

**Zaak C-827/21**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

30 december 2021

**Verwijzende rechter:**

Înalta Curte de Casație și Justiție (Roemenië)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

12 oktober 2021

**Verzoekende partij:**

Bank A

**Verwerende partij:**

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)

Voorzitter van de ANAF

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Verzoek, ingediend bij de Înalta Curte de Casație și Justiție (hoogste rechterlijke instantie, Roemenië) door de verzoekende partij, Bank A, tegen de verwerende partijen, de Agenția Națională de Administrare Fiscală (nationaal bureau van de belastingdienst, Roemenië; hierna: „ANAF”) en de voorzitter van de ANAF, tot herziening van het definitieve arrest dat de Înalta Curte de Casație și Justiție in cassatie heeft gewezen in een geding betreffende belastingheffing over de winst die is verkregen uit een fusie door overneming.

**Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

Krachtens artikel 267 VWEU wordt verzocht om uitlegging van richtlijn 2009/133/EEG en het beginsel van richtlijnconforme uitlegging.

## Prejudiciële vragen

1. Is een nationale rechter verplicht om de op interne situaties toepasselijke nationale belastingregeling – volgens welke geen belasting wordt geheven over de meerwaarde die is verkregen bij de beëindiging van de deelneming van de ontvangende vennootschap in het kapitaal van de inbrengende vennootschap – in overeenstemming met richtlijn 2009/133/EG van de Raad uit te leggen indien:

– de nationale wetgever interne en soortgelijke grensoverschrijdende transacties bij verschillende bepalingen heeft geregeld en deze bepalingen niet identiek zijn;

– in de nationale regeling die op interne transacties van toepassing is evenwel begrippen uit de richtlijn worden gebruikt, zoals fusie, inbreng van activa en passiva, beëindiging van de deelneming;

– de toelichting bij de nationale belastingwet aldus kan worden uitgelegd dat de wetgever heeft bedoeld om dezelfde fiscale behandeling vast te stellen voor nationale en grensoverschrijdende transacties, zoals geregeld bij de wet waarbij de richtlijn in nationaal recht is omgezet, teneinde het beginsel van fiscale neutraliteit van de fusie zonder discriminatie en zonder verstoring van de mededinging te eerbiedigen?

2. Moet artikel 7 van richtlijn 2009/133/EG van de Raad aldus worden uitgelegd dat het voordeel van de belastingvrijstelling voor de meerwaarde die voortvloeit uit de beëindiging van de deelname van een vennootschap in een andere vennootschap nadat de activa en passiva van de laatstgenoemde vennootschap in de eerstgenoemde vennootschap zijn ingebracht, niet kan worden geweigerd op de grond dat de betrokken transactie niet voldoet aan alle in de nationale regeling vastgestelde voorwaarden om als fusie te worden aangemerkt?

3. Moet artikel 7 van richtlijn 2009/133/EG van de Raad aldus worden uitgelegd dat het voordeel van belastingvrijstelling van toepassing is op de winst uit een voordelige koop die in de winst-en-verliesrekening van de overnemende vennootschap is opgenomen?

## Aangevoerde bepalingen van Unierecht

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 [Europese vennootschap] of een SCE [Europese coöperatieve vennootschap] van een lidstaat naar een andere lidstaat: artikel 2, onder a), artikel 4, lid 1, en artikel 7, alsook het beginsel van richtlijnconforme uitlegging.

### Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

*Legea nr. 554/2004 contenciosului administrativ* (wet nr. 554/2004 betreffende het bestuursprocesrecht), artikel 21, lid 1, waarin is bepaald dat, naast de in het wetboek van burgerlijke rechtsvordering genoemde gronden voor herziening, definitieve en in kracht van gewijsde gegane beslissingen die in strijd zijn met het beginsel van voorrang van het Unierecht, grond voor herziening opleveren.

