aan het progressieve inkomstenbelastingtarief is onderworpen, van toepassing op de vanaf 1 januari 2013 gerealiseerde winsten.
15. Volgens artikel 10, lid IV, letter A, van de begrotingswet 2013 van 29 december 2012 worden de kapitaalwinsten vermeld in artikel 150-0 B ter, lid I, die afkomstig zijn uit tussen 14 november en 31 december 2012 gerealiseerde inbrengtransacties, belast tegen een forfaitair tarief van 24 % of, wanneer is voldaan aan alle voorwaarden van artikel 200 A, lid 2 bis, in de versie van die wet, tegen een forfaitair tarief van 19 %, zoals vastgesteld in dat lid.
16. De uitlegging van de nationale bepalingen en de beoordeling van de verenigbaarheid ervan met de richtlijn van 19 oktober 2009 hangen af van het antwoord op de vraag of bovengenoemde bepalingen van artikel 8 van de richtlijn in die zin moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de kapitaalwinst die wordt gerealiseerd bij verkoop van de in ruil ontvangen effecten en de uitgestelde kapitaalwinst worden belast volgens verschillende heffingsgrondslag- en tariefregels en, in het bijzonder, dat zij eraan in de weg staan dat de verminderingen van de heffingsgrondslag die zijn bedoeld om rekening te houden met de duur van het houderschap van de effecten niet van toepassing zijn op de uitgestelde kapitaalwinst, aangezien die regel betreffende de heffingsgrondslag niet van toepassing was op de datum waarop die kapitaalwinst werd gerealiseerd, maar van toepassing zijn op de kapitaalwinst uit de verkoop van de in ruil ontvangen effecten, rekening houdende met de ruildatum en niet met de verwervingsdatum van de geruilde effecten.
17. De in punt 16 weergegeven vragen houden een ernstig probleem in met betrekking tot de uitlegging van het Unierecht, zodat verwijzing ervan naar het Hof van Justitie van de Europese Unie gerechtvaardigd is.

[OMISSIS]

18. [OMISSIS]

19. [OMISSIS]

Tweede middel

20. AQ kan zich, ter staving van de conclusies waarvoor hij gerechtigd is te handelen, zoals uiteengezet in punt 3, niet met succes erop beroepen dat de wetsbepalingen zoals overgenomen in de betwiste verklaringen, onverenigbaar zijn met de doelstellingen van artikel 8, lid 2, van richtlijn 90/434/EG van de Raad van 23 juli 1990, die zijn overgenomen in artikel 8, lid 1, van richtlijn 2009/133/EG.
21. Uit al het voorgaande volgt dat de in punt 16 vermelde vragen dienen te worden voorgelegd aan het Hof van Justitie van de Europese Unie en de beslissing over het verzoek van AQ dient te worden aangehouden.

BESLIST ALS VOLGT:

[OMISSIS] Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- Dient artikel 8 van de richtlijn van 19 oktober 2009 aldus te worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de kapitaalwinst die is gerealiseerd bij de verkoop van de in ruil ontvangen effecten volgens andere heffingsgrondslag- en tariefregels wordt belast dan de kapitaalwinst waarvan de belasting is uitgesteld?
- Dient dat artikel in het bijzonder aldus te worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de verminderingen van de heffingsgrondslag die zijn bedoeld om rekening te houden met de duur van het houderschap van de effecten niet van toepassing zijn op de kapitaalwinst waarvan de belasting is uitgesteld, op grond dat die regel betreffende de heffingsgrondslag niet van toepassing was op de datum waarop die kapitaalwinst werd gerealiseerd, maar wel van toepassing zijn op de kapitaalwinst uit de verkoop van de in ruil ontvangen effecten, rekening houdende met de ruildatum van de effecten, en niet met de verwervingsdatum ervan?

[OMISSIS] De beslissing over het verzoek van AQ wordt aangehouden tot het Hof zich over de [OMISSIS] gestelde vragen heeft uitgesproken.

[OMISSIS]