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek; hierna ook: „belastingwet”), artikel 27, leden 3 tot en met 5, die luiden als volgt:

„3. De bepalingen van dit artikel zijn van toepassing op de volgende reorganisaties, voor zover zij geen belastingfraude of belastingontwijking tot hoofddoel hebben:

- a) de fusie tussen twee of meer Roemeense rechtspersonen, waarbij de aandeelhouders in een van de fuserende rechtspersonen aandelen in de opvolgende rechtspersoon ontvangen;

[...]

4. In geval van de in lid 3 bedoelde reorganisaties zijn de volgende regels van toepassing:

- a) de inbreng van activa of passiva wordt niet aangemerkt als belastbare inbreng in de zin van deze titel; [...]

5. Indien een Roemeense rechtspersoon een deelneming heeft ten belope van ten minste 15 % – of, sinds 2009, 10 % – van de aandelen in een andere Roemeense rechtspersoon die activa en passiva inbrengt in de eerstgenoemde rechtspersoon door middel van een in lid 3 bedoelde operatie, wordt de beëindiging van die deelnemingen niet als een belastbare inbreng aangemerkt.”

*Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale* (wet nr. 31/1990 inzake handelsvennootschappen), artikel 238, lid 1, artikel 243<sup>4</sup>, en artikel 250, lid 1, onder b), die als volgt luiden:

„Artikel 238, lid 1. Fusie is de rechtshandeling waarbij:

- a) het vermogen van een of meer vennootschappen als gevolg van ontbinding zonder liquidatie in zijn geheel op een andere vennootschap overgaat tegen toekenning van aandelen van de overnemende vennootschap aan de aandeelhouders van de overgenomen vennootschap of vennootschappen, eventueel met bijbetaling in geld welke niet meer mag bedragen dan 10 % van de nominale waarde van de aldus toegekende aandelen; of

b) het vermogen van meerdere vennootschappen als gevolg van ontbinding zonder liquidatie in zijn geheel op een andere, door hen opgerichte vennootschap overgaat tegen toekenning van aandelen van de nieuw opgerichte vennootschap aan hun aandeelhouders, eventueel met bijbetaling in geld welke niet meer mag bedragen dan 10 % van de nominale waarde van de aldus toegekende aandelen.

Artikel 243<sup>4</sup> - In geval van fusie door overneming, waarbij het vermogen – zowel activa als passiva – van een of meer vennootschappen als gevolg van ontbinding zonder liquidatie in zijn geheel overgaat op een andere vennootschap die in het bezit is van alle aandelen of andere effecten waaraan stemrecht in de algemene vergadering is verbonden, zijn de volgende artikelen niet van toepassing: (...) artikel 250, lid 1, sub b) [...]:

„Artikel 250 – 1. Fusie of splitsing heeft de volgende gevolgen: [...]

b) de aandeelhouders of vennoten van de overgenomen of gesplitste vennootschap worden aandeelhouders of vennoten van de overnemende vennootschap en de ontvangende vennootschappen volgens de in het fusie- of splitsingsvoorstel vastgestelde verdelingsregels; [...].”

*Hotărârea guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (regeringsbesluit nr. 44/2004 tot goedkeuring van de voorschriften voor de toepassing van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek), punt 85, waarin is bepaald dat fusies en splitsingen overeenkomstig artikel 27, lid 3, onder a) en b), van de belastingwet worden geregeld bij wet nr. 31/1990.

### **Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding**

- 1 Op 25 november 2015 heeft de Tribunal Specializat Cluj (bijzondere rechter, Cluj, Roemenië) de inschrijving in het ondernemingsregister van de stukken betreffende de fusie door overneming tussen Bank A, de overnemende vennootschap, en Bank B, de overgenomen vennootschap, bekrachtigd, aangezien Bank A reeds alle aandelen van de overgenomen vennootschap had gekocht. De partijen waren voor de aandelen een prijs overeengekomen die onder de marktprijs lag, en de aandelen waren in de jaarrekening van de overnemende vennootschap geregistreerd tegen hun koopwaarde overeenkomstig de toepasselijke boekhoudnormen, te weten besluit nr. 27/2010 van de nationale bank van Roemenië ter goedkeuring van de boekhoudnormen in overeenstemming met de internationale standaarden voor financiële verslaggeving (International Financial Reporting Standards, IFRS), dat van toepassing is op kredietinstellingen.
- 2 De fusie werd op 31 december 2015 van kracht en werd verwerkt in de jaarrekening van de overnemende vennootschap overeenkomstig de standaard IFRS 3 - Bedrijfscombinaties. Aldus werd het verschil tussen de prijs die Bank A voor de verkrijging van de aandelen had betaald en de werkelijke waarde van de

activa en passiva van de overgenomen vennootschap in de afzonderlijke winst-en-verliesrekening opgenomen als winst uit een voordelige koop.

- 3 Voordat de fusie van kracht werd, had Bank A de ANAF op 22 juni 2015 verzocht om een voorafgaande individuele ruling met betrekking tot de fiscale behandeling van de winst uit een voordelige koop, die Bank A na de fusie met Bank B had moeten registreren op de datum waarop de fusie van kracht werd. In dat verzoek heeft Bank A aangevoerd dat de inkomsten die in de winst-en-verliesrekening voor het jaar 2015 als winst uit een voordelige koop waren geboekt, niet in aanmerking kon worden genomen bij de berekening van de vennootschapsbelasting voor het belastingjaar waarin de fusie van kracht is geworden, aangezien de fusie uit belastingoogpunt een neutrale transactie is omdat de inbreng van activa en passiva niet belastbaar is.
- 4 Op dit verzoek heeft de voorzitter van de ANAF het besluit van 1 november 2016 vastgesteld, waarin hij bepaalde dat de inkomsten uit een voordelige koop niet vallen onder de niet-belastbare inkomsten die uitdrukkelijk in artikel 20 van de belastingwet zijn vermeld.
- 5 Het bestuursrechtelijke beroep dat Bank A instelde werd op 12 november 2017 door de ANAF verworpen. De redenen voor de verwerping waren dat: (i) de betrokken inkomsten niet vallen onder de uitdrukkelijk in artikel 20 van de belastingwet genoemde categorieën; (ii) artikel 27<sup>1</sup> van de belastingwet en de artikelen 4 en 7 van richtlijn 2009/133 niet van toepassing zijn, aangezien zij betrekking hebben op grensoverschrijdende fusies, terwijl de onderhavige zaak de fusie betreft tussen twee banken die hun fiscale woonplaats in Roemenië hebben, en niet in verschillende lidstaten van de Europese Unie; (iii) artikel 27, leden 4 en 5, van de belastingwet evenmin van toepassing is, aangezien de fusie door overneming waarbij de overnemende vennootschap alle aandelen van de overgenomen vennootschap in bezit kreeg, niet valt onder de in artikel 27, lid 3, van de belastingwet vermelde transacties.
- 6 Bank A heeft tegen de twee besluiten van de ANAF hoger beroep ingesteld bij de Curte de Apel Cluj (rechter in tweede aanleg, Roemenië) die het besluit van 12 november 2017 houdende verwerping van het bestuursrechtelijke beroep en het besluit van de voorzitter van de ANAF van 1 november 2016 nietig heeft verklaard, en de ANAF heeft gelast een nieuwe individuele fiscale ruling te geven waarin werd vastgesteld dat de fiscale behandeling van de winst uit een voordelige koop die Bank A op de datum van de fusie heeft geregistreerd, tot gevolg heeft dat die winst wordt behandeld als niet-belastbaar inkomen.
- 7 Volgens de Curte de Apel Cluj is artikel 20 van de belastingwet niet het enige artikel waarin categorieën niet-belastbare inkomsten zijn geregeld, en zijn de bepalingen van artikel 27 van de belastingwet inzake reorganisatie, vereffening en andere inbreng van activa en deelnemingen in vennootschappen van toepassing. Deze rechter heeft artikel 27, lid 5, van de belastingwet van toepassing verklaard – waarin is bepaald dat de beëindiging van deelnemingen van de overnemende

vennootschap in de overgenomen vennootschap niet wordt belast – aangezien die bepaling een afzonderlijk geval regelt waarin geen belasting wordt geheven. Deze oplossing, die tevens wordt bevestigd in het verslag van de belastingdeskundige dat in dit geding is overgelegd, garandeert dat het beginsel van fiscale neutraliteit van de fusie wordt geëerbiedigd.

- 8 Het cassatieberoep dat de ANAF tegen het arrest van de Curte de Apel Cluj heeft ingesteld is door de Înalta Curte de Casație și Justiție toegewezen. Bij arrest van 23 juni 2020 heeft deze rechter het litigieuze arrest vernietigd en, na de zaak opnieuw ten gronde te hebben beoordeeld, de vordering van Bank A afgewezen omdat geen van de bepalingen van de belastingwet die in belastingvrijstelling voorzien op de betrokken winst van toepassing is.
- 9 Bijgevolg heeft de hoogste rechter de uitlegging die de feitenrechter aan artikel 27, lid 5, van de belastingwet had gegeven ongeldig verklaard, en geoordeeld dat die bepaling niet van toepassing is omdat Bank A reeds vóór de datum van de fusie door overneming alle aandelen van de overgenomen bank in bezit had, en geen enkel aandeel was uitgegeven aan de aandeelhouders van de overgenomen bank.
- 10 Artikel 27<sup>1</sup> van de belastingwet, waarbij de bepalingen van richtlijn 90/434 in nationaal recht zijn omgezet, is evenmin van toepassing, aangezien dat artikel grensoverschrijdende reorganisaties betreft.
- 11 Op 28 oktober 2020 heeft Bank A op grond van artikel 21 van wet nr. 554/2004 een verzoek tot herziening van het arrest van de Înalta Curte de Casație și Justiție van 23 juni 2020 ingediend, en daarbij verzocht dit arrest te vernietigen, het hoger beroep [van de ANAF] opnieuw ten gronde te beoordelen en het te verwerpen.
- 12 Bank A stelt dat de nationale belastingregeling in strijd is met het Unierecht inzake de gemeenschappelijke fiscale regeling die van toepassing is op reorganisaties en op de inbreng van activa, en dat deze strijdigheid uitsluitend kan worden weggenomen door het beginsel van de voorrang van het Unierecht toe te passen.

### **Voornaamste argumenten van de partijen in het hoofdgeding**

- 13 Volgens verzoekster vormen de artikelen 20 en 27 van de belastingwet, zoals uitgelegd door de belastingdienst en de cassatierechter [de Înalta Curte de Casație și Justiție in het arrest van 23 juni 2020], een belemmering voor de vrije werking van de interne markt.
- 14 Wanneer de nationale regeling de in het Unierecht gekozen oplossingen overneemt, moet zij ook in zuiver interne situaties in overeenstemming met dat recht worden uitgelegd, teneinde discriminatie van eigen staatsburgers of mogelijke verstoringen van de mededinging te voorkomen.

- 15 Artikel 27 van de belastingwet is gebaseerd op de bepalingen van richtlijn 90/434/EEG, zoals blijkt uit de toelichting bij de belastingwet. Dit artikel is vóór de toetreding van Roemenië tot de Europese Unie gewijzigd bij wet nr. 343/2006. Daarbij is eveneens artikel 27<sup>1</sup> ingevoerd, waarin grensoverschrijdende fusies zijn geregeld. De bepalingen van artikel 2, onder a), derde streepje, van richtlijn 90/434/EEG zijn op juiste wijze in nationaal recht omgezet in artikel 27<sup>1</sup>, lid 3, punt 1, onder c), van de belastingwet; de in artikel 27 vervatte regeling die van toepassing is op Roemeense rechtspersonen is evenwel niet dienovereenkomstig gewijzigd. Dit verzuim heeft tot gevolg dat het nationale recht onjuist kan worden uitgelegd en aldus in strijd met het Unierecht kan zijn.
- 16 Verzoekster verwijst ook naar het feit dat de fiscale oplossingen voor fusies tussen Roemeense rechtspersonen in de nieuwe belastingwet – die is vastgesteld bij wet nr. 227/2015 en op 1 januari 2016 in werking is getreden – volledig zijn aangepast aan de bepalingen van richtlijn 2009/133.
- 17 Afgezien van de onregelmatigheid die in 2003 is gebleken bij de omzetting van de definitie van het begrip „fusie” in richtlijn 90/434 in de belastingwet, is de beslissing in artikel 27, lid 5, van de belastingwet om over deze transacties geen belasting te heffen identiek aan die welke van toepassing is op de handeling bedoeld in artikel 2, onder a), derde streepje, van de richtlijn op grond van artikel 7 van diezelfde richtlijn.
- 18 Het feit dat de toepassing van een speciale belastingregeling volgens welke geen belasting wordt geheven, afhankelijk wordt gesteld van de vraag of de beëindiging van de deelnemingen van de overnemende vennootschap in de overgenomen vennootschap formeel kan worden aangemerkt als een fusie in de zin van artikel 27, lid 3, van de belastingwet, betekent dat artikel 27, lid 5, van de belastingwet buiten toepassing wordt gesteld.
- 19 De Înalta Curte de Casație și Justiție, waarbij het door Bank A ingediende verzoek tot herziening is ingediend, heeft op verzoek van verzoekster besloten om een prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie voor te leggen.
- 20 De ANAF, die de verwijzende rechter verzoekt om het verzoek tot herziening niet-ontvankelijk, en subsidiair ongegrond te verklaren, stelt dat richtlijn 2009/133 niet van toepassing is op de onderhavige zaak, dat de vraag over de toepassing van het beginsel van voorrang van het Unierecht reeds definitief is beantwoord, en dat een nieuw onderzoek naar die vraag, zonder enig nieuw gegeven, in strijd is met het gezag van gewijsde. Bovendien is het nationale recht volgens haar in overeenstemming met het Unierecht.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing**

- 21 Om te beginnen wijst de verwijzende rechter er ten eerste op dat indien de in deze laatste fase van de gerechtelijke procedure bevestigde fiscale behandeling inhield dat belasting wordt geheven over de winst uit de aankoop van Bank B – in strijd

met uitdrukkelijke bepalingen van Unierecht op dit gebied – Bank A een verlies zou lijden van 264 096 036 Roemeense leu (RON), wat overeenkomt met de inkomstenbelasting voor het jaar 2016, en ten tweede dat wanneer het hoofdgeding eenmaal zal zijn beslecht, eveneens uitspraak zal zijn gedaan op de vraag over de fiscale behandeling van de winst die na de voordelige koop werd geregistreerd, en dat de partijen geen nieuw geding meer aanhangig kunnen maken over de vraag of belasting over die winst moet worden geheven.

- 22 Aan de hand van het antwoord op de eerste prejudiciële vraag kan de verwijzende rechter zich uitspreken over de ontvankelijkheid van het verzoek tot herziening. Om ontvankelijk te zijn moet die vraag voldoen aan drie voorwaarden: (i) er moet worden aangevoerd dat in het arrest waarvan herziening wordt verzocht inbreuk is gemaakt op het Unierecht; (ii) de cassatierechter moet in het arrest waarvan herziening wordt verzocht, zijn voorbijgegaan aan bepaalde argumenten van Europees recht met betrekking waartoe in het verzoek tot herziening om heronderzoek wordt verzocht, en (iii) het verzoek tot herziening moet de grenzen van de beoordeling ten gronde eerbiedigen.
- 23 Verzoekster heeft niet aangevoerd dat de fusie door overneming een grensoverschrijdend karakter heeft, maar uitsluitend dat artikel 27 van de belastingwet, dat van toepassing is op nationale transacties, moet worden uitgelegd in overeenstemming met het Unierecht dat van toepassing is op grensoverschrijdende transacties, teneinde een gelijke fiscale behandeling en non-discriminatie te waarborgen. De door verzoekster tot herziening aangehaalde rechtspraak van het Hof van Justitie, en met name de arresten van 10 november 2011, Foggia-SGPS (C-126/10, EU:C:2011:718); 20 mei 2010, Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282); 15 januari 2002, Andersen og Jensen (C-43/00, EU:C:2002:15), en 17 juli 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369), betreffen de toepassing van 90/434/EEG op zuiver interne situaties, met betrekking waartoe het Hof zich bevoegd heeft verklaard om uitspraak te doen op de aan hem voorgelegde prejudiciële vragen.
- 24 Aangezien de cassatierechter niet is ingegaan op de argumenten die Bank A in rechte heeft aangevoerd over de neutraliteit van de fusie en de invloed van het Unierecht in het licht van het feit dat de Roemeense wetgever voor vrijwillige harmonisatie heeft gekozen, en verzoekster louter de in de fase van bestuursrechtelijk beroep aangevoerde argumenten heeft herhaald, is voldaan aan de laatste twee voorwaarden voor ontvankelijkheid van het verzoek tot herziening.
- 25 Met betrekking tot de eerste voorwaarde voor ontvankelijkheid van dat verzoek verklaart de verwijzende rechter dat hij moet nagaan of de cassatierechter verplicht was om de nationale regeling in overeenstemming met richtlijn 2009/133 uit te leggen, dat wil zeggen, of het Unierecht van toepassing is op de onderhavige zaak, waarin een zuiver nationale situatie aan de orde is, maar toch het Unierecht van toepassing zou kunnen zijn om redenen die vergelijkbaar, doch niet identiek zijn aan die welke zijn genoemd in de voornoemde rechtspraak van het Hof van Justitie.

- 26 Aangezien richtlijnconforme uitlegging een beginsel van Unierecht is (zie in die zin het arrest van 5 oktober 2004, Pfeiffer e.a., gevoegde zaken C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punt 114), staat het aan het Hof van Justitie om uitspraak te doen over de voorwaarden voor en de strekking van dat beginsel.
- 27 Bij de uiteenzetting van de omstandigheden waarin moet worden beslist over de toepasselijkheid van het betreffende Unierecht, geeft de verwijzende rechter een historisch overzicht van de relevante wetgeving.
- 28 Zo is bij de vaststelling van artikel 27 van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek richtlijn 90/434 als uitgangspunt genomen. Dit blijkt uit de toelichting bij die wet, waarin staat te lezen dat de wetgever heeft bedoeld het nationale wetgevingskader op het gebied van belastingrecht in overeenstemming te brengen met die richtlijn. Het begrip „fusie” in het nationale recht komt evenwel niet volledig overeen met het begrip „fusie” in richtlijn 90/434, aangezien in artikel 238 van wet nr. 31/1990 geen definitie wordt gegeven van het begrip „fusie door overneming” – waarbij de activa en passiva van het vermogen van een vennootschap als gevolg en op het tijdstip van haar ontbinding zonder liquidatie in hun geheel overgaan op de vennootschap die alle bewijzen van deelgerechtigdheid in het maatschappelijk kapitaal bezit – als bedoeld in artikel 2, onder a), derde streepje, van richtlijn 90/434.
- 29 Vervolgens heeft de Roemeense wetgever bij wet nr. 343/2006 artikel 27 van de belastingwet gewijzigd en tegelijkertijd artikel 27<sup>1</sup> ingevoerd, dat bedoeld was om grensoverschrijdende transacties te regelen. Artikel 27<sup>1</sup> is een getrouwe omzetting van de bepalingen van richtlijn 90/434, maar artikel 27 van de belastingwet, waarin nationale transacties zijn geregeld, is niet gelijkgetrokken met artikel 27<sup>1</sup>. Artikel 27, lid 3, onder a), gelezen in samenhang met punt 85 van de uitvoeringsbepalingen van de belastingwet, verwijst nog steeds naar het begrip „fusie” zoals omschreven in artikel 238 van wet nr. 31/1990, en artikel 27, lid 4, waarin is bepaald dat de overgang van activa en passiva niet wordt belast, alsmede lid 5 van dat artikel, waarin is bepaald dat de meerwaarde uit de beëindiging van deelnemingen van de overnemende vennootschap in de overgenomen vennootschap niet wordt aangemerkt als een belastbare overdracht, zijn gekoppeld aan lid 3 door de verwijzing naar de in dat lid bedoelde reorganisaties.
- 30 De Roemeense wetgever heeft er weliswaar voor gekozen om de belastingheffing voor nationale en grensoverschrijdende reorganisaties in twee afzonderlijke artikelen te regelen, doch uit de toelichting bij de belastingwet, alsook die bij de in 2006 vastgestelde wet tot wijziging van de belastingwet, blijkt dat ook met betrekking tot nationale reorganisaties werd beoogd de nationale regeling op vrijwillige basis aan te passen aan de Unieregeling.
- 31 Dat de Roemeense wetgever harmonisatie nastreefde, blijkt uit de nieuwe belastingwet die is vastgesteld bij wet nr. 227/2015, waarvan artikel 32, waarin nationale transacties worden geregeld, een accurate omzetting is van richtlijn 2009/133. Uit de toelichting bij de nieuwe belastingwet, die evenwel niet op de

onderhavige zaak van toepassing is, volgt dat de wetgever een oplossing heeft gezocht voor het verschil tussen de definities van de soorten fusie, dat ertoe heeft geleid dat nationale transacties anders worden benaderd dan grensoverschrijdende transacties.

- 32 Aangezien de belastingdienst en de cassatierechter van oordeel waren dat de transactie tussen Bank A en Bank B niet kon worden aangemerkt als een fusie in de zin van artikel 27, lid 3, van de belastingwet omdat niet was voldaan aan de twee voorwaarden onder a) van die bepaling, en vooropgesteld dat artikel 27, lid 5, van de belastingwet overeenkomt met artikel 7 van richtlijn 2009/133, stelt de verwijzende rechter de tweede vraag om te bepalen of het voordeel van belastingvrijstelling van de meerwaarde uit de transactie die in het onderhavige geding aan de orde is, al dan niet afhangt van de vraag of deze transactie kan worden aangemerkt als een fusie in de zin van het nationale recht.
- 33 Vervolgens verklaart de verwijzende rechter dat Bank A de internationale standaard voor financiële verslaggeving IFRS 3 - Bedrijfscombinaties - heeft toegepast, en het verschil tussen de voor de aankoop van de aandelen betaalde prijs en de reële waarde van de activa en de passiva van Bank B op de datum van de fusie in de winst-en-verliesrekening heeft geboekt als winst uit een voordelige koop. Voor vennootschappen die niet de IFRS maar het algemeen kader voor financiële verslaggeving toepassen, wordt het verschil tussen de marktwaarde van de overgedragen nettoactiva en de boekwaarde van de met deze activa overeenstemmende effecten die de overnemende vennootschap in bezit heeft, daarentegen niet weergegeven in de winst-en-verliesrekening van de overnemende vennootschap.
- 34 Aangezien de belastingdienst en de cassatierechter tot de slotsom zijn gekomen dat de registratie van die winst in de winst-en-verliesrekening van de overnemende bank aantoonde dat die winst kan worden belast, heeft de verwijzende rechter besloten om de derde prejudiciële vraag te stellen.